

Affaire C-641/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

20 octobre 2021

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) (Autriche)

Date de la décision de renvoi :

11 octobre 2021

Requérante :

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Autorité défenderesse :

Finanzamt Österreich (administration fiscale, Autriche)

[OMISSIS]

BUNDESFINANZGERICHT (TRIBUNAL FÉDÉRAL DES FINANCES)

[OMISSIS]

RÉPUBLIQUE D'AUTRICHE

[OMISSIS]

Demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE

Parties à la procédure au principal devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) [OMISSIS] GZ. RV/7102167/2013 :

– Requérante :

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [OMISSIS] 2500 Baden, Autriche ; [OMISSIS].

– Autorité défenderesse :

Administration fiscale autrichienne, [OMISSIS] 1000 Vienne, Autriche [depuis le 1^{er} janvier 2021, en tant que successeur du Finanzamt Baden Mödling (bureau d'imposition de Baden Mödling, Autriche)].

ORDONNANCE

Dans l'affaire Climate Corporation Emissions Trading GmbH [OMISSIS], ayant pour objet le recours du 27 février 2012 formé contre l'avis relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires pour 2010 adopté le 27 janvier 2012 par le bureau d'imposition de Baden Mödling, le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a ainsi **statué** [OMISSIS] :

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question suivante conformément à l'article 267 TFUE :

Convient-il d'interpréter la directive 2006/112/CE, du Conseil, du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11) en ce sens que le lieu d'une prestation de service, qui, formellement, en vertu du droit écrit, est situé dans l'autre État membre, dans lequel se trouve le siège du destinataire de la prestation, doit être considéré par les autorités et juridictions nationales comme étant situé sur le territoire national, lorsque l'assujetti national fournissant la prestation aurait dû savoir qu'il participait, par la prestation de service fournie, à un détournement de TVA commis dans le cadre d'une chaîne d'opérations ?

Motifs

1.) Les faits

Le siège de Climate Corporation Emissions Trading GmbH (ci-après « Climate GmbH ») est situé en Autriche. Du 1^{er} au 20 avril 2010, Climate GmbH a transféré, à titre onéreux, des quotas d'émission de gaz à effet de serre à Bauduin Handelsgesellschaft mbH (ci-après « Bauduin GmbH »), qui a son siège à Hambourg (Allemagne) et était un « tampon », c'est-à-dire un participant à une fraude « carrousel » en matière de TVA. Climate GmbH aurait dû savoir que ces quotas d'émission de gaz à effet de serre seraient utilisés ultérieurement dans un autre État membre que l'Autriche aux fins de détournements de TVA. Il pouvait être attendu de Climate GmbH qu'elle ne vende pas de tels quotas à Bauduin GmbH, afin d'éviter ces détournements de TVA.

Bauduin GmbH tout comme Climate GmbH devaient être qualifiées d'assujetties au sens de la directive 2006/112.

2.) La procédure antérieure et ultérieure

Par l'avis relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires pour 2010 contesté devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances), les transferts, à titre onéreux, de quotas d'émission de gaz à effet de serre effectués par Climate GmbH à Bauduin GmbH ont été qualifiés, par le bureau d'imposition de Baden Mödling, de livraisons de biens imposables qui ne relevaient pas de l'exonération pour les livraisons intracommunautaires, car Bauduin GmbH, en tant que « missing trader » (opérateur défaillant), avait fait partie d'un « carrousel » de TVA frauduleux et car Climate GmbH savait ou aurait dû savoir que ses prestations seraient utilisées à des fins de détournements de TVA.

Climate GmbH s'oppose à la qualification des transferts de quotas d'émission en tant que livraisons et conteste qu'elle ou ses gérants aient eu connaissance ou auraient dû avoir connaissance des fraudes à la TVA. Elle fait valoir qu'elle a appliqué toutes les mesures qui s'imposent afin d'éviter que les quotas d'émission de gaz à effet de serre qu'elle a vendus à Bauduin GmbH soient impliqués dans des détournements de TVA.

Selon le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances), cela n'est pas exact : Climate GmbH ne savait certes pas que les quotas qu'elle a vendus à Bauduin GmbH étaient impliqués dans des détournements de TVA, mais elle aurait dû savoir que ceux-ci l'étaient.

Selon la jurisprudence de la Cour (arrêt du 8 décembre 2016, A et B, C-453/15, EU:C:2016:933), les transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre doivent être qualifiés de prestations de services. Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) peut réformer l'avis attaqué dans un sens ou dans l'autre, de sorte qu'il doit statuer en se fondant sur la condition selon laquelle le transfert de ces quotas doit être qualifié de prestations de services (c'est-à-dire d'autres prestations, en vertu de la terminologie employée en droit national autrichien), et non pas de livraisons.

3.) Les dispositions pertinentes

3.1) *Le droit national (interne)*

Pour les autres prestations (une notion de droit national, le droit de l'Union utilisant à cet effet la notion de « prestations de services ») qui ont été fournies postérieurement au 31 décembre 2009 à un entrepreneur (une notion de droit national, le droit de l'Union utilisant à cet effet la notion d'« assujetti »), le lieu de la prestation est déterminé à l'article 3 bis, paragraphes 5 et 6, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) autrichienne de 1994, telle que publiée au BGBI. I 52/2009, comme suit :

« (5) Aux fins de l'application des paragraphes (6) à (16) et de l'article 3 bis,

1. *est considéré comme entrepreneur un entrepreneur au sens du paragraphe 2, sachant qu'un entrepreneur qui effectue également des opérations non imposables est considéré comme un entrepreneur pour toutes les autres prestations qui lui sont fournies ;*

2. *est considéré comme entrepreneur une personne morale qui n'exerce pas d'activité entrepreneuriale et qui possède un numéro d'identification à la taxe sur le chiffre d'affaires et ;*

3. *ne sont pas considérés comme entrepreneurs une personne ou un groupement de personnes n'entrant pas dans le champ d'application des points 1 et 2.*

(6) Une autre prestation fournie à un entrepreneur au sens du paragraphe 5, points 1 et 2, est fournie, sous réserve des paragraphes 8 à 16 et de l'article 3 bis, au lieu à partir duquel le destinataire exploite son entreprise. Si l'autre prestation est fournie à l'établissement stable d'un entrepreneur, c'est le lieu de cet établissement qui est déterminant ».

3.2) Le droit de l'Union

Le droit national, qui utilise la notion de « taxe sur le chiffre d'affaires » pour la taxe en cause, et l'application qui en est faite par les autorités et les juridictions de l'État membre, doivent respecter les dispositions du droit de l'Union relatives à cette taxe, qui, en droit de l'Union, prend la dénomination de « taxe sur la valeur ajoutée ».

À cet égard, les dispositions suivantes de la directive 2006/112/CE, du Conseil, du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11) sont pertinentes :

« Article 44

Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services à son domicile ou sa résidence habituelle ».

« Article 196

La TVA est due par l'assujetti ou la personne morale non assujettie identifiée à la TVA, à qui sont fournis les services visés à l'article 44, si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre ».

Le règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil, du 17 octobre 2005, portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2005, L 288, p. 1) était « *obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre* » et n'a été abrogé qu'à compter du 1^{er} juillet 2011 par l'article 64, lu en combinaison avec l'article 65, du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2011, L 77, p. 1). Par conséquent, le règlement n° 1777/2005 est applicable *ratione temporis* aux opérations d'avril 2010, même si, formellement, le mois d'avril 2010 ne relève plus de la directive 77/388, mais de la directive 2006/112. Les articles 4 à 12 du règlement n° 1777/2005 contiennent certes diverses règles détaillées sur le lieu de l'opération imposable, mais celles-ci sont étrangères aux questions ici litigieuses.

Le règlement d'exécution n° 282/2011 n'est pas applicable, *ratione temporis*, aux opérations d'avril 2010, car il n'est entré en vigueur que le 12 avril 2011 et n'est applicable que depuis le 1^{er} juillet 2011.

4.) Explications sur la question préjudicielle

4.1) La pertinence de la question préjudicielle

Selon le libellé de la loi nationale, le lieu des prestations de services en cause fournies par Climate GmbH à Bauduin GmbH entre le 1^{er} et le 20 avril 2010 se situe, conformément à la règle de base pour le « B2B » [Business-to-business] (prestations fournies par un assujetti à un autre assujetti), c'est-à-dire conformément à l'article 3 bis, paragraphe 6, de la loi autrichienne relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, en Allemagne. Par conséquent, en vertu du droit national écrit, les prestations de services en cause ne sont pas imposables en Autriche ; en d'autres termes, en vertu de ce droit, elles ne sont pas soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires autrichienne (correspondant à la TVA).

Selon l'article 3 bis, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) allemande, le lieu de transfert des quotas d'émission de gaz à effet de serre à un entrepreneur (à un assujetti, selon la terminologie de la directive 2006/112) est le lieu à partir duquel le destinataire exploite son entreprise. Par conséquent, en l'espèce, ce lieu se trouvait en Allemagne.

En vertu de l'article 13 ter, paragraphe 1, de la loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, l'entrepreneur destinataire de la prestation est le débiteur de la taxe pour les autres prestations (prestations de services) imposables en

Allemagne fournies par un entrepreneur établi en Autriche. Par conséquent, en l'espèce, c'est Bauduin GmbH qui était la débitrice de la taxe sur le chiffre d'affaires allemande.

Ainsi, le droit interne allemand est conforme au droit de l'Union, tout comme le droit interne autrichien.

Selon le libellé de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2008/8, le lieu des prestations de services en cause fournies par Climate GmbH à Bauduin GmbH entre le 1^{er} et le 20 avril 2010 se situe, conformément à la règle de base pour le « B2B » (prestations fournies par un assujetti à un autre assujetti), c'est-à-dire conformément à l'article 44 de cette directive, en Allemagne. Par conséquent, en vertu du droit de l'Union écrit, les prestations de services en cause ne sont pas imposables en Autriche ; en d'autres termes, en vertu de ce droit, elles ne sont pas soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires autrichienne.

Selon la réponse qui a été donnée à une question préjudicielle par 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), il incombe aux autorités et aux juridictions nationales d'opposer à un assujetti, dans le cadre d'une livraison intracommunautaire, un refus du bénéfice des droits à déduction, à exonération ou à remboursement de la TVA, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus, s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que, par l'opération invoquée pour fonder le droit concerné, il participait à une fraude à la TVA commise dans le cadre d'une chaîne de livraisons.

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) a répondu à une autre question préjudicielle en ce sens qu'un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par l'opération invoquée pour fonder des droits à déduction, à exonération ou à remboursement de la TVA, il participait à une fraude à la TVA commise dans le cadre d'une chaîne de livraisons peut se voir refuser le bénéfice de ces droits, nonobstant le fait que cette fraude a été commise dans un État membre autre que l'État membre dans lequel le bénéfice de ceux-ci a été demandé et que cet assujetti a, dans ce dernier État membre, respecté les conditions formelles prévues par la législation nationale pour pouvoir bénéficier desdits droits.

Si les prestations en cause consistaient en la fourniture de biens et non, comme en l'espèce, en prestations de services, il y aurait lieu de juger, dans la présente affaire, dans le sens de 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), que Climate GmbH devrait en l'occurrence se voir refuser l'exonération pour les livraisons intracommunautaires. Le fait que Climate GmbH n'ait pas participé activement au détournement de taxe n'y ferait pas obstacle, conformément à

l'ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266).

La décision du Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) dépend de la question de savoir si, pour les prestations de services transfrontalières en cause, il y a lieu de faire une application par analogie des réponses susmentionnées aux questions préjudicielles données par 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); en d'autres termes, s'il convient d'interpréter la directive 2006/112, en vertu de son esprit, en ce sens que, contrairement au libellé de son article 44 (tel que modifié par la directive 2008/8) et contrairement au libellé de l'article 3 bis de la loi autrichienne relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, le lieu des prestations de services, dans les circonstances données, doit être considéré, aux fins de la fixation de la taxe sur [le chiffre d'affaires] autrichienne, comme se situant en Autriche.

4.2) Sur la question préjudicielle

Dans le domaine du « B2B », la comparaison entre une livraison intracommunautaire, qui sous-tendait 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), et une prestation de services transfrontalière (fournie par un assujetti établi dans un État membre à un assujetti établi dans un autre État membre) fait apparaître des similitudes, d'une part, et des différences, d'autre part :

Les similitudes :

Les livraisons intracommunautaires et les prestations de services transfrontalières au sein de l'Union concernent dans les deux cas deux États membres. En règle générale, les différentes réglementations pour ces deux types de prestations ont le même effet dans le domaine du « B2B », en ce sens qu'il n'existe une obligation fiscale pour les prestations que dans l'État membre dans lequel le destinataire de la prestation est établi. En règle générale, cette obligation fiscale vise le destinataire de la prestation de service soit en tant que taxe sur l'acquisition intracommunautaire soit en tant que taxe répercutée sur le destinataire du service (autoliquidation).

Ces similitudes pourraient indiquer que la directive 2006/112 (telle que modifiée par la directive 2008/8) doit être interprétée, en ce qui concerne les prestations de services transfrontalières, par analogie avec 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).

Les différences :

Dans le cas d'une livraison intracommunautaire effectuée par un assujetti à un autre assujetti, le lieu de la prestation se situe en règle générale au siège du fournisseur de la prestation, c'est-à-dire à l'endroit où se trouve le bien lors du transfert du pouvoir de disposition ou à l'endroit où commence le transport du bien vers le destinataire.

En revanche, dans le cas d'une prestation de services transfrontalière fournie par un assujetti à un autre assujetti, le lieu de la prestation se situe en règle générale au siège du destinataire de celle-ci.

Pour la livraison intracommunautaire de biens, la même opération, dans le domaine du « B2B », déclenche deux faits générateurs de taxe, à savoir la livraison intracommunautaire et l'acquisition intracommunautaire, la double imposition de l'opération étant en règle générale évitée par l'exonération de la première.

En revanche, pour la prestation de service transfrontalière, un seul fait générateur est prévu. L'acquisition d'une telle prestation ne constitue pas un fait générateur de taxe. Le cas échéant, l'obligation fiscale relative à la fourniture de la prestation de service est transférée du prestataire au destinataire de la prestation (autoliquidation).

Pour la livraison intracommunautaire de biens, l'État dans lequel le prestataire est établi possède un droit d'imposition qui est en règle générale neutralisé par l'exonération de la livraison intracommunautaire.

En revanche, pour une prestation de service transfrontalière qui est imposable au lieu du siège du destinataire de la prestation, l'État d'établissement du prestataire ne possède pas de droit d'imposition, de sorte qu'une exonération par l'État d'établissement n'est pas nécessaire.

Ces différences pourraient indiquer que, s'agissant des prestations de services transfrontalières, la directive 2006/112 (telle que modifiée par la directive 2008/8) ne doit pas être interprétée par analogie avec 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).

En somme, l'interprétation correcte du droit de l'Union ne semble pas s'imposer avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable [voir arrêt du 4 octobre 2018, Commission/France (Précompte mobilier) (C-416/17, EU:C:2018:811, point 110)].

Par conséquent, la Cour est saisie, à titre préjudiciel, conformément à l'article 267 TFUE, de la question énoncée ci-dessus.

[OMISSIS]

[Développements concernant la procédure nationale et les voies de recours].

[OMISSIS]

[Développements sur des aspects procéduraux de la procédure préjudicielle devant la Cour, sur la protection des données à caractère personnel ainsi que sur les dépens et une éventuelle aide juridictionnelle].

[OMISSIS]

Vienne, le 11 octobre 2021

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL