

Affaire C-80/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

12 février 2020

Jurisdiction de renvoi :

Tribunalul București (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

19 décembre 2019

Partie requérante :

Wilo Salmson France SAS

Parties défenderesses :

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

[omissis]

TRIBUNALUL BUCUREȘTI (tribunal de grande instance de Bucarest,
Roumanie)

DEUXIÈME CHAMBRE - CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET FISCAL

[omissis]

ORDONNANCE

AUDIENCE PUBLIQUE DU 19 DÉCEMBRE 2019

[omissis]

Le prononcé a été différé à aujourd'hui dans l'affaire opposant la partie requérante, WILO SALMSON FRANCE SAS [omissis] aux parties

défenderesses, l'AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI (Agence nationale de l'administration fiscale – direction générale des finances publiques de Bucarest, ci-après la « DGRFP București ») et l'AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI – ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI NEREZIDENȚI (Agence nationale de l'administration fiscale – direction générale des finances publiques de Bucarest – administration fiscale pour les contribuables non-résidents), ayant pour objet un recours dirigé contre un acte administratif et fiscal, la décision n° 560/02.09.2016.

[omissis]

LA JURIDICTION DE CÉANS

Après l'analyse des pièces du dossier, relativement à la demande de décision préjudicielle, retient ce qui suit :

À titre préliminaire, le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest) indique que, étant donné l'obligation légale du juge roumain de trancher les aspects litigieux d'une procédure lors du prononcé de la décision de justice, l'analyse qui motive la demande adressée à la Cour de justice de l'Union européenne doit être limitée à l'exposé des circonstances qui l'ont amené à poser les questions préjudicielles, tout en expliquant les prémisses qui rendent nécessaire une clarification du droit de l'Union pertinent en l'espèce, étant donné que, en droit roumain, le fait de préjuger peut viser, entre autres, l'établissement des faits par le juge chargé de l'affaire, avant que celui-ci se prononce effectivement sur l'affaire litigieuse. Ainsi, les aspects de fait ne peuvent être présentés, à ce stade, qu'en reproduisant les allégations des parties.

La requérante, Wilo Salmson France SAS, a saisi la juridiction de céans des demandes suivantes :

- > **Annuler la décision n° 560/02.09.2016 prise par la DGRFP București, communiquée à la société le 2 septembre 2016 (ci-après la « décision sur contestation »), rejetant la contestation fiscale déposée par Wilo Salmson [France SAS], enregistrée auprès des autorités fiscales le 13 juin 2016, sous le n° 3115 (ci-après la « contestation fiscale »), dirigée contre la décision de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) n° 29564D/12.05.2016 (ci-après la « décision de remboursement »); [Or. 2]**
- > **Annuler intégralement la décision de remboursement en ce qu'elle rejette le remboursement de la somme de 449 538,38 lei roumains (RON), représentant la TVA pour la période comprise entre le 1^{er} août 2015 et le 31 octobre 2015 ;**

- > **Reconnaître le droit de la société au remboursement de la somme de 449 538,38 RON ;**
- > **Contraindre solidairement les défenderesses à rembourser effectivement la somme de 449 538,38 RON à la société ;**
- > **Condamner solidairement les défenderesses aux dépens.**

En fait, Pompas Salmson SAS (*ci-après* « **Pompas Salmson** »), société ayant le siège de son activité économique en France, a conclu avec son partenaire commercial, ZES Zollner Electronic SRL (*ci-après* « **Zollner Electronic** »), société établie et identifiée à la TVA en Roumanie, un contrat ayant pour objet l'achat d'équipements de production. Ces équipements ont été mis à la disposition du fournisseur Zollner Electronic, au moyen d'un contrat de prêt d'équipements, afin que celui-ci les utilise dans le processus de fabrication des biens qui seront ultérieurement livrés à Pompas Salmson.

Les biens produits par Zollner Electronic au moyen des équipements mis à disposition par Pompas Salmson (et acquis auprès de Zollner Electronic) ont été livrés de Roumanie en France, au siège social de Pompas Salmson, qui était la bénéficiaire des composantes livrées. Ces équipements ont été utilisés par Pompas Salmson pour les besoins de ses opérations taxées.

Les équipements acquis par Pompas Salmson auprès de Zollner Electronic ont été livrés de Roumanie en Roumanie, sans quitter le territoire de la Roumanie, restant dans ce pays après leur acquisition, étant mis par leur nouveau propriétaire (à savoir Pompas Salmson) à la disposition de Zollner Electronic, en vue d'être utilisés dans le processus de fabrication de ce dernier.

Dans l'année 2014, Pompas Salmson a fusionné avec Wilo France SAS, étant absorbée par cette dernière. Le nom de la société absorbante est devenu Wilo Salmson France SAS.

À la suite de cette fusion, Wilo Salmson France a repris tous les droits et obligations de Pompas Salmson, étant l'unique ayant droit de Pompas Salmson, y compris en ce qui concerne le droit de remboursement de la TVA correspondant aux factures payées par Pompas Salmson à son partenaire commercial de Roumanie, Zollner Electronic.

Pour les achats d'équipements de production effectués par Pompas Salmson, le fournisseur Zollner Electronic a établi des factures au cours de l'année 2012.

Ainsi, Pompas Salmson, société établie et identifiée à la TVA non pas en Roumanie, mais dans un autre État membre de l'Union, a demandé le remboursement de la TVA payée en Roumanie en vertu de 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, L 44, p. 23)] ainsi qu'en vertu de l'article 147 ter, paragraphe 1, sous a), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts, *ci-après l'« ancien code des impôts »*) lu en combinaison avec le point 49 de l'Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (décision du gouvernement n° 44/2004) concernant les normes méthodologiques d'application de l'ancien code des impôts.

La demande de remboursement portant sur la période comprise entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2012 [omissis] a été traitée par les autorités fiscales roumaines par la décision n° 16059D/14.01.2014, rejetant le remboursement de la TVA demandé pour des motifs liés aux documents joints à la demande et à la non-conformité des factures attachées.

Informé de ce fait, le fournisseur Zollner Electronic a procédé à l'extourne des factures initialement établies (dans l'année 2012) et ce n'est qu'en 2015 qu'il a établi de nouvelles factures pour les achats.

Au cours de l'année 2015, Wilo Salmson a déposé une demande de remboursement de la TVA acquittée en Roumanie sur la base des nouvelles factures établies par son fournisseur, Zollner Electronic, pour la période comprise entre le 1^{er} août et le 31 octobre 2015. Cette demande de remboursement de la TVA [omissis] a été enregistrée sous le n° 29564/18.11.2015.

Les autorités fiscales ont rejeté la demande de remboursement de la TVA comme infondée, au motif que la société n'avait pas respecté le point 49, paragraphe 16, de la décision du gouvernement n° [Or. 3] 44/2004 concernant les normes méthodologiques d'application de l'ancien code des impôts et que « *la société a déjà demandé le remboursement des factures figurant aux positions 1 à 6 sur la liste des opérations* ».

La société a déposé une contestation fiscale contre la décision de remboursement, enregistrée le 13 juin 2016 auprès de la direction générale des finances publiques de Bucarest – administration fiscale pour les contribuables non-résidents, sous le n° 3115.

En se prononçant sur la contestation fiscale, la défenderesse DGRFP București a émis la décision sur contestation n° 560/02.09.2016, par laquelle elle a rejeté celle-ci comme infondée, en retenant, en substance :

- que la TVA dont le remboursement était demandé avait antérieurement fait l'objet d'une autre demande de remboursement ;
- que, en outre, les opérations pour lesquelles le remboursement de la TVA était demandé relevaient de l'année 2012 et en aucun cas de l'année 2015.

Eu égard à ce qui a été retenu par les autorités fiscales, la société a introduit la requête qui fait l'objet de l'affaire pendante devant le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest).

En ce qui concerne le champ d'application du droit à déduction, **la loi nationale applicable** en l'espèce est la loi n° 571/2003 portant code des impôts, que nous appelons l'« ancien code des impôts ». Ainsi, l'article 145, paragraphe 2, de l'ancien code des impôts [dispose] :

« (2) Tout assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

- a) les opérations taxées ;*
- b) les opérations résultant d'activités économiques pour lesquelles le lieu de livraison/prestation est réputé être à l'étranger, dans le cas où la taxe serait déductible si ces opérations étaient effectuées en Roumanie ;*
- c) les opérations exonérées de taxe, conformément aux articles 143, 144 et 14 bis ».*

Ensuite, à l'article 146 de l'ancien code des impôts, le législateur a prévu les conditions d'exercice du droit à déduction :

« (1) Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

- a) pour la taxe due ou payée, relative aux biens qui ont été ou doivent lui être livrés, ou aux services qui ont été ou doivent lui être fournis par un assujetti, détenir une facture établie conformément aux dispositions de l'article 155 ; [...] »*

L'article 147 ter, paragraphe 2, sous a), de l'ancien code des impôts prévoit :

« un assujetti établi non pas en Roumanie, mais dans un autre État membre, non identifié et qui n'est pas tenu de s'identifier à la TVA en Roumanie, peut bénéficier du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre d'importations et d'acquisitions de biens ou de services effectuées en Roumanie ».

En outre, [il est indiqué] au point 49, paragraphe 1, des normes méthodologiques d'application de l'article 147 ter de l'ancien code des impôts :

« En vertu de l'article 147 ter, paragraphe 1, sous a), du code des impôts, tout assujetti établi non pas en Roumanie, mais dans un autre État membre, peut bénéficier du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre d'importations et d'acquisitions de biens ou de services effectuées en Roumanie ».

De même, le point 49, paragraphe 15, sous a), des normes méthodologiques d'application de l'article 147 ter de l'ancien code des impôts établit [les achats] visées par la demande de remboursement :

« les achats de biens ou services qui ont été facturés au cours de la période du remboursement, acquittés avant la date de demande de remboursement. Les factures qui n'ont pas été payées avant la date de demande de remboursement

sont inscrites dans les demandes de remboursement correspondant aux périodes au cours desquelles celles-ci sont payées ».

Le paragraphe 16 du point 49 des normes méthodologiques d'application de l'article 147 ter de l'ancien code des impôts vient compléter le paragraphe 15 du même article comme suit :

« Outre les transactions visées au paragraphe 15, la demande de remboursement peut concerner des factures ou des documents d'importation qui n'ont pas fait l'objet de demandes de remboursement antérieures pour autant qu'ils portent sur des opérations achevées au cours de l'année civile en question ».

En ce qui concerne **la législation de l'Union pertinente**, l'article 62, points 1 et 2, de la directive 2006/112/CE dispose : **[Or. 4]**

« Aux fins de la présente directive sont considérés comme :

- 1) "fait générateur de la taxe" le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ;*
- 2) "exigibilité de la taxe" le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté. »*

La directive 2006/112 établit à son article 167 le moment auquel prend naissance le droit à déduction :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

L'article 168 de la même directive précise :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ; [...] »*

De même, il est établi à l'article 169 :

« Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

- a) ses opérations relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette*

taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre ; [...] »

L'article 178 de la directive 2006/112 établit les conditions qu'un assujetti doit remplir pour exercer le droit à déduction :

« a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ; [...] »

L'article 2, [points 1 et 3,] de la directive 2008/9 définit ainsi l'assujetti non-résident :

« 1) "assujetti non établi dans l'État membre du remboursement", tout assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE qui n'est pas établi dans l'État membre du remboursement, mais sur le territoire d'un autre État membre ;

[...]

« 3) "période du remboursement", la période visée à l'article 16, couverte par la demande de remboursement ».

Conformément à l'article 6 de la directive 2008/9, *« [p]our bénéficier d'un remboursement dans l'État membre du remboursement, un assujetti non établi dans l'État membre du remboursement doit effectuer des opérations ouvrant droit à déduction dans l'État membre d'établissement ».*

En outre, l'article 7 de la même directive précise que, *« [p]our 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 État membre une demande de remboursement électronique, qu'il [Or. 5] 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 ».*

En même temps, la directive 2008/9 établit à son article 14, paragraphe 1, les achats qui peuvent faire l'objet d'une demande de remboursement :

« a) l'achat de biens ou de services qui a été facturé au cours de la période du remboursement, à condition que la taxe soit devenue exigible avant ou au moment de la facturation, ou pour lesquels la taxe est devenue exigible au cours de la période du remboursement, à condition que l'achat ait été facturé avant que la taxe ne soit devenue exigible ».

Sur les questions préjudicielles, la juridiction de céans remarque que l'élément central de l'objet de l'affaire que les parties ont soumise à l'attention de la juridiction concerne la possibilité du remboursement de la TVA sur des achats

effectués dans l'année 2012, mais pour lesquels des factures fiscales d'achat (valables) n'ont été établies que dans l'année 2015.

Eu égard aux circonstances concrètes de l'affaire, la situation de Wilo Salmson est atypique par rapport aux hypothèses envisagées par la directive 2008/9 et par la jurisprudence pertinente de la Cour.

Cela pour les raisons suivantes : **(i)** pour les achats effectués par Wilo Salmson, le fournisseur a établi des factures qui ultérieurement ont été annulées (privées de tout effet par leur extourne), eu égard aux constatations effectuées par les autorités fiscales (qui concernent justement l'irrégularité de celles-ci), **(ii)** pour les mêmes achats, des factures valables n'ont été établies que dans l'année 2015, **(iii)** Wilo Salmson a exercé son droit au remboursement de la TVA par la demande de remboursement déposée en 2015, qui contenait les factures établies en 2015 et **(iv)** la société n'avait pas bénéficié jusqu'alors du remboursement de la somme représentant la TVA.

Dans la mesure où la directive TVA ne régit pas expressément le délai pour exercer le droit à déduction, la question se pose de savoir si la date à compter de laquelle ce délai court saurait être établie exclusivement au regard du moment où la livraison de biens a eu lieu, en ignorant toute autre circonstance pertinente.

Bien que, en vertu de l'article 167 de la directive 2006/112, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible, celui-ci peut devenir actuel et son exercice n'est possible, conformément à l'article 178 de cette même directive, qu'à partir du moment où l'assujetti détient la facture faisant apparaître la livraison des biens.

La possession d'une facture valable est essentielle pour l'exercice du droit à déduction/remboursement, et l'établissement de celle-ci reste à l'appréciation discrétionnaire du fournisseur, n'étant à aucun moment sous le contrôle du bénéficiaire (titulaire du droit à déduction/remboursement).

Ainsi, l'intervention de la Cour est nécessaire pour clarifier :

- si l'exigibilité de la TVA représente strictement un repère substantiel, à savoir s'il faut que la TVA soit devenue exigible avant l'exercice du droit de demander le remboursement, et
- si, au regard de l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2008/9, les demandes de remboursement peuvent concerner des achats de biens ou services qui ont été facturés au cours de la période du remboursement, indépendamment du point de savoir si la TVA y afférente est devenue ou non exigible au cours de cette période ou antérieurement.

Dans l'éventualité où la Cour donnerait une réponse affirmative à ces questions, il serait possible de contester les arguments invoqués par les autorités fiscales pour justifier le fait qu'il n'est pas possible de demander le remboursement de la TVA

pour des achats effectués en 2012 et facturés au moyen de factures valables en 2015.

En outre, la juridiction nationale doit clarifier, d'un point de vue procédural, à quel moment il est possible d'introduire une demande de remboursement, par rapport à la date d'établissement de la facture.

Sont également pertinentes à cet égard les conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire Volkswagen, C-533/16, EU:C:2017:823, [omissis] qui ont trait à un problème similaire et qui sont libellées comme suit :

« La directive TVA ne fait pas référence de manière explicite au délai d'exercice du droit à déduction. Ce silence ne s'oppose pas à ce que les règles de droit national fixent un tel délai, pour des raisons liées à la sécurité juridique. La Cour a jugé "qu'un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction [Or. 6] de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction, ne saurait être considéré comme incompatible avec le régime établi par la sixième directive, 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 communautaire (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)" ».

« Or, la fixation du point de départ de ce délai ne saurait dépendre exclusivement de la date de livraison des biens, indépendamment de toute autre circonstance pertinente. Bien qu'en vertu de l'article 167 de la directive 2006/112, le droit à déduction prenne naissance au moment où la taxe devient exigible, l'exercice dudit droit n'est possible, conformément à l'article 178 de cette même directive, qu'à partir du moment où l'assujetti détient la facture faisant apparaître la livraison des biens ».

« La dissociation entre la date de naissance du droit à déduction et celle de son exercice s'explique par le mode de fonctionnement de la TVA :

– lorsqu'il acquiert les biens, l'assujetti verse (ou est à tout le moins tenu de verser) au fournisseur une TVA comprise dans le prix des produits qu'il utilisera lui-même, en général, pour ses opérations imposables ;

– cependant, aux fins de la gestion de la taxe, il est possible de faire valoir la déduction de cette TVA déjà acquittée dans le cadre des liquidations ultérieures, qui devront être présentées aux autorités fiscales en s'appuyant sur les factures correspondantes ou en étant, le cas échéant, accompagnées de celles-ci, à titre de preuve indispensable pour pouvoir prétendre à la déduction (et, s'il y a lieu, au remboursement) ».

Des conclusions similaires ont été formulées par l'avocat général dans une autre affaire pendante devant la Cour – conclusions de l'avocate générale Kokott dans

l'affaire Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2017:927. Selon celui-ci :

« [...] la facture n'[est] finalement elle-même qu'une formalité ; s'il était objectivement constaté que les conditions de fond de l'article 168 de la directive TVA sont remplies, le non-respect de conditions formelles ne pourrait – selon cette hypothèse – pas faire obstacle à la déduction de la taxe en amont. Néanmoins, cette hypothèse se heurte déjà, en premier lieu, au libellé explicite de l'article 178, sous a) de la directive TVA. De plus, dans sa jurisprudence citée, la Cour exige expressément une extourne de la facture. Un droit à déduction de la taxe en l'absence de toute facture ne peut donc être tiré ni de la jurisprudence citée, ni de la directive TVA. »

Ainsi, étant donné que l'analyse de la situation de fait présentée requiert l'interprétation des dispositions [omissis] des directives 2006/112 et 2008/9, en particulier de l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2008/9, ainsi que des articles 167 et 178 de la directive 2006/112, la juridiction nationale considère qu'elle a besoin de l'aide de la Cour pour expliquer :

- la distinction entre la date de naissance du droit à déduction et celle de son exercice au regard du mode de fonctionnement de la TVA
- quel est le repère procédural par rapport auquel il convient d'apprécier la régularité de l'exercice du droit au remboursement
- les effets de l'annulation des factures initiales et de l'établissement de nouvelles factures pour des achats de biens sur l'exercice du droit au remboursement de la TVA sur ces achats.

[omissis] [Or. 7]

[omissis] [texte des questions préjudicielles qui se retrouvent dans le dispositif]

En ce qui concerne les deux premières questions, la juridiction de céans indique que, en l'espèce, les autorités fiscales n'ont pas opéré de distinction entre la date d'émission de la facture, en tant qu'aspect procédural, et la date d'exigibilité de la TVA, en tant qu'élément de fond.

L'importance du respect de cette différence ressort de l'intention que le législateur a eue lors de la régulation du système commun de TVA, que les deux moments produisent des effets distincts sur le plan fiscal.

Dans la pratique de l'Union, il a été retenu qu'il est nécessaire de remplir cumulativement tant les conditions de fond que celles de forme pour pouvoir exercer le droit à déduction de la TVA. En ce sens, la partie requérante apporte les arguments suivants :

- le respect des conditions de fond implique une analyse portant sur la date de naissance et sur l'étendue du droit à déduction ;
- le droit à déduction naît au moment où la taxe devient exigible, plus précisément, dans la situation exposée ci-dessus, au moment de la livraison des biens acquis par Wilo Salmson ;
- **toutefois, d'un point de vue formel, pour l'exercice du droit à déduction, l'assujetti est tenu de détenir une facture établie conformément aux exigences de la loi ;**
- en outre, le délai d'exercice du droit à déduction ne saurait être établi exclusivement en fonction de la date de livraison des biens acquis, parce que celui-ci représente uniquement le respect de la condition de fond pour l'exercice du droit et n'implique pas en soi le respect de la condition de forme, à savoir de détenir une facture valable.

À cet égard, la partie requérante mentionne que les dispositions légales visent une situation courante dans laquelle la fourniture de biens et la facturation valable sont simultanées. Ainsi, eu égard à la simultanéité de ces moments, il est logique que l'exigibilité de la TVA et la possibilité d'exercer le droit au remboursement naissent en même temps.

Au regard du moment auquel la demande de remboursement peut être introduite, sur le plan formel/procédural, conformément à la directive 2008/9, est pertinent le moment d'établissement de la facture, qui, dans la présente affaire, se situe au cours de l'année 2015. L'exigibilité de la TVA représente un repère substantiel, étant donné que (strictement du point de vue de l'exercice du droit de demander le remboursement) il faut que la TVA soit devenue exigible avant l'établissement de la facture ou au moment de la facturation.

En ce qui concerne les troisième et quatrième questions, les autorités fiscales ont conclu que les factures établies dans l'année 2015 pour les achats d'équipements de production effectués dans l'année 2012 ne pouvaient pas faire l'objet d'une demande de remboursement pour l'année 2015, en motivant le rejet du droit de remboursement de la TVA par l'existence de factures antérieures ayant été annulées/extournées par le fournisseur des biens.

Or, les factures émises dans l'année 2015 sont les seuls documents susceptibles de prouver les achats **[Or. 8]** d'équipements de production auprès du fournisseur Zollner Electronic et qui peuvent [étayer] la demande de remboursement de la TVA sur les achats.

À cet égard, sont pertinentes les dispositions des articles 169 et 178 de la directive 2006/112, ainsi que la nécessité de détenir une facture (valable) pour l'exercice du droit au remboursement, ce qui n'était pas le cas avant l'année 2015, dans la mesure où son fournisseur a procédé de manière unilatérale à l'annulation/extourne des factures initialement établies.

En outre, à l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2008/9, le législateur de l'Union a prévu les conditions formelles/procédurales que l'assujetti doit remplir pour demander le remboursement de la TVA.

Ainsi, la demande de remboursement peut viser des achats facturés au cours de la période du remboursement pour lesquels la TVA est devenue exigible antérieurement ou simultanément à la facturation.

En outre, la directive 2008/9 établit que, d'un point de vue procédural, la demande de remboursement est fondée exclusivement sur les factures établies pendant la période du remboursement, la seule condition imposée étant que la TVA soit devenue exigible antérieurement ou simultanément à la facturation, mais cela n'est toutefois pas limité à un certain moment.

La directive entend par "période du remboursement" *une période qui n'est ni supérieure à une année civile ni inférieure à trois mois civils*. Ainsi, les factures établies sur lesquelles la partie requérante entend fonder sa demande de remboursement semblent être incluses dans la période du remboursement au sens de la directive 2008/9, étant donné que les factures avec lesquelles celle-ci entend prouver son achat effectué en 2012 sont celles établies dans l'année 2015.

En ce qui concerne les factures fiscales initialement établies en 2012, celles-ci avaient été extournées par le fournisseur avant l'établissement des nouvelles factures au cours de l'année 2015. Conformément aux réglementations nationales, les extournes consistent à priver la facture établie de ses effets, ce qui est comparable à une annulation.

Ainsi, dans la mesure où les factures établies dans l'année 2012 [qui, au regard de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/9, auraient été aptes à prouver le caractère réel des achats aux fins de la demande de remboursement de la TVA] ont été supprimées par le fournisseur, la partie requérante [aurait été] dans l'impossibilité d'exercer son droit à déduction.

Le résultat direct de cette opération d'extourne prévue par le législateur est finalement l'établissement d'une nouvelle facture qui prive l'ancienne de tous ses effets. D'un point de vue formel, le nouveau document établi doit également représenter le repère pour une éventuelle demande de remboursement fondée sur les dispositions de la directive 2008/9. En outre, l'établissement d'une facture afférente à des achats effectués dépend exclusivement du fournisseur des biens, étant donné que l'acheteur ne dispose d'aucun moyen légal d'obliger celui-ci à établir une telle facture.

Selon ce raisonnement, les factures établies dans l'année 2012 auxquelles les autorités fiscales ont fait référence dans la motivation du rejet de la demande de remboursement de la TVA apparaissent comme dépourvues de tout effet, dans la mesure où elles ont été extournées, et les nouvelles factures établies par le fournisseur (justement à la suite des constatations effectuées par les autorités fiscales qui ont considéré comme irréguliers les documents établis au cours de

l'année 2012) sont celles qui attestent de l'achat effectuée par Wilo Salmson au cours de l'année 2012.

Un dernier aspect pertinent en l'espèce concerne une éventuelle discrimination positive existante en droit national en faveur des sociétés résidentes, qui disposent d'un délai de déchéance de 5 ans pour demander le remboursement de la TVA, par rapport aux sociétés non-résidentes qui sont obligées de respecter les dispositions de la directive [2008/9], applicables aux États membres, qui prévoient une période de seulement un an pour l'exercice du droit à déduction par un assujetti non-résident.

Ainsi, pour les demandes de remboursement de la TVA, un demandeur non-résident « bénéficie » d'un régime plus sévère et plus restrictif que les demandeurs résidents.

[omissis] [Or. 9]

**PAR CES MOTIFS,
AU NOM DE LA LOI**

DÉCIDE

La demande de la partie requérante tendant à saisir la Cour d'un renvoi préjudiciel est accueillie. En vertu de l'article 267 TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

- 1) En ce qui concerne **l'interprétation de l'article 167, lu en combinaison avec l'article 178, de la directive 2006/112/CE** : existe-t-il une distinction entre la date de naissance du droit à déduction et celle de son exercice au regard du mode de fonctionnement de la TVA ?

En ce sens, il est nécessaire de clarifier si le droit à déduction de la TVA peut être exercé en l'absence d'une facture fiscale (valable) établie pour les achats de biens effectués.

- 2) En ce qui concerne **l'interprétation des mêmes dispositions, lues en combinaison avec l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2008/9** : quel est le repère procédural par rapport auquel il convient d'apprécier la régularité de l'exercice du droit au remboursement de la TVA ?

En ce sens, il est nécessaire de clarifier s'il est possible d'introduire une demande de remboursement de la TVA devenue exigible avant la « période du remboursement » mais facturée au cours de ladite période.

- 3) En ce qui concerne **l'interprétation des mêmes dispositions de l'article 14 paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2008/9/CE, lues**

en combinaison avec les articles 167 et 178 de la directive 2006/112/CE : quels sont les effets de l'annulation et de l'établissement de nouvelles factures pour des achats de biens antérieurs à la « période du remboursement » sur l'exercice du droit à remboursement de la TVA sur ces achats ?

En ce sens, il est nécessaire de clarifier si, dans le cas où les factures initialement établies pour des achats de biens sont annulées par le fournisseur et de nouvelles factures sont établies ultérieurement, le droit du bénéficiaire de demander le remboursement de la TVA sur ces achats doit être exercé en fonction de la date des nouvelles factures, lorsque tant l'annulation des factures initiales que l'établissement des nouvelles factures échappent au contrôle du bénéficiaire et restent exclusivement à l'appréciation discrétionnaire du fournisseur.

- 4) Le droit national peut-il subordonner à une condition d'exigibilité le remboursement de la TVA accordé conformément à la directive [2008/9/CE], dans la mesure où la facture correcte a été établie au cours de la période où la demande a été faite ?

[omissis] **[Or. 10]**

[omissis] [procédure, signatures]