

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

6 février 2014 (*)

«Directive 79/1072/CEE – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Assujettis résidant dans un autre État membre – Modalités de remboursement de la TVA – Assujettis ayant désigné un représentant fiscal conformément aux dispositions nationales antérieures à l’adhésion à l’Union – Exclusion – Notion d’assujetti non établi à l’intérieur du pays’ – Condition d’absence d’établissement – Condition d’absence de livraison de biens ou de prestation de services – Livraisons d’électricité à des assujettis-revendeurs – Directive 2006/112/CE – Article 171 »

Dans l’affaire C-323/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel București (Roumanie), par décision du 26 avril 2011, parvenue à la Cour le 5 juillet 2012, dans la procédure

E.ON Global Commodities SE, anciennement E.On Energy Trading SE,

contre

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. A. Rosas, faisant fonction de président de la dixième chambre, MM. D. Šváby et C. Vajda (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Wahl,

greffier: M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 16 mai 2013,

considérant les observations présentées:

- pour E.ON Global Commodities SE, anciennement E.On Energy Trading SE, par Mes A. Duncea et A. Ionișoaei, avocați,
- pour le gouvernement roumain, par M. R. H. Radu ainsi que par Mmes A. L. Crișan, R. M. Giurescu et E. Gane, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes L. Keppenne et L. Lozano Palacios ainsi que par M. G. D. Balan, en qualité d’agents,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des dispositions 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 (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive»).

2 Cette demande a été introduite dans le cadre d'un litige opposant E.ON Global Commodities SE, anciennement E.On Energy Trading SE (ci-après «E.ON»), société établie en Allemagne, à l'Agence Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agence nationale de l'administration fiscale) et à la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (direction générale des finances publiques de la municipalité de Bucarest – service de gestion des contribuables non-résidents) (ci-après, ensemble, les «autorités fiscales»), au sujet du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée par E.ON en amont dans le cadre de ses opérations en Roumanie.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2006/112/CE

3 La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2007/75/CE du Conseil, du 20 décembre 2007 (JO L 346, p. 13, ci-après la «directive TVA») est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007.

– Dispositions concernant l'électricité

4 En vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la directive TVA, l'électricité est assimilée à un bien corporel aux fins de la TVA.

5 L'article 38 de la directive TVA dispose:

«1. Dans le cas des livraisons de gaz, par le système de distribution de gaz naturel, ou d'électricité à un assujetti-revendeur, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où cet assujetti-revendeur a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, en l'absence d'un tel siège ou établissement stable, à l'endroit où il a son domicile ou sa résidence habituelle.

2. Aux fins du paragraphe 1, on entend par 'assujetti-revendeur', un assujetti dont l'activité principale, en ce qui concerne l'achat de gaz ou d'électricité, consiste à revendre ces produits et dont la consommation propre de ces produits est négligeable.»

6 Aux termes de l'article 39 de cette directive:

«Dans le cas des livraisons de gaz, par le système de distribution de gaz naturel, ou d'électricité non couvertes par l'article 38, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où l'acquéreur utilise et consomme effectivement les biens.

Lorsque la totalité ou une partie du gaz ou de l'électricité n'est pas effectivement consommée par l'acquéreur, ces biens non consommés sont réputés avoir été utilisés et consommés à l'endroit où il a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour lequel les biens sont livrés. En l'absence d'un tel siège ou établissement stable, il est réputé avoir utilisé et consommé lesdits biens à l'endroit où il a son domicile ou sa résidence habituelle.»

– Dispositions concernant l'exigibilité de la TVA

7 En application de l'article 63 de la directive TVA, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

8 Cette directive prévoit, à son article 193, que la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et 202 de ladite directive.

9 L'article 195 de la directive TVA dispose:

«La TVA est due par les personnes qui sont identifiées à la TVA dans l'État membre dans lequel la taxe est due et auxquelles sont livrés les biens dans les conditions prévues aux articles 38 et 39 si les livraisons sont effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre.»

– Dispositions concernant la déduction et le remboursement de la TVA acquittée en amont

10 L'article 168, sous a), de la directive TVA prévoit que, dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti.

11 L'article 169, sous a), de la directive TVA ajoute que, outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations relevant des activités économiques effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre.

12 L'article 170 de la directive TVA est libellé comme suit:

«Tout assujetti qui, au sens de l'article 1er de la [huitième directive] et de l'article 171 de la présente directive, n'est pas établi dans l'État membre dans lequel il effectue les achats de biens et services ou des importations de biens grevés de TVA a le droit d'obtenir le remboursement de cette taxe dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les opérations suivantes:

a) les opérations visées à l'article 169;

b) les opérations pour lesquelles la taxe est uniquement due par l'acquéreur ou le preneur conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199.»

13 L'article 171, paragraphe 1, de la directive TVA est rédigé dans les termes suivants:

«Le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre dans lequel ils effectuent les achats de biens et services ou des importations de biens grevés de taxe mais qui sont établis dans un autre État membre est effectué selon les modalités d'application prévues par la [huitième directive].

Les assujettis visés à l'article 1er de la [huitième directive] et qui n'ont effectué dans l'État membre dans lequel ils effectuent les achats de biens et services ou des importations de biens grevés de taxe que des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles le destinataire de ces opérations a été désigné comme redevable de la taxe, conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199, sont également considérés pour l'application de ladite directive comme des assujettis qui ne sont pas établis dans cet État membre.»

La huitième directive

14 La huitième directive a été abrogée à compter du 1er janvier 2010 par la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO L 44, p. 23). Eu égard à la date des opérations en cause dans l'affaire au principal, la huitième directive, qui était en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, est seule applicable à celle-ci.

15 L'article 1er de la huitième directive prévoit:

«Pour l'application de la présente directive, est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays l'assujetti [...] qui [...] n'a eu dans ce pays ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle, et qui [...] n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans ce pays [à l'exception de certaines prestations de transport et de certaines autres prestations de services].»

16 En vertu de l'article 2 de la huitième directive, 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 par la huitième directive, la TVA 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 dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins notamment des opérations visées à l'article 169, sous a), de la directive TVA.

17 Les articles 3 et 4 de la huitième directive énumèrent une série de conditions qui doivent être satisfaites par un assujetti souhaitant bénéficier du remboursement de la TVA acquittée.

18 En vertu de l'article 6 de la huitième directive, les États membres ne peuvent imposer aux assujettis visés à l'article 2 de celle-ci, outre les obligations visées aux articles 3 et 4 de cette directive, aucune obligation autre que celle de fournir, dans des cas particuliers, les renseignements nécessaires pour apprécier le bien-fondé de la demande de remboursement.

Le droit roumain

19 La loi n° 571/2003 portant code des impôts (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 927 du 23 décembre 2003, ci-après le «code des impôts») vise à transposer la directive TVA ainsi que la huitième directive en droit roumain.

20 L'article 132, paragraphe 1, sous e), du code des impôts dispose, en des termes en substance identiques à ceux de l'article 38 de la directive TVA, que le lieu de livraison d'électricité

à un assujetti-revendeur est réputé se situer au siège de cet assujetti-revendeur.

21 L'article 150, paragraphe 1, sous d), du code des impôts vise à transposer l'article 195 de la directive TVA en droit roumain et prévoit en substance que, dans le cas d'une livraison d'électricité à un assujetti-revendeur identifié à la TVA en Roumanie par un assujetti non-résident en Roumanie, même si celui-ci est identifié à la TVA en Roumanie, c'est l'assujetti-revendeur qui est redevable de la TVA.

22 L'article 147 ter, du code des impôts, intitulé «Remboursement de la taxe aux assujettis non identifiés à la TVA en Roumanie», dispose, à son paragraphe 1, sous a), que peut demander le remboursement de la taxe acquittée dans les conditions fixées par voie réglementaire l'«assujetti non identifié qui n'est pas tenu de s'identifier à la TVA en Roumanie et est établi dans un autre État membre».

23 L'article 49, paragraphe 3, de la décision du gouvernement roumain n° 44, du 22 janvier 2004, approuvant les modalités d'application du code des impôts (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 112, du 6 février 2004), dans sa version applicable aux faits au principal, fixe les modalités d'application du code des impôts comme suit:

«L'assujetti visé à l'article 147 ter, paragraphe 1, sous a), du code des impôts est l'assujetti qui, au cours de la période visée au paragraphe 1, n'est pas identifié ni soumis à l'obligation de s'identifier à la taxe en Roumanie [...], qui n'est pas établi en Roumanie et n'y a pas non plus d'établissement stable à partir duquel des activités économiques sont effectuées, et qui, au cours de cette période, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services en Roumanie, à l'exception:

[...]

b) des livraisons de biens et/ou des prestations de services, lorsque la taxe y afférente est acquittée par les bénéficiaires desdites livraisons de biens et/ou prestations de services, conformément à l'article 150, paragraphe 1, sous [...] d) [...], du code des impôts.»

24 En vertu de l'article 151, paragraphe 3, du code des impôts, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006, des personnes, établies dans un autre État que la Roumanie, procédant à des livraisons de biens imposables dans cet État avaient l'obligation de désigner un représentant fiscal dans ledit État. Cette disposition a été abrogée avec l'adhésion de la Roumanie à l'Union européenne.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

25 E.ON, présente sur le marché roumain depuis le mois d'octobre 2005, exerce des activités de commerce d'énergie.

26 Afin de satisfaire aux obligations imposées aux assujettis établis dans un État autre que la Roumanie en vertu du code des impôts, dans sa version en vigueur jusqu'à l'adhésion de la Roumanie à l'Union, le 1er janvier 2007, E.ON a désigné SC Haarmann, Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, devenue RSM Hemmelrath Consulting SRL (ci-après «Haarmann»), en tant que représentant fiscal en Roumanie. Haarmann est une personne morale de droit roumain ayant son siège à Bucarest et est identifiée à la TVA en Roumanie.

27 En sa qualité de représentant fiscal d'E.ON, Haarmann a conclu des contrats avec des personnes morales roumaines. Entre le 15 octobre 2005 et le 31 décembre 2006, Haarmann a exercé des activités au nom d'E.ON, en sa qualité de représentant fiscal, consistant en des activités de livraison d'électricité et en la refacturation de services de transport, pour lesquelles

elle a émis des factures fiscales.

28 L'obligation de désigner un représentant fiscal ayant été supprimée lorsque la Roumanie est devenue membre de l'Union, Haarmann a cessé d'émettre des factures fiscales pour le compte d'E.ON à partir du 1er janvier 2007. Haarmann a toutefois continué à représenter E.ON en Roumanie, notamment à l'égard des autorités fiscales.

29 Entre le 1er janvier et le 31 août 2007, E.ON a cherché à déduire la TVA qu'elle a acquittée pour un montant de 5 118 071 lei roumains (RON) sur la base des factures émises par ses partenaires commerciaux, personnes morales roumaines, en leur qualité de prestataires de services. Ce montant se décompose comme suit:

- 2 466 611 RON de TVA afférente à des services de conversion de charbon énergétique par une centrale thermoélectrique roumaine;
- 2 612 888 RON de TVA afférente à des services de transport ferroviaire de houille par une société de transport roumaine;
- 97 RON de TVA afférente aux services douaniers, et
- 38 475 RON de TVA afférente aux services de transport d'électricité par une société de gestion de réseau électrique.

30 Haarmann, en sa qualité de représentant d'E.ON, a présenté aux autorités fiscales quatre déclarations de TVA aux mois d'avril, de juillet, d'août et de septembre 2007, couvrant, respectivement, les mois de mars, de juin, de juillet et d'août 2007, en vue d'obtenir la déduction de la TVA correspondant audit montant.

31 À la suite de la présentation de ces déclarations, Haarmann a fait l'objet d'un contrôle fiscal partiel pour la période allant du 19 octobre 2005 au 31 août 2007.

32 Les autorités fiscales ont refusé, dans leur rapport dressé le 21 mai 2008, d'accepter la déduction du montant de 5 118 071 RON concernant les opérations effectuées à compter du 1er janvier 2007. Elles ont estimé, en substance, que, en vertu de l'article 150, paragraphe 1, sous d), du code des impôts, en vigueur depuis le 1er janvier 2007, E.ON n'était plus assujettie à la TVA en Roumanie pour les opérations de livraison d'énergie, ce qui impliquait qu'elle ne facturait et ne collectait plus la TVA pour lesdites opérations en Roumanie, cette obligation incombant, à compter de cette date, au bénéficiaire de la livraison. Par conséquent, comme elle n'exerce en Roumanie aucune activité assujettie à la TVA, son représentant fiscal n'aurait pas le droit de déduire la TVA afférente aux acquisitions effectuées en vue de la livraison d'électricité après le 1er janvier 2007. En outre, maintenir son représentant fiscal en Roumanie et effectuer des opérations par son intermédiaire ne seraient plus une option légale depuis le 1er janvier 2007.

33 Sur la base du rapport de contrôle fiscal, les autorités fiscales ont émis un avis d'imposition de TVA supplémentaire au mois de mai 2008.

La première procédure contentieuse

34 E.ON a contesté cet avis d'imposition. À la suite du rejet de sa réclamation auprès des autorités fiscales, E.ON a formé un recours devant la Curtea de Apel București, lequel a été accueilli. L'avis d'imposition a été annulé en ce qui concerne le montant de 5 118 071 RON et les autorités fiscales ont été condamnées à rembourser ce montant à E.ON.

35 Sur un pourvoi formé par les autorités fiscales, l'Înalta Curte de Casa și Justiție a

réformé l'arrêt de la Curtea de Apel București et a définitivement rejeté, par arrêt du 8 février 2011, le recours d'E.ON dans son ensemble. À la date de la rédaction de la demande de décision préjudicielle, la motivation de cet arrêt était encore inconnue.

La seconde procédure contentieuse

36 Son droit à déduction n'ayant pas été reconnu par les autorités fiscales, E.ON a, le 30 juin 2008, introduit une demande de remboursement du montant de 5 118 071 RON au titre de la TVA sur le fondement de la huitième directive ainsi que de l'article 147 ter, paragraphe 1, sous a), du code des impôts, visant à transposer celle-ci en droit roumain, et portant sur l'année civile 2007.

37 Par décision du 29 janvier 2009, les autorités fiscales ont rejeté cette demande de remboursement considérant que, durant la période en question, couvrant les mois de janvier à août 2007, E.ON n'a pas respecté les exigences découlant de l'article 147 ter, paragraphe 1, sous a), du code des impôts, compte tenu du fait que le remboursement en vertu de cette disposition vise les assujettis non identifiés et non soumis à l'obligation de s'identifier à la TVA en Roumanie, alors qu'E.ON a continué à être représentée fiscalement en Roumanie par Haarmann et, par conséquent, E.ON a, de fait, été identifiée à la TVA en Roumanie.

38 Le recours administratif contre cette décision a été rejeté, les autorités fiscales ayant estimé, notamment, que l'application des dispositions de la huitième directive serait dépourvue d'objet s'agissant de non-résidents identifiés à la TVA qui bénéficieraient de la déduction de la TVA afférente aux opérations effectuées.

39 E.ON a introduit un recours contre la décision du 29 janvier 2009 devant la Curtea de Apel București, faisant en substance valoir que, contrairement à ce que soutiennent les autorités fiscales, la huitième directive ne prévoit pas de condition en vertu de laquelle l'assujetti ne doit pas être identifié ni être tenu de s'identifier à la TVA en Roumanie afin de pouvoir bénéficier d'un remboursement de la TVA acquittée. Les autorités fiscales n'ont pas exposé leur position procédurale devant la juridiction de renvoi.

40 Dans ces conditions, la Curtea de Apel București a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Un assujetti ayant son siège principal dans un État membre de l'Union [...] autre que la Roumanie, qui dispose d'un représentant fiscal identifié à la TVA en Roumanie, conformément aux dispositions légales nationales applicables avant l'adhésion de la Roumanie à l'Union [...], peut-il être considéré comme un 'assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays', au sens de l'article 1er de la [huitième directive]?

2) L'exigence que la personne morale ne soit pas identifiée à la TVA, prévue par les dispositions de l'article 147 ter, paragraphe 1, sous a), [du] code des impôts, qui transposent les dispositions de la [huitième] directive, constitue-t-elle une condition supplémentaire par rapport à celles qui sont expressément prévues aux articles 3 et 4 de la huitième directive et, dans l'affirmative, une telle condition supplémentaire est-elle autorisée au regard des dispositions de l'article 6 de la [huitième] directive?

3) Les dispositions des articles 3 et 4 de la huitième directive peuvent-elles produire des effets directs, c'est-à-dire, si les conditions qu'elles prévoient expressément sont remplies, donnent-elles le droit à une personne morale non établie sur le territoire de la Roumanie, au sens de l'article 1er, d'obtenir le remboursement de la TVA, quelle que soit la manière dont la législation nationale met ces dispositions en œuvre?»

Sur les questions préjudicielles

41 Par ses trois questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions de la huitième directive doivent être interprétées en ce sens que le fait qu'un assujetti établi dans un État membre et ayant procédé à des livraisons d'électricité dans un autre État membre désigne un représentant fiscal identifié à la TVA dans ce second État a pour conséquence que cet assujetti ne peut se prévaloir de la huitième directive dans ce dernier État afin d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée en amont.

42 À cet égard, il convient de relever que l'article 1er de la huitième directive prévoit, en substance, deux conditions cumulatives qui doivent être remplies afin qu'un assujetti puisse être considéré comme n'étant pas établi à l'intérieur du pays, et donc bénéficiaire du droit au remboursement en vertu de l'article 2 de cette directive. D'une part, l'assujetti en question ne doit disposer d'aucun établissement dans l'État membre dans lequel il cherche à invoquer ce remboursement. D'autre part, il ne doit pas avoir effectué des livraisons de biens ou de prestations de services réputées se situer dans cet État membre, à l'exception de certaines prestations de services spécifiées.

43 Il importe d'ajouter que, conformément à l'article 6 de la huitième directive, les États membres ne peuvent imposer aux assujettis visés à l'article 2 de cette directive, outre les obligations visées aux articles 3 et 4 de ladite directive, aucune obligation autre que celle de fournir, dans des cas particuliers, les renseignements nécessaires pour apprécier le bien-fondé de la demande de remboursement.

44 Il y a lieu d'examiner les deux conditions visées au point 42 du présent arrêt.

Sur la condition afférente à l'absence d'un établissement dans l'État membre concerné

45 À l'instar de l'ensemble des intéressés ayant formulé des observations devant la Cour, il convient de constater que le fait qu'un assujetti établi dans un État membre dispose d'un représentant fiscal identifié à la TVA dans un autre État membre ne saurait équivaloir à l'acquisition d'un établissement dans cet État membre au sens de l'article 1er de la huitième directive.

46 Il ressort, en effet, d'une jurisprudence constante que, afin de pouvoir être considéré comme un établissement auquel se rattachent des livraisons de biens ou des prestations de services d'un assujetti, il est nécessaire que cet établissement présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les opérations considérées (voir, en ce sens, arrêts du 17 juillet 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec. p. I-4383, point 16, et du 7 mai 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec. p. I-2553, point 24).

47 Or, la simple désignation d'un représentant fiscal n'est pas suffisante pour que l'assujetti en cause soit considéré comme disposant d'une structure présentant un degré suffisant de permanence et d'un personnel propre chargé de la gestion de ses activités économiques.

48 Il en résulte qu'une législation nationale qui assimile l'existence d'un représentant fiscal à un établissement à l'intérieur du pays au sens de l'article 1er de la huitième directive est contraire à cette dernière disposition.

Sur la condition afférente à l'absence de livraisons de biens et de prestations de services dans l'État membre concerné

49 Il résulte du libellé de l'article 1er de la huitième directive, rappelé au point 42 du présent arrêt, que le droit à remboursement prévu au bénéfice des assujettis par cette directive est également subordonné au fait que, au cours de la période concernée, le demandeur au remboursement de ladite TVA n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans ce pays.

50 Afin d'apprécier si une situation telle que celle en cause au principal satisfait à une telle exigence, il convient de relever, tout d'abord, que, en vertu de l'article 38, paragraphe 1, de la directive TVA, dans le cas des livraisons d'électricité à un «assujetti-revendeur» au sens du paragraphe 2 de cet article, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où cet assujetti-revendeur établit le siège de son activité économique.

51 Ensuite, l'électricité est, en application de l'article 15, paragraphe 1, de la directive TVA, assimilée à un bien corporel aux fins de la TVA, de sorte qu'aucune des exceptions concernant certaines prestations de services, prévues à l'article 1er de la huitième directive, n'est susceptible de s'appliquer.

52 Enfin, en application de l'article 171, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, les assujettis visés à l'article 1er de la huitième directive, qui n'ont effectué dans l'État membre concerné que des livraisons de biens pour lesquelles le destinataire de ces opérations a été désigné comme redevable de la taxe conformément à l'article 195 de la directive TVA, sont également considérés pour l'application de la huitième directive comme des assujettis qui ne sont pas établis dans cet État membre. Or, cet article 195 s'applique en particulier à des livraisons d'électricité à des assujettis-revendeurs identifiés à la TVA dans l'État membre dans lequel la taxe est due et auxquels sont livrés les biens dans les conditions prévues à l'article 38 de la directive TVA.

53 Contrairement à l'argumentation avancée par le gouvernement roumain, l'identification d'une société telle qu'E.ON à la TVA en Roumanie par l'intermédiaire d'un représentant fiscal ne saurait valablement être traitée par l'ordre juridique national comme établissant qu'une telle société a effectivement réalisé des livraisons de biens ou des prestations de services dans cet État membre au sens de l'article 1er de la huitième directive. En effet, il ressort clairement du libellé de cet article ainsi que de l'article 171 de la directive TVA que, aux fins de l'exclusion d'un droit à remboursement dans le cadre de la huitième directive, il est nécessaire de constater non pas une simple aptitude à la réalisation d'opérations imposables dans l'État de présentation de la demande de remboursement, mais la réalisation effective de telles opérations.

54 Eu égard à ce qui précède, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si, dans la situation en cause au principal, E.ON peut effectivement être considérée comme n'ayant pas effectué de livraisons de biens ou fourni de prestations de services réputées se situer en Roumanie, au sens de l'article 1er de la huitième directive.

55 Par ailleurs, quant à la thèse défendue par le gouvernement roumain lors de l'audience, selon laquelle E.ON, en maintenant son représentant fiscal, aurait créé un vide juridique, la privant ainsi de toute possibilité d'obtenir le remboursement de la TVA, il convient de rappeler que, si les livraisons d'électricité concernées ont pour effet de rendre inapplicable la huitième directive, la déduction de la TVA acquittée en amont doit, en principe, être accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles n'auraient pas été respectées par l'assujetti. En effet, le principe de neutralité fiscale s'oppose à une sanction consistant à refuser le

droit à remboursement ou à déduction (voir arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, points 71 et 77; voir également, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C?146/05, Rec. p. I?7861, point 31).

56 S'agissant, enfin, de l'interrogation soulevée par la juridiction de renvoi dans le cadre de sa troisième question, il convient de relever que, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais cette directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (voir arrêt du 19 décembre 2012, Orfey Balgaria, C?549/11, point 51 et jurisprudence citée). Force est de constater que les dispositions examinées ci-dessus, en particulier les articles 1er, 3 et 4 de la huitième directive ainsi que 171 et 195 de la directive TVA, répondent auxdites conditions.

57 À la lumière de l'ensemble de ces considérations, il convient de répondre aux questions posées que les dispositions de la huitième directive, lues en combinaison avec les articles 38, 171 et 195 de la directive TVA, doivent être interprétées en ce sens qu'un assujetti établi dans un État membre et qui a procédé à des livraisons d'électricité à des assujettis-revendeurs établis dans un autre État membre a le droit de se prévaloir de la huitième directive dans ce second État afin d'obtenir le remboursement de la TVA payée en amont. Ce droit n'est pas exclu par le seul fait d'avoir désigné un représentant fiscal identifié à la TVA dans ce dernier État.

Sur les dépens

58 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit:

Les dispositions 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, lues en combinaison avec les articles 38, 171 et 195 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2007/75/CE du Conseil, du 20 décembre 2007, doivent être interprétées en ce sens qu'un assujetti établi dans un État membre et qui a procédé à des livraisons d'électricité à des assujettis-revendeurs établis dans un autre État membre a le droit de se prévaloir de la huitième directive 79/1072 dans ce second État afin d'obtenir le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont. Ce droit n'est pas exclu par le seul fait d'avoir désigné un représentant fiscal identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans ce dernier État.

Signatures

* Langue de procédure: le roumain.