

Affaire C-294/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt:

1^{er} juillet 2020

Juridiction de renvoi:

Audiencia Nacional (Espagne)

Date de la décision de renvoi:

5 mars 2020

Partie demanderesse:

GE Auto Service Leasing GMBH

Partie défenderesse:

Tribunal Económico Administrativo Central

AUDIENCIA NACIONAL (Cour centrale, Espagne)

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (chambre du contentieux administratif)

SECTION : 006

[OMISSIS]

ORDONNANCE

[OMISSIS] [identification de la juridiction de renvoi, de la procédure et des parties]

À Madrid, le 5 mars 2020

EN FAIT

PREMIÈREMENT. Devant l'administration fiscale espagnole

- 1.1** Les faits à l'origine du litige remontent à la demande de l'entreprise GE AUTO SERVICE LEASING GMBH de remboursement des montants de la taxe sur la

valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») acquittés en amont par certains entrepreneurs ou professionnels non établis sur le territoire d'application de la taxe. Les faits peuvent être résumés par les étapes suivantes :

- 1.2** Les 30 juin 2006 et 29 juin 2007, GE AUTO SERVICE LEASING GMBH a introduit des demandes de remboursement des montants de la TVA acquittés par certains entrepreneurs ou professionnels non établis sur le territoire d'application de la taxe [OMISSIS] au cours des exercices 2005 et 2006 pour un montant de 407 396,469 euros.
- 1.3** Le 19 mars 2008, l'Oficina Nacional de Gestión Tributaria – IVA de no establecidos (bureau national de l'administration fiscale – TVA des assujettis non établis a émis deux demandes de renseignements afin que l'entreprise fournisse i) les originaux des factures fondant le droit à remboursement et ii) des précisions sur les opérations réalisées en Espagne [Or. 2] ainsi que sur l'affectation des biens ou services acquis concernés par la demande de remboursement de la TVA.
- 1.4** Le 12 décembre 2008, l'entreprise a fait part de son intention de faire suite à ces demandes de renseignements, mais a indiqué que, puisqu'elle était une entreprise non résidente et rencontrait des difficultés pour produire les pièces demandées, elle ne pouvait pas y faire suite même si elle en avait l'intention.
- 1.5** Le 18 février 2009, l'Oficina Nacional de Gestión Tributaria (bureau national de l'administration fiscale) a adopté des décisions portant rejet des demandes de remboursement fondées, en substance, sur le fait que la requérante n'avait pas répondu à ses demandes de renseignements. Ces décisions ont été notifiées à l'entreprise le 21 avril 2009.
- 1.6** Le 20 février 2009 (après l'adoption de ces décisions de rejet, mais avant leur notification), l'entreprise a présenté deux écrits, un pour chaque exercice, dans lesquels elle faisait valoir qu'elle était une entreprise allemande ayant pour activité la fourniture de voitures à des entreprises espagnoles en vertu de contrats de crédit-bail et les ventes occasionnelles de celles-ci sur le marché espagnol des voitures d'occasion, qui opérait sur le territoire d'application de la taxe sans établissement stable et qui payait la TVA pour l'achat de véhicules. Elle a fourni certains justificatifs de factures au soutien de ces écrits.
- 1.7** GE AUTO SERVICE LEASING GMBH a introduit un recours gracieux contre les décisions portant rejet des demandes de remboursement. Elle y faisait valoir qu'elle avait répondu aux demandes de renseignements le 20 février 2009, c'est-à-dire tardivement, mais avant la notification des décisions portant rejet des demandes de remboursement. En outre, elle a joint à ses requêtes dans les recours gracieux un échantillon de factures émises pour les services de location fournis et a insisté sur sa manière de fonctionner pour fournir des services de ce type en Espagne.
- 1.8** Avant de se prononcer sur le recours gracieux, l'Oficina [OMISSIS] Nacional de Gestión Tributaria (bureau national de l'administration fiscale) a adressé à

l'entreprise une nouvelle demande de renseignements le 13 juillet 2019 pour obtenir les éléments suivants : i) le détail de l'affectation des biens ou services concernés par la demande de remboursement de la TVA ; ii) une attestation de ce que les services reçus ou les biens acquis en Espagne étaient destinés à des opérations qui ouvraient droit au remboursement aux termes de l'article 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el [Or. 3] Valor Añadido (loi 37/1992, du 28 décembre 1992, relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; BOE n° 312, du 29 décembre 1992) (ci-après la « loi sur la TVA »), ce que [l'entreprise] devait prouver par le biais des contrats conclus avec les clients et les factures émises, iii) une attestation délivrée par les autorités fiscales du pays dans lequel cette entreprise a son siège ou son établissement principal certifiant sa qualité d'assujettie à la TVA, le taux applicable à son activité et le pourcentage de déduction applicable en cas de prorata pendant la période concernée par l'activité.

- 1.9** GE AUTO SERVICE LEASING GMBH n'a jamais répondu à cette demande de renseignements qui lui avait été notifiée le 21 juillet 2009.
- 1.10** Le 1^{er} février 2010, l'Oficina [OMISSIS] Nacional de Gestión Tributaria (bureau national de l'administration fiscale) a rendu une décision portant rejet des recours gracieux et confirmant le refus de remboursement au motif que l'entreprise n'avait pas fourni l'attestation demandée et n'avait pas rempli les conditions posées à l'article 119 de la loi sur la TVA et à l'article 31 du règlement d'application de l'impôt [décret royal 1624/1992, du 29 décembre 1992 (BOE du 31 décembre 1992)]. Dans la motivation de cette décision, elle a souligné, premièrement, que les opérations réalisées relatives à la vente de véhicules à des clients espagnols n'ont pas prouvé la réalité des allégations de celle-ci, ce qui lui aurait permis de vérifier que l'article 119 de la loi sur la TVA était respecté, à savoir [OMISSIS] que tous les clients de l'entreprise étaient des entrepreneurs ou des professionnels espagnols auxquels la règle de l'autoliquidation s'appliquait [OMISSIS]. Deuxièmement, elle a affirmé que la seule preuve qui avait été apportée des contrats de crédit-bail ont été huit photocopies de factures et quatre versements émis par des clients espagnols, auxquels le taux de 16 % a été appliqué ; selon ses affirmations, il s'agissait du taux applicable en Allemagne, qui coïncide avec le taux espagnol. Troisièmement, elle a rappelé que les demandes de renseignements adressées à l'entreprise visaient à a) attester que les opérations avaient été réalisées sur le territoire d'application de la taxe [...] ; b) [attester] l'affectation des biens et services à des opérations ouvrant droit à déduction ; c) lui permettre de vérifier que les contrats de crédit-bail conclus avec les clients, dont aucun n'a été fourni, comportaient bien une option d'achat des biens et les modalités d'achat ; d) [déterminer] si les biens objet des contrats se trouvaient sur le territoire d'application de la taxe et e) [attester que] les clients de l'entreprise étaient des entités ou des personnes établies dans le territoire d'application de la taxe. Quatrièmement, elle y disait ne pas savoir si GE AUTO SERVICE LEASING GMBH était une entité qui se consacrait au crédit-bail et ne connaître ni le taux d'imposition dans l'État d'établissement ni le pourcentage de déduction qui applicable à cette entreprise.

1.11 En désaccord avec cette décision, la requérante a saisi le Tribunal Económico-Administrativo Central (Cour économique administrative au niveau national, Espagne) (ci-après le « TEAC ») de réclamations, [OMISSIS] qui [OMISSIS] [Or. 4] [OMISSIS] s'accompagnaient de plusieurs pièces, à savoir des factures de prestation de services et des contrats de crédit-bail, des attestations officielles délivrées par des autorités allemandes de sa qualité d'assujettie jouissant d'un droit à déduction et plusieurs déclarations périodiques de TVA. Le TEAC a joint ces réclamations.

1.12 Le 24 janvier 2013, le TEAC a rendu une décision rejetant ces réclamations. Il a confirmé la position de l'organe de gestion et affirmé que les éléments de preuve pertinents pour la régularisation adéquate de la situation fiscale devaient être produits devant l'organe de gestion compétent. Il a confirmé que la procédure de réclamation n'est pas le moment opportun pour la production de ces éléments de preuve et que ces derniers auraient dû être produits au cours de la procédure d'imposition.

DEUXIÈMEMENT. Devant la Sala de lo Contencioso-Administrativo (chambre du contentieux administratif) de l'Audiencia Nacional (Cour centrale)

2.1 Le 24 janvier 2013, GE AUTO SERVICE LEASING GMBH a introduit un recours contentieux administratif devant la juridiction de renvoi contre la décision de rejet du TEAC [OMISSIS].

2.2 Dans sa requête, GE AUTO SERVICE LEASING GMBH a fait valoir i) que la position restrictive du TEAC porte atteinte à ses droits de la défense ; ii) que les éléments de preuve versés au dossier et ceux joints à la requête démontrent son droit d'obtenir le remboursement des montants acquittés au titre de la TVA en amont ; iii) que le principe de neutralité de la TVA qui aurait dû conduire l'administration à déterminer si elle avait droit au remboursement au fond, droit dont elle jouissait clairement, a été violé, et iv) que, si l'approche restrictive [du TEAC] contestée était confirmée, il conviendrait de procéder au renvoi devant l'organe de gestion, afin qu'il puisse corriger l'absence de production de preuves.

Le représentant de l'administration générale de l'État, représenté par l'Abogado del Estado, s'y est opposé. [Or. 5]

2.3 La phase d'administration des preuves a été ouverte par ordonnance du 20 décembre 2013. [OMISSIS] [considérations relatives à la preuve]

2.4 Ce recours a été rejeté dans son intégralité par un arrêt du 22 septembre 2016, qui a, en substance, repris la position du TEAC sur la charge de la preuve. Cet arrêt a insisté sur le fait que les entrepreneurs ou professionnels non établis peuvent exercer leur droit au remboursement de la TVA, mais qu'il leur appartient de prouver le respect des conditions posées pour l'application [de ce droit]. La juridiction de renvoi a considéré qu'il ne saurait être remédié à l'absence de réponse aux demandes de renseignements adressées pendant la phase de la

procédure prévue à cette fin ni dans le cadre d'un recours contentieux administratif ni dans le cadre d'une réclamation. Admettre cette possibilité i) rendrait inutile la phase de présentation des observations et des preuves dans les procédures d'imposition ; ii) autoriserait un comportement contraire au déroulé normal de la procédure (cela permettrait aux intéressés de choisir, à leur gré, le moment où présenter leurs preuves et observations), et iii) transformerait la procédure de réclamation en une nouvelle procédure d'imposition, puisque la demande de remboursement présentée serait examinée dans le cadre de cette procédure de réclamation.

- 2.5** GE AUTO SERVICE LEASING GMBH a formé un pourvoi contre cet arrêt en se concentrant sur i) l'impossibilité de procéder à l'administration des preuves et à leur appréciation dans le cadre d'une réclamation devant les **Tribunales Económico-Administrativas** (tribunaux économiques et administratifs, Espagne ; ci-après les « TEA ») ou le TEAC [OMISSIS] [citation de législation nationale] ; ii) [OMISSIS] l'omission de preuves dans l'arrêt attaqué [OMISSIS] [**Or. 6**] [OMISSIS] [citation de législation nationale] et iii) pour ce qui est de l'application de la jurisprudence sur la Cour, les articles 69, paragraphe 5, et 119 de la loi sur la TVA, ainsi que les arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446), et du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429).
- 2.6** Par ordonnance du 3 mars 2017, la juridiction de renvoi a pris acte du pourvoi formé [par GE AUTO SERVICE LEASING GMBH] et a donc renvoyé l'affaire devant la Sala de lo Contencioso-Administrativo (chambre du contentieux administratif) du Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne).

TROISIÈMEMENT. Devant la Sala de lo Contencioso-Administrativo (chambre du contentieux administratif) du Tribunal Supremo (Cour suprême)

- 3.1.** La première section de la troisième chambre du Tribunal Supremo (Cour suprême) a accueilli le pourvoi du 31 mai 2017 au motif que l'intérêt objectif du pourvoi pour la formation de la jurisprudence était rempli [OMISSIS]. Elle a précisé que les questions qui présentaient un tel intérêt étaient :

« A) Déterminer si [OMISSIS] la requérante peut produire devant les TEA les preuves qu'elle n'a pas produites devant les organes de gestion fiscale, et déterminer le cas échéant les circonstances dans lesquelles cette absence de présentation des preuves fait obstacle à leur production ultérieure dans le cadre d'une réclamation.

B) Déterminer s'il est possible d'interpréter et d'appliquer les directives de l'Union relatives au système commun de la TVA comme permettant de refuser la déduction des montants de la TVA acquittés en amont lorsque, en dépit du respect des conditions matérielles qui font naître ce droit à déduction, les conditions formelles posées par la réglementation interne à cet effet ne sont pas remplies,

même s'il s'agit de rembourser les montants de TVA acquittés en amont sur le territoire espagnol d'application de la taxe à des entrepreneurs d'autres États membres non établis. »

- 3.2** En résumé, le pourvoi se concentrait sur les questions suivantes : i) le droit d'utiliser les moyens [**Or. 7**] de preuve pertinents pour défendre les droits et intérêts légitimes s'applique-t-il dans le cadre d'une réclamation ? et ii) le principe de neutralité devait-il conduire à reconnaître le droit au remboursement, y compris en ayant recours à d'autres procédures ou mécanismes (comme une demande de renseignements adressée à l'État allemand en vertu du droit d'assistance mutuelle) qui auraient apporté des éclaircissements sur la situation de départ ou complété l'insuffisance des preuves apportées par le contribuable ?
- 3.3** L'Abogado del Estado (représentant de l'État espagnol) s'est opposé au pourvoi. Il a i) [OMISSIS] affirmé que les preuves pertinentes pour la régularisation appropriée de la situation fiscale doivent être apportées à l'organe de gestion et ii) considéré, concernant le droit de remboursement, que même compte tenu des pièces présentées au cours des différentes phases ou instances [gestion, recours gracieux, réclamations et recours contentieux administratif devant l'Audiencia Nacional (cour centrale)], il n'y aurait pas lieu d'affirmer que le respect de la condition de l'affectation des biens acquis à la réalisation des opérations à l'origine du droit de déduction avait été démontré, que ce soit au regard de la législation espagnole ou allemande. Il a relevé que les pièces essentielles, comme l'attestation du taux de déduction (prorata) en Allemagne, la copie des déclarations de TVA déposées dans ce pays pour 2006, ou encore la liste des opérations de la demande pour ce dernier exercice, ne figuraient pas dans les pièces déposées devant le TEAC et qu'il n'avait pas été dûment justifié que l'intéressée n'avait effectué aucune des opérations d'exclusion prévues à l'article 119 de la loi sur TVA.

QUATRIÈMEMENT. Arrêt de la chambre du contentieux administratif du Tribunal Supremo (Cour suprême), n° 1362/2018, du 10 septembre 2018 [OMISSIS]

- 4.1** Dans son arrêt du 10 septembre 2018, le Tribunal Supremo (Cour suprême) a accueilli le pourvoi dans son intégralité. En voici le dispositif :

« [OMISSIS] [**Or. 8**] [OMISSIS] [contenu dénué de pertinence pour le présent renvoi préjudiciel]

Troisièmement. Faire droit au recours contentieux administratif introduit par GE AUTO SERVICE LEASING GMBH contre la décision du TEAC du 24 janvier 2013, qui a rejeté les réclamations (jointes) introduites par cette entreprise contre les décisions de rejet des recours gracieux formés contre les décisions du 18 février 2009 de l'Oficina Nacional de Gestión Tributaria (bureau national de l'administration fiscale), qui lui avaient refusé le droit au remboursement sollicité, en annulant les décisions susmentionnées pour non-conformité à l'ordre juridique.

Quatrièmement. Revenir au stade de la procédure précédant immédiatement le prononcé de l'arrêt attaqué pour qu'un autre arrêt soit rendu dans lequel la chambre de l'Audiencia Nacional (cour centrale) statuera, au vu des éléments de preuve versés au dossier, sur le respect des conditions matérielles pour le remboursement demandé par GE AUTO SERVICE LEASING GMBH et, le cas échéant, acceptera expressément ladite demande de remboursement.

[OMISSIS] » [contenu dénué de pertinence pour le renvoi préjudiciel]

- 4.2** [OMISSIS] L'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) commence par une réflexion sur la nature des TEA. En dépit de leur caractère quasi juridictionnel, il s'agit d'organes de l'administration qu'il est obligatoire de saisir avant de pouvoir former un recours contentieux administratif. Bien qu'il s'agisse d'organes administratifs, la procédure des réclamations est analogue à la procédure juridictionnelle [OMISSIS]. Les TEA ont des compétences pertinentes concernant la possibilité d'apporter des éléments de preuve et de présenter des observations et sont tenus de trancher toutes les questions existantes, qu'elles aient ou non été soulevées par les parties [OMISSIS] [Or. 9].
- 4.4** En particulier, en matière de preuve, l'article 57 du [Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa] (décret royal 520/2005, du 13 mai 2005, portant approbation du règlement général de mise en œuvre de la loi 58/2003, du 17 décembre 2003, portant code général des impôts, en matière de réclamation) dispose que les TEA ne peuvent refuser l'administration des preuves demandées ou produites que si celle-ci se rapportent à des faits qui ne sont pas pertinents pour se prononcer sur les prétentions d'une réclamation, qu'ils peuvent ordonner l'administration des preuves précédemment rejetées et qu'ils sont habilités à demander tous les rapports qu'ils jugent nécessaires ou opportuns pour statuer sur une réclamation.
- 4.5** Le Tribunal Supremo (Cour suprême) écarte l'application supplétive de l'article 112 de la [Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (loi 30/1992, du 26 novembre 1992, relative au régime juridique des administrations publiques et à la procédure administrative de droit commun)], qui figure désormais à l'article 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (loi n° 39/2015, du 1^{er} octobre 2015, relative à la procédure administrative commune des administrations publiques) (BOE du 2 octobre 2015), qui interdit de « *tenir compte, lors de la résolution des recours, de faits, documents ou arguments du requérant que ce dernier aurait pu produire, mais n'a pas produits, avec ses observations. [...]* ». La disposition actuellement en vigueur a ajouté que « *[l]'administration des preuves ne saurait être demandée si son absence de réalisation au cours de la procédure ayant conduit à la décision attaquée est imputable à l'intéressée* ». Le Tribunal Supremo (Cour suprême) a rejeté l'application supplétive dans la mesure où le

régime des réclamations est spécifique, complet et sans lacune, et qu'il ne prévoit pas expressément cette possibilité.

- 4.6** Le Tribunal Supremo (Cour suprême) renvoie à des arrêts antérieurs [OMISSIS] pour conclure et affirmer qu'« [i]l n'y a aucun inconvénient à ce que l'assujetti, qui n'a pas présenté lors de la procédure de contrôle fiscal certaines preuves qui fondaient sa demande, les présente ultérieurement dans le cadre d'un recours judiciaire. [...] » Dès lors, il conclut que « [l]e requérant [avait] eu raison en l'espèce de demander que les pièces jointes à la requête de son recours gracieux soient appréciées et prises en compte dans le cadre de la procédure administrative, sans que leur production à ce stade ne représente un obstacle insurmontable.

Nous en concluons que si le requérant peut produire les pièces qu'il estime utiles pour contester une décision fiscale au cours des procédures de réclamation et de recours contentieux administratif, il semble beaucoup plus logique que cela puisse se faire plus tôt dans la procédure et que ces pièces soient produites dans le cadre de la première voie de recours ouverte. [...] ». **[Or. 10]**

- 4.7** Après ces considérations, [OMISSIS] le Tribunal Supremo (Cour suprême) répond par l'affirmative à la [OMISSIS] question de savoir si le requérant peut produire devant les TEA les éléments de preuve qu'il n'a pas fournis aux organes de gestion fiscale, et détermine, le cas échéant, les circonstances dans lesquelles cette absence de présentation des preuves fait obstacle à la production ultérieure de celles-ci dans le cadre d'une réclamation.
- 4.8** Le Tribunal Supremo (Cour suprême) pose comme seule condition que les droits soient exercés conformément aux exigences de la bonne foi, la loi ne pouvant protéger l'abus de droit. Le comportement abusif ou de mauvaise foi doit être dûment constaté dans les procédures concernées et apparaître avec une intensité telle qu'il justifie la sanction consistant à ne plus analyser le fond du recours introduit. Pour ces raisons, il conteste la position de la juridiction de renvoi et de l'administration, qui rejettent la possibilité de produire des pièces et éléments de preuve. Le fait que l'administré n'a pas produit ces pièces et éléments de preuve au cours de la procédure normale ne saurait toutefois faire obstacle à ce que l'intéressée puisse influencer dans toute la mesure du possible la décision qui clôturera cette procédure en présentant tous les arguments de défense qu'il juge pertinents et dans le cadre des voies de recours prévues par l'ordre juridique.
- 4.9** Le Tribunal Supremo (Cour suprême) examine [OMISSIS], au regard du principe de neutralité de la TVA et du droit au remboursement des montants de la TVA acquittés en amont, la distinction entre conditions matérielles et conditions formelles de remboursement. Aux fins de cette analyse, il part de la prémisse selon laquelle le droit à déduction des montants de TVA acquittés en amont peut être refusé même si les conditions matérielles qui le font naître sont réunies lorsque les conditions formelles exigées par la réglementation interne ne sont pas remplies.

- 4.10** Le remboursement dans ces cas est un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union, qui rappelle les arrêts [OMISSIS] du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458) et du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454). Le Tribunal Supremo (Cour suprême) distingue entre les conditions matérielles (relatives au fondement même et à l'étendue du droit au remboursement) et les conditions formelles (concernant les modalités et le contrôle de l'exercice du droit, telles que les obligations relatives à la comptabilité, à la facturation et à la déclaration), distinction souvent opérée par la Cour, comme dans les arrêts du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), et du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614). Cela a [Or. 11] enlevé tout formalisme à la TVA, bien que les États membres disposent du droit d'établir les obligations qu'ils jugent nécessaires pour assurer la perception correcte de la TVA et éviter la fraude, étant entendu que de telles mesures ne peuvent aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.
- 4.11** Concernant les conditions matérielles visées à l'article 119 de la loi sur la TVA, dont la condition de l'affectation (à savoir que les biens acquis dont [le requérant] était destinataire sur le territoire d'application de la taxe aient été destinés « à la réalisation d'opérations qui donnent naissance au droit de déduction conformément à la réglementation en vigueur dans l'État membre où il est établi et en fonction du taux de déduction applicable dans cet État [...] », le Tribunal Supremo (Cour suprême) affirme que « la nécessité de respecter cette condition matérielle non seulement n'est niée par aucune des parties, mais est tout à fait cohérente avec le mécanisme même du remboursement, ce dernier n'étant dû que si, de fait, l'affectation prévue par la règle a été respectée. [...] Ce qui était alors pertinent, et ce qui est important en l'espèce, est de déterminer qui doit prouver que la condition de l'affectation est remplie (qui, nous le répétons, n'est pas une obligation formelle, mais une exigence matérielle indispensable pour que le droit au remboursement soit dû). [...] »
- 4.12** Le Tribunal Supremo (Cour suprême) reconnaît que c'est celui qui demande le remboursement qui doit prouver que les conditions matérielles du droit réclamé sont réunies. Les exigences de l'administration pour considérer comme établi le droit au remboursement ne sauraient cependant être disproportionnées, excessives ou superflues. Cela entraînerait non seulement une illégalité du point de vue de la neutralité de la TVA, mais aussi une irrégularité [entachant de nullité la décision en application stricte des règles de la procédure].
- 4.13** Le Tribunal Supremo (Cour suprême) affirme que toutes les autorités saisies, à savoir l'Oficina Nacional de Gestión Tributaria (bureau national de l'administration fiscale), le TEAC et la juridiction de renvoi, ont admis que le rejet du droit au remboursement n'était pas dû au non-respect de formalités, mais au fait que l'entreprise n'avait pas démontré le respect de la condition matérielle de l'affectation.

4.14 Pour répondre à la question de savoir si le droit à déduction des montants de TVA acquittés en amont peut être refusé lorsque, en dépit du respect des conditions matérielles qui en déterminent la naissance, les conditions formelles ne sont pas remplies, le Tribunal Supremo (Cour suprême) part du principe de neutralité de la TVA. [Or. 12]

Il reconnaît que les États membres sont en mesure de vérifier, de manière proportionnée et conforme aux exigences découlant de ce principe, que les conditions matérielles prévues par la réglementation de l'Union et par la législation nationale adoptée en application de celle-ci pour le remboursement de la TVA sont remplies.

4.15 Tous les raisonnements du Tribunal Supremo (Cour suprême) le conduisent à faire droit au pourvoi, et donc à annuler l'arrêt attaqué pour autant qu'il a rejeté le recours juridictionnel au seul motif qu'il n'était pas possible de produire ou de faire valoir dans le cadre d'une réclamation ce qui n'avait pas été produit ou avancé dans le cadre de la procédure d'imposition correspondante, ce qui entraîne l'annulation de la décision du TEAC.

4.16 Quant à la mauvaise foi ou à l'abus de droit, le Tribunal Supremo (Cour suprême) affirme qu'à aucun moment un tel comportement [OMISSIS] n'a été reproché à la requérante, mais tout au plus [OMISSIS], un certain laisser-aller, un retard ou une négligence s'agissant de répondre aux demandes de renseignements préalables.

[OMISSIS] [lignes directrices adressées à l'Audiencia Nacional (Cour centrale) dans le règlement de l'affaire]

CINQUIÈMEMENT. Le dossier a été renvoyé devant la juridiction de renvoi le 5 octobre 2018 [OMISSIS].

[OMISSIS] [Or. 13] [OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 14] [OMISSIS]

[OMISSIS] [questions de procédure internes] [Le] 19 février 2020 [OMISSIS], la juridiction de renvoi a décidé de saisir la Cour du présent renvoi préjudiciel.

EN DROIT

PREMIÈREMENT. Contexte du renvoi préjudiciel

1.1 Pour exécuter l'arrêt n° 1362/2018, du 10 septembre 2018, [OMISSIS] du Tribunal Supremo (Cour suprême), la juridiction de renvoi doit rendre un nouvel [arrêt] pour [OMISSIS] remplacer l'arrêt annulé, dans lequel elle appréciera, dans leur intégralité, toutes les pièces, qu'il s'agisse de celles produites dans le cadre de la procédure de réclamation devant le TEAC ou de celles admises à titre de preuve par une juridiction, afin de déterminer si GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

a droit au remboursement des montants de TVA acquittés en amont pour les exercices 2005 et 2006 en tant qu'assujettie non établie sur le territoire d'application de la taxe, pour un montant de 407 396,469 euros.

- 1.2** La raison essentielle utilisée par le Tribunal Supremo (Cour suprême) pour fonder sa décision est la pertinence des TEA dans le cadre de la procédure de réclamation, qui les oblige à analyser tous les éléments de preuve qu'ils ont jugés pertinents, qu'ils aient ou non été produits par les contribuables devant l'organe de gestion et que la procédure d'imposition leur impose ou non de respecter cette obligation devant l'organe de gestion de l'administration fiscale.
- 1.3** Toutefois, bien que l'infraction à l'ordre juridique se trouve d'abord dans la décision du TEAC, le Tribunal Supremo (Cour suprême) considère que l'arrêt de la juridiction de renvoi corroborant l'approche [du TEAC] n'est pas non plus conforme au droit, car elle n'a pas apprécié dans sa décision certains éléments produits dans la requête qu'elle a pourtant admis en tant que preuve documentaire.

Les juridictions contentieuses administratives pouvant aller au-delà de la simple révision, le Tribunal Supremo (Cour suprême) considère que l'ensemble des pièces produites devant le TEAC et devant la juridiction de renvoi doit être examiné, même si l'entreprise n'a pas donné suite aux demandes de renseignements adressées par l'administration fiscale après le dépôt de la demande de remboursement. Il ordonne à la juridiction de renvoi d'apprécier dans l'arrêt le respect des conditions matérielles qui auraient donné à l'entreprise un droit à déduction de la TVA acquittée en amont. Il estime que le [Or. 15] principe de neutralité de la TVA n'ouvre la porte à aucune autre interprétation. [OMISSIS] [considérations de nature procédurale]

- 1.4** Ce que la juridiction de renvoi doit faire, c'est apprécier si, compte tenu des éléments de preuve produits tant devant le TEAC que devant elle, l'entreprise a droit au remboursement de la TVA à hauteur de 407 396,469 euros demandé à l'administration fiscale, montant majoré des intérêts de retard si le remboursement est considéré comme dû.
- 1.5** Cette analyse des éléments de preuve présuppose que toutes les pièces produites par GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, tant devant le TEAC qu'à l'occasion du recours contentieux administratif, aient été présentées conformément à la procédure de remboursement prévu pour la TVA [OMISSIS] et non pas indument produites, l'assujettie n'ayant pas donné suite aux demandes de renseignements transmises et ayant attendu que l'organe de révision prenne sa décision.
- 1.6** La juridiction de renvoi considère toutefois que si elle exécute strictement l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême), elle violera très probablement les dispositions, conditions ou limites prévues à l'article 7 de la directive 79/1072 (qui est très similaire [OMISSIS] à l'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 actuellement en vigueur) pour le remboursement de la TVA acquittée en

amont par les assujettis non établis et [s'écartera de] la jurisprudence de la Cour en la matière. Elle considère que l'entreprise n'a pas démontré le respect des conditions matérielles du droit au remboursement lorsqu'elle aurait dû le faire, conformément aux dispositions en vigueur dans la directive et, surtout, qu'elle ne l'a pas fait lorsqu'elle a reçu la demande de renseignements et a été mise en mesure de le faire de manière répétée par l'administration fiscale. La juridiction de renvoi ne peut ignorer ni les dispositions législatives de l'Union ni la jurisprudence de la Cour dans l'exécution de l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême).

- 1.7** [OMISSIS] **[Or. 16]** [OMISSIS] [considération dénuée de pertinence pour le présent renvoi préjudiciel] La juridiction de renvoi considère que les conséquences de l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) et les directives que celui-ci l'oblige à suivre [OMISSIS] pourraient ouvrir en Espagne une brèche dans la procédure standardisée de remboursement de la TVA par rapport aux autres États membres, ce qui constituerait une particularité qui fausserait la gestion d'une taxe harmonisée.
- 1.8** L'environnement procédural dans lequel la juridiction de renvoi est obligée d'introduire le présent renvoi préjudiciel peut retenir l'attention de la Cour puisque le prononcé du nouvel arrêt a lieu dans le cadre d'une procédure d'exécution de l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) qui est celui qui l'oblige à apprécier les pièces produites. [OMISSIS] Rien n'empêche l'introduction du présent renvoi préjudiciel, au titre de l'article 267 TFUE [OMISSIS], dans une procédure d'exécution, dans laquelle il est demandé à la juridiction de renvoi de rendre un arrêt qui mettra fin au litige. Dans ce contexte, rendre un autre arrêt en remplacement de celui annulé par le Tribunal Supremo (Cour suprême) pourrait conduire la juridiction de renvoi à méconnaître le droit de l'Union en matière de remboursement de la TVA. La juridiction de renvoi l'expliquera ci-dessous et exposera l'interprétation de la Cour en la matière.
- 1.9** C'est précisément le fait que la juridiction de renvoi doive exécuter l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) qui justifie l'introduction du présent renvoi préjudiciel. S'il en allait autrement, en l'absence d'une telle décision contraignante du Tribunal Supremo (Cour suprême), la juridiction de renvoi n'aurait que peu de doutes sur l'interprétation à donner. Selon elle, il serait possible d'appliquer la théorie de l'[acte] clair ou ayant fait l'objet d'un arrêt des juridictions de l'Union tirée de l'arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335).
- 1.10** Enfin, la juridiction de renvoi rappelle [OMISSIS] qu'une situation analogue s'est déjà produite en droit national à l'occasion de l'interprétation et de l'application par la chambre civile du Tribunal Supremo (Cour suprême) de la limitation de la sanction de la résiliation du contrat en cas de constat du caractère abusif du contrat conclu entre un consommateur et un professionnel, en vertu de l'article 6, paragraphe 1, de la directive 93/13/CEE du Conseil, du 5 avril 1993, concernant les clauses abusives dans les contrats conclus avec les consommateurs (JO 1993,

L 95, p. 29). La doctrine du Tribunal Supremo (Cour suprême) a été rectifiée par l'arrêt du 21 décembre 2016, Gutiérrez Naranjo e.a. (C-154/15, C-307/15 et C-308/15, EU:C:2016:980) [OMISSIS].

DEUXIÈMEMENT. Le cadre juridique applicable [Or. 17]

- 2.1** Compte tenu de la période en cause, la directive applicable était 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 1979, L 331, p. 11), qui a été abrogée 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/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008 [OMISSIS], L 44, p. 23), actuellement en vigueur.

L'article 3 [de la directive 79/1072] disposait que «*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. Les États membres mettent à la disposition des requérants une notice explicative qui doit contenir en tout cas les éléments d'information minimaux repris à l'annexe C ;*
- b) *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. Toutefois, lorsque le service compétent visé à l'article 9 premier alinéa est déjà en possession de cette justification, l'assujetti n'est plus tenu d'en fournir une nouvelle pendant une période d'un an à compter de la date de la délivrance de la première attestation par l'administration de l'État dans lequel il est établi. Les États membres ne délivrent pas d'attestation aux assujettis qui bénéficient d'une franchise de la taxe en vertu de l'article 24 paragraphe 2 de la directive 77/388/CEE ;*
- c) *certifier par une déclaration écrite qu'il n'a effectué aucune livraison de biens ou aucune prestation de services réputée se situer à l'intérieur du pays au cours de la période visée à l'article 7 paragraphe 1 premier alinéa première et deuxième phrases ; [...]* »

- 2.2** Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, la demande devait «*être [Or. 18] présentée au service compétent [...] au plus tard*

dans les six mois qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible. [...] »

- 2.3** Outre des conditions formelles telles que l'identification du demandeur, le domicile, la période visée par la demande et le montant, le numéro d'identification TVA du requérant dans le pays où celui-ci a son siège, son domicile ou sa résidence habituelle et le mode de règlement souhaité, l'annexe A exigeait la présentation des factures et documents d'importation et surtout de déclarer « a) *que les biens ou services indiqués au verso de la présente demande ont été utilisés pour ses besoins d'assujetti à l'occasion de . et b) qu'il n'a effectué, dans le pays où le remboursement est demandé, au cours de la période visée par la présente demande . (*) aucune livraison de biens ni aucune prestation de services(*) que des prestations de services pour lesquelles la taxe est due uniquement par le preneur ...(*) que certaines prestations de transport exonérées et certaines prestations de services accessoires à ces prestations de transport [...] ».*
- 2.4** L'annexe C exigeait d'autres éléments d'information minimaux à reprendre dans la notice explicative : « [G]. *Doit être jointe à la demande une attestation délivrée par l'administration de l'État membre dans lequel est établi le requérant et par laquelle est justifiée sa qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État. Toutefois, lorsque le service visé sous D est déjà en possession d'une attestation, le requérant ne doit plus en fournir une nouvelle pendant une période d'un an à compter de la date de la délivrance de la première attestation. H. La demande doit être accompagnée des originaux des factures ou des documents d'importation établissant les montants de la taxe sur la valeur ajoutée supportée par le requérant. » [OMISSIS] [répétition]*
- 2.5** La directive 2008/9 actuelle est rédigée dans des termes similaires s'agissant de fixer les limites dans le temps pour l'introduction de la demande. En dépit du changement de procédure pour l'introduction de la demande, l'article 15, paragraphe 1, [dispose] « *La demande de remboursement est introduite [...] au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement. [...] ».* Les exigences applicables à la demande et aux pièces [Or. 19] à fournir sont décrites aux articles 8 et 9.
- 2.6** En droit national, c'est l'article 119 de la loi sur la TVA qui transpose ces directives. Selon la rédaction en vigueur à l'époque des demandes, les conditions d'exercice du droit au remboursement étaient les suivantes :

« [Deux [...]

- l.° Que les entrepreneurs ou professionnels qui entendent s'en prévaloir soient établis dans la Communauté, dans les Îles Canaries, à Ceuta ou à Melilla, ou sur d'autres territoires tiers.*

Dans le cas d'entrepreneurs ou de professionnels établis sur un territoire tiers autre que les Îles Canaries, Ceuta ou Melilla, l'existence d'une réciprocité de traitement sur ce territoire en faveur des entrepreneurs ou

professionnels établis sur le territoire d'application de la TVA doit être reconnue.

2° Que, pendant la période visée par la demande, [les entrepreneurs ou professionnels] n'aient pas effectué sur le territoire d'application de la TVA des livraisons de biens ou des prestations de services soumises à la TVA autres que celles énumérées ci-après :

a) les livraisons de biens et les prestations de services dont l'assujetti à la TVA est le destinataire, conformément à l'article 84, paragraphe 1, 2°, 3° et 4°, de la présente loi ;

b) les services de transport et les services accessoires aux transports, exonérés de la TVA en vertu des articles 21, 23, 24 et 64 de la présente loi.

3° Que, pendant la période visée par la demande, les intéressés n'aient pas été destinataires de livraisons de biens ou de prestations de services visées à l'article 70, paragraphe 1, 6° et 7°, et aux articles 72, 73 et 74 de la présente loi, soumises à la TVA et non exonérées de la TVA et pour lesquelles ces intéressés ont la qualité d'assujettis en vertu de l'article 84, paragraphe 1, 2° et 4°, de la présente loi.

Trois. Les entrepreneurs ou professionnels établis sur un territoire tiers qui souhaitent faire usage du droit au remboursement prévu par le présent article doivent désigner au préalable un représentant résidant sur le territoire d'application de la TVA qui est chargé de satisfaire aux obligations formelles ou procédurales applicables et est solidairement responsable avec l'intéressé en cas de remboursement indu.

Quatre. Les entrepreneurs ou professionnels établis dans la Communauté remplissant les conditions prévues au [Or. 20] présent article ont le droit de demander le remboursement de la [TVA] qu'ils ont payée ou acquittée en amont pendant la période couverte par la demande à l'occasion des acquisitions ou importations de biens ou de services qu'ils ont effectuées, dans la mesure où ils destinent ces biens ou services à la réalisation d'opérations qui leur ouvrent le droit de déduire la [TVA] tant en application des dispositions de la législation en vigueur dans l'État où ils sont établis que des dispositions de la présente loi.

[...]

Neuf. L'administration fiscale peut exiger des intéressés la production des informations et pièces justificatives nécessaires pour lui permettre d'apprécier le bien-fondé des demandes de remboursement introduites et, en particulier, pour calculer correctement le montant du remboursement tel que prévu aux paragraphes 4 et 5 du présent article. [...] ».

TROISIÈMEMENT. Le comportement de l'administration fiscale

- 3.1** La juridiction de renvoi considère que le comportement de l'administration tout comme celui de l'entreprise ne sauraient être dénués de pertinence s'agissant de résoudre correctement le litige [et qu'ils peuvent avoir] des conséquences sur l'exercice du droit au remboursement de la TVA.
- 3.2** Il n'est pas contesté que GE AUTO SERVICE LEASING GMBH a demandé en temps voulu le remboursement [en tant qu'assujettie non établie] de la TVA acquittée en amont. Bien que la demande ait été déposée en temps voulu, l'administration fiscale a constaté le non-respect de plusieurs conditions justifiant le droit [de GE AUTO SERVICE LEASING GMBH], les pièces jointes à la demande initiale n'étayant pas [le respect de ces conditions]. Par conséquent, le 19 mars 2008, l'Oficina Nacional de Gestión Tributaria – IVA de no establecidos (bureau national de l'administration fiscale – TVA des assujettis non établis) a émis deux demandes de renseignements afin que l'entreprise fournisse i) les originaux des factures fondant le droit à remboursement et ii) des précisions sur les opérations réalisées en Espagne ainsi que sur l'affectation des biens ou services acquis concernés par la demande de remboursement de la TVA.
- 3.3** Selon la juridiction de renvoi, le comportement de l'administration a été irréprochable. Confrontée à une demande incomplète, l'administration a autorisé l'assujettie à fournir toutes les pièces nécessaires pour pouvoir donner suite à sa demande de remboursement. Tant [OMISSIS] le [code général des impôts espagnol] que l'article 41, paragraphe 2, [Or. 21] de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne [OMISSIS], actuellement consacré à l'article 6, paragraphe 1, TUE* [OMISSIS], ont été respectés.
- 3.4** Les demandes de renseignements visaient i) à permettre à l'assujettie de prouver les opérations effectuées sur le territoire d'application de la taxe ; ii) d'établir l'affectation des biens et services à des opérations ouvrant droit à déduction ; iii) de permettre à l'administration de vérifier que, dans les contrats de crédit-bail conclus avec ses clients, dont aucun n'a été produit, il existait bien une option d'achat des biens et comment elle serait réalisée ; iv) à savoir si les biens faisant l'objet des contrats se trouvaient sur le territoire d'application de la taxe et iv)/v) à savoir si les clients étaient des entités ou des personnes établies sur le territoire d'application de la taxe. En définitive, elles visaient à permettre [à] l'organe de gestion de vérifier correctement si les conditions étaient réunies pour pouvoir procéder au remboursement et en déterminer le montant.
- 3.5** GE AUTO SERVICE LEASING GMBH n'a pas répondu aux demandes de renseignements selon les modalités requises. Le 12 décembre 2008, elle a toutefois déposé un écrit exprimant son intention d'y répondre, mais précisant qu'elle n'était pas résidente et éprouvait des difficultés à présenter les pièces requises. Elle n'a pas avancé d'autre raison ou argument susceptible de justifier

* Ndt : sic.

les raisons pour lesquelles elle n'a pas respecté le délai, ni demandé que lui soit accordé plus de temps pour pouvoir répondre aux demandes de renseignements.

3.6 Le 18 février 2009, l'Oficina Nacional de Gestión Tributaria (bureau national de l'administration fiscale) a adopté des décisions portant rejet des demandes de remboursement compte tenu du fait que la requérante n'avait pas répondu aux demandes de renseignement. Ces décisions ont été notifiées à l'entreprise le 21 avril 2009.

3.7 Le 20 février 2009, entre l'adoption de la décision et sa notification, l'entreprise a présenté deux écrits, un pour chaque exercice, dans lesquels elle faisait valoir qu'elle était une entreprise allemande ayant pour activité la fourniture de voitures à des entreprises espagnoles en vertu de contrats de crédit-bail et les ventes occasionnelles de celles-ci sur le marché espagnol des voitures d'occasion, qui opérait sur le territoire d'application de la taxe sans établissement stable et qui payait la TVA pour l'achat de véhicules. Elle a fourni certains justificatifs de factures au soutien de ces écrits. **[Or. 22]**

3.8 L'action suivante de l'entreprise a été d'introduire des recours gracieux contre les décisions du 18 février 2009. Elle a produit à ce moment-là un « échantillon de factures » (mais pas la totalité de celles qui justifiaient son droit au remboursement) émises par les services de location fournis.

Le caractère incomplet des preuves documentaires a empêché l'administration de vérifier que la totalité du montant dont le remboursement était demandé correspondait aux factures, aux types d'opérations, ou aux destinataires ouvrant droit au remboursement.

3.9 L'office de gestion n'a toutefois pas refusé le remboursement. Il a fait quelque chose de très inhabituel et d'inconnu pour lui : il a suspendu, de facto, le recours gracieux alors qu'aucune disposition réglementaire ne prévoit cette possibilité. [OMISSIS]. [Citation de la réglementation nationale]

3.10 En même temps que la suspension du recours gracieux, l'office de gestion a envoyé, le 13 juillet 2009, une nouvelle demande de renseignements à l'entreprise [OMISSIS]. [Reproduction du paragraphe 1.8 des faits]

3.11 Cette nouvelle opportunité donnée à l'assujettie de fournir les documents nécessaires restants pour fonder son droit au remboursement n'a eu aucun effet. La juridiction de renvoi considère que l'administration est allée bien au-delà de ce que l'on pouvait attendre d'elle concernant le respect des droits et garanties du contribuable à être entendu, à une audience ou de **[Or. 23]** présenter des observations et produire des éléments de preuve. [OMISSIS]

3.12 Le 1^{er} février 2010, l'Oficina [OMISSIS] Nacional de Gestión Tributaria (bureau national de l'administration fiscale) a rendu une décision portant rejet du recours gracieux [OMISSIS].

- 3.13** L'Oficina Nacional de Gestión Tributaria (bureau national de l'administration fiscale) a constaté qu'il manquait encore des pièces justificatives du droit de l'entreprise. [OMISSIS].
- 3.14** Il est important de souligner que l'administration fiscale a rendu sa décision de refus sur la base des informations dont elle disposait et qu'elle n'a pas été en mesure de vérifier si les conditions du droit à déduction étaient réunies. Il serait difficilement possible, pour ne pas dire impossible, de donner une réponse différente. Jusqu'à ce moment-là, l'administration ne saurait être accusée d'aucune violation du droit matériel ou procédural dans son traitement de la demande de remboursement.

QUATRIÈMEMENT. Le principe de neutralité et de droit à déduction

- 4.1** La jurisprudence de la Cour, qu'il n'est pas nécessaire de citer, a souligné, en substance, que le droit des assujettis de déduire la TVA acquittée en amont dont ils sont redevables [OMISSIS] constitue un principe fondamental du système commun de TVA. Il faut prévoir un régime de déductions et, partant, de remboursements, visant à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la [Or. 24] TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA doit garantir la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA.
- 4.2** Quant aux assujettis non établis dans un État membre, les directives 79/1072 et 2008/9 ont pour objet de prévoir les dispositions de mise en œuvre du remboursement de la TVA, aujourd'hui prévu à l'article 170 de la directive 2006/112. La [directive 2008/9] n'a toutefois pas pour objectif de déterminer les conditions d'exercice ni l'étendue du droit au remboursement. En effet, l'article 5, second alinéa, de cette directive prévoit, sans préjudice de l'article 6 de celle-ci et aux fins de cette dernière, que le droit au remboursement de la TVA payée en amont est déterminé en vertu de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, [OMISSIS] L 347, p. 1), telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement. Ce raisonnement, exprimé par la Cour dans l'arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, point 35), s'applique en l'espèce, dans la mesure où le fondement de la déduction est le même, en dépit du changement de directive, en vue de maintenir un système homogène dans toute l'Union.

Ainsi, le droit, pour un assujetti établi dans un État membre [OMISSIS], d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée dans un autre État membre, tel que régi par la directive 2008/9 ou par la directive 79/1072, est le pendant du droit, instauré en sa faveur par la directive 2006/112, de déduire la TVA payée en amont dans son propre État membre, comme cela ressort des arrêts du 25 octobre 2012, Daimler et

Widex (C-318/11 et C-319/11, EU:C:666:41, point 41), et du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, point 36).

- 4.3** L'absence de différence matérielle entre le droit à déduction des assujettis non établis par rapport à celui dont bénéficient les assujettis dans leur propre État membre [OMISSIS] rend la réponse de la Cour encore plus pertinente. Si le droit au remboursement d'un assujetti établi et celui d'un assujetti non établi ont la même raison d'être, les seules différences concernent la procédure [OMISSIS] ; si la position du Tribunal Supremo (Cour suprême) est exacte, il doit être admis que l'assujetti peut produire des pièces attestant de ce droit à tout moment, même après la décision prise par l'organe chargé de la gestion, sans aucune limite dans le temps et indépendamment du comportement de l'administration et de l'administré. **[Or. 25]**
- 4.4** Il est certain que ce droit fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont, comme affirmé dans les arrêts du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, point 37), et du 19 octobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, point 36) ; toutefois, le droit à déduction de la TVA est subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que formelles (point 38) [OMISSIS].

CINQUIÈMEMENT. La preuve du droit à déduction : le respect des conditions formelles et matérielles

- 5.1** S'agissant de la justification du droit à déduction, la juridiction de renvoi distingue entre les conditions matérielles et les conditions formelles du droit. Les exigences de fond du droit à déduction sont celles qui déterminent le fondement même et l'étendue de ce droit, telles que celles prévues au chapitre 1 du titre X de la directive TVA, intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction », tandis que les exigences formelles dudit droit règlent les modalités et le contrôle de l'exercice de celui-ci ainsi que le bon fonctionnement du système de la TVA, telles que celles relatives à la comptabilité, à la facturation et à la déclaration, ce qu'a reconnu la Cour dans l'arrêt du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, points 41 et 42).
- 5.2** Aux fins de l'application de la TVA et de son contrôle par l'administration fiscale, le titre XI de la directive 112/2008 énumère certaines obligations qui incombent notamment aux assujettis redevables de cette taxe. En particulier, outre l'obligation de paiement de la TVA des articles 193 et 206 de cette directive, l'article 242 de celle-ci impose la tenue d'une comptabilité adéquate, l'article 244 de ladite directive prévoit une obligation de stockage de toutes factures et les articles 250 et 252 de la même directive imposent le dépôt d'une déclaration dans un délai donné.
- 5.3** La simple violation d'obligations formelles ne saurait, en principe, conduire à la perte du droit à déduction et il est permis de remédier au non-respect des

exigences formelles si cela n'est pas de nature à remettre en cause le bon fonctionnement du système de TVA (arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, point 46). Le législateur national a la possibilité d'assortir les obligations formelles des assujettis de sanctions de nature à inciter ces derniers à respecter lesdites obligations en vue d'assurer un bon fonctionnement du système de la TVA, dès lors que **[Or. 26]** le principe de proportionnalité [OMISSIS] (point 48) est respecté. L'on ne saurait cependant oublier que, indépendamment de l'importance que peuvent revêtir certaines conditions formelles, celles-ci peuvent constituer le support matériel de l'exercice du droit et, en outre, elles règlent les modalités et le contrôle de l'exercice de celui-ci ainsi que le bon fonctionnement du système de la TVA, selon l'arrêt du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, points 41 et 42).

- 5.4** Le Tribunal Supremo (Cour suprême) considère que le respect de la condition matérielle de l'affectation [OMISSIS] est incontesté. Il affirme cependant que *« Ce qui était alors pertinent, et ce qui est important en l'espèce, est de déterminer qui doit prouver que la condition de l'affectation est remplie (qui, nous le répétons, n'est pas une obligation formelle, mais une exigence matérielle indispensable pour que le droit au remboursement soit dû) [...] »*.
- 5.5** Si tel était le cas et s'il n'y avait pas de doute sur le respect de toutes les conditions matérielles pour justifier le droit à déduction, il n'y aurait probablement pas eu de débat. [OMISSIS]
- 5.6** Mais ce n'est pas le cas. Des doutes subsistent concernant la preuve des conditions ouvrant [OMISSIS] droit au remboursement demandé par GE AUTO SERVICE LEASING GMBH. En effet, en premier lieu, les demandes de renseignements adressées par l'administration à l'entreprise visaient à démontrer le respect de ces conditions matérielles, ce qui requiert une corroboration formelle par un certain nombre de pièces. La juridiction de renvoi rappelle que les trois demandes de renseignements visaient à obtenir : i) les originaux des factures prouvant le droit à remboursement ; ii) des précisions détaillées sur les opérations réalisées en Espagne ainsi que sur l'affectation des biens ou services concernés par la demande de remboursement de la TVA ; iii) une attestation de ce que les services reçus ou les biens acquis en Espagne étaient destinés à des opérations qui ouvraient droit au remboursement ; iv) une attestation délivrée par les autorités fiscales du pays dans lequel cette entreprise a son siège ou son établissement principal, démontrant qu'elle était assujettie à la TVA, le taux **[Or. 27]** applicable à son activité et le pourcentage de déduction applicable en cas de prorata pendant la période concernée par l'activité. En second lieu, et ce qui est plus important, les pièces n'ont été communiquées à l'administration fiscale aux fins du traitement de la demande de remboursement ni de manière efficace ni dans les temps.
- 5.7** [OMISSIS] [cas de figure hypothétique]

5.8 La juridiction de renvoi cite l'arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, point 42) : quant aux modalités d'exercice du droit [OMISSIS] à déduction de la TVA, qui s'assimilent à des exigences ou à des conditions de nature formelle, l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 prévoit que l'assujetti doit détenir une facture établie conformément [OMISSIS] aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de celle-ci (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 40). Pour cette raison, les conditions formelles revêtent une importance particulière [lorsque la violation de telles exigences formelles] « *a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites* » (arrêts du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, point 71, ainsi que du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, point 39).

SIXIÈMEMENT. Perte du droit à déduction

- 6.1** D'une manière générale, pour que l'exercice du droit à déduction puisse se matérialiser, l'assujetti doit détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de ladite directive (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 40).
- 6.2** [OMISSIS] [E]n principe [OMISSIS], les conditions formelles ne peuvent faire obstacle à la pleine déduction de la TVA. S'il est vrai que les États membres peuvent adopter [d'autres mesures], 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, ils ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs [OMISSIS], sans remettre en cause systématiquement le droit à déduire la [Or. 28] TVA, qui est un principe fondamental du système commun de TVA établi par la législation [de l'Union] en la matière, comme le reconnaît l'arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 47).
- 6.3** En l'espèce, il ne s'agit pas d'obstacles ou de mécanismes de contrôle qui, du fait de leur formalisme ou de leur rigueur excessive, auraient empêché le contribuable de demander, d'exercer ou de justifier son droit au remboursement. Au contraire, premièrement, l'administration fiscale, dans une interprétation généreuse et patiente de la procédure de remboursement des assujettis non établis prévue par la législation nationale [OMISSIS], a demandé à deux reprises à l'assujetti de compléter les informations non fournies dans la demande initiale puisque celles-ci étaient déterminantes pour procéder au remboursement. Deuxièmement, l'administration a suspendu le recours gracieux, en l'absence de toute disposition légale, afin de lui donner un nouveau délai et une nouvelle possibilité de compléter les informations fournies.
- 6.4** L'entreprise n'a ni répondu à ces demandes de renseignements ni respecté les généreux délais impartis. Elle n'a pas non plus demandé de prorogation des délais

accordés. Face à ce comportement passif, voire négligent, de l'assujettie, considérer, comme le demande le Tribunal Supremo (Cour suprême), que les pièces présentées tardivement doivent être réputées valablement présentées reviendrait à ne pas limiter dans le temps l'exercice du droit au remboursement et à le laisser indéfiniment pendant ; à cela s'ajoute le facteur aggravant de la remise en cause de la décision de l'administration [OMISSIS] sur la base des informations dont elle disposait. Cela permettrait à tout assujetti de s'affranchir de la procédure de contrôle prévue et de décider quand, comment et devant qui présenter les pièces qui prouvent l'exercice de ce droit.

- 6.5** Contrairement au Tribunal Supremo (Cour suprême), la juridiction de renvoi pense que la Cour a déjà tranché cette question, en fermant la porte à la possibilité que ce droit soit exercé sans limitation dans le temps. Dans les arrêts du 21 juin 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, point 29) ; du 21 mars 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, point 46), et du 28 juillet 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, point 33), la Cour a affirmé que la possibilité d'exercer le droit à déduction de la TVA sans limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de sécurité juridique, qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits [OMISSIS] et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause. Une autre solution, telle que celle rendue possible par l'exécution de l'arrêt du Tribunal [Or. 29] Supremo (Cour suprême), peut conduire à des débats sans fin.
- 6.6** Bien que la juridiction de renvoi ne soit pas confrontée à un défaut de présentation de la demande de remboursement de la TVA, étant donné que cette demande a bien été présentée en temps voulu, la solution donnée par le Tribunal Supremo (Cour suprême) est incompatible avec le délai de six mois prévu à l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive TVA, pour la présentation d'une demande de remboursement de la TVA. Si une demande doit être complète et capable de permettre à l'administration d'apprécier en toute connaissance de cause et avec toutes les informations précises nécessaires le bien-fondé du droit peut être considérée comme introduite, alors il est possible de considérer que l'inactivité du contribuable a le même effet péremptoire que la non-présentation de la demande en temps voulu en l'espèce, puisque le délai imparti et le délai supplémentaire octroyé par l'administration en vue d'obtenir une demande complète n'ont pas été respectés. La Cour a, en outre, considéré ce délai comme un délai de forclusion, dans l'arrêt du 21 juin 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, point 34). [OMISSIS]
- 6.7** La Cour a été rigoureuse concernant le moment de la production des informations nécessaires pour compléter les factures justificatives. Dans l'arrêt du 8 mai 2013, *Petroma Transports e.a.* (C-271/12, EU:C:2013:297, point 35), elle s'est opposée à ce que ces informations soient présentées après que l'administration fiscale eut adopté sa décision de refus du droit à déduction de la TVA, au motif que cela empêcherait l'exacte perception de la TVA ainsi que son contrôle. Dans cet arrêt, elle a répondu que le droit à déduction de la TVA peut être refusé à des assujettis,

preneurs de services, qui détiennent des factures incomplètes, même si ces dernières sont complétées par la production d'informations visant à prouver la réalité, la nature et le montant des opérations facturées après l'adoption d'une telle décision de refus (point 36).

6.8 Cette jurisprudence a été confirmée par l'arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, point 38) comme suit « *la possibilité d'exercer le droit à déduction sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, compte tenu des droits et des obligations de ce dernier à l'égard de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause. Dès lors, un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction, ne saurait [Or. 30] être considéré comme étant incompatible avec le régime établi par la directive TVA, pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction (principe d'effectivité) [...] ».*

6.9 La juridiction de renvoi insiste de nouveau sur le fait que les informations n'ont jamais été fournies à l'administration compétente pour liquider et constater le bien-fondé du droit au remboursement. Lorsque l'administration a refusé ce droit [à l'entreprise], cette dernière a cherché à ce que les pièces qu'elle aurait dû produire, mais n'a pas produites (sans aucune justification raisonnable pour le retard pris ou l'absence de réponse aux demandes de renseignements), puissent être présentées à tout moment ultérieur, que ce soit au stade de la réclamation ou du recours juridictionnel. Comme la juridiction de renvoi l'a déjà dit, la seule explication fournie par GE AUTO SERVICE LEASING GMBH pour justifier son absence de réponse aux demandes de renseignements qui lui avaient été adressées est qu'elle ne pouvait le faire en raison de sa qualité d'assujettie non établie et des difficultés qu'elle rencontrait avec son lieu d'établissement. Il n'apparaît pas raisonnable de pouvoir invoquer à titre de motif justificatif pour ne pas produire les pièces [OMISSIS] précisément la qualité qui donne lieu à l'application du régime juridique des assujettis non établis.

SEPTIÈMEMENT. Appréciation du comportement de GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

7.1 En dépit des possibilités qu'elle a eues au cours de la procédure administrative, GE AUTO SERVICE LEASING GMBH n'a jamais fourni les documents qui lui ont été demandés. Sa passivité s'agissant de prouver que les conditions sur lesquelles elle fondait son droit étaient remplies n'a été ni justifiée ni expliquée. Pour justifier son omission, elle se cache derrière sa qualité d'assujettie non établie et derrière les difficultés qu'elle a pour communiquer avec l'entreprise

située dans un autre État membre, ce qui ne semble pas constituer un moyen raisonnable. D'autant plus que la situation était la même lorsqu'elle a introduit la réclamation dans le délai d'un mois à compter de la notification du refus alors qu'elle a pu produire devant le TEAC une partie des pièces requises. Elle n'a cependant jamais demandé un report ou l'octroi d'un délai plus long pour rassembler les pièces qui lui étaient demandées.

- 7.2** La juridiction de renvoi considère que l'absence de réponse aux demandes de renseignements et l'absence d'un motif raisonnable concernant le respect des conditions pour l'exercice du droit en cause révèlent que GE AUTO SERVICE LEASING GMBH a agi **[Or. 31]** négligemment, voire abusivement ; cette appréciation ne peut être dénuée de pertinence pour statuer sur la demande.
- 7.3** En matière de TVA, l'arrêt du 26 avril 2018, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, point 49) rappelle qu'une « *sanction administrative pécuniaire serait notamment susceptible d'être appliquée à l'encontre d'un assujetti négligeant* ». De la même manière, le refus d'un droit ou d'un avantage en raison de faits abusifs ou frauduleux n'est que la simple conséquence de la constatation selon laquelle, en cas de fraude ou d'abus de droit, les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché ne sont, en réalité, pas satisfaites et que, dès lors, un tel refus ne nécessite pas de base légale spécifique [arrêts du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, point 56 ; du 21 février 2006, *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121, point 93) ; du 4 juin 2009, *Pometon*, C-158/08, EU:C:2009:349, point 28, et du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.* (C-251/16, EU:C:2017:881, point 32 - ce dernier arrêt concernait toutefois une exemption)].
- 7.4** L'arrêt du 18 décembre 2014, *Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a.* (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 53), qui rappelle les arrêts du 5 juillet 2007, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, point 46) et du 13 février 2014, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, point 36), laisse les tribunaux des États membres établir s'il existe des règles de droit national [OMISSIS], que ce soit une disposition ou un principe général, qui prohiberaient l'abus de droit ou bien d'autres dispositions relatives à la fraude ou à l'évasion fiscale qui pourraient être interprétées conformément aux exigences du droit de l'Union en matière de lutte contre la fraude fiscale.
- 7.5** En Espagne, il existe bien des règles spécifiques pour prévenir la fraude et l'évasion fiscale [OMISSIS] et pour corriger les comportements abusifs des administrés dans l'exercice de leurs droits. [OMISSIS] [énumération de la législation de droit interne]
- 7.6** La juridiction de renvoi juge toutefois pertinent [...] de déterminer si le comportement de l'entreprise est constitutif d'une pratique abusive [OMISSIS] au regard des règles posées par la Cour. Elle se voit **[Or. 32]** obligée de le faire étant donné que le Tribunal Supremo (Cour suprême) n'a pas examiné ce point dans son arrêt. Certes, le Tribunal Supremo (Cour suprême) pose une limite à la

production tardive de documents justifiant le droit à déduction, à savoir un comportement de l'entreprise contraire aux règles de la bonne foi. Au fondement six de son arrêt, il affirme qu'il « *aurait été possible d'interdire la production des preuves dans le cadre de la réclamation dans les cas de mauvaise foi ou d'abus de droit. Il se trouve cependant qu'à aucun moment un tel comportement n'a été reproché à la requérante au cours de la procédure en cause et aucune considération en ce sens ne figure dans le raisonnement du TEAC ou de la chambre de l'Audiencia Nacional (Cour centrale) (qui, tout au plus, reprochent à l'entité un certain laisser-aller, un retard ou une négligence dans l'exécution des demandes de renseignements).* ».

L'arrêt doit donc être annulé sur ce point dans la mesure où, comme cela a également été indiqué, le comportement abusif ou malveillant doit être constaté dans le dossier et son existence doit être dûment justifiée par l'organe compétent. [...] ».

- 7.7** Les raisons pour lesquelles il n'a pas été apprécié plus tôt si le comportement de l'assujettie pouvait être considéré comme abusif ou négligent est qu'il ne l'a pas jugé nécessaire [OMISSIS].
- 7.8** Compte tenu de l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême), qui estime que le moment où l'assujettie produit les pièces justifiant son droit est dénué de pertinence aux fins de gérer la TVA, la juridiction de renvoi juge qu'il faut connaître les raisons de ce retard et s'il est justifié. Il lui semble déterminant d'apprécier si l'entreprise s'est conformée aux règles de la bonne foi, si elle a été diligente quant à l'exécution des obligations qui lui incombent en tant qu'assujettie à la TVA ou si elle a eu un comportement abusif. La juridiction de renvoi rappelle que c'est à l'administration fiscale, et non aux TEA ou aux juges, qu'il incombe de gérer la TVA. De plus, c'est l'administration qui doit disposer en temps voulu des informations précises et ce n'est que dans des cas exceptionnels et expressément justifiés que leur production en dehors du temps imparti dans la procédure en cause doit être autorisée. Si la doctrine qui permettait aux contribuables, en dehors de toute procédure, de ne pas respecter, de manière délibérée ou injustifiée [Or. 33], le délai imparti pour démontrer le respect des exigences et conditions requises pour le droit au remboursement était généralisée, la gestion de la TVA serait impossible.
- 7.9** [OMISSIS] La juridiction de renvoi a la conviction que, en l'espèce, il y a clairement négligence de l'entreprise ; une négligence qui pourrait même être considérée comme une pratique abusive, susceptible d'être sanctionnée par la perte du droit au remboursement. Il est vrai que les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter [OMISSIS] 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 mis en place par la

législation communautaire en la matière, comme le rappelle l'arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 59).

7.10 Toutefois, en l'espèce, c'est l'entreprise qui, sciemment et volontairement, cache à l'administration les informations qui étaient nécessaires pour obtenir le remboursement, sans aucune raison apparente, malgré les nombreuses opportunités qu'elle a eues pour donner suite à cette démarche. Considérer que nous pourrions être en présence d'un comportement négligent, abusif ou frauduleux de la part de GE AUTO SERVICE LEASING GMBH ne va pas au-delà de ce qui est strictement nécessaire pour permettre la mise en œuvre de la TVA ; indépendamment des distorsions du régime unifié pour toute l'Union qu'engendrerait la généralisation d'une pratique telle que celle en cause [OMISSIS].

HUITIÈMEMENT. La pertinence du présent renvoi préjudiciel

8.1 Exécuter le dispositif de l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) conformément aux directives y contenues [OMISSIS] signifie que la juridiction de renvoi est appelée à apprécier directement toutes les pièces produites tardivement par l'assujettie non établie pour justifier le droit au remboursement, ce qui prive de pertinence les articles 3 et 7 de la directive 79/10[7]2 et leurs annexes ainsi que les articles 15, 8 et 9 de la directive [2008/09] aujourd'hui en vigueur, en méconnaissance de la jurisprudence de la Cour sur ce point. Cela aurait plusieurs conséquences : **[Or. 34]**

- i) l'assujettie non établie ne serait soumise à aucun délai s'agissant de prouver les conditions de son droit au remboursement ;
- ii) le contribuable déciderait du moment et des modalités de production [des pièces] et de la justification de son droit d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée en amont ;
- iii) l'assujettie pourrait fournir les pièces après que l'organe de l'administration fiscale en charge de la gestion de la TVA eut pris sa décision ;
- iv) peu importerait que l'administration eut donné à l'assujettie la possibilité de démontrer son droit au remboursement à plusieurs reprises avant de prendre sa décision ;
- v) la passivité de l'assujettie s'agissant de produire les pièces demandées dans les demandes de renseignements qui lui ont été adressées, à deux reprises, et le fait qu'elle ne l'ait pas fait, sans justification raisonnable, ne serait pas réputée abusive ;
- vi) la production des pièces sur lesquels le droit à remboursement est fondé après qu'un refus ait été opposé à l'entreprise pour cette raison, serait

acceptée tant dans le cadre d'une réclamation que d'un recours juridictionnel, indépendamment des raisons pour lesquelles l'assujettie n'a pas produit ces pièces devant l'administration fiscale compétente pour la gestion de la taxe alors qu'elle a pu et dû le faire ;

- vii) et, surtout, cette jurisprudence du Tribunal Supremo (Cour suprême) pourrait être étendue, au-delà des cas de remboursement des assujetties non établies, à tout autre cas de déduction ou de remboursement de la TVA, étant donné que tous les cas sont soumis aux mêmes conditions et reposent sur le même fondement.

8.2 Ces raisons expriment la conviction de la juridiction de renvoi que les conséquences de l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) ne sont pas compatibles avec la jurisprudence de la Cour et que la mise en œuvre en Espagne de cet arrêt pourrait supposer une distorsion dans la mécanique de la TVA si elle n'était pas corrigée. C'est la raison du présent renvoi préjudiciel. [Or. 35]

DISPOSITIF

LA JURIDICTION DE RENVOI [OMISSIS] DECIDE :

- 1) de suspendre le délai pour rendre son jugement jusqu'à ce que la Cour rende son arrêt ;
- 2) de poser à la Cour les questions suivantes :
 - 1) Doit-il être admis qu'un assujetti, après que l'administration fiscale lui a adressé plusieurs demandes de renseignements en vue de prouver le respect des conditions du droit au remboursement, n'y donne pas suite, sans aucune justification raisonnable, et que, après s'être vu refuser le remboursement, il ne produise les pièces que dans le cadre de la réclamation ou du recours juridictionnel ?
 - 2) Peut-on considérer comme abus de droit le fait que l'assujetti ne produise pas devant l'administration fiscale les informations nécessaires à l'appui de son droit sans justification aucune, alors qu'il a été autorisé à le faire et que des demandes de renseignements lui ont été adressées, et qu'il fournisse ensuite ces informations volontairement devant l'autorité saisie de la réclamation ou devant l'organe juridictionnel ?
 - 3) L'assujetti non établi, soit parce qu'il n'a pas fourni les informations pertinentes pour établir son droit au remboursement dans les délais et sans justification raisonnable, soit par son comportement abusif, perd-il son droit au remboursement après l'expiration du délai prévu ou accordé à cet effet et après que l'administration a rendu une décision refusant le remboursement ?

[OMISSIS] [considérations de nature procédurale nationale] [Or. 36]

DOCUMENT DE TRAVAIL