

**Affaire C-346/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

2 mai 2019

**Juridiction de renvoi :**

Bundesfinanzhof (Allemagne)

**Date de la décision de renvoi :**

13 février 2019

**Défendeur et requérant en « Revision »:**

Bundeszentralamt für Steuern

**Requérante et défenderesse en « Revision »:**

Y-GmbH

---

[OMISSIS]

**BUNDESFINANZHOF** (Cour fédérale des finances, Allemagne)

[OMISSIS]

**ORDONNANCE**

**Dans le litige opposant**

Bundeszentralamt für Steuern (Office fédéral des impôts, Allemagne),

– Partie défenderesse et requérant en « Revision » –,

à

Y-GmbH,

– Partie requérante et défenderesse en « Revision » –,

[OMISSIS]

ayant pour objet le remboursement de la TVA payée en amont de juillet à septembre 2012,

la XI<sup>ème</sup> chambre,

[OMISSIS]

a ordonné, lors de l'audience du 13 février juillet 2019 :

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie d'une demande de décision préjudicielle portant sur les questions suivantes :

1. L'article 8, paragraphe 2, sous d), de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée [**Or. 2**], 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 (directive 2008/9/CE), selon lequel la demande de remboursement inclut notamment le numéro de la facture pour chaque État membre du remboursement et pour chaque facture, doit-il être interprété en ce sens que la mention du numéro de référence d'une facture, indiqué, comme critère de classement supplémentaire, à côté du numéro de la facture sur une quittance, est également suffisante ?

2. En cas de réponse négative à la question qui précède : une demande de remboursement, qui indique le numéro de référence d'une facture à la place du numéro de la facture, est-elle réputée formellement complète et présentée dans les délais au sens de l'article 15, paragraphe 1, deuxième phrase, de la directive 2008/9/CE ?

3. Dans la réponse à la question 2, convient-il de tenir compte du fait que, du point de vue d'un demandeur avisé, l'assujetti non établi dans l'État membre du remboursement pouvait raisonnablement supposer que, en raison de la conception du portail électronique dans l'État de résidence et du formulaire de l'État membre de remboursement, il suffit, pour qu'une demande soit correcte, et, en tout état de cause, pour qu'elle soit formellement complète et présentée dans les délais, d'indiquer un autre numéro d'identification que le numéro de la facture afin de permettre une affectation de la facture faisant l'objet de la demande ?

II. La procédure de « Revision » est suspendue jusqu'à l'adoption d'une décision par la Cour de justice de l'Union européenne [**Or. 3**]

#### Motifs

- 1 I. Les faits à l'origine du litige au principal
- 2 La requérante et défenderesse en « Revision » (ci-après la « requérante »), une société anonyme établie en République d'Autriche qui a pour objet social le

traitement des ordres d'expédition et de transport, a présenté le 29 octobre 2012 une demande de remboursement de la TVA payée en amont pour la période allant de juillet à septembre 2012 (période de remboursement) d'un montant de ... € dans le cadre de la procédure spéciale prévue à l'article 18, paragraphe 9, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») en combinaison avec les articles 59 et suivants de l'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (règlement d'application de l'UStG, ci-après l'« UStDV ») dans la version pertinente pour la période de remboursement telle qu'elle résulte du Jahressteuergesetz (loi fiscale annuelle) 2009 du 19 décembre 2008 (ci-après le « JStG ») [OMISSIS] – UStDV ancienne version. La demande de remboursement a été transmise par voie électronique au défendeur et requérant en « Revision » (Bundeszentralamt für Steuern – BZSt – Office fédéral des impôts, Allemagne), via le portail créé par les autorités fiscales autrichiennes.

- 3 La demande reposait essentiellement sur des factures correspondant à la fourniture de carburant, au titre desquelles la requérante fait valoir le droit à déduction de la TVA payée en amont. Dans la colonne « n° de pièce justificative » (Beleg-Nr) de l'annexe officielle de la demande, la requérante n'a pas indiqué, pour les factures individuelles de A portant les numéros de série 1, 7, 12, 18, 19 et 24, le numéro de facture mentionné dans les factures respectives mais un autre numéro de référence [OMISSIS] figurant sur ces factures et saisi dans les comptes de la requérante.
- 4 Par un avis du 25 janvier 2013, le BZSt a fixé le montant de TVA en amont remboursée au titre de la période de remboursement à 31 296,09 €. Au surplus, il a rejeté la demande de remboursement au motif que, [Or. 4] contrairement aux exigences légales, les numéros de facture indiqués sur les factures n'ont pas été mentionnés aux postes de demande 1, 7, 12, 18, 19 et 24 de l'annexe à la demande.
- 5 La requérante a contesté ce rejet par une demande du 8 février 2013, que le BZSt a considérée comme une réclamation et qu'il a rejetée comme non fondée (décision sur réclamation du 7 janvier 2014). Selon le BZSt, la requérante n'a présenté, à l'égard des positions contestées, aucune demande de remboursement de la taxe en amont conformément aux exigences légales dans le délai expirant le 30 septembre 2013. Une réintégration dans le délai de demande est exclue. La requérante a déjà été informée, par les avis du 28 septembre 2012, de l'insuffisance pour l'indication du numéro des factures émises par A pour les périodes de remboursement allant de juillet à septembre 2011, d'octobre à décembre 2011 ainsi que de janvier à mars 2012. En outre, la requérante a été informée par l'avis du 25 janvier 2013 et la lettre explicative ultérieure que l'indication du numéro de facture en annexe de la demande devait être correcte. À ce moment-là, la requérante aurait encore pu fournir, dans le délai imparti, les informations sous la forme requise par la loi.

6 Le recours a été accueilli. Le Finanzgericht (FG) Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne) a indiqué en substance dans son arrêt du 14 septembre 2016 [OMISSIS] que la requérante avait présenté une demande de remboursement régulière dans le délai prévu à cet effet et ayant expiré le 30 septembre 2013 conformément à l'article 18, paragraphe 9, deuxième phrase, point 2, de l'USG, combiné à l'article 61, paragraphe 2, première phrase, de l'UStDV ancienne version. L'indication du numéro de référence figurant, à côté du numéro de facture, **[Or. 5]** sur les factures litigieuses satisfait aux conditions requises pour qu'une demande soit valable d'un point de vue formel. En tout état de cause, l'absence d'indication d'un numéro de facture n'invalide pas la demande de remboursement de la TVA en amont si, comme dans le cas du numéro de référence indiqué à chaque fois par la requérante, la demande ne peut pas être considérée comme « dépourvue de contenu » et par conséquent comme non avenue.

7 Dans le cadre de la « Revision », le BZSt fait grief de la violation du droit matériel et soutient en substance que le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne) a interprété l'article 8, paragraphe 2, de la directive 2008/9/CE de manière incorrecte.

8 II. La législation pertinente

9 1. Le droit national

10 a) L'article 18, paragraphe 9, première et deuxième phrases, de l'UStG dispose, dans sa version applicable au litige au principal telle qu'elle résulte de l'article 7, point 13, sous c), du JStG 2009 :

« Par dérogation à l'article 16 et aux paragraphes 1 à 4 et afin de simplifier la procédure d'imposition, le ministère fédéral des Finances peut, par décret et avec l'accord du Bundesrat, soumettre à une procédure spéciale le remboursement, à des entrepreneurs non établis sur le territoire de la perception, de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont (article 15). Il peut également fixer... (2.) le délai de présentation de la demande de remboursement... (4.) de quelle manière et dans quelle mesure le montant de la taxe en amont doit être établi en présentant des factures et des reçus d'importation, [...] »

b) Sur la base de l'article 18, paragraphe 9, première phrase, de l'UStG, l'article 61, paragraphe 1, de l'UStDV ancienne version, dans la version pertinente pour la période de remboursement telle qu'elle résulte de l'article 8, point 7, du JStG 2009, dispose : **[Or. 6]**

« L'entrepreneur établi dans le reste de la Communauté transmet à l'Office fédéral des impôts, via le portail électronique établi dans l'État membre où l'entrepreneur est établi, une demande de remboursement électronique, conformément à l'ordonnance sur le transfert des données fiscales, répondant à l'ensemble des données réglementaires ».

c) L'article 61, paragraphe 2, première phrase, de l'USStDV, tel que modifié par l'article 8, paragraphe 7, du JStG 2009, dispose également :

« La demande de remboursement est introduite dans les neuf mois suivant la fin de l'année civile au cours de laquelle cette demande est née. »

11 2. Droit de l'Union

12 a) En vertu de l'article 171, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la « directive 2006/112/CE ») :

« Le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre dans lequel ils effectuent des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de taxe, mais qui sont établis dans un autre État membre, est effectué selon les modalités prévues par la directive 2008/9/CE. »

13 b) La directive 2008/9/CE dispose

14 aa) à son article 7 :

« Pour bénéficier d'un remboursement de la TVA dans l'État membre du remboursement, l'assujetti non établi dans l'État membre du remboursement adresse à cet [Or. 7] État membre une demande de remboursement électronique, qu'il introduit auprès de l'État membre dans lequel il est établi, via le portail électronique qui est mis à disposition par ce même État membre. »

bb) à son article 8, paragraphe 2, sous d) :

« Outre les informations visées au paragraphe 1, pour chaque État membre du remboursement et pour chaque facture ou document d'importation, la demande de remboursement inclut les informations suivantes : [...]... (d) la date et le numéro de la facture ou du document d'importation ; [...] »

cc) à son article 15, paragraphe 1 :

« La demande de remboursement est introduite auprès de l'État membre d'établissement au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement. La demande de remboursement est réputée introduite uniquement lorsque le requérant a fourni toutes les informations exigées aux articles 8, 9 et 11. »

15 III. Appréciation juridique au regard du droit national

16 La chambre de renvoi est encline à confirmer la décision préalable et à rejeter le pourvoi en « Revision » du BZSt comme non fondé. [explications]

17 [OMISSIS] **[Or. 8]** [OMISSIS]

18 [OMISSIS]

19 [OMISSIS] **[Or. 9]**

20 [OMISSIS]

21 [OMISSIS]

22 [OMISSIS] **[Or. 10]** [OMISSIS]

23 [OMISSIS]

24 [OMISSIS]

25 [OMISSIS]

26 [OMISSIS] **[Or. 11]** [OMISSIS]

27 IV. Sur la saisine de la Cour de justice

28 1. La chambre de renvoi estime que la conformité de cette conclusion au droit de l'Union n'est pas exempte de doute.

29 a) La procédure de remboursement de la TVA payée en amont régie à l'article 18, paragraphe 9, de l'UStG, combiné aux articles 59 et suivants de l'UStDV, repose sur les exigences du droit de l'Union contenues dans la directive 2008/9/CE.

30 b) Il existe des doutes sur l'interprétation correcte de l'article 8, paragraphe 2, sous d), et de l'article 15, paragraphe 1, deuxième phrase, de la directive 2008/9/CE. La chambre [de renvoi] estime dès lors qu'il est nécessaire de saisir la Cour de justice d'une demande de décision préjudicielle portant sur les questions visées dans le dispositif.

31 2. Sur les questions préjudicielles

32 a) Sur la première question

33 La chambre de renvoi estime qu'il est nécessaire de préciser, au regard du droit de l'Union, si l'article 8, paragraphe 2, sous d), de la directive 2008/9/CE, qui prévoit que la demande de remboursement inclut le « numéro de la facture » pour chaque État membre du remboursement et pour chaque facture, doit être interprété en ce sens que la mention du numéro de référence d'une facture **[Or. 12]** indiqué, comme critère de classement supplémentaire, à côté du numéro de la facture sur une quittance, est également suffisante

- 34 aa) On peut se demander si le libellé « numéro de la facture » figurant à l'article 8, paragraphe 2, point d), de la directive 2008/9/CE a nécessairement la même signification que le « numéro séquentiel, basé sur une ou plusieurs séries, qui identifie la facture [émise aux fins de la TVA] de façon unique » requis par l'article 226, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE. En droit national, il s'agit du « numéro de facture », au sens de l'article 14, paragraphe 4, première phrase, point 4, de l'UStG, sur lequel se base le BZSt. L'expression « numéro de facture », qui diffère de celle de l'article 226, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE, laisse supposer que, comme la juridiction inférieure l'a déjà reconnu dans l'affaire au principal, la validité d'une demande de remboursement de la TVA suppose la mention d'un critère de classification indiqué sur la facture, mais que, à cet effet, un autre critère d'identification, également indiqué sur la quittance à côté du numéro de facture, au sens de l'article 226, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE, suffit.
- 35 bb) Il convient de noter à ce égard que la directive 2008/9/CE n'a toutefois pas pour objectif de déterminer les conditions d'exercice ni l'étendue du droit au remboursement. En effet, l'article 5, paragraphe 2, 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, telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement (arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, [OMISSIS], point 35).
- 36 (1) Le droit, pour un assujetti établi dans un État membre, d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée dans un autre État membre, tel que régi par la directive 2008/9, [Or. 13] 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 (voir, arrêts du 25 octobre 2012, Daimler et Widex, C-318/11 et C-319/11, EU:C:2012:666, [OMISSIS] point 41 et jurisprudence citée ; et du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, [OMISSIS], point 36). Le régime des déductions et, partant, des remboursements de la TVA en amont, vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (Voir arrêts Senatex du 15 septembre 2016, C-518/14, EU:C:2016:691, [OMISSIS] point 27 ; SMS group du 21 septembre 2017, C-441/16, EU:C:2017:712, [OMISSIS] point 40, ainsi que jurisprudence citée dans ces arrêts ; Volkswagen, EU:C:2018:204, [OMISSIS] point 38). Selon la chambre de renvoi, le principe de neutralité exige que les termes « numéro de la facture » figurant à l'article 8, paragraphe 2, sous d), de la directive 2008/9/CE soient interprétés en ce sens que, dans le contexte de la demande de remboursement, la mention d'un autre critère de classification clair et plus large, indiqué sur la quittance, est suffisante.

- 37 (2) On pourrait opposer à cela que le droit à déduction de la TVA est néanmoins subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que formelles (Voir arrêts Paper Consult du 19 octobre 2017, C-101/16, EU:C:2017:775, [OMISSIS] point 38, et Volkswagen, EU:C:2018:204, [OMISSIS] point 40). S'agissant des modalités d'exercice du droit à **[Or. 14]** déduction de la TVA, l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 prévoit que l'assujéti doit détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de celle-ci (voir arrêts Paper Consult, EU:C:2017:775, [OMISSIS] point 40 ; et Volkswagen, EU:C:2018:204, [OMISSIS] point 42). Conformément à cela, l'article 8, paragraphe 2, sous d), de la directive 2008/9/CE pourrait éventuellement être interprété de manière restrictive en ce sens que, dans le contexte de la demande de remboursement, seule la mention du numéro de la facture, au sens de l'article 226, point 2, de la directive 2006/112, indiqué sur la quittance est suffisante.
- 38 cc) Une compréhension stricte de l'article 8, paragraphe 2, sous d), de la directive 2008/9/CE pourrait aboutir à des résultats disproportionnés.
- 39 Conformément au principe de proportionnalité, les mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif (voir notamment arrêts Garage Molenheide e.a. du 18 décembre 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96], EU:C:1997:623, [OMISSIS] point 48 ; Commission/Portugal du 29 juin 2017, C-126/15, EU:C:2017:504, [OMISSIS] point 64, et jurisprudence citée [OMISSIS]). La demande de remboursement de la taxe en amont dûment complétée doit permettre aux autorités d'examiner les conditions du remboursement de la taxe dans les meilleurs délais (c'est-à-dire dans les quatre mois suivant la réception de la demande de remboursement, voir article 19, paragraphe 2, de la directive 2008/9/CE). À cet égard, l'article 8, paragraphe 2, sous d), de la directive 2008/9/CE, selon lequel le « numéro de la facture » notamment doit être indiqué, est également respecté, comme dans le cas d'espèce, lorsqu'on indique le numéro de référence dans la demande **[Or. 15]**, car cela permet à l'Autorité d'affecter clairement la facture en cause dans le cadre de son examen de la demande de remboursement de la TVA. L'indication du numéro de facture, au sens de l'article 226, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE, dans la demande de remboursement est certes appropriée pour atteindre l'objectif d'une affectation claire de la facture mais elle n'est pas nécessaire.
- 40 b) Sur la deuxième question préjudicielle
- 41 En outre, la chambre de renvoi estime qu'il est nécessaire de clarifier, au regard du droit de l'Union, si – en cas de réponse négative à la question qui précède – une demande de remboursement dans laquelle le numéro de référence de la facture a été indiqué à la place du numéro de la facture est réputée formellement complète et présentée dans les délais, au sens de l'article 15, paragraphe 1, deuxième phrase, de la directive 2008/9/CE



- 42 aa) Selon l'article 15, paragraphe 1, deuxième phrase, de la directive 2008/9/CE, la demande de remboursement est réputée introduite uniquement lorsque le requérant a fourni toutes les informations exigées notamment à l'article 8 de ladite directive. L'article 10 de la directive 2008/9/CE n'est pas cité dans cette disposition. En cas de réponse négative à la première question, une demande contenant, à la place du numéro de la facture visé à l'article 226, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE, un numéro de référence équivalent serait certes inexacte, mais non pas incomplète.
- 43 bb) La chambre de renvoi estime que la validité d'une demande de remboursement de la TVA acquittée en amont au sens de l'article 15, paragraphe 1, deuxième phrase, de la directive 2008/9/CE ne présuppose pas l'exactitude de son contenu, mais son exhaustivité formelle. Cela correspond également clairement à la position de la Commission européenne. Le 24 janvier 2019, elle a décidé de [Or. 16] saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'un recours contre la République fédérale d'Allemagne au motif que ce pays rejette certaines demandes de remboursement de la TVA à des entreprises situées dans d'autres États membres sans avoir au préalable exigé des renseignements supplémentaires de la part du demandeur du remboursement lorsque les autorités allemandes estiment que les informations communiquées sur la nature des biens et services fournis ne suffisent pas pour se prononcer sur la demande (voir Commission européenne – Communiqué de presse du 24 janvier 2019, IP/19/472).
- 44 c) Sur la troisième question préjudicielle
- 45 En outre, il est nécessaire de préciser, dans le contexte du droit de l'Union, si – comme cela concerne la troisième question – il convient, en ce qui concerne le dépôt de la demande de remboursement dans les délais prévus à l'article 15, paragraphe 1, deuxième phrase, de la directive 2008/9/CE, de tenir compte du fait que, du point de vue d'un demandeur avisé, l'assujetti non établi dans l'État membre de remboursement pouvait raisonnablement supposer que, en raison de la conception du portail électronique dans l'État de résidence et du formulaire de l'État membre de remboursement, il suffit, pour qu'une demande soit correcte, et en tout cas formellement complète et présentée dans les délais, d'indiquer un autre numéro d'identification que le numéro de facture afin de permettre une affectation de la facture faisant l'objet de la demande
- 46 Cette question complémentaire repose sur les constatations de la juridiction inférieure au principal selon lesquelles la colonne pertinente de l'annexe de la demande de remboursement, exigée par le BZSt, ne porte pas la dénomination « numéro de facture » (Rechnungsnummer) mais est désigné par l'intitulé général « n° de justificatif » (Beleg-Nr) et que le portail destiné aux demandeurs par voie électronique, mis à disposition par l'administration autrichienne (et utilisé par la requérante), présente une (autre) désignation divergente, à savoir « numéro de référence » (Bezugsnummer) [Or. 17]

- 47 3. La réponse que donnera la Cour aux questions préjudicielles dont elle est saisie est décisive aux fins de la solution du litige au principal. Elle conditionne l'interprétation conforme à la directive de l'article 61, paragraphe 1, de l'UStDV qui incombe à la chambre de renvoi.

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL