

|

61996C0361

Conclusions de l'avocat général Cosmas présentées le 12 février 1998. - Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises contre Bundesamt für Finanzen. - Demande de décision préjudicielle: Finanzgericht Köln - Allemagne. - Taxe sur la valeur ajoutée - Interprétation de l'article 3, sous a), de la huitième directive 79/1072/CEE - Obligation pour l'assujetti non établi à l'intérieur du pays d'annexer à la demande de remboursement de la taxe les originaux des factures ou des documents d'importation - Possibilité d'annexer un duplicata en cas de perte de l'original non imputable à l'assujetti. - Affaire C-361/96.

Recueil de jurisprudence 1998 page I-03495

Conclusions de l'avocat général

I - Observations préliminaires

Dans la présente affaire, la Cour de justice est invitée à se prononcer sur deux questions posées à titre préjudiciel par le Finanzgericht Köln en vertu de l'article 177 du traité CE. Ces questions concernent l'interprétation des dispositions de l'article 3, sous a), 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 (1) (ci-après la «huitième directive»).

II - Le cadre législatif

L'article 2 de la huitième directive dispose ce qui suit:

«Article 2

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...».

L'article 3, sous a), de la huitième directive prévoit ce qui suit:

«Article 3

Pour bénéficier du remboursement, tout assujetti visé à l'article 2 qui n'a effectué aucune livraison de biens ou aucune prestation de services réputée se situer à l'intérieur du pays, doit:

a) déposer, auprès du service compétent visé à l'article 9 premier alinéa, une demande conforme au modèle figurant à l'annexe A à laquelle seront annexés les originaux des factures ou des documents d'importation ...».

III - Les faits

1 La Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises (ci-après «SGS»), demanderesse au principal, est une société française de capitaux. Dans le cadre de l'exécution d'une obligation au titre d'un contrat commercial conclu avec une société allemande, SGS a acquitté une taxe sur le chiffre d'affaires d'un montant de 490 000 DM. Selon l'affirmation non contestée de SGS, la facture établie à ce titre, qui a été envoyée à un cabinet d'avocats que cette société avait chargé de réclamer aux autorités allemandes compétentes le remboursement de ladite taxe sur le chiffre d'affaires, a été perdue par la poste. SGS a alors transmis aux autorités allemandes un duplicata de la facture, que la société allemande lui avait remise. Le Bundesamt für Finanzen (ci-après le «BfF»), qui est également partie défenderesse au principal, a rejeté cette demande.

2 Précisons que SGS avait fondé sa demande de remboursement de la taxe payée en amont, en dépit de la perte de l'original de la facture, sur le principe d'équité existant en droit allemand et consacré par les articles 163 et 155 de l'Abgabenordnung (code allemand des impôts). Selon ce principe, il est possible de déroger, dans des cas concrets, à des règles spécifiques en matière de liquidation ou de remboursement de l'impôt lorsqu'il apparaît que leur application serait «inéquitable» (2) pour l'assujetti. Or, l'autorité allemande compétente a rejeté la demande de remboursement au motif qu'une telle mesure d'équité ne peut être prise que si l'application stricte des dispositions fiscales spécifiques aboutit à un résultat qui n'était ni prévu ni souhaité par l'auteur de ces dispositions, c'est-à-dire le législateur. La défenderesse au principal a estimé que cette condition n'était pas remplie en l'espèce, étant donné que la législation allemande prévoit clairement et expressément que seuls les originaux des pièces justificatives peuvent être produits dans le cadre de la procédure de remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Plus particulièrement, cette obligation est prévue par l'article 61, paragraphe 1, quatrième phrase, de la Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (ci-après la «UStDV», décret d'application de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires). Selon le BfF, l'obligation stricte de joindre les originaux des pièces justificatives requises pour obtenir le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires a été instaurée par le législateur allemand afin de se conformer aux dispositions de la huitième directive du Conseil. Il considère donc que la dérogation, fût-ce pour des raisons d'équité, aux conditions formelles édictées par l'article 61 de la UStDV enfreindrait l'article 3 de cette directive.

3 SGS a alors saisi la juridiction de renvoi d'un recours contre cette décision de rejet, dans lequel elle demandait le remboursement, pour des raisons d'équité, de la taxe sur le chiffre d'affaires mise à sa charge. Le Finanzgericht Köln, quant à lui, a jugé utile de surseoir à statuer et de poser à la Cour de justice deux questions préjudicielles dans lesquelles il demande si les dispositions en cause de la huitième directive imposent de manière absolue, comme condition de remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires, de joindre les originaux des justificatifs requis ou si elles laissent une certaine marge, en cas de perte non fautive de ces originaux, pour tenir compte (3), à titre exceptionnel et pour des raisons d'équité, des duplicata de ces justificatifs.

4 La juridiction de renvoi fait remarquer que, à première vue, l'interprétation littérale et, en partie, l'interprétation téléologique de la disposition de l'article 3, sous a), de la huitième directive conduisent à une solution restrictive pour l'assujetti. Plus particulièrement, cette disposition dit expressément qu'il faut annexer les originaux des factures ou des documents d'importation. En outre, elle vise à empêcher le double remboursement, abusif et dolosif, de la taxe sur le chiffre d'affaires; c'est pour cela qu'elle énonce des conditions de forme rigoureuses. Admettre la possibilité de joindre des duplicata des factures pourrait ouvrir la voie à des doubles remboursements, en particulier dans des cas tels que celui de l'espèce, dans lequel la société qui

demande le remboursement n'a pas son siège sur le territoire allemand.

5 Toutefois, si l'on s'en tient à la lettre de la directive et si l'on exclut toute dérogation à l'exigence relative au dépôt des originaux des justificatifs, les assujettis qui entrent dans le champ d'application de la huitième directive, c'est-à-dire les opérateurs étrangers, pourraient éventuellement, selon la juridiction de renvoi, être placés dans une position moins favorable que leurs concurrents nationaux. Selon ladite juridiction, cette possibilité va à l'encontre du but principal de l'auteur de la directive, qui est de créer dans chaque État membre les mêmes conditions de concurrence et d'assurer la neutralité de la taxe sur le chiffre d'affaires dans les mêmes conditions pour tous les assujettis. Dans le cas où les opérateurs étrangers n'ont pas la possibilité, fût-ce par dérogation en tant que mesure d'équité, d'obtenir dans des situations exceptionnelles le remboursement d'une taxe lorsqu'ils produisent des duplicata des justificatifs requis, ils se trouveront dans une position moins favorable que les opérateurs nationaux. Ces opérateurs nationaux ayant initialement, au moment de la conclusion de l'opération commerciale, reçu l'original de la facture, qu'ils ont toutefois perdu par la suite, ils peuvent déduire la taxe payée en amont, mentionnée sur cette facture, s'ils démontrent qu'ils étaient initialement en possession de l'original; pour démontrer cela, ils ont à leur disposition tous les moyens de preuve qu'autorise la procédure. S'ils poursuivent cette procédure de preuve jusqu'au bout, ils peuvent ne communiquer à l'autorité fiscale qu'un duplicata ou une photocopie de l'original de la facture, auquel cas la déduction de la taxe payée en amont se fait, pour des raisons d'équité, sur la base du duplicata ou de la photocopie.

6 Selon les informations données par la juridiction de renvoi, cette procédure (utilisation des moyens de preuve procéduraux pour prouver a posteriori que l'original de la facture, qui a été perdu, existait au départ et obtenir le remboursement de la taxe payée en amont, pour des raisons d'équité, sur la base du duplicata ou de la photocopie de l'original de la facture) correspond à la pratique fiscale allemande et à la jurisprudence constante des juridictions supérieures allemandes. Eu égard à ce qui précède, la juridiction de renvoi est d'avis que l'interprétation stricte des dispositions litigieuses de la directive est susceptible d'être contraire au but même de la directive, ou encore qu'elle viole le principe général de non-discrimination, existant en droit communautaire et prescrit par l'article 95 du traité (4). La juridiction de renvoi estime que la Cour devra tenir compte de tous les éléments rappelés ci-dessus pour répondre aux deux questions qui lui ont été posées à titre préjudiciel et que nous reproduisons intégralement ci-après.

IV - Les questions préjudicielles

«1) L'article 3, sous a), de la huitième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires du 6 décembre 1979 (huitième directive) fait-il obstacle à ce que les États membres prévoient dans leur droit interne la possibilité, pour un assujetti visé à l'article 2 de la directive, dans l'hypothèse de la perte d'une facture ou d'un document d'importation qui ne lui est pas imputable, de prouver son droit au remboursement en produisant un duplicata de la facture ou du document d'importation en question?

2) En cas de réponse négative à la première question: résulte-t-il du principe de non-discrimination du droit communautaire et du principe de la neutralité de la taxe sur le chiffre d'affaires qu'un assujetti visé à l'article 2 de la huitième directive a le droit, dans l'hypothèse d'une perte des factures ou des documents d'importation visés à l'article 3, sous a), qui ne lui est pas imputable, de prouver son droit au remboursement en produisant un duplicata de la facture ou du document d'importation?»

V - Nos réponses aux questions posées

A - La jurisprudence communautaire

7 Jusqu'à présent, la Cour n'a pas eu à connaître de la question des caractéristiques auxquelles doivent satisfaire, conformément à la directive 79/1072, les justificatifs sur la base desquels a lieu le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Toutefois, elle s'est penchée sur des questions connexes lorsqu'elle a été invitée à interpréter les dispositions de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977 (5). Notons que la directive 77/388 (ci-après la «sixième directive») se rattache directement à la directive 79/1072, qui est en cause en l'espèce. Cette dernière directive a été arrêtée en vertu d'une disposition expresse de la sixième directive, qui impose l'adoption d'une réglementation relative au remboursement de taxes aux opérateurs étrangers (6).

8 En ce qui concerne la sixième directive, la Cour a reconnu l'importance de la facture dans le système commun de taxe sur la valeur ajoutée comme pièce justificative, tant au niveau du versement de la TVA qu'au niveau de la déduction de la TVA payée en amont (7). On constate toutefois que la sixième directive ne contient pas de définition du mot «facture», mais qu'elle établit les conditions minimales quant aux mentions qui doivent par définition figurer sur la facture, tout en laissant un large pouvoir d'appréciation aux États membres pour ajouter des conditions de forme à remplir par ce document. Trois arrêts de la Cour méritent d'être cités. Dans l'arrêt *Jeunehomme et EGI* (8), la Cour a admis qu'un État membre peut imposer que, outre les mentions prescrites par la directive, des mentions supplémentaires figurent sur les factures. Dans l'affaire *Reisdorf* (9), qui ressemble plus à la présente affaire, la Cour a dit pour droit que les États membres peuvent «entendre par 'facture' non seulement l'original, mais également tout autre document en tenant lieu, qui répond aux critères fixés par ces États membres, et leur confèrent le pouvoir d'exiger la production de l'original de la facture pour justifier le droit à déduction, ainsi que celui d'admettre, lorsque l'assujetti ne le détient plus, d'autres preuves établissant que la transaction qui fait l'objet de la demande de déduction a effectivement eu lieu» (10). Dans le même arrêt, la Cour a encore reconnu aux États membres le pouvoir de «considérer qu'un document ne peut tenir lieu de facture lorsqu'un original a été dressé et que son bénéficiaire est en possession de celui-ci» (11). L'avocat général avait toutefois estimé que la possession de l'original de la facture restait la règle tandis que le recours à d'autres moyens de preuve a un caractère dérogatoire et n'est permis que lorsqu'il contribue à atteindre «l'objectif principal de la sixième directive qui est d'assurer la bonne application du système communautaire de TVA» (12). Enfin, dans le récent arrêt *Langhorst* (13), la Cour a jugé que les États membres ont la possibilité de considérer comme «document tenant lieu de facture» tout autre justificatif dès lors qu'il comporte les mentions prescrites pour les factures par la sixième directive.

9 Cette jurisprudence ne résout pas directement les questions apparues dans la présente affaire. C'est surtout l'arrêt *Reisdorf* (14), qui admet que l'on peut aussi tenir compte d'un duplicata de la facture dans le cadre de la procédure de remboursement de la taxe, qui renvoie à l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, lequel énonce que, pour pouvoir opérer la déduction, il faut que l'assujetti soit en possession d'une «facture». Cette solution ne peut pas être transposée telle quelle dans la présente affaire dans la mesure où la disposition litigieuse de l'article 3, sous a), de la huitième directive parle expressément des «originaux des factures», et pas simplement des «factures».

10 Toutefois, la jurisprudence reproduite ci-dessus intéresse directement notre analyse, étant donné qu'elle délimite le cadre dans lequel doit se situer celui qui applique les dispositions communautaires relatives au remboursement des taxes payées en amont lorsqu'il détermine les conditions de forme sur la base desquelles cette taxe peut être déduite ou remboursée. Plus particulièrement, l'interprétation et l'application de ces règles devront observer deux principes-buts généraux de la réglementation fiscale communautaire.

11 Elles doivent tout d'abord respecter un but essentiel de la sixième directive, qui est d'assurer la perception de la taxe et son contrôle par l'administration fiscale (15). Ainsi que l'avocat général l'a d'ailleurs souligné dans l'affaire Langhorst (16), le but des dispositions communautaires qui imposent de joindre la facture est d'«assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude».

12 Or, cette obligation n'est pas illimitée. Ainsi que l'avocat général l'a dit dans ses conclusions sous l'arrêt Jeunehomme et EGI (17), «les règles imposées ne doivent de toute façon pas dépasser ce qui est raisonnablement nécessaire pour le contrôle fiscal» (18). Dans la même affaire, la Cour a affirmé que les mentions que la facture doit contenir conformément au droit national ne doivent pas, «par leur nombre ou leur technicité, rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction» (19).

13 Nous estimons dès lors qu'il existe des limites tant pour ce qui est de l'adoption de nouvelles conditions de forme que pour ce qui est de l'interprétation des conditions minimales prescrites par la réglementation communautaire. Ces limites visent à empêcher que le droit de l'assujetti de déduire la taxe payée en amont soit totalement mis en échec. La Cour a jugé à plusieurs reprises que ce droit, consacré par l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, constitue un élément essentiel du système de TVA (20).

14 Il résulte de ce qui précède que, selon la juridiction communautaire, le régime fiscal communautaire en question est basé sur deux principes-buts fondamentaux: d'une part, la perception de la taxe et la lutte contre la fraude fiscale; d'autre part, la sauvegarde du droit de l'assujetti de déduire la taxe payée en amont (principe de neutralité de la taxe). En vertu du principe de proportionnalité, la balance ne doit pas toujours pencher de manière excessive du côté d'un de ces buts, compromettant ainsi la réalisation de l'autre but.

B - Sur les questions préjudicielles

15 Il semble à première vue résulter de certains éléments tenant à l'approche littérale et, pour partie, téléologique des dispositions litigieuses de droit communautaire en question que le législateur communautaire prescrit de manière impérative, comme condition sine qua non pour pouvoir déduire la taxe payée en amont, de joindre l'original de la facture.

16 Ainsi que le gouvernement allemand le souligne, les dispositions de l'article 3, sous a), de la huitième directive, selon lesquelles l'assujetti doit déposer auprès de l'autorité nationale compétente une demande conforme au modèle figurant à l'annexe A de la directive, «à laquelle seront annexés les originaux des factures ou des documents d'importation», sont formulées en termes clairs et absolus et ne laissent pas de marge pour d'éventuelles dérogations. Elles entrent dans le cadre d'une procédure de preuve qui se caractérise par son formalisme et sa rigueur et qui ne peut pour cette raison pas être écartée, même lorsque des raisons d'équité l'exigent. Le législateur communautaire semble également considérer que seul l'original de la facture peut être produit à l'article 7, paragraphe 3, de la huitième directive, lorsqu'il dispose que «le service compétent ... appose son visa sur chaque facture ou document d'importation afin qu'ils ne puissent pas être réutilisés pour une autre demande...». Il résulte des dispositions combinées des articles 3 et 7 que la directive en question vise à empêcher le double remboursement de la taxe; ce danger est totalement, ou même de manière plus sûre, écarté par l'obligation d'annexer les originaux des factures. Le gouvernement allemand ne manque pas de souligner l'étendue du

danger précité dans les cas où celui qui demande le remboursement n'est pas établi sur le territoire allemand, ce qui fait qu'il échappe aux pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale allemande. Il fait même état d'une nouvelle forme de fraude fiscale, qui consiste à créer des sociétés-écrans dans le but de commettre des délits fiscaux, tels que le double remboursement de la taxe. Ces sociétés opèrent en dehors du territoire de l'État dans lequel elles commettent les infractions et exploitent le fait que cet État ne peut pas les soumettre à un contrôle préalable ni prendre directement les mesures préventives ou correctives appropriées.

17 Eu égard à ce qui précède, il faudra tenir compte du fait que, premièrement, le législateur communautaire parle expressément de l'original de la facture et, deuxièmement, qu'il cherche à instituer une procédure efficace de lutte contre la fraude fiscale. Or, ces données sont-elles suffisantes pour que l'on en déduise que l'obligation de l'assujetti d'être en possession de l'original de la facture n'admet absolument aucune dérogation? Nous ne le pensons pas. Ainsi que la Commission l'affirme avec raison, la huitième directive en cause a été arrêtée en application de la sixième directive, afin d'harmoniser les procédures de remboursement de la taxe dans les cas particuliers où celui qui demande ce remboursement n'est pas établi sur le territoire du pays de remboursement. Bien que nous ne partageons pas totalement la qualification donnée par la Commission à la huitième directive, comme étant un acte «dépendant» de la sixième directive, nous estimons toutefois que la huitième directive participe d'un effort plus général de création d'un système fiscal unique, visant tout d'abord à donner à tous les assujettis des possibilités identiques d'obtenir le remboursement de la taxe payée en amont. Par conséquent, il ne nous semble pas correct de vouloir présenter la huitième directive comme introduisant des dérogations au système général de la sixième directive, c'est-à-dire comme découlant du souhait du législateur communautaire de soumettre les assujettis établis en dehors du territoire du pays de remboursement à un régime plus strict, et cela afin de combattre la fraude fiscale.

18 Pour comprendre la place de la huitième directive dans le système fiscal communautaire au sens large, il est particulièrement utile de lire les considérants de cette directive. Après avoir considéré que la sixième directive prévoit la nécessité d'arrêter des règles communautaires en matière de remboursement de la taxe en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays et jugé nécessaire d'éviter que ces assujettis ne soient soumis à une double imposition, le législateur communautaire indique que la réglementation communautaire que la huitième directive veut mettre en place «constitue un progrès vers la libération effective de la circulation des personnes, des biens et des services...» et qu'«une telle réglementation ne doit pas aboutir à soumettre les assujettis à un traitement différent selon l'État membre à l'intérieur duquel ils sont établis» (21). Par conséquent, il est permis de soutenir que la huitième directive «suit» le système général mis en place par la sixième directive en étendant son champ d'application, conformément au principe d'égalité de traitement, à une catégorie supplémentaire d'assujettis, à savoir ceux qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays de perception de la taxe payée en amont.

19 La Cour a déjà accepté ce point de vue dans l'arrêt *Debouche* (22). Dans cet arrêt, elle constate (23) que «... la huitième directive n'a pas pour objectif de mettre en cause le système mis en oeuvre par la sixième directive. Selon son troisième considérant, la huitième directive vise plutôt à mettre un terme aux divergences existant entre les dispositions en vigueur à l'époque dans les États membres, lesquelles étaient parfois à l'origine de détournements de trafic et de distorsions de concurrence. En vertu de son cinquième considérant, la huitième directive ne doit pas aboutir à soumettre les assujettis à un traitement différent selon l'État membre à l'intérieur duquel ils sont établis». L'avocat général avait affirmé, quant à lui, ce qui suit: «Si l'on considère donc la finalité de la huitième directive, qui est de compléter la réglementation de la sixième directive en harmonisant aussi les modalités de remboursement de la TVA en faveur des assujettis non résidents afin d'éliminer le problème de la double imposition à l'intérieur de la Communauté, les dispositions qu'elle contient ne peuvent qu'être interprétées ... la lumière des principes du régime communautaire de TVA fixés dans la sixième directive» (24).

20 Après ces précisions, nous en arrivons aux réponses aux questions posées par la juridiction de renvoi. A notre avis, ces questions peuvent être abordées de deux manières, qui aboutissent de toute façon au même résultat.

21 Nous partons de la solution la plus radicale: ainsi qu'il a déjà été dit, pour assurer une réelle neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée dans les échanges intracommunautaires de biens et de services, et promouvoir l'unification économique des États membres, le droit de l'assujetti d'obtenir le remboursement de la taxe payée en amont constitue la pierre angulaire du système fiscal communautaire. Ce droit serait affaibli, à notre avis de manière excessive, si la perte ou, en tout cas, le défaut de possession de l'original de la facture en raison d'une force majeure ou de circonstances exceptionnelles non imputables à une faute de celui qui demande la déduction rendait cette déduction impossible. Dans cette perspective, nous aboutissons à la conclusion que, en droit communautaire aussi, il existe une règle spéciale, découlant des principes généraux d'équité et de bonne administration, selon laquelle la perte non fautive des originaux des justificatifs qui sont joints à la demande de remboursement de la taxe payée en amont peut ne pas être prise en considération en cas de circonstances exceptionnelles. Nous pensons, en outre, que cette opinion était déjà exprimée, fût-ce de manière embryonnaire, dans les arrêts *Jeunehomme* et *EGL et Reisdorf*, précités, ainsi que dans les conclusions des avocats généraux sous ces arrêts. Toutefois, cette règle était jusqu'à présent formulée de manière indirecte, par recours au principe de proportionnalité, qui veut que les conditions de forme du remboursement de la taxe n'aillent pas au-delà de «ce qui est nécessaire pour le contrôle de la mesure fiscale» (25).

22 Or, même indépendamment de l'existence d'une règle communautaire spéciale, nous pensons que des raisons tenant à l'égalité de traitement des assujettis doivent conduire à la même interprétation. Ainsi qu'il a été dit, la huitième directive vise à compléter le système commun de remboursement des taxes payées en amont. Par conséquent, dès lors que la Cour a admis, dans l'arrêt *Reisdorf* (26), que les États membres sont compétents, à l'égard des assujettis établis à l'intérieur du pays de taxation qui ne sont plus en possession de l'original de la facture, pour accepter d'autres éléments prouvant le bien-fondé de la demande de remboursement de la taxe, la même interprétation devra, à notre avis, s'appliquer aussi à l'interprétation de la huitième directive en cause. En d'autres termes, nous pensons que les différences de terminologie entre les huitième et sixième directives (la huitième directive parle de «l'original de la facture», tandis que la sixième directive parle simplement de «la facture») ne correspondent en fait pas à la volonté expresse du législateur communautaire de régler le régime des assujettis de manière différente selon le pays dans lequel ils sont établis.

23 En outre, ainsi que la juridiction de renvoi et la Commission l'observent avec raison, interpréter la huitième directive de manière différente irait à l'encontre du principe général de droit communautaire relatif à la non-discrimination, qu'exprime l'article 6 du traité, du principe plus

général de traitement fiscal non discriminatoire des produits, qui est consacré par l'article 95, premier alinéa, du traité, et des buts mêmes de la huitième directive, tels qu'ils sont énoncés dans les considérants (27). En revanche, nous ne pouvons pas nous rallier aux allégations du gouvernement allemand quant à l'inexistence de traitement discriminatoire entrant dans le champ d'application de l'article 95, premier alinéa, du traité ou quant à l'existence d'une discrimination au détriment des opérateurs étrangers par rapport au régime général prescrit par la sixième directive, discrimination qui est toutefois voulue par le législateur communautaire et justifiée par le fait que le risque de fraude fiscale est plus grand lorsque le remboursement de la taxe payée en amont est demandé par un ressortissant étranger que lorsqu'il l'est par un opérateur établi sur le territoire national. Le risque de fraude fiscale existe toujours; c'est d'ailleurs la raison pour laquelle la huitième directive permet aux États membres de procéder à la mise en recouvrement des sommes indûment versées ou de refuser tout remboursement ultérieur à l'assujetti qui a obtenu un remboursement de façon frauduleuse ou d'une autre façon irrégulière (28). En tout état de cause, ainsi qu'il a été dit, les mesures nationales visant à empêcher la fraude fiscale ne peuvent pas aller au-delà du but des règles fiscales communautaires. C'est donc à notre avis à juste titre que la demanderesse au principal soutient qu'une interprétation des dispositions litigieuses de la huitième directive, qui aboutit essentiellement à priver l'opérateur étranger qui, pour une raison qui ne lui est pas imputable, n'est pas en possession de l'original de la facture du droit d'obtenir le remboursement de la taxe payée en amont n'est pas conforme aux buts de cette directive et ne justifie pas un traitement discriminatoire des opérateurs étrangers par rapport à leurs concurrents nationaux. En d'autres termes, la République fédérale d'Allemagne ne peut évidemment pas être privée de son droit inaliénable de prendre les mesures nécessaires pour empêcher toute fraude fiscale; toutefois, ces mesures ne peuvent pas aboutir à mettre totalement en échec le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée dans les échanges intracommunautaires au détriment des assujettis qui ne sont pas établis en Allemagne, dès lors que la privation de ce droit est en outre constitutif d'un traitement discriminatoire à l'égard de cette catégorie d'assujettis.

24 Il résulte de ce qui précède que les conclusions que l'on peut tirer de la jurisprudence Reisdorf doivent aussi être transposées dans l'interprétation des dispositions litigieuses de la huitième directive et qu'elles peuvent être résumées comme suit: en principe, dans le souci d'empêcher la fraude fiscale, il faut être en possession de l'original de la facture pour obtenir le remboursement de la taxe payée en amont; toutefois, dans des circonstances particulières, lorsque la production de l'original est impossible sans qu'il y ait eu faute de celui qui devait le produire, les États membres peuvent se contenter d'autres éléments qui prouvent le bien-fondé de la demande de déduction.

25 Or, en ce qui concerne tout particulièrement la présente affaire, dans la mesure où le droit allemand permet aux assujettis qui sont établis sur le territoire allemand de substituer d'autres éléments de preuve à l'original de la facture qu'ils ont perdu sans qu'il y ait eu faute de leur part, il existe désormais une obligation de reconnaître également cette possibilité à ceux qui ne sont pas établis sur le territoire allemand, obligation qui découle du principe d'égalité de traitement.

26 Ainsi qu'il est expliqué dans l'ordonnance de renvoi (29), les opérateurs nationaux peuvent, d'une part, utiliser tous les moyens de preuve pour démontrer qu'à l'origine ils étaient en possession de l'original de la facture et, d'autre part, invoquer le principe d'équité, tel qu'il est consacré par le droit écrit et le droit non écrit, pour obtenir le remboursement intégral de la taxe payée en amont en ne produisant qu'une copie de la facture. Ceux qui demandent ce remboursement et qui ne sont pas établis sur le territoire allemand devront par conséquent être traités de la même manière. Ces personnes sont fondées à invoquer exactement les mêmes règles matérielles et procédurales du droit national pour obtenir par dérogation le remboursement d'une taxe sans avoir produit l'original de la facture. Cette solution est imposée par le principe d'égalité de traitement et par l'interprétation, la plus correcte à notre avis, des dispositions de l'article 3, sous a), de la huitième directive, combinés avec l'interprétation que la Cour a faite dans l'arrêt Reisdorf des dispositions correspondantes de la sixième directive. En revanche, l'application

d'une disposition nationale, telle que celle de l'article 61 de l'UStDV, dans le but d'empêcher les opérateurs étrangers d'invoquer le principe d'équité est contraire au droit communautaire, compte tenu de la situation existant actuellement en Allemagne.

27 Nous résumons les deux interprétations qui, à notre avis, permettent à la Cour de répondre aux questions qui lui ont été posées.

28 Tout d'abord, on peut admettre qu'il existe une règle d'interprétation spéciale, qui découle tant de l'approche téléologique des dispositions de la huitième directive que des principes généraux d'équité et de bonne administration et que l'on peut formuler comme suit: l'obligation, prévue par la huitième directive, de joindre l'original de la facture à la demande de remboursement de la taxe cesse d'exister lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'assujetti prouve qu'il a perdu l'original de la facture sans que cette perte lui soit imputable et qu'il produit en lieu et place une copie certifiée conforme ou un duplicata de l'original. Cette solution, qui nous paraît préférable, présente l'avantage qu'elle concerne exclusivement le domaine du droit communautaire. Elle permet l'application, favorable pour l'assujetti, des conditions prévues par la huitième directive, mais son champ d'application est particulièrement strict et dérogatoire et elle ne porte de ce fait pas atteinte à l'obligation générale d'être en possession de l'original de la facture, ni ne compromet les efforts du législateur communautaire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales; au contraire, elle contribue à sauvegarder le principe de neutralité de l'impôt, qui constitue la pierre angulaire du système fiscal communautaire. En tant qu'elle découle d'une philosophie plus générale d'équité qui devra inspirer celui qui applique la législation fiscale communautaire lorsqu'il est confronté à des questions comparables à celles de la présente affaire, cette règle permet à la Cour de dissiper les différents doutes quant au traitement juridique des cas de perte non fautive des originaux des justificatifs.

29 Il existe évidemment aussi une autre interprétation, qui est basée sur la transposition, pour des raisons d'égalité de traitement des assujettis, de la jurisprudence Reisdorf dans le cadre de la huitième directive. Selon cette interprétation, les États membres, tels que la République fédérale d'Allemagne, qui ont fait usage de la possibilité, que leur offre la sixième directive, de faire droit, dans des cas de perte non fautive de l'original de la facture, à des demandes de remboursement par les assujettis qui sont établis à l'intérieur du pays de perception, demandes basées sur d'autres moyens de preuve, doivent aussi, lorsqu'ils appliquent la huitième directive, reconnaître cette possibilité aux assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur de ce pays.

30 En conclusion, remarquons que ces deux solutions peuvent être utilisées conjointement, en tant que fondements juridiques autonomes, pour répondre aux questions préjudicielles.

VI - Conclusion

31 Eu égard à ce qui précède, nous proposons à la Cour de répondre dans les termes suivants aux questions qui lui ont été posées à titre préjudiciel:

«L'obligation, prévue par l'article 3, sous a), de la huitième directive 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 (79/1072/CEE), de joindre l'original de la facture à la demande de remboursement d'une taxe cesse de s'appliquer lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'assujetti prouve qu'il a perdu cet original sans faute de sa part et produit en lieu et place de cet original une copie certifiée conforme ou un duplicata. En tout état de cause, le principe de non-discrimination, existant en droit communautaire, exige que ceux qui demandent le remboursement d'une taxe et qui ne sont pas établis sur le territoire allemand et ont perdu l'original de la facture soient traités de la même manière que les assujettis qui sont établis sur le territoire de ce pays.»

(1) - JO L 331, p. 11.

(2) - Le terme utilisé dans le texte allemand est «unbillig».

(3) - La juridiction de renvoi apporte les précisions suivantes: s'il fallait admettre que les dispositions de la directive n'exigent pas nécessairement que l'original soit joint à la demande de remboursement, elle estime qu'il faudra alors examiner si le droit communautaire «exige», «permet», «propose», voire «tolère» des mesures d'équité telles que celle invoquée par SGS dans sa demande.

(4) - La juridiction de renvoi cite la jurisprudence de la Cour selon laquelle il peut aussi y avoir violation du principe de non-discrimination en cas de traitement différent des assujettis au moment de la taxation. Voir les arrêts de la Cour du 27 février 1980, *Commission/Irlande* (55/79, Rec. p. 481, point 8); du 10 juillet 1984, *Dansk Denkavit* (42/83, Rec. p. 2649, point 31), et du 11 décembre 1990, *Commission/Danemark* (C-47/88, Rec. p. I-4509, point 18).

(5) - Sixième directive 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).

(6) - Selon l'article 17, paragraphe 4, de la directive 77/388, «le Conseil s'efforcera d'adopter avant le 31 décembre 1977, sur proposition de la Commission et statuant à l'unanimité, les modalités d'application communautaires selon lesquelles les remboursements doivent être effectués, conformément au paragraphe 3, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays».

(7) - Voir l'arrêt de la Cour du 13 décembre 1989, *Genius Holding* (C-342/87, Rec. p. 4227).

(8) - Arrêt du 14 juillet 1988 (123/87 et 330/87, Rec. p. 4517).

(9) - Arrêt du 5 décembre 1996 (C-85/95, Rec. p. I-6257).

(10) - Le passage mis en italiques l'est par nous.

(11) - Point 23.

(12) - Conclusions de M. Fennelly (point 25).

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

(14) - Précité dans la note 9.

(15) - Voir, en ce sens, les arrêts, précités, *Jeunehomme* et *EGI* (points 16 et 17), *Reisdorf* (point 24) et *Langhorst* (point 17).

(16) - Conclusions de M. Léger du 27 mai 1997, points 29 et suiv.

(17) - Précité dans la note 8.

(18) - Conclusions de Sir Gordon Slynn du 31 mai 1988 (Rec. p. 3534); le passage mis en italiques l'est par nous.

(19) - Arrêt *Jeunehomme* et *EGI*, précité (point 17). Voir également les conclusions de M. Fennelly sous l'arrêt *Reisdorf* (point 26): «... les États membres sont en droit, de manière générale, d'exiger que les assujettis conservent la facture originale pour toute période déterminée par elles, pour autant que cette période ne soit pas si longue que le principe de proportionnalité invoqué dans

cette affaire s'en trouve affecté».

(20) - Voir les arrêts du 5 mai 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409), et du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655).

(21) - Le passage mis en italiques l'est par nous.

(22) - Arrêt du 26 septembre 1996 (C-302/93, Rec. p. I-4495).

(23) - Point 18.

(24) - Conclusions de l'avocat général M. Tesouro sous l'arrêt Debouche, précité (point 8); le passage mis en italiques l'est par nous.

(25) - Arrêt Jeunehomme et EGI, précité dans la note 8 (point 17).

(26) - Précité dans la note 9.

(27) - Voir, ci-dessus, point 18.

(28) - L'article 7, paragraphe 5, de la huitième directive se lit comme suit: «Dans les cas où un remboursement a été obtenu de façon frauduleuse ou d'une autre façon irrégulière, le service compétent visé au paragraphe 3 procède directement à la mise en recouvrement des sommes indûment perçues ainsi que des amendes éventuelles selon la procédure applicable dans l'État membre concerné, sans préjudice des dispositions relatives à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans le cas d'une demande frauduleuse qui, d'après la législation nationale, ne peut faire l'objet d'une amende, l'État membre concerné peut refuser tout remboursement ultérieur à l'assujetti en question pendant une période maximale de deux ans à compter de la date d'introduction de la demande frauduleuse. Dans le cas d'une demande frauduleuse où une amende a été imposée mais n'a pas été payée, l'État membre concerné peut suspendre tout remboursement ultérieur payable à l'assujetti en question jusqu'à ce que l'amende ait été acquittée».

(29) - Voir points 4 à 6 ci-dessous.