

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. ANTONIO SAGGIO

présentées le 13 avril 2000 *

1. La présente demande préjudicielle concerne le droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu à l'article 17 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 uniforme¹, d'une entreprise qui, n'étant pas établie dans l'État où elle a acquitté la taxe sur la valeur ajoutée et demandé le remboursement de celle-ci, sollicite le remboursement en ce qui concerne des dépenses se rapportant à des opérations réalisées dans l'État membre d'établissement et soumises en partie seulement à une application ultérieure de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les faits et les questions préjudicielles

2. La société Monte dei Paschi di Siena, partie défenderesse au principal, est un établissement bancaire et financier qui n'a ouvert aucun siège ou succursale en France, où elle dispose seulement d'un bureau de représentation. Elle a présenté, respectivement, le 6 décembre 1988 et le 27 mars 1990, auprès du ministère du Budget et du

ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie français, deux demandes de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des années 1988 et 1989. Ces deux demandes ont été rejetées au motif que la société demanderesse avait réalisé ces dépenses pour effectuer des opérations bancaires et financières en Italie et que ces opérations, n'étant pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans l'État membre d'établissement, ne donnaient donc pas lieu au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée pour les services reçus et pour les biens acquis à un stade antérieur à la réalisation desdites opérations.

La société italienne a contesté les deux décisions devant le tribunal administratif de Paris qui a rejeté ses recours par jugement du 24 novembre 1992. Cette même société a interjeté appel devant la cour administrative d'appel de Paris qui a accueilli le recours, par arrêt du 30 janvier 1996, en accordant à la société un remboursement partiel en ce qui concerne les dépenses liées aux opérations taxées effectuées précisément en Italie.

Le ministre du Budget ainsi que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie se sont pourvus contre l'arrêt de la cour d'appel devant le Conseil d'État.

* Langue originale: l'italien.

1 — JO L 145, p. 1.

3. Le Conseil d'État, dans le cadre de ce litige, a soulevé les questions préjudicielles suivantes:

Sur le fond

« 1) Les articles 2 et 5 de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays², ont-ils ou non pour effet d'ouvrir aux assujettis établis dans un État membre de la Communauté où ils ne sont taxés que sur une partie de leur chiffre d'affaires, un droit à remboursement partiel de la taxe qui a grevé dans un autre État membre des biens ou services qu'ils ont utilisés pour la réalisation, dans l'État où ils sont établis, d'opérations dont certaines ne sont pas taxées?

2) Dans l'affirmative, à quel procédé de détermination de la part de la taxe remboursable renvoient ces dispositions, et notamment cette part doit-elle être déterminée selon les règles applicables dans l'État où l'assujetti est établi, ou selon celles en vigueur dans l'État tenu au remboursement? »

4. Les dispositions communautaires pertinentes en l'espèce sont l'article 17, paragraphes 2 et 3, sous a), de la directive 77/388 et les articles 2 et 5, premier alinéa, de la directive 79/1072.

5. L'article 17 de la sixième directive reconnaît le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée également aux assujettis établis à l'étranger³, c'est-à-dire dans un État autre que celui dans lequel ils seraient soumis à la taxe et, partant, à la déduction de celle-ci. Cet article prévoit au paragraphe 2 que, « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable: a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti ». Il dispose, en outre, au paragraphe 3, que les États membres accordent également ce droit à déduction ou le droit au remboursement correspondant (bien entendu dans la mesure où la taxe a été perçue), si les biens et les services sont utilisés pour des « opérations relevant des activités économiques... effectuées à l'étranger, qui ouvri-

3 — Aux termes de l'article 4 de la sixième directive « est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques... quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ».

raient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays».

L'article 2 de la huitième directive qui contient les règles précisant les modalités d'application du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par l'article 17 susmentionné, impose aux États membres de rembourser «à tout assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays mais qui est établi dans un autre État membre... la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17 paragraphe 3 sous a) et b) de la directive 77/388/CEE ou des prestations de services visées à l'article 1^{er} sous b)», c'est-à-dire pour d'autres opérations à caractère économique. L'article 5, premier alinéa, prévoit, en outre, que ce droit au remboursement «est déterminé conformément à l'article 17... tel qu'il est appliqué dans l'État membre du remboursement».

6. En ce qui concerne la réglementation nationale, la juridiction de renvoi et le gouvernement français font remarquer que le code général des impôts reconnaît le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations effectuées par les entreprises, lorsque la taxe sur la valeur ajoutée a grevé «les éléments du prix d'une opération imposable» (article 271). Le même code étend ce droit également aux assujettis établis à l'étranger (article 242-O M) en ce qui concerne notamment les

services et les biens acquis ou importés en France et utilisés pour des opérations réalisées à l'étranger, dans le cas où celles-ci «ouvriraient droit à déduction si [le] lieu d'imposition [de la taxe sur la valeur ajoutée] était en France»⁴.

7. Toutes les parties qui ont présenté des observations sont unanimes en ce qui concerne l'interprétation, sans doute évidente, de l'article 17, paragraphe 3, sous a), et des dispositions d'application y afférentes de la huitième directive (notamment, les articles 2 et 5), en ce sens qu'il reconnaît, aux entreprises établies dans un État membre autre que celui du remboursement, le droit, précisément, au remboursement, également dans le cas où les opérations finales réalisées par l'assujetti dans l'État membre d'établissement ouvrent en partie seulement droit à déduction, c'est-à-dire qu'elles ne sont que partiellement soumises à une taxe ultérieure donnant par conséquent naissance au droit au remboursement partiel de la taxe précédemment perçue.

4 — L'article 271 du code général des impôts prévoit que: «La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable». L'article 242-O M dispose, en outre, que «les assujettis établis à l'étranger peuvent obtenir le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée qui leur a été régulièrement facturée si, au cours du trimestre civil ou de l'année civile auquel se rapporte la demande de remboursement, ils n'ont pas eu en France le siège de leur activité ou un établissement stable ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle et n'y ont pas réalisé durant la même période de livraisons de biens ou de prestations de services entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée au sens des articles 256, 256 A à 258 B, 259 à 259 C du Code général des impôts». Enfin, aux termes de l'article 242-O N «est remboursée aux assujettis établis dans un État membre de la Communauté européenne la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les services qui leur ont été rendus et les biens meubles qu'ils ont acquis ou importés en France au cours de l'année ou du trimestre prévus à l'article 242-O M dans la mesure où ces biens et services sont utilisés pour la réalisation ou pour les besoins: a) d'opérations dont le lieu d'imposition se situe à l'étranger mais qui ouvriraient droit à déduction si ce lieu d'imposition était en France».

8. Les parties font référence à l'arrêt *Debouche* de 1996⁵, dans lequel la Cour, interprétant, entre autres, les dispositions précitées des sixième et huitième directives, a déclaré que les assujettis étrangers ont droit au remboursement dans un État membre autre que celui dans lequel ils sont établis lorsqu'ils ne bénéficient pas d'une exonération pour les opérations effectuées dans l'État membre d'établissement et liées à l'acquisition des biens ou des services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée a été acquittée et que les mêmes dépenses sont exonérées dans l'État du remboursement.

À cet égard, la Cour s'est appuyée essentiellement sur deux considérations: premièrement, il résulte de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive qu'un assujetti qui bénéficie d'une exonération pour une opération en aval, quel que soit le lieu où celle-ci est réalisée, n'a pas droit à la déduction de la taxe versée en amont⁶; deuxièmement, les modalités d'application du droit au remboursement, telles qu'elles sont indiquées dans la huitième directive, ne doivent pas être de nature — et ce conformément au cinquième considérant de la huitième directive — à discriminer les assujettis «selon l'État membre à l'intérieur duquel ils sont établis». Ces règles doivent donc être indistinctement applicables à toutes les entreprises, qu'elles soient établies à l'intérieur du territoire national ou dans un autre État membre, avec cette conséquence qu'un assujetti non établi ne peut pas solliciter le remboursement en ce qui concerne une dépense qui n'est pas considérée comme exonérée de la taxe sur

la valeur ajoutée même si elle est effectuée par des assujettis établis à l'intérieur du pays.

La conclusion de l'arrêt est très claire sur ce point: l'ouverture du droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée suppose que deux conditions soient remplies, à savoir que l'opération finale soit taxée dans l'État membre d'établissement et que la taxe dont le remboursement est sollicité soit déductible également pour les assujettis établis à l'intérieur du territoire de l'État dans lequel la demande y afférente est présentée.

9. Compte tenu de la source du droit au remboursement que la sixième directive reconnaît expressément aux assujettis non établis ainsi que de la portée de ce même droit, qui, en vertu de l'article 17, couvre toutes les opérations intermédiaires pour lesquelles il n'est pas possible de répercuter la taxe sur la valeur ajoutée au stade ultérieur de production ou commercial et, partant, sur le prix final du produit — et ce indépendamment de l'État membre dans lequel ces opérations sont réalisées —, il est tout à fait évident que le droit au remboursement ne peut pas être exclu lorsque, comme en l'espèce, les opérations effectuées par un assujetti dans l'État membre d'établissement ouvrent seulement en partie droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée pour les acquisitions ou pour les prestations reçues en amont dans un autre État membre.

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

6 — Dans l'arrêt *Debouche*, la Cour renvoie à l'arrêt du 6 avril 1995, *BLP Group* (C-4/94, Rec. p. I-983, point 28).

10. Dans l'affaire qui nous occupe, il s'agit donc plutôt d'établir quelles sont les règles applicables pour définir le pourcentage de taxe sur la valeur ajoutée perçue qui doit être remboursé: ce problème fait l'objet de la seconde question préjudicielle.

11. Le gouvernement français estime que l'article 5 de la huitième directive, lequel prévoit que le droit au remboursement de la taxe est celui qui «est appliqué dans l'État membre du remboursement», implique l'application de la législation de cet État aux fins de la détermination, dans un cas tel que celui de l'espèce, de la part de taxe sur la valeur ajoutée remboursable.

Une telle interprétation ne saurait être partagée. Elle implique que toutes les taxes déductibles dans la mesure où elles ont été perçues au titre de dépenses liées à des opérations successives qui, selon la législation de l'État d'établissement, donnent lieu à déduction, pourraient ne pas être remboursées. L'interprétation des dispositions de la huitième directive, telle qu'elle est proposée par le gouvernement français, aurait par conséquent pour effet de restreindre la portée du droit que l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive confère expressément aux entreprises. Or, ainsi que la Cour l'a constaté dans l'arrêt *Debouché*, précité, la huitième directive — et donc son article 5 — contient des dispositions d'application de la sixième directive et ne saurait être comprise comme un acte portant modification de celle-ci. Elle ne peut pas dès lors avoir une incidence sur l'exercice des droits qui ont été reconnus dans la directive précédente. En outre, l'article 5 lui-même précise, expressis ver-

bis, que, aux fins de la huitième directive, «le droit au remboursement de la taxe est déterminé conformément à l'article 17 de la directive 77/388/CEE». Par conséquent, il n'est pas douteux que la déductibilité de la taxe doit être appréciée selon les dispositions de l'État dans lequel est réalisée l'opération successive, liée aux dépenses effectuées dans l'État membre de remboursement.

12. Quel est donc, en l'espèce, le champ d'application de la législation française, c'est-à-dire de la législation de l'État membre de remboursement? Nous partageons sur ce point la position de la Commission, selon laquelle, une fois qu'a été établi, d'après les dispositions pertinentes de l'État membre d'établissement, le pourcentage des opérations qui donnent lieu à déduction, l'État membre dans lequel le remboursement est sollicité pourra, en fonction de cette proportion remboursable, exclure les dépenses qui, d'après sa législation nationale, n'ouvrent pas droit à remboursement. Cette interprétation est cohérente non seulement par rapport à celle, déjà évoquée plus haut, que la Cour a exposée dans l'arrêt *Debouché*, mais également par rapport au contenu de la sixième directive qui prévoit, à l'article 17, paragraphe 3, sous a), que la taxe sur la valeur ajoutée est remboursable dans la mesure où les biens et les services, pour lesquels la déduction est demandée, ont été utilisés pour des opérations «qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays», donc excepté celles pour lesquelles un tel droit est exclu.

Cette conclusion trouve confirmation dans la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée⁷, qui prévoit, à l'article 11, paragraphe 3, que «en cas de déduction partielle... le montant de la déduction est provisoirement déterminé d'après des critères établis par chaque État membre et régularisé après la fin de l'année lorsque le prorata de l'année de l'acquisition a été calculé». On observera en outre que le point 21 de l'annexe A de la deuxième directive prévoit expressément, pour ce qui est de l'application de l'article 11, paragraphe 2, concernant toujours le droit à déduction, la faculté pour les États membres de «limiter le droit à déduction aux opérations se rapportant à des biens dont la livraison à l'intérieur du pays est imposable».

Les directives subséquentes en matière d'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée ne semblent pas avoir modifié la portée de ces dispositions et c'est donc à la lumière de ces principes qu'il y a lieu d'interpréter les articles 2 et 5 de la huitième directive. On lit, en effet, dans les considérants de cette dernière directive que «il y a lieu d'éviter qu'un assujetti établi à l'intérieur d'un État membre ne doive supporter définitivement la taxe qui lui a été facturée dans un autre État membre pour des livraisons de biens ou des prestations de services» (deuxième considérant) et que les règles communautaires relatives à l'harmonisation en matière de remboursements ne doivent pas «aboutir à soumettre

les assujettis à un traitement différent selon l'État membre à l'intérieur duquel ils sont établis» (cinquième considérant).

Compte tenu de ces considérations, il y a lieu d'observer que la détermination du pourcentage en question doit être effectuée sur la base de la partie des opérations qui ouvrent droit à déduction dans l'État membre d'établissement de l'assujetti; dans les limites de ce pourcentage ne sont en aucun cas remboursées les dépenses exonérées d'après les dispositions de l'État membre dans lequel le remboursement est sollicité, dispositions qui doivent en tout état de cause être indistinctement applicables à tous les assujettis établis à l'intérieur du territoire de la Communauté.

13. Dans le cadre des observations orales qu'il a présentées, le gouvernement français a déclaré que le rejet des demandes de remboursement présentées par la société Monte dei Paschi di Siena est dû à la difficulté pratique à calculer le pourcentage de déduction. Ce pourcentage, qui résulte du rapport entre le montant total annuel du chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée, afférent aux opérations déductibles, et le montant total annuel du chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée, afférent aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, aurait dû être calculé sur la base de données qui n'étaient pas disponibles à l'époque des faits, à savoir le chiffre d'affaires de l'assujetti, le montant des différentes opérations et la nature de celles-ci aux fins de l'évaluation du droit à la déduction ou aux fins de l'évaluation de

⁷ — JO 1967, 71, p. 1303.

l'exonération éventuelle. La difficulté de disposer desdits éléments de base du calcul rendrait indispensable et, partant, justifierait le recours aux dispositions nationales.

les autorités de l'État de remboursement peuvent s'adresser à leurs homologues dans l'État d'établissement et demander tous les renseignements utiles.

À cet égard, la société défenderesse au principal conteste l'insuffisance des données et fait valoir qu'elle a produit, à l'appui de ses demandes ainsi que du recours formé devant la cour administrative d'appel, toutes les déclarations annuelles des revenus de l'entreprise, avec copies certifiées conformes par l'ufficio IVA di Siena (bureau de la TVA de Sienne), de même que les pièces comptables relatives aux opérations pour lesquelles le remboursement était demandé, et, plus spécialement, les attestations du président et du collègue des commissaires aux comptes de la banque. La Commission a également contesté les observations du gouvernement français, en faisant observer que l'assujetti qui sollicite un remboursement serait tenu de fournir tous les éléments relatifs aux opérations réalisées, en ce qui concerne leur nature et le montant de la taxe sur la valeur ajoutée; ce même assujetti devrait ensuite indiquer le pourcentage des opérations pour lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée est déductible, sur le fondement bien entendu de la législation de l'État d'établissement, en fournissant tous les éléments de preuve nécessaires. En cas de difficulté rencontrée pour le calcul du pourcentage,

Sur ce point également, il nous semble que l'on peut adhérer à la thèse de la Commission. La solution indiquée par le gouvernement français au regard de la difficulté à acquérir les éléments nécessaires au calcul de la part de taxe remboursable aurait comme conséquence la non-reconnaissance du droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens et services dans tous les cas où ceux-ci sont utilisés pour les besoins d'opérations taxées. Il est en revanche correct de considérer qu'il incombe à l'assujetti de fournir les éléments d'information nécessaires. En effet, en vertu de l'article 3 de la huitième directive, l'assujetti est tenu de joindre à la demande de remboursement «les originaux des factures ou des documents d'importation» et doit en outre «justifier, au moyen d'une attestation délivrée par l'administration de l'État dans lequel il est établi, qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État». Du reste, ainsi que la Commission le relève, rien ne s'oppose à ce que, en cas de difficulté dans la collecte des données réglementaires ou factuelles, les autorités nationales puissent s'adresser à leurs homologues dans l'État d'établissement.

Conclusions

14. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous vous proposons de répondre comme suit aux questions préjudicielles posées par le Conseil d'État:

« Les articles 2 et 5 de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, doivent être interprétés en ce sens que:

- l'assujetti qui réalise dans l'État membre d'établissement des opérations qui sont en partie exonérées a droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée pour les dépenses engagées dans un État membre autre que celui d'établissement, et ce seulement en ce qui concerne le pourcentage de dépenses déductibles dans la mesure où elles ne sont pas effectuées pour réaliser des opérations exonérées selon la législation en vigueur dans l'État membre d'établissement;
- la détermination de ce pourcentage doit s'effectuer sur la base du prorata des opérations qui ouvrent droit à déduction dans l'État membre d'établissement; dans les limites de ce pourcentage, les dépenses exonérées selon les dispositions de l'État membre dans lequel le remboursement est sollicité ne sont en aucun cas remboursées. »