

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

MME JULIANE KOKOTT

présentées le 12 mars 2009 (1)

Affaire C-566/07

Staatssecretaris van Financiën

contre

Stadeco BV

[demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)]

«Sixième directive TVA – Taxe mentionnée dans une facture pour une prestation non imposable dans l'État membre du siège du prestataire – Remboursement de la taxe – Correction de la facture»

Introduction

1. Le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) demande à la Cour de répondre à deux questions d'interprétation de la sixième directive 77/380/CEE (2). Il s'agit, d'une part, de savoir si l'assujetti est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») qu'il a indiquée sur la facture émise par lui-même, alors que, en réalité, la prestation facturée n'était pas soumise à la TVA dans l'État du siège de l'émetteur. S'ensuit d'autre part la question de savoir si la correction de la TVA peut éventuellement être conditionnée à l'émission d'une facture correcte remplaçant la facture erronée.

2. C'est en effet ce que l'administration nationale néerlandaise avait exigé dans le litige au principal. Les dispositions nationales sous-jacentes visent à empêcher le destinataire de la facture de déduire en tant qu'impôt en amont la taxe facturée par erreur, malgré le fait que l'émetteur de la facture ne l'a pas acquitté ou en a été remboursé. Toutefois, ce risque n'existe pas en l'espèce, puisque le destinataire était un service public qui ne pouvait pas prétendre à la déduction de la taxe payée en amont. Dès lors, la question se pose de savoir si l'application de la disposition litigieuse à un tel cas va au-delà de ce qui est nécessaire pour réaliser ledit objectif.

Le cadre juridique

Le droit communautaire

3. L'article 21 de la sixième directive, dans sa version modifiée par l'article 28 octies de la directive 91/680/CEE (3), dispose notamment:

«La taxe sur la valeur ajoutée est due:

1) en régime intérieur:

[...]

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

[...]»

Le droit national

4. En vertu de l'article 37 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de Omzetbelasting) de 1968, toute personne qui mentionne, de quelque manière que ce soit, une taxe sur le chiffre d'affaires dont il n'était pas redevable – sauf au titre dudit article – est obligé de payer ladite taxe dès le moment où il émet la facture et doit l'acquitter selon sa déclaration.

Les faits, les questions préjudicielles et la procédure

5. Stadeco BV (ci-après «Stadeco») exerce comme activité la location de stands d'exposition qu'elle construit et démonte elle-même. De 1993 à 1995, dans des foires et expositions tenues en Allemagne et dans des États tiers, elle a fourni de tels services à l'Economische Voorlichtingsdienst (Service de l'information économique, ci-après l'«EVD»), service appartenant au Ministerie van Economische Zaken (ministère de l'Économie). À ce titre, elle a adressé à l'EVD des factures en y indiquant la TVA et elle a payé cette taxe. L'EVD a uniquement utilisé les services que Stadeco lui a fournis dans le cadre d'activités pour lesquelles il n'a – en tant que partie d'un organisme de droit public – aucun droit de déduire la taxe sur le chiffre d'affaires.

6. L'administration fiscale a informé Stadeco du fait que celle-ci n'était redevable d'aucune taxe sur le chiffre d'affaires aux Pays-Bas en ce qui concerne ces services, puisque ceux-ci n'avaient pas été prestés aux Pays-Bas. En conséquence, Stadeco a demandé, en 1996, le remboursement de l'impôt, soit une somme de 230 314 NLG (104 512 euros). L'administration fiscale a invité Stadeco à établir, pour les montants dont le remboursement était demandé, une note de crédit à l'adresse de l'EVD et de lui en envoyer une copie. Stadeco s'est ensuite vue accorder le remboursement par décision du 7 février 1997.

7. Lors d'un contrôle effectué au cours de l'année 2000, il a été constaté que Stadeco n'avait pas établi de note de crédit pour l'EVD et n'avait pas non plus remboursé les sommes en cause. Aussi l'administration fiscale lui a-t-elle adressé un avis de redressement que Stadeco a cependant attaqué, avec succès, devant le Gerechtshof te 's-Gravenhage.

8. Saisi du recours contre ce jugement, le Hoge Raad der Nederlanden a soumis à la Cour, par ordonnance du 30 novembre 2007, les questions préjudicielles suivantes:

«1) Faut-il interpréter l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive en ce sens qu'aucune TVA n'est due dans l'État membre où l'émetteur d'une facture réside ou est établi, lorsque celui-ci a indiqué le montant de la TVA sur la facture pour une prestation qui, en vertu du système commun de [TVA], est réputée avoir eu lieu dans un autre État membre, voire dans un État tiers?

2) En cas de réponse négative, les États membres peuvent-ils, lorsqu'une facture telle que visée à l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive est envoyée à un destinataire qui

n'a pas le droit de déduire la TVA (de telle sorte qu'il n'existe aucun risque de perte de recettes fiscales), soumettre la correction de la TVA, facturée par erreur et payable en vertu de ladite disposition, à la condition que l'assujéti ait envoyé à son client une facture de remplacement ne mentionnant pas la TVA?»

9. Dans la procédure devant la Cour, les gouvernements néerlandais, allemand, grec et italien, ainsi que la Commission des Communautés européennes ont pris position par écrit et oralement. Stadeco ne s'est exprimée qu'au cours de la procédure orale.

Appréciation juridique

Sur la première question préjudicielle

10. Par sa première question, la juridiction de renvoi souhaite essentiellement savoir si l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'émetteur d'une facture est redevable de la TVA d'un État membre mentionnée sur cette facture, même si la prestation n'était en réalité pas imposable dans cet État.

11. Il convient de noter au préalable que cette disposition est applicable à des cas de figure comme celui de l'espèce, où les prestations ont été fournies dans un autre État membre.

12. L'article 21, paragraphe 1, de la sixième directive précise qui est redevable de la taxe *en régime intérieur*. Cette disposition ne s'applique donc pas seulement aux seules opérations réalisées à l'intérieur du pays, comme semble le suggérer la version en langue néerlandaise (*binnenlands verkeer*) (4). Les autres versions linguistiques démontrent, au contraire, que la disposition porte sur les chiffres d'affaire réalisés à l'intérieur de la Communauté européenne (5). C'est également ce qui ressort du contexte systématique. En effet, aux opérations réalisées en régime intérieur au sens dudit paragraphe 1, on oppose les importations dans la Communauté, régies par le paragraphe 2. Du reste, la mention du régime intérieur, pouvant prêter à confusion, a été supprimée dans la nouvelle version introduite par l'article 203 de la directive 2006/112 (6).

13. D'ailleurs, dans l'arrêt *Reemtsma Cigarettenfabriken* (7) concernant un cas de figure similaire, la Cour a considéré que l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive était applicable. Cette affaire concernait également la dette de l'émetteur d'une facture pour la taxe mentionnée, la taxe étant en réalité due dans un autre État membre par le bénéficiaire de la prestation. Cependant, l'application de cette disposition s'est finalement heurtée au fait que c'était le destinataire, et non l'émetteur de la facture, qui demandait la correction de la taxe.

14. Toutefois, l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne fait naître une dette fiscale que à l'égard de l'État membre dont la TVA est mentionnée sur la facture. Afin de déterminer de quel État membre il s'agit en l'espèce, il conviendra, en l'absence de toute information explicite, d'interpréter la facture. À cet égard, le taux d'imposition, la devise du montant facturé, le siège de l'émetteur et du destinataire de la facture, ainsi que le lieu de la prestation facturée – pour peu qu'il apparaisse dans la facture – peuvent constituer des indices importants. Cette lecture restrictive s'impose afin d'exclure que plusieurs États membres, se fondant sur une même facture, puissent réclamer la taxe.

15. Selon le libellé de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, une personne est redevable de la TVA du seul fait qu'elle a mentionné la taxe sur une facture (8).

16. Il convient de s'interroger si cette condition formelle suffit effectivement pour percevoir la taxe, ou s'il ne doit pas également y avoir une opération imposable au sens des articles 5 à 7 ou 28 bis de la sixième directive dans l'État membre dont la TVA est mentionnée sur la facture. Dans

un tel cas, le remboursement pourrait être exigé même sans correction préalable de la facture, si l'opération concernée devait s'avérer non imposable dans ledit État.

17. Cependant, l'objet et la finalité de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive s'opposent à ce que la dette fiscale au sens de cette disposition dépende de la condition supplémentaire que la taxe mentionnée résulte effectivement d'une opération imposable dans l'État concerné.

18. Cette disposition vise à exclure tout risque de perte de recettes fiscales du fait de l'utilisation de la facture pour la déduction de la taxe (9). En effet, en mentionnant la TVA dans une facture, l'émetteur donne l'impression d'avoir effectué une opération imposable et de s'être acquitté ou de vouloir s'acquitter de la TVA. Aussi l'émetteur de la facture doit-il justement être rendu responsable du paiement de la TVA. Pour pouvoir exercer le droit à déduction de la taxe, il suffit en effet, aux termes de l'article 18, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, que le destinataire assujéti possède une facture qui mentionne la TVA conformément à l'article 22, paragraphe 3, de ladite directive. L'article 21, paragraphe 1, sous c), de la même directive fait obstacle à la déduction de toute taxe qui n'aurait pas été payée en réalité.

19. Certes, la Cour a de toute façon refusé, dans l'arrêt Genius (10), un droit à déduction, lorsque la taxe mentionnée sur la facture ne correspond pas à une livraison de produits ou à une prestation de services. Cependant, il n'est pas toujours certain que les autorités fiscales obtiennent connaissance de ce fait. De plus, la déduction peut déjà avoir été accordée, avant qu'il ne s'avère que la prestation facturée n'était pas imposable ou bien n'était pas autant imposable que cela est mentionné. Par conséquent, l'émetteur de la facture doit être responsable du paiement de la taxe mentionnée, tant que la facture n'est pas corrigée et que le risque de perte de recettes fiscales n'a pas été écarté (11).

20. La dette fiscale découlant de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne disparaît pas au seul motif que le destinataire de la facture n'a pas droit à la déduction de la taxe. En effet, comme le gouvernement allemand l'a souligné à juste titre, la facture elle-même ne permet pas de conclure si le destinataire a droit à la déduction de la taxe ou non.

21. Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question préjudicielle que l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'émetteur d'une facture mentionnant la TVA d'un État membre est redevable de cette TVA dans ledit État membre, même lorsque, en réalité, la prestation n'y était pas imposable.

Sur la seconde question préjudicielle

22. Par sa seconde question préjudicielle, la juridiction de renvoi souhaite essentiellement savoir si le remboursement de la TVA mentionnée par erreur sur une facture peut être soumis à la condition que l'assujéti ait remplacé la facture par une facture corrigée.

23. Sur ce point, il convient de noter que la sixième directive ne comporte aucune disposition concernant la correction d'une facture qui mentionne par erreur la TVA d'un État membre, alors même que, en réalité, aucune opération imposable n'a été réalisée dans cet État. Il incombe donc aux États membres de garantir la neutralité de la TVA en prévoyant, dans leur droit national, la possibilité de corriger la taxe indûment facturée (12).

24. À cet égard, la Cour a souligné, dans l'arrêt Schmeink & Cofreth et Strobel (13), que les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter, en vertu de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent, dès

lors, être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA. Lorsque l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, l'exigence que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi lorsqu'il a, en temps utile, éliminé complètement le risque de diminution des recettes fiscales n'est pas nécessaire pour assurer la perception de la TVA et prévenir la fraude fiscale (14).

25. On pourrait interpréter cette affirmation en ce sens que, dans un cas de figure tel que celui de l'espèce, où il n'existe aucun risque de perte de recettes fiscales, les dispositions du droit interne ne peuvent pas soumettre le remboursement de la taxe à des conditions supplémentaires. Dès lors que l'EVD, destinataire de la facture, n'a pas droit à déduction de la taxe néerlandaise mentionnée par erreur, il n'existe en l'espèce, aux Pays-Bas, aucun risque de perte de recettes fiscales.

26. Cependant, nous ne pensons pas que la Cour avait l'intention d'imposer aux États membres des limites aussi strictes. Le législateur national conserve au contraire une vaste marge de manœuvre pour concevoir les dispositions régissant la correction et le remboursement de la taxe indûment mentionnée sur une facture. Il doit cependant respecter les principes d'équivalence et d'effectivité (15) ainsi que les principes généraux du droit, notamment le principe de proportionnalité (16).

27. Ainsi, une disposition nationale qui prescrit de façon générale l'échange de la facture erronée contre une facture corrigée ne semble pas disproportionnée. Habituellement, cette exigence constitue une mesure adaptée pour exclure toute déduction indue de la taxe au moyen de la facture initiale. La simplification administrative est servie, lorsque les autorités fiscales n'ont pas à contrôler dans chaque cas particulier si, éventuellement, le destinataire n'a pas droit à la déduction, de sorte qu'il n'existe aucun risque de perte de recettes fiscales.

28. Il convient ici de noter que, en émettant la facture erronée, l'assujetti a lui-même créé la cause de la procédure de remboursement et que, généralement, l'échange de la facture ne rend pas excessivement difficile la demande de remboursement. C'est uniquement si l'échange de la facture est impossible dans un cas particulier, par exemple parce que la facture a été perdue, et que son utilisation pour faire valoir le droit au remboursement de la taxe est exclue, qu'il pourrait être contraire au principe de proportionnalité de refuser le remboursement en raison du manque de la facture.

29. Ce point de vue n'est pas contredit par le constat de la Cour, dans l'arrêt Collée (17), selon lequel «une mesure nationale qui subordonne, pour l'essentiel, le droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire au respect d'obligations formelles, sans prendre en compte les exigences de fond et, notamment, sans s'interroger sur le point de savoir si celles-ci étaient satisfaites, va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe». Contrairement à ce qui est le cas pour les dispositions relatives à la taxation d'un achat intracommunautaire et à l'exonération d'une livraison intracommunautaire, la dette fiscale résultant de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne dépend pas justement du fait matériel qu'une opération soit imposable, mais se limite au seul critère formel de la mention sur une facture.

30. Par ailleurs, selon une jurisprudence constante, le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce qu'un système juridique national refuse une restitution de taxe indûment perçue lorsque celle-ci entraînerait un enrichissement sans cause des ayants droit (18). Il en résulte également que le remboursement peut être soumis à une condition qui fait obstacle à l'enrichissement sans cause de l'émetteur de la facture.

31. En effet, si la facture portait initialement mention d'un montant de TVA qui n'était pas dû ou pas entièrement dû en réalité, le destinataire aura – sous réserve de clauses contractuelles particulières – une action de droit civil en répétition de l'indu (19). En soumettant le remboursement de la taxe à l'émetteur de la facture à la condition que celui-ci échange la facture ou la corrige de manière adéquate, les dispositions du droit national garantissent que le destinataire obtiendra toutes les informations nécessaires pour pouvoir exercer son action.

32. Il n'y a pas lieu de trancher ici si les États membres peuvent également exiger de l'émetteur de la facture d'avoir effectivement reversé à son cocontractant le montant indûment payé à titre de TVA. Si les autorités fiscales néerlandaises semblent certes l'exiger, cependant, la juridiction de renvoi n'a pas posé la question de la licéité d'une telle condition supplémentaire (20).

33. Enfin, il convient également de souligner que le droit communautaire ne contient pas davantage de dispositions spécifiques à la correction de la taxe dans le cas de figure où la prestation est imposable non pas dans l'État membre dont la TVA est mentionnée sur la facture, mais dans un autre État membre ou dans un État tiers.

34. En particulier, la sixième directive n'impose pas au premier État membre de n'accorder le remboursement de la taxe qu'à la condition que la facture corrigée mentionne la taxe de l'autre État membre, ainsi que l'affirme le gouvernement italien. En effet, pour ce faire, le premier État membre devrait apprécier si et pour quel montant l'émetteur de la facture est redevable de la taxe dans l'autre État membre. Or, l'État membre dont la TVA doit être remboursée ne peut pas effectuer cette appréciation aussi facilement. À titre d'exemple, dans l'autre État membre, la dette fiscale pourrait être, en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive à la charge du bénéficiaire de la prestation et non du prestataire. De plus, une exonération non harmonisée ou un taux réduit pourrait être applicable dans cet État.

35. En tout état de cause, en vertu de l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive, ensemble les dispositions correspondantes de droit interne de l'État membre dans lequel la prestation est réellement imposable, l'émetteur a néanmoins l'obligation de mentionner sur la facture corrigée la taxe qu'il doit éventuellement à cet État.

36. Par conséquent, il convient de répondre à la seconde question préjudicielle que le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce que les États membres soumettent la correction de la TVA facturée par erreur et donc due en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive à la condition que l'assujetti ait envoyé à son client une facture de remplacement corrigée. Il en est ainsi, même lorsque le destinataire ne peut pas prétendre à la déduction de la taxe.

Conclusion

37. Par conséquent, à titre de conclusion, nous suggérons d'apporter aux questions préjudicielles les réponses suivantes:

«1) L'article 21, paragraphe 1, sous c), de la 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, doit être interprété en ce sens que l'émetteur d'une facture mentionnant la taxe sur la valeur ajoutée d'un État membre est redevable de cette taxe dans ledit État membre, même lorsque, en réalité, la prestation n'y était pas imposable.

2) Le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce que les États membres soumettent la

correction de la taxe sur la valeur ajoutée facturée par erreur et donc due en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388 à la condition que l'assujetti ait envoyé à son client une facture de remplacement corrigée. Il en est ainsi, même lorsque le destinataire ne peut pas prétendre à la déduction de la taxe.»

1 – Langue originale: l'allemand.

2 – Directive 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, ci-après la «sixième directive»), remplacée à compter du 1er janvier 2007 par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

3 – Directive du Conseil du 16 décembre 1991 (JO L 376, p. 1). La directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la détermination du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 269, p. 44), qui n'est pas encore applicable *ratione temporis* aux faits du litige au principal, a transformé le point c) en point d), sans en modifier la teneur. La disposition concernée se trouve désormais dans l'article 203 de la directive 2006/112.

4 – Voir, à cet égard, les considérations contenues aux points 5.2. à 5.8. des conclusions de l'Advocaat General de Wit du 29 juin 2007, lesquelles font partie intégrante de la décision de renvoi du Hoge Raad der Nederlanden.

5 – Voir, notamment, «régimen interior» en espagnol, «internal system» en anglais, «régime interne» en français et «regime interno» en italien.

6 – Susmentionnée en note en bas de page 2.

7 – Arrêt du 15 mars 2007 (C-35/05, Rec. p. I-2425).

8 – Voir arrêts du 13 décembre 1989, *Genius* (C-342/87, Rec. p. 4227, point 19); du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel* (C-454/98, Rec. p. I-6973, point 53); du 6 novembre 2003, *Karageorgou e.a.* (C-78/02 à C-80/02, Rec. p. I-13295, point 50), ainsi que *Reemtsma Cigarettenfabriken*, précité (point 23).

9 – Voir, à cet égard, la proposition du 29 juin 1973 de la Commission concernant la sixième directive du Conseil 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, *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 22.

10 – Arrêt précité (point 15).

11 – À cet égard, voir plus particulièrement l'analyse de la seconde question préjudicielle.

12 – Voir, en ce sens, arrêts précités *Genius* (point 18); *Schmeink & Cofreth et Strobel* (points 48, 49 et 56), ainsi que *Karageorgou e.a.* (points 49 et 50).

13 – Précité (point 59). Il renvoie à l'arrêt du 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.* (C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 52). Voir, également, arrêt du 27 septembre 2007, *Collée* (C-146/05, Rec. p. I-7861, point 26).

14 – Arrêts précités Schmeink & Cofreth et Strobel (point 60), ainsi que Karageorgou e.a., (point 50).

15 – Voir arrêt Reemtsma Cigarettenfabriken, précité (point 37 et jurisprudence citée).

16 – Sur le respect du principe de proportionnalité par les dispositions de droit interne mettant en œuvre ou complétant la sixième directive, voir, notamment, arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 et C?47/96, Rec. p. I?7281, point 48), ainsi que du 10 juillet 2008, Sosnowska (C?25/07, non encore publié au Recueil, point 23).

17 – Précité (point 29).

18 – Arrêts du 24 mars 1988, Commission/Italie (104/86, Rec. p. 1799, point 6); du 9 février 1999, Dilexport (C?343/96, Rec. p. I?579, point 47), ainsi que du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C?309/06, non encore publié au Recueil, point 41).

19 – Dans l'arrêt Reemtsma Cigarettenfabriken, précité (point 39), la Cour a expressément admis qu'une action de droit civil en répétition de l'indu respecte le principe de neutralité de la TVA.

20 – Lors de la procédure orale, la représentante du gouvernement néerlandais a admis, après question de la Cour, que durant la période pertinente, cette exigence n'était pas expressément prévue par le droit interne.