

Affaire C-794/23**Renvoi préjudiciel****Date de dépôt :**

21 décembre 2023

Juridiction de renvoi :

Verwaltungsgerichtshof (Autriche)

Date de la décision de renvoi :

14 décembre 2023

Partie demanderesse en ‘Revision’ :

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2

(Cour administrative, Autriche)

(Ro 2023/13/0014)

14 décembre 2023

Sur pourvoi en ‘Revision’ formé par le Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte à [OMISSIS] Wiener Neustadt, [OMISSIS] contre la décision du Bundesfinanzgericht (Tribunal fédéral des finances, Autriche) du 27 janvier 2023 [OMISSIS] ayant pour objet, entre autres, la taxe sur le chiffre d’affaires 2019 (partie intéressée : P GmbH à W, représentée par LBG Burgenland Steuerberatung GmbH à [OMISSIS] Mattersburg [OMISSIS]), le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) [OMISSIS] a rendu

l’ordonnance suivante :

En vertu de l’article 267 TFUE, la Cour de justice de l’Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

1 Faut-il interpréter l’article 203 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce sens qu’ en vertu de cette disposition, un assujetti ayant fourni une prestation et mentionné sur sa facture un montant de TVA calculé à un taux erroné n’est pas redevable de la partie de la TVA qui a été facturée à tort lorsque la prestation mentionnée sur la facture concrète a été fournie à un non-assujetti, même si cet assujetti a fourni d’autres prestations de même nature à d’autres assujettis ?

2 Au sens de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 8 décembre 2022, C-378/21, faut-il entendre par « consommateur final ne bénéficiant pas d'un droit à déduction de la TVA payée en amont » seulement un non-assujetti ou bien aussi un assujetti qui n'a recours à la prestation concrète qu'à des fins privées (ou à d'autres fins n'ouvrant pas droit à déduction) et qui n'a donc pas le droit de déduire la TVA payée en amont ?

3 En cas de facturation simplifiée en vertu de l'article 238 de la directive 2006/112/CE, selon quels critères faut-il examiner (le cas échéant dans le cadre d'une estimation) quelles sont les factures pour lesquelles l'assujetti n'est pas redevable du montant facturé à tort parce qu'il n'y a pas de risque de perte de recettes fiscales ?

Motivation :

- 1 A. Faits et procédure antérieure :
- 2 P GmbH est une société à responsabilité limitée de droit autrichien. Elle exploite une aire de jeux intérieure. En 2019, elle a soumis les droits d'entrée à l'aire de jeux intérieure (rémunération de ses services) au taux de taxe sur le chiffre d'affaires de 20 %. Elle a, lors du paiement de la rémunération, établi des factures (tickets de caisse) à ses clients qui étaient des factures de faible montant conformément à l'article 11, paragraphe 6, de l'UStG 1994 (facturation simplifiée conformément à l'article 238 de la directive 2006/112/CE). La société P GmbH a par la suite rectifié sa déclaration de TVA au motif que le taux réduit de 13 % devait être appliqué aux droits d'entrée. La société P GmbH n'a pas fourni ses prestations exclusivement à des non-assujettis (non-entrepreneurs).
- 3 Par décision du 18 janvier 2021, l'administration fiscale a fixé la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'année 2019. Dans sa motivation, elle a exposé que P GmbH avait appliqué un taux d'imposition de 20 % sur les recettes provenant des entrées dans les aires de jeux intérieures ; le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires figurait sur les justificatifs établis au moyen d'une caisse enregistreuse. Selon l'administration fiscale, la rectification, effectuée a posteriori pour l'année 2019, du taux de TVA de 20 % ne serait pas autorisée au motif qu'il ne serait possible ni de rectifier les factures ni de transmettre aux clients de l'entreprise les notes de crédit résultant de la différence de TVA. Selon l'administration fiscale, il conviendrait donc d'exiger la taxe sur le chiffre d'affaires au taux de 20 % en raison de la facturation ainsi que de l'enrichissement sans cause.
- 4 La société P GmbH a exercé un recours contre cette décision. Elle a fait valoir que les prestations avaient été fournies « presque exclusivement » à des particuliers non autorisés à déduire la TVA en amont. Par conséquent, le risque de perte de recettes fiscales serait exclu. Ainsi, une rectification formelle de la facture, y compris sa transmission au destinataire de la facture, ne serait pas nécessaire.
- 5 Par ordonnance du 21 juin 2021, le Bundesfinanzgericht a saisi la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle.

- 6 Par arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, la Cour a jugé :

« L'article 203 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016, doit être interprété en ce sens que : un assujetti, qui a fourni un service et qui a mentionné sur sa facture un montant de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) calculé sur la base d'un taux erroné, n'est pas redevable, en vertu de cette disposition, de la partie de la TVA facturée à tort s'il n'existe aucun risque de perte de recettes fiscales au motif que les bénéficiaires de ce service sont exclusivement des consommateurs finals ne bénéficiant pas d'un droit à déduction de la TVA payée en amont ».
- 7 Par la décision attaquée devant le Verwaltungsgerichtshof, le Bundesfinanzgericht a modifié l'avis de TVA 2019.
- 8 Le Bundesfinanzgericht est parti de la prémisse que ce sont « (presque) exclusivement » des clients qui, en tant que consommateurs finals, ne pouvaient pas faire valoir de déduction de la taxe en amont qui ont eu recours aux prestations de P GmbH. Mis à part en ce qui concerne une partie estimée à 0,5 % du chiffre d'affaires total généré par le parc d'attraction intérieur, il n'existerait aucun risque de pertes de recettes de TVA. Cela résulterait de la déclaration du gérant de P GmbH selon laquelle, en 2019, les acquéreurs des prestations de P GmbH auraient été uniquement des consommateurs finals non autorisés à déduire la TVA en amont. Il n'y aurait eu ni prestations de voyage ni prestations d'achats. Étant donné néanmoins qu'il ne serait pas totalement exclu que des clients de P GmbH aient procédé (à tort ou à raison) à une déduction de la taxe en amont sur les factures, il conviendrait de procéder à une estimation. En raison de la forte probabilité que les prestations de P GmbH aient été fournies pour l'usage privé des clients, le Bundesfinanzgericht estime à 0,5 % du chiffre d'affaires total le montant pour lequel il existerait une dette fiscale en vertu de la facturation. Cela concernerait, par rapport aux pièces justificatives émises (22 557 factures au total), environ 112 factures pour lesquelles une déduction de la taxe en amont aurait été effectuée (à tort ou à raison).
- 9 C'est contre cette décision que le Finanzamt a formé un pourvoi en 'Revision'. Le Finanzamt fait valoir que la décision attaquée s'écarterait de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Cette dernière aurait exposé qu'un assujetti ne serait pas redevable de la partie de la TVA facturée à tort lorsqu'il n'existe pas de risque de perte de recettes fiscales parce que ces prestations de service ont été fournies exclusivement à des consommateurs finals qui n'ont pas le droit de déduire la TVA en amont. Il ne saurait être déduit de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne une répartition par voie d'estimation entre, d'une part, les consommateurs finals et, d'autre part, les assujettis qui ont le droit de déduire la taxe en amont. La Cour aurait examiné la question exclusivement à l'aune de la prémisse selon laquelle le service serait exclusivement fourni à des consommateurs finals qui n'ont pas le droit de déduire la TVA en amont.

10 B. Les dispositions applicables

11 1 Droit national

12 L'article 11 de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, dans la version applicable en l'espèce (publiée au BGBl. I n° 13/2014) dispose (extraits) :

« (1) Si l'entrepreneur réalise des opérations au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, il est habilité à émettre des factures. S'il réalise des opérations destinées à un autre entrepreneur pour les besoins de l'entreprise de celui-ci ou à une personne morale, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un entrepreneur, il est tenu d'émettre des factures. Si l'entrepreneur réalise une opération imposable de livraison de travaux ou de réalisation d'un ouvrage en rapport avec un bien immobilier qui est destinée à un non-entrepreneur, il est tenu d'émettre une facture. L'entrepreneur doit s'acquitter de son obligation d'émettre une facture dans les six mois suivant la réalisation de l'opération.

[...]

(6) Pour les factures dont le montant total ne dépasse pas 400 euros, les mentions suivantes, s'ajoutant à la date d'émission, sont suffisantes :

- 1 Le nom et l'adresse de l'entrepreneur qui a effectué la livraison ou fourni la prestation ;
- 2 la quantité et la dénomination commerciale usuelle des biens livrés ou la nature et l'étendue de l'autre prestation ;
- 3 la date de la livraison ou de l'autre prestation ou la période sur laquelle porte la prestation ;
- 4 la contrepartie et le montant de la taxe afférente à la livraison ou à l'autre prestation, totalisés, et
- 5 le taux de la taxe.

[...]

(12) Si l'entrepreneur a mentionné séparément, dans une facture afférente à une livraison ou à une autre prestation, un montant de taxe dont il n'est pas redevable en vertu de la présente loi fédérale au titre de l'opération, il est redevable de ce montant sur la base de la facture, à moins qu'il ne la rectifie en conséquence à l'égard du destinataire de la livraison ou du preneur de l'autre prestation. En cas de rectification, l'article 16, paragraphe 1, s'applique mutatis mutandis ».

13 2. Droit de l'Union

14 L'article 193 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dispose :

« La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 ter et de l'article 202 ».

15 L'article 203 de cette directive dispose :

« La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture ».

16 L'article 220, paragraphe 1, de ladite directive est libellé comme suit :

« Tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, dans les cas suivants :

1 pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie ;

[...] ».

17 C. Explications des questions préjudicielles

18 Dans la motivation de sa demande de décision préjudicielle du 21 juin 2021, le Bundesfinanzgericht avait expressément indiqué que, en 2019, les clients de P GmbH auraient été « exclusivement des consommateurs finals qui n'ont pas le droit de déduire la taxe en amont ».

19 Cette hypothèse factuelle du Bundesfinanzgericht avait déjà été remise en question lors de la [précédente] procédure préjudicielle (voir notamment les conclusions de l'avocate générale du 8 septembre 2022, C-378/21, points 38 et suivants). Dans l'arrêt du 8 décembre 2022, C-378/21, la Cour ne s'est pas penchée sur cette appréciation de l'avocate générale. La Cour a indiqué dans son arrêt que les questions posées par la juridiction de renvoi reposaient sur la prémisse selon laquelle il n'existe aucun risque de perte de recettes fiscales, dès lors que la clientèle de P GmbH était exclusivement constituée par des consommateurs finals qui ne disposent pas d'un droit à déduction de la TVA qui leur a été facturée par P GmbH. L'examen de la première question est intervenu « uniquement à la lumière de cette prémisse » (point 18).

20 C'est de cette hypothèse factuelle que le Bundesfinanzgericht est parti dans la procédure poursuivie [à la suite de la décision préjudicielle dans l'affaire C-378/21]. Désormais, il part de principe qu'il ne serait pas exclu que des clients de P GmbH aient (à tort ou à raison) déduit la TVA en amont. Il a estimé la part de ces clients à 0,5 % du chiffre d'affaires total (soit environ 112 factures sur un total de 22 557 factures).

21 C'est précisément eu égard à ce que la réponse de la Cour dans la procédure préjudicielle précédente a été expressément fondée sur le fait que tous les clients de P GmbH auraient été des consommateurs finals non autorisés à déduire la taxe

en amont, qu'il existe un doute quant à ce qui doit s'appliquer si, ne serait-ce qu'une faible partie des clients de P GmbH étaient des personnes qui sont assujetties (entrepreneurs). Dans ce cas, un risque de perte de recettes fiscales n'est pas (en tout état de cause et entièrement) exclu.

- 22 Il pourrait en être déduit que, eu égard à ce qu'il n'y a effectivement pas eu de rectification des factures (les destinataires des prestations n'ayant pas été identifiés dans les « factures de faible montant » et étant donc inconnus), le risque de perte de recettes fiscales n'a, en gros, pas été totalement éliminé en temps utile, de sorte que la société P GmbH est entièrement redevable des montants de taxe sur le chiffre d'affaires qui ont été facturés dans la totalité des factures.
- 23 Toutefois, selon ce qu'a exposé l'avocate générale, l'article 203 de la directive vise chacune des factures erronées. Il pourrait en être déduit qu'un risque de perte de recettes fiscales n'existe qu'en ce qui concerne celles des factures qui ont été adressées à des assujettis (entrepreneurs) (même si le destinataire de la prestation n'est pas mentionné sur la facture).
- 24 Dans l'hypothèse où ce serait chacune des factures erronées qui importe, il se pose en outre la question de savoir selon quels critères il convient de déterminer (le cas échéant aussi au moyen d'une estimation) quelles sont parmi ces factures erronées celles pour lesquelles un risque de perte de recettes fiscales existe. Dans ce contexte, la manière dont doit être comprise la notion de « consommateur final qui n'a pas le droit de déduire la TVA en amont » n'est pas clairement établie. La question se pose de savoir si, en ce sens, il faut entendre par consommateur final uniquement un non-assujetti ou également un assujetti qui utilise la prestation concrète uniquement à des fins privées (ou à d'autres fins ne donnant pas droit à déduction) et qui n'est donc pas autorisé à déduire la TVA en amont.
- 25 Lorsque, tel que c'est incontestablement le cas en l'espèce, un taux d'imposition trop élevé a été affiché, le risque de perte de recettes fiscales consiste en ce que le destinataire de la prestation fait valoir une taxe en amont d'un montant trop élevé. Cela concernera avant tout des cas dans lesquels des assujettis (entrepreneurs) ont recours aux prestations de P GmbH en tant que prestations préalables à leurs propres prestations imposables (par exemple, comme l'a exposé l'avocate générale au point 39 de ses conclusions, un photographe indépendant qui vend des photos réalisées sur l'aire de jeux). Dans ce cas, il existe un risque de faire valoir la TVA en amont, certes, à juste titre quant au fond, mais à tort quant au montant (parce que celui-ci est trop élevé).
- 26 Cela peut toutefois également concerner des cas dans lesquels des assujettis (entrepreneurs) utilisent les prestations à des fins privées (ou à d'autres fins ne donnant pas droit à déduction) (par exemple des clichés privés ; entrepreneurs qui visitent le parc avec leurs enfants) et que, dans cette mesure, ils font valoir la taxe en amont à tort également quant au fond. Le Verwaltungsgerichtshof part du principe que, à cet égard, la nature de la prestation fournie également peut revêtir une importance. Il est aisément concevable que, s'agissant, par exemple, des

prestations d'aire de jeux intérieure, précisément parce qu'il n'est envisageable qu'à titre exceptionnel qu'elles puissent être des prestations préalables à la prestation d'un entrepreneur, ce n'est également qu'à titre exceptionnel que l'assujetti destinataire de ces prestations fera valoir celles-ci, en tant que taxe en amont, à tort quant au fond (et, en l'espèce, également quant au montant).

- 27 À l'inverse, lorsque le destinataire de la prestation est un non-assujetti, il n'existera en général pas de risque que celui-ci fasse valoir (quant au fond et quant au montant) le montant mentionné sur la facture.
- 28 À cet égard, il pourrait le cas échéant être tenu compte de ce que les factures qui ont été émises sont des « factures de faible montant », de sorte notamment qu'il n'apparaît pas sur la facture qui est le destinataire de la prestation. Il ne saurait donc pas non plus être exclu qu'un assujetti qui n'a pas bénéficié de cette prestation utilise abusivement cette facture (voir sur d'éventuels actes abusifs, les conclusions de l'avocat général du 21 septembre 2023, C-442/22, point 2).
- 29 Globalement, s'agissant de ces questions, l'interprétation du droit de l'Union ne s'impose pas avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable (voir arrêt du 4 octobre 2018, Commission/République française, C-416/17, point 110).
- 30 C'est la raison pour laquelle, en vertu de l'article 267 TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie d'une demande de décision préjudicielle portant sur ces questions.

[OMISSIS]