CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M^{ME} ELEANOR SHARPSTON

présentées le 8 juin 2006¹

1. Les questions déferées par la Corte suprema di cassazione (Italie) dans la présente affaire portent sur les modalités de remboursement à un assujetti de la TVA qu'il a versée à un fournisseur qui la lui a facturée par erreur et l'a déclarée aux autorités fiscales.

2. Selon la sixième directive TVA², en substance, un fournisseur qui facture la TVA à un client doit la déclarer aux autorités fiscales, indépendamment du point de savoir si elle aurait dû être facturée ou non. Selon cette directive également, un assujetti peut déduire la taxe qui lui a été facturée sur ses opérations en amont de la taxe qu'il doit acquitter sur ses opérations en aval.

3. Il est de jurisprudence constante³ que le droit de déduire la taxe en amont ne

s'applique pas à une taxe qui est due parce qu'elle est mentionnée sur une facture, mais qui n'aurait autrement pas été due. Dans ces conditions toutefois, le droit national doit permettre la régularisation des montants facturés (et/ou déduits) par erreur.

4. En outre, le droit à déduction prévu par la sixième directive s'applique seulement lorsque l'assujetti effectue une opération taxée dans l'État membre dans lequel la taxe en amont a été acquittée, et doit ainsi déclarer dans cet État la taxe en aval, dont il peut déduire la taxe en amont.

5. En l'espèce, l'assujetti auquel la TVA a été facturée par erreur (pour des prestations de publicité en sa faveur) n'a pas effectué d'opération en aval dans le même État membre. Une telle situation est normalement régie par la huitième directive TVA⁴, selon laquelle la taxe en amont n'est pas déduite de la taxe en aval, mais remboursée à l'assujetti.

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, modifiée à de nombreuses reprises, ci-après la «sixième directive»).

3 — Arrêts du 13 décembre 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227); du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, Rec. p. I-6973), et du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, Rec. p. I-13295), examinés plus en détail ci-dessous, aux points 11 et suiv.

4 — Huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11).

6. La juridiction nationale souhaite savoir, en substance, si dans ces circonstances a) la TVA facturée et payée par erreur peut être remboursée en vertu de la huitième directive, même dans le cas où elle n'aurait pas été déductible en vertu de la sixième directive et b) un assujetti non-résident doit être autorisé à réclamer remboursement directement auprès de l'autorité qui a perçu la taxe, ou s'il suffit qu'il soit en droit d'agir indirectement en réclamant remboursement au fournisseur qui lui a facturé la taxe (et qui pourrait à son tour se retourner contre l'autorité fiscale).

«La taxe sur la valeur ajoutée est due:

1) en régime intérieur:

a) par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou prestation de services imposable [...]

[...]

I — La législation et la jurisprudence communautaires en matière de TVA

c) par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu;

A — La situation interne à un État membre selon la sixième directive

[...]»

7. Pour ce qui nous concerne, l'article 21, paragraphe 1, de la sixième directive disposait à l'époque des faits⁵ que:

8. L'article 17, paragraphe 2⁶, dispose, pour ce qui nous concerne:

5 — Le libellé actuel de l'article 21 figure à l'article 28 octies de la même directive, introduit par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1), et ultérieurement modifié à plusieurs reprises. Dans la présente affaire, la TVA a été payée en 1994. La disposition qui figurait à l'époque à l'article 21, paragraphe 1, sous c), figure à présent à l'article 21, paragraphe 1, sous d). J'ai choisi de présenter les dispositions de la sixième directive non dans leur ordre numérique (dans lequel elles n'apparaissent plus dans la directive en tout état de cause), mais dans un ordre qui semble faciliter la compréhension de la législation dans la présente affaire.

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opéra-

6 — Qui figure à présent à l'article 28 septies, également introduit par la directive 91/680 et également ultérieurement modifié.

tions taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

- a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays; [⁷]

[...]

9. Selon l'article 18, paragraphe 1, sous a) ⁸, pour pouvoir exercer le droit à déduction,

7 — Dans la version applicable à l'époque des faits, l'expression «à l'intérieur du pays» ou une expression équivalente, qui avait été introduite par la directive 91/680, semblait faire référence au pays dans lequel le fournisseur était redevable de la taxe dans de nombreuses versions linguistiques, notamment les versions anglaise, française, italienne et espagnole. Dans la version allemande, toutefois, elle désignait le lieu où la taxe était due ou acquittée et, dans la version néerlandaise, le lieu de la prestation de services. La directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18), qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1996, a aligné toutes les versions linguistiques sur la version allemande. La version française de l'article 17, paragraphe 2, sous a), dispose à présent: «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» (c'est moi qui souligne).

8 — Tel qu'il est libellé à l'article 28 septies, inchangé depuis son introduction par la directive 91/680.

l'assujetti doit détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, sous b) ⁹. Cette disposition exige que la facture mentionne, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération.

10. L'article 20, paragraphe 1, sous a), dispose que la déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment «lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer».

B — La jurisprudence pertinente relative à la sixième directive

11. Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt de principe *Genius Holding* ¹⁰, un sous-traitant avait facturé à tort la TVA à l'entrepreneur. Selon les règles nationales alors applicables, autorisées conformément à la sixième directive, la taxe était en fait due uniquement par l'entrepreneur sur le montant qu'il facturait au maître d'ouvrage. La question s'était donc posée de savoir si le droit à déduction

9 — Tel qu'il est libellé à l'article 28 nonies, introduit par la directive 91/680, applicable à l'époque des faits; ultérieurement modifié.

10 — Précité à la note 3.

s'étendait à une taxe due, au sens de l'article 21, paragraphe 1, sous c), exclusivement parce qu'elle était mentionnée sur la facture.

12. La Cour a examiné le libellé de l'article 17, paragraphe 2, sous a), en particulier dans la mesure où il s'écartait tant de la rédaction de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la deuxième directive du Conseil¹¹, antérieurement applicable, que de celle de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la proposition de la Commission de la sixième directive¹². Elle en a conclu que l'exercice du droit à déduction était limité aux seules taxes dues, c'est-à-dire les taxes correspondant à une opération soumise à la TVA ou acquittées dans la mesure où elles étaient dues. Cette interprétation était en outre confirmée par l'obligation de détenir une facture mentionnant le montant de la taxe correspondant à chaque opération et par l'existence d'un mécanisme de régularisation applicable lorsque la déduction initialement opérée était supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer¹³.

13. Après avoir souligné qu'«il appartient aux États membres de prévoir, dans leurs ordres juridiques internes, la possibilité de correction de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi», la Cour a jugé que «l'exercice du droit à déduction [...] ne s'étend pas à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture»¹⁴. Le mécanisme de déduction n'était donc pas applicable, mais un mécanisme de correction ou de régularisation devait être prévu pour remédier à la situation, lorsque l'erreur avait été commise de bonne foi.

14. Dans ses conclusions, toutefois, l'avocat général Mischo avait fait valoir¹⁵ que, pour assurer le respect du principe de neutralité de la TVA, cette taxe devrait donner droit à déduction, à moins que (dans des circonstances permettant de penser qu'il y a fraude) le fournisseur qui l'a facturée ne l'ait pas déclarée aux autorités fiscales.

15. Dans l'affaire Schmeink & Cofreth et Strobel¹⁶, la TVA avait également été facturée par erreur. Toutefois, ces montants avaient en réalité été facturés non pas de bonne foi, mais frauduleusement. La Cour a néanmoins estimé que la bonne foi n'était

11 — Deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303). L'article 11, paragraphe 1, sous a), disposait: «L'assujetti, dans la mesure où les biens et services sont utilisés pour les besoins de son entreprise, est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable: a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens livrés et les services rendus» (c'est moi qui souligne).

12 — JO 1973, C 80, p. 1. L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la proposition disposait: «lorsque les biens et les services sont destinés à être utilisés pour les besoins de ses activités taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable: a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée conformément à l'article 22, paragraphe 3, pour les biens qui lui sont livrés et pour les services qui lui sont rendus» (c'est moi qui souligne).

13 — Points 12 à 16 de l'arrêt.

14 — Points 18 et 19 et dispositif de l'arrêt.

15 — De même que la Commission dans ses observations; la Cour s'est ralliée à la thèse avancée par les gouvernements néerlandais, allemand et espagnol. Voir, en particulier, points 17 à 27 des conclusions.

16 — Précitée à la note 3, points 58 et 59 de l'arrêt.

pas requise pour obtenir la régularisation de la TVA, à condition que tout risque de pertes fiscales ait été éliminé. Elle a jugé ce qui suit:

«1) Lorsque l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, le principe de la 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 de l'émetteur de ladite facture.

2) Il appartient aux États membres de définir la procédure selon laquelle la [TVA] indûment facturée peut être régularisée, pourvu que cette régularisation ne dépende pas du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale.»

16. Dans l'affaire *Karageorgou e.a.*¹⁷, la Cour a examiné une situation dans laquelle un montant mentionné comme TVA sur une facture établie par une personne fournissant des services à l'État ne pouvait être qualifié de TVA. Cela tenait à ce que les personnes concernées pensaient à tort qu'elles fournissaient ces services en tant qu'indépendants, alors qu'en réalité il existait un lien de

subordination. La Cour a suivi sa jurisprudence *Genius Holding et Schmeink & Cofreth et Strobel* et jugé que l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'opposait pas au remboursement d'un tel montant. En cas de régularisation du montant ainsi inscrit, qui ne peut en aucun cas constituer une TVA, il n'y a aucun risque de perte de recettes fiscales dans le cadre du régime de TVA. La Cour a de nouveau relevé que la sixième directive ne prévoyait pas expressément de tels cas et a estimé que, aussi longtemps que cette lacune n'aurait pas été comblée par le législateur communautaire, il appartiendrait aux États membres d'y apporter une solution¹⁸.

17. Un autre arrêt mentionné dans les mémoires déposés dans la présente procédure concernait des circonstances légèrement différentes. Dans l'affaire *Langhorst*¹⁹, un agriculteur avait vendu des porcs à des marchands de bestiaux. L'agriculteur ne leur avait pas remis de facture pour le prix; au lieu de cela, les marchands lui avaient remis des notes de crédits pour ce prix, sur lequel ils ont par erreur calculé la TVA à un taux supérieur à celui qui était applicable. La Cour a jugé qu'une telle note de crédit pouvait être considérée comme un «document tenant lieu de facture» et que le destinataire de la note (à savoir l'agriculteur) devait être considéré comme la personne qui, en fait, avait mentionné ce montant sur ce document au sens de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive et, partant, comme redevable du montant indiqué²⁰.

18 — Points 42 et 48 à 53 de l'arrêt.

19 — Arrêt du 17 septembre 1997 (C-141/96, Rec. p. I-5073).

20 — Points 8, 9, 24, 27 et 28 de l'arrêt.

17 — Précitée à la note 3.

C — *Le lieu des prestations de publicité*

18. L'article 9 de la sixième directive établit des règles quant au lieu où un service est réputé être presté aux fins de la directive. L'article 9, paragraphe 2, sous e), dispose:

«le lieu des prestations de services suivantes, rendues [...] à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le [client] a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

— les prestations de publicité,

[...]»

19. Selon l'article 21, paragraphe 1, sous b)²¹, «le preneur d'un service visé à l'article 9 paragraphe 2 point e) [...] et effectué par un assujetti établi à l'étranger» est redevable de la TVA sur le service en question²². «Toutefois les États membres peuvent prévoir que le prestataire est solidairement tenu d'acquitter la taxe».

D — *Les remboursements en cas de prestations transfrontalières dans le cadre de la huitième directive*

20. L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, reproduit plus haut²³, concerne la déduction de la TVA en amont de la taxe en aval due dans le même État membre. En ce qui concerne les autres hypothèses, l'article 17, paragraphes 3 et 4²⁴, dispose, pour ce qui nous occupe:

«3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le rembour-

21 — Tel qu'il est libellé à l'article 28 octies, de la directive 91/680, en vigueur à l'époque des faits; ultérieurement modifié.

22 — Ce mécanisme est appelé mécanisme de «transfert de l'obligation fiscale» (ou «reverse charge mechanism» en anglais).

23 — Point 8.

24 — Tel qu'il est libellé à l'article 28 septies de la directive 91/680.

sement de la taxe sur la valeur ajoutée visée au paragraphe 2, dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

- a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l'article 4 paragraphe 2, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction^[25] si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays;

[...]

4. Le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visé au paragraphe 3 est effectué:

- en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays mais qui sont établis dans un autre État membre, selon les modalités d'application déterminées par [la huitième directive],

[...]»

25 — Note sans objet pour la version française des présentes conclusions.

21. L'article 2 de la huitième directive prévoit:

«Chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays mais qui est établi dans un autre État membre, dans les conditions fixées ci-après, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17 paragraphe 3 sous a) [...]» de la sixième directive.

22. L'article 5 de cette même directive dispose:

«Aux fins de la présente directive, le droit au remboursement de la taxe est déterminé conformément à l'article 17 de [la sixième directive] tel qu'il est appliqué dans l'État membre du remboursement.

[...]»

E — Résumé des effets de la législation relative aux opérations transfrontalières

23. Selon les dispositions susmentionnées, lorsque des biens ou des services sont fournis dans un État membre A par un fournisseur établi dans cet État membre à un client²⁶ établi dans un État membre B, qui ne déclare pas de TVA dans l'État membre A, car il n'y effectue pas d'opération taxée en aval, la règle générale est que le client a droit au remboursement de la TVA que le fournisseur lui a facturée dans l'État membre A, et il n'y aura donc pas de taxe en amont à déduire de la taxe en aval dont il est redevable dans l'État membre B.

24. Dans des circonstances particulières toutefois, lorsque le mécanisme de transfert de l'obligation fiscale s'applique (en cas, par exemple, de prestations de publicité, qui sont réputées être effectuées dans l'État membre B, et non dans l'État membre A), le fournisseur ne doit pas facturer la TVA sur la prestation dans l'État membre A. Le client est redevable dans l'État membre B de la TVA sur la prestation réalisée en sa faveur et peut déduire cette taxe en amont de la taxe en aval qu'il doit déclarer dans l'État membre B.

25. Si le fournisseur facture néanmoins au client la TVA dans l'État membre A (comme

si la prestation avait été réalisée dans l'État membre A), alors que le mécanisme de transfert de l'obligation fiscale aurait dû être appliqué (car la prestation est réputée avoir eu lieu dans l'État membre B), la TVA a été facturée par erreur. Tel est précisément le cas en l'espèce.

26. Si le client paie la TVA qui lui a été indûment facturée et si le fournisseur la déclare dûment aux autorités fiscales de l'État membre A, alors — à moins que le client ne soit en mesure de récupérer auprès de a) son fournisseur ou b) des autorités fiscales la TVA qu'il a indûment acquittée — l'opération *n'est pas* «neutre en termes de TVA» pour le client et les autorités fiscales de l'État membre A ont perçu une TVA qui n'aurait pas dû leur être versée.

II — La procédure au principal

A — Le cadre factuel et procédural

27. Il ressort des indications figurant dans la décision de renvoi et les observations présentées à la Cour que les faits peuvent être résumés comme suit.

²⁶ — Pour ne pas me répéter constamment, j'utiliserai le terme «client» pour désigner un assujéti qui acquiert des biens ou des services taxés et les utilise pour les besoins de ses opérations taxées en aval, par opposition au client qui est le consommateur final.

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (ci-après «Reemtsma») est une société dont le siège est situé en Allemagne. Elle ne dispose pas d'établissement stable en Italie.

29. En 1994, une société italienne a effectué des prestations de publicité et de marketing en faveur de Reemtsma, pour lesquelles elle a facturé une TVA d'un montant total de 175 022 025 ITL²⁷.

30. Ces prestations étaient exonérées de TVA selon la décision de renvoi, de sorte que c'est par erreur que la taxe a été mentionnée sur la facture et payée par Reemtsma à la société italienne en premier lieu, puis par cette dernière à l'autorité fiscale.

31. Il semble ressortir de la législation citée²⁸ que les prestations n'étaient pas exonérées au sens strict, mais étaient réputées avoir été effectuées en Allemagne, où Reemtsma était établie, conformément à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive. Toutefois, il n'en demeure pas moins que la TVA avait été indûment facturée et acquittée en Italie. Puisque la règle du transfert de l'obligation fiscale s'appliquait, c'est Reemtsma qui était redevable de la TVA en Allemagne.

32. Reemtsma a demandé le remboursement partiel de la TVA en question. On ignore pour quelle raison elle n'a demandé qu'un remboursement partiel, mais il se pourrait que les services acquis n'aient pas été utilisés pour les seuls besoins de ses prestations taxées en aval. En telle hypothèse, seul un droit au remboursement partiel naîtrait²⁹.

33. Les autorités fiscales ont refusé le remboursement et Reemtsma a contesté en justice ce refus.

34. Son recours a été rejeté tant en première instance qu'en appel, au motif que la taxe avait été payée pour des services qui n'étaient pas soumis à la TVA, puisqu'ils avaient été fournis à une personne qui était imposable dans un autre État membre.

35. Reemtsma a à présent formé un pourvoi devant la Corte suprema di cassazione contre l'arrêt d'appel, pour violation et fausse application des dispositions de droit national³⁰ ainsi que pour défaut de motifs.

27 — Montant correspondant à environ 91 000 euros.

28 — Article 7, paragraphe 4, sous d) et e), du décret du président de la République (Decreto del Presidente della Repubblica) n° 633 de 1972 (ci-après le «DPR n° 633/1972»).

29 — Arrêt du 13 juillet 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, Rec. p. I-6109).

30 — Article 19 du DPR n° 633/1972, qui prévoit le droit à déduction, et article 38 bis de ce même décret, qui concerne pour l'essentiel le remboursement de l'excédent entre la taxe en amont et la taxe en aval. L'article 38 ter prévoit, conformément à la huitième directive, le remboursement aux assujettis établis dans un autre État membre de la TVA qui serait déductible en vertu de l'article 19.

36. La Corte suprema di cassazione éprouve des doutes quant à l'interprétation de la législation italienne à la lumière des arrêts rendus par la Cour dans les affaires précitées *Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth et Strobel, et Karageorgou e.a.* Elle demande donc à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

«1) Pour autant qu'ils subordonnent le remboursement en faveur de l'acquéreur ou client non-résident à la condition que les biens et services aient été utilisés pour les besoins d'opérations imposables, les articles 2 et 5 de la [huitième directive] doivent-ils être interprétés en ce sens que la TVA non due et facturée en cascade par erreur, puis versée au Trésor, peut également donner lieu à remboursement? Dans l'affirmative, une disposition du droit national qui exclut le remboursement à l'acquéreur/au client non-résident, en se fondant sur le caractère non déductible de la taxe, une fois imputée et versée, même si elle n'est pas due, est-elle contraire aux dispositions précitées de la directive?

2) De manière générale, est-il possible d'inférer du système commun de TVA que l'acquéreur/le client sont redevables de la taxe envers le Trésor? Est-il compatible avec ce système, et en particulier avec les principes de neutralité de la TVA, d'effectivité et de non-discrimination, de ne pas accorder, au titre du droit interne, à l'acquéreur/au client assujetti à la TVA — et réputé soumis, au titre de la législation natio-

nale, aux obligations de facturation et de paiement — un droit au remboursement de la part de l'autorité fiscale au cas où la taxe indue a été portée au débit de l'intéressé et payée? Un système national — tel qu'inféré de l'interprétation qu'en donnent les juridictions nationales — est-il contraire aux principes d'effectivité et de non-discrimination en matière de remboursement de la TVA perçue en violation du droit communautaire, en tant qu'il permet simplement à l'acquéreur/au client d'agir à l'encontre du seul fournisseur/prestataire de services, et non de l'autorité fiscale, en dépit de l'existence, dans l'ordre juridique national, d'un cas analogue de perception, par un représentant du contribuable, des impôts directs dus par ce dernier, étant entendu que tant celui-ci que son représentant sont en droit de solliciter la restitution de l'indu auprès du Trésor?»

37. Des observations écrites ont été déposées par Reemtsma, le gouvernement italien et la Commission des Communautés européennes. Lors de l'audience du 30 mars 2006, le gouvernement italien et la Commission ont été entendus en leurs observations orales.

III — **Appréciation**

A — *La première question*

38. La première question de la juridiction nationale vise, en substance, à savoir si

l'approche retenue par la Cour depuis l'arrêt *Genius Holding* concernant les déductions en vertu de la sixième directive doit également être suivie en matière de remboursement au titre de la huitième directive.

un revirement de la jurisprudence *Genius Holding* et un retour à un droit général à déduction. Reemtsma souligne que le droit à déduction est le principal moyen d'assurer l'application du principe fondamental de neutralité de la TVA et que les États membres n'ont pas compétence pour limiter ce droit³².

39. Avant de répondre à cette question, il est toutefois nécessaire d'examiner les doutes qu'éprouve Reemtsma quant à la validité de la jurisprudence établie par l'arrêt *Genius Holding*.

41. Reemtsma entend également distinguer la présente affaire de l'affaire *Karageorgou e.a.* Même si le raisonnement suivi dans cet arrêt est valable, il s'appliquait à un cadre factuel différent³³. Ici, le montant en question ne peut être à la fois une TVA dont est redevable le fournisseur qui l'a facturée en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous c), et une «non-tax» du point de vue du client.

1. La jurisprudence *Genius Holding* est-elle encore applicable?

40. Reemtsma estime que l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire *Genius Holding* n'était pas justifié par le libellé de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive et a en outre été remplacé par l'arrêt *Langhorst*. Elle se fonde sur un passage de ce dernier arrêt dans lequel la Cour a déclaré que, si l'assujetti réputé avoir mentionné la TVA sur la note de crédit n'était pas redevable du montant indiqué, «une partie de la TVA figurant sur le document tenant lieu de facture ne devrait pas être acquittée par l'assujetti, alors même que [...] cette TVA aurait pu être déduite dans son intégralité par le destinataire des biens ou des services [...]»³¹. Cela implique, selon Reemtsma,

42. Pour ma part, je ne souscris pas à la thèse selon laquelle l'arrêt *Langhorst* remet en cause l'arrêt *Genius Holding*.

43. Le passage dont Reemtsma déduit que la Cour est revenue sur sa jurisprudence est tiré de la réponse à la deuxième question posée dans l'affaire *Langhorst*, qui tendait à savoir si l'assujetti qui n'avait pas contesté la mention, sur une note de crédit tenant lieu

31 — Points 27 et 28 de l'arrêt.

32 — Reemtsma cite les arrêts du 21 septembre 1988, *Commission/France* (50/87, Rec. p. 4797, points 16 et 17), et du 11 juillet 1991, *Lennartz* (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 27).

33 — En effet, dans cette affaire le montant facturé ne pouvait absolument pas être qualifié de TVA, car le fournisseur exerçait son activité dans une relation de subordination: voir point 16 ci-dessus.

de facture, d'un montant de TVA supérieur à celui qui était dû en raison des opérations taxables pouvait être considéré comme la personne qui avait mentionné ce montant et, partant, était redevable du montant indiqué, au sens de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

44. La Cour a apporté à cette question la même réponse (affirmative) que l'avocat général Léger, qui avait largement fondé son analyse sur l'arrêt *Genius Holding*³⁴. Dans ces conditions, il est fort difficile de voir un revirement de la jurisprudence *Genius Holding* dans le raisonnement de la Cour, qui ne fait que suivre celui de l'avocat général, même s'il est formulé de manière bien plus concise et ne mentionne pas cet arrêt. En outre, il est manifeste que la Cour a ultérieurement appliqué la jurisprudence *Genius Holding* dans les affaires *Schmeink & Cofreth* et *Strobel*, et *Karageorgou e.a.*

45. Quant à l'expression «aurait pu être déduite dans son intégralité par le destinataire des biens ou des services», employée dans l'arrêt *Langhorst*, il ne fait aucun doute selon moi que la Cour n'entendait pas ainsi affirmer que le destinataire aurait pu être *en droit* de déduire la taxe facturée par erreur. Elle voulait plutôt indiquer qu'il aurait pu *en fait* la déduire et que l'on créerait un risque de fraude si le fournisseur n'était pas redevable de l'intégralité du montant déclaré.

46. Cela étant, je comprends fort bien le point de vue de Reemtsma sur un point. Il est illogique de considérer un montant facturé à tort comme TVA que le fournisseur doit déclarer en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive et, simultanément, comme «non-TVA» qui ne peut être déduite par un client en vertu de l'article 17, paragraphe 2, sous a).

47. La thèse de Reemtsma reprend pour l'essentiel l'analyse proposée à la Cour par la Commission et l'avocat général Mischo dans l'affaire *Genius Holding*, selon laquelle la TVA qui doit être déclarée par le fournisseur en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous c), doit également être considérée comme une taxe «due ou acquittée» au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a). Un client devrait donc pouvoir la déduire (à condition d'éliminer le risque de fraude en excluant la déduction lorsqu'il peut être établi que le montant en question n'a en réalité pas été payé).

48. Cette analyse, je l'avoue, me semble préférable, en termes de cohérence et de simplicité du système, à l'approche que la Cour a finalement retenue dans son arrêt *Genius Holding*. Je me demande également si elle ne serait pas plus conforme à la jurisprudence plus récente de la Cour en matière de fraude carrousel.

49. La fraude carrousel correspond certes à une situation différente, où la TVA est

34 — Voir points 52 et suiv. des conclusions.

correctement facturée à travers la chaîne de livraison, mais est frauduleusement dissimulée aux autorités fiscales à un ou plusieurs stades de cette chaîne. Toutefois, dans l'affaire *Optigen e.a.*³⁵ la Cour a estimé que, lorsqu'un assujetti effectue des opérations qui satisfont aux critères objectifs énoncés par la sixième directive, son droit de déduire la TVA acquittée en amont ne saurait être affecté par la circonstance qu'une autre opération, antérieure ou postérieure, dans la chaîne de livraisons est entachée de fraude à la TVA sans que cet assujetti le sache ou puisse le savoir. La question de savoir si la TVA due sur les opérations de ventes antérieures ou ultérieures portant sur les biens concernés a ou non été versée au Trésor public est sans influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont.

50. Il me semble que, si le droit à déduction reste entier dans de telles circonstances, le système serait plus cohérent si ce droit restait également entier dans des circonstances telles que celles en cause dans l'affaire *Genius Holding*. En outre, la Cour a explicitement indiqué que la régularisation de la taxe au titre de l'article 20, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive était possible à condition de démontrer, initialement, que l'émetteur de la facture était de bonne foi³⁶ ou, à la suite de l'arrêt *Schmeink & Cofreth et Strobel*, que tout risque de perte de recettes fiscales a été éliminé³⁷. Une telle condition aurait également pu être appliquée si le client avait conservé un droit à

déduction plutôt qu'un droit de régularisation.

51. Je ne propose toutefois pas à la Cour de réexaminer l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire *Genius Holding*. Cet arrêt est fondé sur des principes d'interprétation reconnus et parvient, au terme d'une procédure toutefois plus compliquée, au même résultat que l'approche défendue par l'avocat général, résultat qui semble manifestement conforme au principe de neutralité de la TVA. Il s'agit également d'une jurisprudence constante depuis plus de quinze ans et revenir à présent sur celle-ci provoquerait probablement certains bouleversements peu souhaitables dans la pratique des États membres en matière de TVA.

52. Dans ces conditions, il ne me semble pas que l'on puisse tirer de conclusion utile du fait que le principe établi dans l'affaire *Genius Holding* a été appliqué à des circonstances différentes dans l'affaire *Karageorgou e.a.* J'examinerai donc à présent si ce principe devrait également s'appliquer à des situations régies par la huitième directive.

35 — Arrêt du 12 janvier 2006 (C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, voir en particulier points 51 à 54).

36 — Arrêt précité, point 18.

37 — Arrêt précité, points 56 à 63.

2. La jurisprudence *Genius Holding* devrait-elle être appliquée dans le cadre de la huitième directive?

53. La juridiction nationale relève que, si la déduction au titre de la sixième directive est exclue lorsque la taxe non due est facturée par erreur, ce n'est pas pour la mettre à la charge d'un client qui aurait autrement eu droit à la déduction, mais pour éviter l'évasion fiscale. Dans le cadre de la huitième directive, la limitation du droit au remboursement aux cas dans lesquels la déduction aurait été permise en vertu de la sixième directive poursuit en revanche une finalité différente. Il s'agit d'exclure du remboursement les clients qui devraient supporter la taxe (soit parce qu'ils sont les consommateurs finals, soit parce qu'ils utilisent les services qui leur sont rendus ou les biens qui leur sont livrés en amont pour des opérations exonérées). Compte tenu de cette différence de finalité, il n'est pas certain qu'il faille retenir la même approche.

54. Reemtsma relève également cette différence de finalité. Elle en conclut qu'il n'est pas souhaitable d'empêcher le remboursement au titre de la huitième directive, lorsque la taxe n'est pas déductible en vertu de la sixième directive pour la simple raison qu'elle a été facturée par erreur.

55. Le gouvernement italien souligne toutefois que la présente affaire concerne le remboursement d'une TVA indûment facturée sur une prestation. Selon lui, la procédure prévue aux articles 2 et 5 de la huitième directive n'est pas applicable, car la condition selon laquelle la taxe aurait été déductible si le client avait été résident en Italie³⁸ n'est pas satisfaite.

56. La Commission soutient qu'il ressort de l'arrêt *Debouche*³⁹ que la huitième directive n'a pas pour objet de mettre en cause le système établi par la sixième directive. Comme l'avocat général l'a indiqué dans les conclusions qu'il a présentées dans cette affaire⁴⁰, le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays répond à la même logique et est donc soumis aux mêmes règles que celles qui sont applicables à la déduction à laquelle procède l'assujetti résidant dans le pays. La Cour en a donné confirmation dans l'arrêt *Monte Dei Paschi di Siena*⁴¹, en appliquant à un remboursement en vertu de la huitième directive les règles relatives au prorata de déduction prévues à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

57. Sur ce point, je souscris à la conclusion à laquelle parviennent le gouvernement italien et la Commission.

58. Du point de vue formel, le renvoi que font les articles 2 et 5 de la huitième directive à l'article 17 de la sixième directive est clair. L'article 2 donne droit au remboursement

38 — Article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive.

39 — Arrêt du 26 septembre 1996 (C-302/93, Rec. p. I-4495, point 18).

40 — Point 7, troisième alinéa, Rec. p. I-4500.

41 — Précité à la note 29.

«dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17 paragraphe 3 sous a) [...]» de la sixième directive. L'article 5 dispose expressément que «le droit au remboursement de la taxe est déterminé conformément à l'article 17 de [la sixième directive] tel qu'il est appliqué dans l'État membre du remboursement».

59. En outre, si l'on adopte, comme dans l'affaire *Genius Holding*⁴², une approche littérale, on peut constater que l'article 17, paragraphe 3, de la proposition de la Commission de la sixième directive faisait référence, tout comme l'article 17, paragraphe 2, sous a), de cette proposition, à la TVA «facturée» à un assujetti et que ces termes ont été remplacés par TVA «visée au paragraphe 2», paragraphe dans lequel l'expression «qui lui est facturée» a été remplacée par «due ou acquittée».

60. En outre, la jurisprudence citée par la Commission milite en faveur d'un traitement similaire.

61. Le plus important, toutefois, est sans doute que la cohérence entre les systèmes de remboursement et de déduction semble souhaitable en principe, à moins qu'une différence dans la nature de la chaîne de livraison transfrontalière n'appelle un traite-

ment différent. Une telle différence semble faire défaut.

62. Il est vrai que le mécanisme de remboursement prévu par la huitième directive n'est pas identique au mécanisme de déduction prévu par la sixième directive. Toutefois, il existe une grande similitude entre les situations régies par ces deux directives.

63. Supposons que X et Y soient des assujettis, X étant le fournisseur et Y un client. Dans une situation purement interne à un État membre, X facture la TVA à Y, qui déduit ce montant de la taxe en aval dont il est redevable.

64. Si X est établi dans l'État membre A et Y est établi dans l'État membre B et n'effectue pas d'opération taxée en aval dans l'État membre A, alors soit a) Y obtient, en vertu de la huitième directive, le remboursement de la TVA facturée dans l'État membre A et le montant de la TVA qu'il facture à ses clients et dont il est redevable aux autorités fiscales de l'État membre B est fondé sur le prix net total auquel il effectue sa prestation, soit b) lorsque le mécanisme de transfert de l'obligation fiscale prévu par la sixième directive est applicable, X ne facture pas la TVA et Y est redevable de la TVA dans l'État membre B, TVA qu'il peut toutefois également déduire. Dans ces deux cas, la chaîne continue ensuite normalement.

42 — Voir point 12 ci-dessus.

65. Si X facture par erreur la TVA à Y, si Y paie cette facture et si X déclare ce montant aux autorités fiscales, alors, conformément à la jurisprudence *Genius Holding*, si la situation est purement interne à un État membre (État membre A):

- X doit rembourser à Y le montant facturé par erreur;
- les autorités fiscales doivent rembourser le montant à X, et
- Y doit exclure ce montant de sa déduction [ou, s'il a déjà été déduit, corriger sa déduction conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive].

66. Si X et Y sont établis dans des États membres différents, la première et la deuxième de ces conditions demeurent applicables. Toutefois, que la huitième directive⁴³ ou le mécanisme de transfert de l'obligation fiscale de la sixième directive⁴⁴ soient applicables, Y n'aurait jamais pu déduire la TVA facturée par X, car dans aucune de ces deux hypothèses il n'est permis d'opérer de

déduction en tant que telle. Par analogie, Y n'est donc pas en droit d'obtenir remboursement. La chaîne continuera de nouveau normalement.

67. Dans ces deux cas de figure, la neutralité de la TVA est sauvegardée⁴⁵ par des moyens qui sont essentiellement analogues (bien qu'ils soient, comme je l'ai indiqué, plus complexes que si la déduction ou le remboursement, le cas échéant, avait été permis).

68. En outre, il convient de relever que la disposition nationale en cause dans l'affaire *Genius Holding* imposait également un mécanisme de transfert de l'obligation fiscale, bien qu'il s'agît d'un mécanisme autorisé par le Conseil sur le fondement de l'article 27 de la sixième directive, plutôt que de celui visé par la huitième directive⁴⁶. Il pourrait sembler étrange d'appliquer le principe qui sous-tend cet arrêt à une certaine hypothèse de transfert de l'obligation fiscale, mais non à une autre.

69. J'estime donc que l'approche retenue par la Cour dans l'arrêt *Genius Holding* concernant les déductions opérées en vertu de la sixième directive devrait également être suivie en ce qui concerne les remboursements effectués en vertu de la huitième directive.

43 — Pour les prestations réputées avoir été effectuées dans l'État membre A.

44 — Pour les prestations réputées avoir été effectuées dans l'État membre B.

45 — Car X rembourse Y et réclame ensuite lui-même le remboursement de ce montant aux autorités fiscales de l'État membre A.

46 — Voir point 5 de l'arrêt.

B — *La seconde question*

70. Lorsqu'un client placé dans la même situation que Reemtsma (à savoir dans la situation d'Y dans mon exemple ci-dessus) n'a pas droit au remboursement prévu à l'article 17, paragraphes 3 et 4, de la sixième directive et dans les dispositions de la huitième directive, la juridiction nationale souhaite savoir, en substance, s'il suffit qu'il ait le droit de demander remboursement au fournisseur (X dans mon exemple) qui a facturé la taxe et qui pourrait à son tour réclamer remboursement à l'autorité qui a perçu la taxe, ou s'il doit pouvoir réclamer remboursement directement auprès de l'autorité fiscale.

71. Cette question se subdivise, comme le gouvernement italien et la Commission l'ont souligné, en trois parties, qui peuvent être résumées comme suit:

a) Le client peut-il être considéré en général comme la personne redevable de la TVA sur une opération?

b) Une législation nationale qui *ne* permet *pas* au client de demander le rembour-

sement aux autorités fiscales lorsqu'une TVA qui n'était pas due a été facturée et acquittée est-elle compatible avec le système commun de TVA (et les principes de neutralité, d'effectivité et d'équivalence ou de non-discrimination)?

c) Le fait que d'autres règles nationales (en matière de taxation directe) permettent aux deux parties concernées d'agir conjointement à l'encontre des autorités fiscales dans des circonstances à peu près comparables a-t-il une incidence?

72. J'examinerai ces trois parties successivement.

1. Le client peut-il être considéré en général comme la personne redevable de la TVA sur une opération?

73. Comme Reemtsma le souligne, l'article 21, paragraphe 1, sous a), de la sixième

directive⁴⁷ permet aux États membres de prévoir que, outre le fournisseur, «une personne, autre que l'assujetti, est solidairement tenue d'acquitter la taxe». L'article 22, paragraphe 8⁴⁸, permet aux États membres de prévoir «d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude». Il est donc compatible avec la sixième directive de considérer le client comme l'un des redevables de la TVA.

74. Toutefois, comme le gouvernement italien le relève, même si le droit communautaire permet de prévoir que le client est solidairement tenu d'acquitter la taxe, le droit italien ne comportait pas de disposition en ce sens en 1994 (bien qu'il comprenne une telle disposition à présent).

75. En outre, comme la Commission l'indique à juste titre, l'article 21, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive établit la règle générale selon laquelle c'est en principe le fournisseur qui est redevable de la TVA et qui a des obligations à l'égard des autorités fiscales. Les seules exceptions sont celles prévues dans les autres dispositions de l'article 21, paragraphe 1 (en particulier, le mécanisme de transfert de l'obligation fiscale applicable en cas d'opérations transfrontalières), ou celles autorisées par le Conseil sur le fondement de l'article 27 de la sixième

directive (permettant dans certaines circonstances l'application d'un mécanisme de transfert de l'obligation fiscale à l'intérieur de l'État membre⁴⁹).

76. Je suis donc d'accord avec le gouvernement italien et la Commission. Reemtsma souligne à juste titre que, dans certaines circonstances, les États membres peuvent décider que le client est solidairement redevable avec le fournisseur et que, lorsque le mécanisme de transfert de l'obligation fiscale est applicable, c'est toujours le client qui est redevable de la taxe. Toutefois, il s'agit d'exceptions à la règle générale selon laquelle c'est le fournisseur qui doit déclarer aux autorités fiscales la TVA acquittée sur une opération. Par conséquent, c'est en principe le seul fournisseur qui peut réclamer auprès de ces autorités le remboursement de la taxe acquittée par erreur.

77. Il est vrai que, lorsqu'un mécanisme de transfert de l'obligation fiscale est applicable pour une raison quelconque, le client est redevable de la TVA sur l'opération. Le client aura donc en principe le droit de demander aux autorités le remboursement⁵⁰ de toute taxe acquittée par erreur. Il semble en outre que le mécanisme de transfert de l'obligation fiscale prévu à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive s'appliquait bien dans la situation à l'origine

47 — Dans la version applicable en 1994.

48 — Figurant à l'article 28 nonies.

49 — Comme le système national en cause dans l'affaire Genius Holding.

50 — Le terme «remboursement» est ici employé dans un sens général et ne vise pas la procédure de remboursement spécifique prévue par la huitième directive.

du litige au principal, de sorte que Reemtsma devrait être à la fois redevable de la taxe et en droit de réclamer le remboursement de toute taxe acquittée par erreur. Toutefois, il convient de rappeler que, dans le cadre de ce mécanisme, c'est avec les autorités fiscales de son propre État membre, à savoir la République fédérale d'Allemagne, que Reemtsma entretient des relations, et non avec celles de l'État membre dans lequel son fournisseur a indûment facturé et déclaré la TVA, à savoir la République italienne.

78. Je répondrais donc à la première partie de la seconde question en ce sens que, en principe, seul le fournisseur doit être considéré comme redevable aux autorités fiscales de la TVA sur une opération et, par conséquent, comme étant en droit de réclamer le remboursement de la TVA acquittée par erreur. Lorsque, exceptionnellement, une autre personne est redevable en vertu du droit communautaire ou de dispositions nationales autorisées, cette personne peut demander aux autorités fiscales envers lesquelles elle était redevable le remboursement de toute taxe qu'elle a acquittée par erreur.

2. Une législation nationale peut-elle *ne pas* permettre au client de demander le remboursement aux autorités fiscales lorsqu'une TVA qui n'était pas due a été facturée et acquittée?

79. En Italie, lorsque ni la déduction prévue par la sixième directive ni le remboursement

au titre de la huitième directive ne sont applicables, il semble qu'un fournisseur qui a facturé et perçu la TVA sur une opération par erreur et l'a versée aux autorités fiscales puisse demander le remboursement de ce montant à ces autorités, mais que le client dans cette même opération ne puisse réclamer le remboursement de cette somme qu'au fournisseur en engageant une action devant les juridictions civiles.

80. Les doutes qu'éprouve la juridiction nationale quant à ce système de recours concernent les exigences d'équivalence (ou de non-discrimination) et d'effectivité du droit communautaire. Ces exigences ont été formulées en dernier lieu dans l'arrêt *My Travel*⁵¹: «En l'absence de réglementation communautaire en matière de demandes de restitution de taxes, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de prévoir les conditions dans lesquelles ces demandes peuvent être exercées, ces conditions devant respecter les principes d'équivalence et d'effectivité, c'est-à-dire qu'elles ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables fondées sur des dispositions de droit interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire».

81. Reemtsma estime que le respect du principe d'effectivité commande de permet-

51 — Arrêt du 6 octobre 2005 (C-291/03, Rec. p. I-8477, point 17).

tre au client d'agir directement à l'encontre des autorités fiscales. S'il en allait autrement, il y aurait au moins deux hypothèses dans lesquelles ce principe pourrait être contredit: si le fournisseur est insolvable lorsque le client lui réclame le remboursement, ou si le fournisseur est lui-même condamné par la juridiction civile à rembourser le client, mais succombe dans son action à l'encontre du fisc devant la juridiction fiscale.

82. La Commission rappelle la jurisprudence de la Cour, en particulier l'arrêt *Schmeink & Cofreth et Strobel*, selon laquelle les États membres doivent prévoir la possibilité de corriger une erreur de facturation de la TVA, ce qui implique non seulement l'émission d'une facture rectificative, mais également le remboursement de la taxe acquittée par erreur. Elle soutient que cette obligation découle du principe de neutralité et de l'interdiction de tout enrichissement sans cause (ici, en faveur des autorités fiscales). Les États membres sont libres de choisir la procédure qu'ils jugent propre à assurer ce remboursement, sous réserve que le principe d'effectivité soit respecté. Un système prévoyant qu'en principe seul le fournisseur, en tant que redevable de la taxe, peut demander le remboursement aux autorités fiscales et que le client doit réclamer le remboursement au fournisseur conformément au droit civil semble en principe acceptable. Toutefois, sous réserve que le risque de pertes fiscales soit totalement éliminé, le principe d'effectivité pourrait exiger que le client puisse agir directement à l'encontre des autorités fiscales si la récupération dans le cadre de la procédure normale s'avérait «pratiquement impossible ou excessivement difficile» (par exemple, dans le cas de *Reemtsma*, si son fournisseur

italien avait cessé d'exister). Enfin, le principe de non-discrimination exigerait que tout État membre qui autoriserait un client établi sur son territoire à agir à l'encontre des autorités fiscales confère le même droit de recours à un client établi dans un autre État membre.

83. Le gouvernement italien est d'accord avec la Commission, dans la mesure où elle admet la légitimité du système en vigueur en Italie. Il ne souscrit toutefois pas à sa thèse selon laquelle le client doit pouvoir réclamer le remboursement directement aux autorités fiscales si son action de droit civil à l'encontre du fournisseur ne pouvait, pour quelque raison que ce soit, prospérer.

84. Toutefois, l'analyse de la Commission me paraît convaincante en tous points.

85. En premier lieu, le système de recours qui a été décrit comme applicable en Italie semble en principe compatible avec la législation et la jurisprudence relatives au système commun de TVA. Si un fournisseur qui a facturé et perçu la TVA sur une opération par erreur et l'a versée aux autorités fiscales peut en demander le rembour-

sement à ces autorités et si le client dans cette même opération peut la récupérer auprès du fournisseur dans le cadre d'une action de droit civil, alors les principes de neutralité de la TVA et d'effectivité des demandes de remboursement de la taxe acquittée par erreur sont respectés.

86. En deuxième lieu, un tel système est en principe suffisant. Dans tous les cas où il permet d'atteindre le résultat recherché — le remboursement intégral de la personne qui a supporté la charge de la taxe facturée par erreur —, il est inutile de prévoir d'autres recours en faveur du client contre les autorités fiscales. Par conséquent, il n'est pas nécessaire de permettre au client d'engager directement contre les autorités fiscales un recours du type de celui que Reemtsma semble avoir tenté d'introduire, *à moins que* le système ordinaire de recours n'ait été utilisé mais n'ait pu, en raison de circonstances matérielles sans rapport avec le bien-fondé de la demande⁵², produire le résultat normalement escompté.

87. En troisième lieu, il se peut que dans certains cas ce résultat ne soit pas atteint. Dans ces cas, le respect des exigences de neutralité et d'effectivité de la TVA impose de prévoir une autre solution. Il semble difficile de concevoir une solution différente

de celle consistant à permettre au client, qui a supporté l'intégralité de la TVA facturée par erreur, d'agir directement à l'encontre des autorités fiscales, qui bénéficieraient d'un enrichissement sans cause si elles conservaient une telle TVA.

88. À cet égard, deux points ont été débattus lors de l'audience.

89. D'une part, la Commission a affirmé que de tels cas étaient extrêmement rares et donc peu susceptibles d'affecter dans une large mesure le système ordinaire de recours, tandis que le gouvernement italien a soutenu que de tels cas seraient probablement bien moins rares. Toutefois, il ne me semble pas que la fréquence de ces cas puisse présenter une quelconque importance. Ce qui importe est que, lorsque de telles situations surviennent, elles soient traitées conformément aux exigences de neutralité et d'effectivité.

90. D'autre part, le gouvernement italien a avancé qu'un recours destiné à empêcher l'enrichissement sans cause des autorités fiscales dans le cas où la TVA a été acquittée par erreur ne doit être ouvert que s'il existe également un recours correspondant destiné

52 — Par exemple, l'insolvabilité du fournisseur.

à empêcher l'appauvrissement sans cause du Trésor public en cas de défaut de paiement d'une TVA effectivement due. Son argument semble être que, dans le cas contraire, le client bénéficierait d'une certaine forme d'enrichissement sans cause. Toutefois, un tel argument me semble erroné. Si le fournisseur a facturé la TVA au client et l'a perçue, mais ne l'a pas déclarée aux autorités fiscales, il n'y a aucun enrichissement sans cause de la part du client (bien qu'il puisse effectivement y avoir enrichissement sans cause et/ou fraude de la part du fournisseur). Si le fournisseur n'a pas facturé la TVA au client sur une opération taxée, ni perçu celle-ci, alors, si le client est lui-même un assujetti, il n'a pas à déduire de TVA et ne bénéficie donc pas d'un enrichissement sans cause — et/ou, qu'il soit un client ou un consommateur final, il peut lui-même être impliqué dans une fraude fiscale. Dans ce dernier cas, le droit national pourra légitimement prévoir des sanctions pénales ainsi que le paiement obligatoire de la somme en question.

91. Enfin, je conviens avec la Commission que le principe d'équivalence exige que tout État membre qui permet à un client établi sur son territoire de demander directement le remboursement aux autorités fiscales confère le même droit de recours à un client établi dans un autre État membre. La Cour ignore toutefois si la République italienne a prévu un tel droit en faveur des clients établis sur son territoire.

92. J'estime donc que, lorsqu'une TVA qui n'était pas due a été facturée et versée aux

autorités fiscales par un fournisseur qui aurait été redevable de cette taxe si elle avait été due, il suffit en principe, conformément aux principes de neutralité de la TVA et d'effectivité du système national de remboursement des taxes perçues en violation du droit communautaire, que les procédures nationales permettent à ce fournisseur de demander le remboursement de ce montant à ces autorités et permettent au client de récupérer ce montant auprès du fournisseur dans le cadre d'une action de droit civil. Lorsque, toutefois, une telle action de droit civil ne peut prospérer en raison de circonstances matérielles sans rapport avec le bien-fondé de la demande, le droit national doit prévoir, conformément au principe de neutralité de la TVA, au principe d'effectivité et à l'interdiction de tout enrichissement sans cause en faveur des autorités fiscales, un mécanisme par lequel le client qui a supporté le montant facturé par erreur peut le récupérer auprès des autorités fiscales. En tout état de cause, si un client établi dans l'État membre en question peut demander le remboursement aux autorités fiscales, un client établi dans un autre État membre doit également le pouvoir.

3. Le fait que d'autres règles nationales en matière d'imposition directe permettent à deux parties d'agir conjointement à l'encontre des autorités fiscales dans des circonstances à peu près comparables a-t-il une incidence?

93. Il semble que, lorsqu'un impôt sur le revenu a été indûment retenu à la source par un employeur et versé aux autorités fiscales,

le droit italien permette tant à l'employeur qu'à l'employé de demander le remboursement aux autorités fiscales. La juridiction de renvoi se demande s'il n'est pas contraire au principe d'équivalence ou de non-discrimination de permettre à l'un et à l'autre d'agir conjointement ou individuellement dans un tel cas, sans accorder cette possibilité au fournisseur et au client dans une situation telle que celle en cause au principal.

Commission estime en général qu'il est peu probable qu'une situation dans ce domaine soit comparable à une situation en matière de TVA. Dans cette dernière, c'est en principe le seul fournisseur qui entretient une relation juridique directe avec les autorités fiscales. En effet, le système d'imposition directe dans son ensemble est sans rapport avec celui de la TVA. Le principe de non-discrimination ne s'appliquant qu'à des situations comparables, il n'est donc pas pertinent en l'espèce.

94. Tout en soulignant que la Cour n'a pas pleinement connaissance des règles italiennes en matière d'imposition directe, la

95. Je souscris entièrement à l'analyse de la Commission sur ce point.

IV — Conclusion

96. Eu égard aux considérations qui précèdent, j'estime qu'il convient de répondre aux questions déferées par la Corte suprema di cassazione comme suit:

«1) Les articles 2 et 5 de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, doivent être interprétés en ce sens que la TVA qui est due seulement parce qu'elle est mentionnée sur la facture ne satisfait pas aux conditions requises pour obtenir son remboursement en vertu des dispositions de cette directive.

- 2) En principe, seul le fournisseur doit être considéré comme redevable aux autorités fiscales de la TVA sur une opération et, par conséquent, comme étant en droit de réclamer le remboursement de la TVA acquittée par erreur. Lorsque, exceptionnellement, une autre personne est redevable en vertu du droit communautaire ou de dispositions nationales autorisées, cette personne peut demander aux autorités fiscales envers lesquelles elle était redevable le remboursement de toute taxe qu'elle a acquittée par erreur.

- 3) Lorsqu'une TVA qui n'était pas due a été facturée et versée aux autorités fiscales par un fournisseur qui aurait été redevable de cette taxe si elle avait été due, il suffit en principe, conformément aux principes de neutralité de la TVA et d'effectivité du système national de remboursement des taxes perçues en violation du droit communautaire, que les procédures nationales permettent à ce fournisseur de demander le remboursement de ce montant à ces autorités et permettent au client de récupérer ce montant auprès du fournisseur dans le cadre d'une action de droit civil. Lorsque, toutefois, une telle action de droit civil ne peut prospérer en raison de circonstances matérielles sans rapport avec le bien-fondé de la demande, le droit national doit prévoir, conformément au principe de neutralité de la TVA, au principe d'effectivité et à l'interdiction de tout enrichissement sans cause en faveur des autorités fiscales, un mécanisme par lequel le client qui a supporté le montant facturé par erreur peut le récupérer auprès des autorités fiscales. En tout état de cause, si un client établi dans l'État membre en question peut demander le remboursement aux autorités fiscales, un client établi dans un autre État membre doit également le pouvoir.

- 4) Le fait qu'en droit national le remboursement d'un impôt direct retenu et versé par erreur puisse être demandé aux autorités fiscales tant par la personne qui a opéré la retenue que par celle l'ayant subie n'est en principe pas pertinent aux fins d'apprécier la compatibilité avec le droit communautaire d'une situation dans laquelle seul le fournisseur, et non le client, peut demander le remboursement aux autorités fiscales de la TVA facturée et acquittée par erreur sur une opération.»