

**Affaire C-835/18**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

24 décembre 2018

**Jurisdiction de renvoi :**

Curtea de Apel Timișoara (Roumanie)

**Date de la décision de renvoi :**

21 novembre 2018

**Partie requérante :**

SC Terracult SRL

**Parties défenderesses :**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul  
Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală  
Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare  
a Contestațiilor

---

[omissis]

[omissis]

CURTEA DE APEL TIMIȘOARA (cour d'appel de Timișoara, Roumanie)

SECȚIA DE CONTENȚIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (chambre du  
contentieux administratif et fiscal)

ORDONNANCE

Audience publique du 21 novembre 2018

[omissis]

La juridiction de céans est saisie du pourvoi formé par la partie requérante, Terracult SRL, contre le jugement civil [omissis] prononcé par le Tribunalul Arad (tribunal de grande instance d'Arad, Roumanie) [omissis] dans l'affaire l'opposant aux parties défenderesses, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (direction générale régionale des finances publiques de Timișoara – administration départementale des finances publiques d'Arad – service du contrôle fiscal auprès des personnes morales n° 5) et l'Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (agence nationale d'administration fiscale – direction générale régionale des finances publiques de Timișoara – service du traitement des réclamations).

[omissis]

## LA COUR,

Devant se prononcer sur l'opportunité de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle, retient ce qui suit :

### **I. Objet du litige. Faits pertinents**

1. Le Tribunalul Arad (tribunal de grande instance d'Arad) a été saisi le 2 février 2018 du recours [omissis] introduit par la requérante, Terracult SRL, contre les défenderesses, la direction générale régionale des finances publiques de Timișoara – administration départementale des finances publiques d'Arad – service du contrôle fiscal auprès des personnes morales n° 5 et l'agence nationale d'administration fiscale – direction générale régionale des finances publiques de Timișoara – service du traitement des réclamations. Par ce recours, la requérante a demandé à la juridiction, à titre principal, d'annuler partiellement l'avis d'imposition concernant les obligations fiscales principales afférentes aux différences de bases d'imposition établies dans le cadre du contrôle fiscal n° F-AR 44/10.02.2017 effectué auprès de personnes morales, en ce qui concerne la somme de 440 241 lei roumains (RON), représentant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à une livraison de biens (colza) effectuée à Atmos Alfons Mosel Handels GmbH au cours du mois d'octobre 2013, dont le remboursement a été refusé et qui a fait l'objet d'un rappel de taxe, ainsi que d'annuler la décision rendue par la direction générale régionale des finances publiques de Timișoara (DGRFP Timișoara) sur réclamation introduite par la requérante, d'annuler les décisions relatives à des obligations fiscales accessoires représentant des intérêts et des pénalités de retard et d'ordonner la restitution de la somme payée par la société en vertu de l'avis d'imposition susmentionné.
2. Pour étayer son point de vue, la requérante a indiqué que, en ce qui concerne le rappel de TVA d'un montant de 440 241 RON imposé à Donauland SRL (qui a fusionné par absorption avec Terracult SRL), l'état de fait établi par l'équipe de contrôle fiscal était correct du point de vue du circuit commercial des

marchandises livrées au client Almos Alfons Mosel Handels GmbH au mois d'octobre 2013, en ce sens que, au moment initial (octobre 2013), en se conformant aux informations fournies par son partenaire/client, Almos Alfons Mosel Handels GmbH, selon lesquelles les marchandises achetées auprès d'elle allaient quitter le territoire roumain en transitant par la zone franche Curtici, la société avait traité cette opération économique comme une livraison intracommunautaire et a établi les factures de livraison en conséquence, en mentionnant le numéro fiscal allemand de son partenaire et sans appliquer la TVA aux sommes facturées. Ultérieurement, lors du [Or. 2] contrôle fiscal qui a abouti sur l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, elle a appris que les informations reçues initialement de son partenaire, Almos Alfons Mosel Handels GmbH, étaient incorrectes, en ce sens que l'achat des marchandises avait été effectué avec le numéro de TVA obtenu en Roumanie (et non avec le numéro de TVA allemand), que, après l'achat des marchandises, ledit partenaire ne les avait pas exportées directement dans l'espace communautaire, mais les avait revendues sur le territoire roumain à une autre entité – la société Secusigiu SRL, qui les avait ultérieurement revendues une nouvelle fois à la même société, Almos Alfons Mosel Handels GmbH, et que les marchandises avaient finalement été exportées en Allemagne.

3. La requérante estime erronée la conclusion des contrôleurs fiscaux relative à la déduction injustifiée de la somme de 440 241 RON représentant la TVA afférente aux livraisons effectuées par la requérante au client susmentionné, à la suite de la requalification de cette opération économique en tant que livraison nationale, étant donné qu'Almos Alfons Mosel Handels GmbH, qui a tant le numéro fiscal allemand DE 263250888 que celui roumain RO 28087270, est une seule et même personne morale, qui a un numéro d'enregistrement fiscal en Allemagne pour les opérations économiques effectuées sur le territoire allemand et pour celles intracommunautaires, et un numéro d'enregistrement fiscal roumain pour les opérations économiques effectuées sur le territoire roumain, et qu'elle représente du point de vue légal et contractuel un seul et même partenaire contractuel. La requérante soutient que, à cet égard, l'argument invoqué par les contrôleurs fiscaux est totalement dénué de substance, étant donné qu'il n'existe pas deux sociétés distinctes, Almos Alfons Mosel Handels GmbH Allemagne et Almos Alfons Mosel Handels GmbH Roumanie, de sorte que la simple modification du lieu de livraison des marchandises n'exigeait en aucun cas la conclusion d'un nouveau contrat de vente ou d'un acte additionnel au contrat de vente portant modification de la personne de l'acheteur (qui en substance est restée la même) ni un encaissement du prix autre que celui initial. En fait, la seule modification intervenue par rapport au circuit commercial connu initialement par la requérante a été le lieu de livraison des marchandises et implicitement le numéro de TVA (elle était informée que les marchandises étaient destinées à l'exportation dans l'espace communautaire, et pourtant en réalité celles-ci ont été revendues à une autre entité sur le territoire national).
4. La deuxième erreur de raisonnement des autorités fiscales, selon la requérante, concerne le but poursuivi par la requérante lors des démarches entreprises après le

précédent contrôle fiscal, consistant dans la rectification des factures établies initialement pour une livraison intracommunautaire et dans leur réémission conformément à la situation réelle, à savoir pour une livraison nationale, avec application du taux normal de TVA. Tous les arguments invoqués par l'autorité de contrôle fiscal sont en ce sens que la requérante aurait visé et obtenu un avantage fiscal injuste, qu'elle aurait enfreint le principe de bonne foi en matière fiscale ou que sa démarche représenterait une pratique abusive, telle que décrite dans l'arrêt [du 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163]. Ce raisonnement est erroné même au regard du principe de bonne foi énoncé dans le rapport de contrôle fiscal, où il est indiqué en substance que « le contribuable/payeur doit remplir ses obligations et exercer ses droits conformément au but dans lequel ils ont été reconnus par la loi [...] ». Or, le but primordial de l'ensemble du système de perception et déduction de la TVA dans les relations commerciales entre les personnes identifiées à la TVA consiste à assurer le respect du principe fondamental de neutralité de la TVA.

5. Le principe de neutralité de la taxe, selon la requérante, constitue un principe fondamental du système commun de TVA institué par le droit de l'Union, qui vise à soulager entièrement les entrepreneurs identifiés à la TVA du poids de la taxe afférente à toutes les activités économiques qu'ils exercent, en garantissant la neutralité de l'imposition 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. Dans le cadre des opérations économiques qui ont lieu entre deux assujettis identifiés à la TVA (comme dans notre cas), la TVA doit avoir un effet neutre tant à l'égard du vendeur qu'à l'égard de l'acheteur, le vendeur ayant le droit légitime de percevoir l'intégralité du montant de la TVA auprès de l'acheteur (de sorte que l'effet patrimonial de la taxe sur le vendeur soit égal à zéro), et l'acheteur ayant le droit légitime de déduire et récupérer l'intégralité de la valeur de la TVA due ou payée sur l'acquisition effectuée (de sorte que l'effet patrimonial de la taxe sur l'acheteur soit aussi égal à zéro). À cet égard, toute démarche effectuée par la requérante, en tant que vendeur, en vue du rétablissement du principe de neutralité de la TVA sur la transaction litigieuse représente l'exercice d'un droit légitime, étant donné que tout le mécanisme de perception et déduction de la TVA est réglementé en droit fiscal en vue du respect et de l'application du principe de neutralité de la taxe.
6. La requérante indique que, concrètement, à la suite du contrôle précédent lors duquel il a été constaté que, en réalité, les marchandises livrées n'ont pas quitté le territoire roumain, par l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, [Or. 3] on a imposé à la société de payer sur ses fonds propres l'intégralité de la somme représentant la TVA afférente à l'opération de livraison qui ne remplissait pas les conditions d'une livraison intracommunautaire. Au moment en question, la requérante s'est conformée à l'avis d'imposition, a inscrit ce supplément de TVA dans sa comptabilité et l'a effectivement payé. Toutefois, au regard du principe de neutralité de la taxe, un déséquilibre a été créé, en ce sens que, de manière anormale, la taxe afférente à cette opération de livraison n'a plus eu d'effet neutre sur la requérante en tant que vendeur, mais [cette dernière] a perdu la somme ainsi

payée et non facturée à l'acheteur. Ce déséquilibre était d'autant plus injuste que la société n'était nullement coupable de la situation constatée par l'organe de contrôle, mais a été induite en erreur quant à la destination réelle des marchandises livrées et au numéro de TVA de l'acheteur. Par conséquent, après qu'elle a appris par l'autorité fiscale le circuit réel des marchandises livrées, et que le partenaire contractuel, Almos Alfons Mosel Handels GmbH, a reconnu son erreur de communication, [la société] a fait valoir son droit légitime au rétablissement du principe de neutralité de la taxe, en rectifiant les documents de livraison conformément à la réalité des faits.

7. Étant donné que, par les corrections effectuées, à savoir la rectification des factures établies initialement pour une livraison intracommunautaire et leur réémission correcte pour une livraison nationale, elle n'a fait que rectifier les documents enregistrés dans la comptabilité conformément à la réalité factuelle de l'opération économique (reconnue en tant que telle par l'autorité fiscale), et que le but poursuivi a été le rétablissement et le respect du principe de neutralité de la taxe (garanti par la législation interne et communautaire), la requérante [omissis] estime qu'il a été considéré [de manière injustifiée] que les démarches effectuées seraient contraires au principe de bonne foi énoncé dans le code de procédure fiscale et qu'elles auraient visé l'obtention d'un avantage fiscal injuste. Bien au contraire, l'opération économique de livraison de marchandises au partenaire Almos Alfons Mosel Handels GmbH est tout à fait réelle, et la réalité des faits – certifiée en tant que telle par l'autorité fiscale – est que cette opération de livraison a eu lieu sur le territoire national.
8. Dans son mémoire en défense, l'administration départementale des finances publiques d'Arad, en son propre nom et au nom de la direction générale régionale des finances publiques de Timișoara, a indiqué que Donauland SRL avait fait l'objet d'un contrôle fiscal achevé en mars 2014 [omissis] par le rapport de contrôle fiscal n° F-AR 147/04.03.2014 et l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, mettant à la charge de Donauland SRL des dettes supplémentaires, dont le montant total de 440 241 RON représentant la TVA afférente à des livraisons de biens (colza) effectuées par Donauland SRL à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE263250888) pendant le mois d'octobre 2013, livraisons qui avaient été effectuées sur le territoire national et qui en tant que telles ne remplissent pas les conditions prévues par la législation en vigueur pour être qualifiées de livraisons intracommunautaires de biens, telles que définies à l'article 128, paragraphe (9), de la loi n° 571/2003, ces livraisons de biens (colza) étant ainsi qualifiées par les autorités fiscales de livraisons nationales, soumises au taux normal de TVA de 24 %.
11. La défenderesse indique que la requérante n'a pas contesté l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014 concernant les obligations fiscales afférentes aux différences de bases d'imposition établies lors du contrôle fiscal auprès de personnes morales, malgré le fait que, conformément à l'article 207, paragraphe (1), de l'ordonnance du gouvernement (OG) n° 92/2003, republiée, portant code de procédure fiscale, la requérante pouvait, par l'introduction d'une réclamation,



exercer la possibilité conférée par le législateur à l'article 213, paragraphe (4), de l'OG n° 92/2003, [omissis] en étayant cette réclamation par un nouvel élément de preuve, à savoir la notification mentionnée par la requérante, envoyée par son partenaire allemand, Almos Alfons Mosel Handels GmbH, le 28 mars 2014, par laquelle elle a été informée que son partenaire allemand avait constaté que les factures « sont établies avec le numéro d'identification fiscale allemand et avec le [numéro de] TVA roumain, eu égard au fait que les marchandises n'ont pas quitté le territoire roumain », et avait demandé que la facturation soit faite avec les données d'identification de la société en Roumanie.

12. La défenderesse estime que, étant donné que la requérante a ignoré la possibilité offerte par la loi d'introduire une réclamation, qui lui aurait permis de modifier l'état de fait fiscal mentionné dans l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, en soumettant la notification reçue de son partenaire allemand le 28 mars 2014, ce supplément de TVA d'un montant de 440 241 RON afférent aux opérations de livraison de colza effectuées par Donauland à son partenaire, Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888), au mois d'octobre 2013, supplément qui a été mis à la charge de Donauland SRL par [Or. 4] l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, est resté définitivement dû. Par conséquent, l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014 représente l'acte administratif fiscal par lequel il a été établi à titre définitif que les opérations de livraison de biens (colza) effectuées par Donauland SRL à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888) sont des livraisons nationales soumises au taux de TVA de 24 %, conformément à l'article 140, paragraphe (1), du code des impôts.
13. Toutefois, selon la défenderesse, après l'issue du contrôle fiscal effectué auprès de Donauland SRL, matérialisé par l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, au cours du mois de mars 2014, Donauland SRL a inscrit dans le registre technique et opérationnel (le journal des ventes pour le mois de mars 2014) un nombre total de 180 factures adressées à son partenaire, Almos Alfons Mosel Handels GmbH Allemagne, faisant apparaître des opérations économiques consistant dans la rectification des livraisons intracommunautaires réalisées au cours du mois d'octobre 2013, dans le reclassement de celles-ci dans la catégorie des livraisons nationales (sur lesquelles le taux normal de TVA a été appliqué), ainsi que dans la rectification de ces livraisons nationales sur lesquelles le taux normal de TVA a été appliqué et leur inclusion dans la catégorie des opérations de livraison de biens pour lesquelles des mesures de simplification ont été appliquées. Le traitement fiscal appliqué aux opérations scripturales présentées et décrites ci-dessus a été concrétisé dans la déclaration de TVA afférente au mois de mars 2014.
14. De l'avis de la requérante, les opérations scripturales effectuées par l'ancienne société Donauland SRL au cours du mois de mars 2014 ont annulé les effets de l'acte administratif fiscal précédent, l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, par lequel un supplément de TVA d'un montant de 440 241 RON afférent aux mêmes opérations avait été mis à sa charge à titre définitif, en ce sens que la substance économique des transactions a été requalifiée, par l'inclusion de ces livraisons de biens effectuées en vertu du contrat initial conclu avec Almos Alfons

Mosel Handels GmbH dans la catégorie des livraisons de biens pour lesquels des mesures de simplification ont été appliquées en raison de l'identification erronée de l'acheteur, conformément à la notification du 28 mars 2014, dans la mesure où, comme il est prévu à l'article 50 du code de procédure fiscale, l'acte administratif fiscal ne peut être annulé, aboli ou modifié que par l'autorité fiscale compétente et seulement dans les limites et conditions établies dans la procédure fiscale.

15. Par l'arrêt civil [omissis] du 18 mai 2018, le Tribunalul Arad (tribunal de grande instance d'Arad) a rejeté le recours introduit par la requérante, en retenant, pour l'essentiel, que, en raison du fait que la requérante n'avait pas introduit de réclamation qui lui aurait permis de modifier l'état de fait fiscal indiqué dans l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, en soumettant la notification reçue de son partenaire allemand le 28 mars 2014, conformément à l'article 213, paragraphe 4, de l'OG n° 92/2003, ce supplément de TVA d'un montant de 440 241 RON afférent aux opérations de livraison de colza effectuées par Donauland SRL à son partenaire, Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888), au mois d'octobre 2013, mis à la charge de Donauland SRL par l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, était resté dû à titre définitif. Par conséquent, la juridiction a constaté que l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014 représentait l'acte administratif fiscal par lequel il avait été établi à titre définitif que les opérations de livraison de biens (colza) effectuées par Donauland SRL à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888) représentaient des livraisons nationales soumises au taux de TVA de 24 %, conformément à l'article 140, paragraphe 1, de l'ancien code des impôts, en vigueur au moment de l'opération.
16. La Curtea de Apel Timișoara (cour d'appel de Timișoara) a été saisie le 29 juin 2018 d'une requête en pourvoi [omissis] par laquelle la requérante, Terracult SRL (qui a repris par absorption la société Donauland SRL) a demandé que le jugement attaqué soit cassé et, après renvoi, qu'il soit fait droit à sa demande, telle que formulée. Devant la cour d'appel, les parties maintiennent leurs arguments exposés lors du jugement sur le fond.

## **I. Les faits**

17. Donauland SRL [omissis] a fait l'objet d'un contrôle fiscal achevé au cours du mois de mars 2014, à la suite duquel il a été constaté que, du 10 au 14 octobre 2013, elle avait livré du colza à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888), en établissant à cet égard des factures, des bordereaux et des lettres de transport. Toutefois, après vérification des documents attestant que les biens avaient été transportés de Roumanie dans un autre État membre, il a été constaté que, pour les livraisons de colza effectuées à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888), la société contrôlée n'était pas en mesure de présenter des documents attestant du fait que les biens avaient quitté le territoire [Or. 5] de la Roumanie. Ainsi, il a été estimé que l'exonération de TVA sur les livraisons intracommunautaires de biens n'était pas applicable à la société Donauland SRL.

18. Par conséquent, les autorités de contrôle fiscal ont établi l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014 et le rapport de contrôle fiscal n° F-AR 147/04.03.2014, par lesquels des dettes supplémentaires ont été mises à la charge de la société contrôlée, Donauland SRL, dont la somme totale de 440 241 RON représentant la TVA afférente à des livraisons « de biens (colza) effectuées par Donauland SRL à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888) au cours du mois d'octobre 2013 » qui « ont été effectuées sur le territoire national et ne remplissent donc pas les conditions prévues par la législation en vigueur (il n'est pas prouvé que les biens ont été expédiés depuis un État membre vers un autre État membre par des fournisseurs ou [par la personne qui effectue la livraison] ou par une autre personne pour le compte de celles-ci) en vue du classement de celles-ci dans la catégorie des livraisons intracommunautaires de biens, telles que définies à l'article 128, paragraphe (9), de la loi n° 571/2003 ». Ainsi, par l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, l'Activitatea de Inspectie Fiscală (unité de contrôle fiscal) de l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad (administration départementale des finances publiques d'Arad) a établi que la société était redevable d'un supplément de TVA d'un montant de 440 241 RON, en classifiant les livraisons de biens (colza) effectuées par Donauland SRL à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888) dans la catégorie des livraisons nationales, qui ont été soumises au taux normal de TVA de 24 %.
19. Après l'établissement de l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014 et sans contester celui-ci, au cours du mois de mars 2014, la société Donauland SRL, en se basant sur des documents émis par son partenaire, Almos Alfons Mosel Handels GmbH Allemagne (numéro d'identification DE 263250888), a inscrit dans le registre technique et opérationnel (le journal des ventes pour le mois de mars 2014) un nombre total de 180 factures adressées à Almos Alfons Mosel Handels GmbH Allemagne (tant à l'entité indépendante qu'à son représentant fiscal de Roumanie), faisant apparaître des opérations économiques consistant dans :
- (1) la rectification des livraisons intracommunautaires réalisées au cours du mois d'octobre 2013 à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (consistant en la livraison de la quantité totale de 1 293,5 tonnes de colza) pour un montant total de 1 834 340 RON (inscrites sur les factures n°s 1321065/10.10.2013 à 1321124/14.10.2013) et la requalification de celles-ci dans la catégorie des livraisons nationales (qui ont été soumises au taux normal de TVA) par l'émission des factures n°s 1421100/27.03.2014 à 1421159/27.03.2014, au motif que les opérations en question relevaient de la catégorie des opérations taxables (« opération taxable, taux de TVA de 24 % ») sur la base des arguments suivants :
- « la facture est rectifiée [...] en raison du classement erroné au regard de la TVA » ;
  - « le lieu de chargement et le lieu de déchargement des biens se trouvent sur le territoire roumain, les biens ne quittent pas le territoire national » ;



- « l'opération ne représente pas une livraison intracommunautaire de biens » ;
- « la livraison des biens est effectuée sur le territoire de la Roumanie » ;
- « la valeur de la facture représente la base d'imposition conformément à l'article 137, paragraphe (1), sous a), du code des impôts » ;
- « le taux de TVA applicable est le taux normal de 24 % conformément à l'article 140, paragraphe (1) ».

*Les 60 factures émises le 27 mars 2014 font référence au contrat initialement conclu avec Almos Alfons Mosel Handels GmbH (numéro d'identification DE 263250888), [à savoir le contrat] n° P00323624/27.09.2013 [omissis], et portent la mention « Facture corrective conformément à l'article 159, paragraphe (3), du code des impôts ». Il est précisé distinctement que « [l]a facture est émise après contrôle sur la base de l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014 ».*

(2) la rectification des livraisons mentionnées ci-dessus, inscrites sur les factures n°s 1421100/27.03.2014 à 1421159/27.03.2014, par l'émission de 60 factures consécutives (n°s 1421160/31.03.2014 à 1421219/31.03.2014) sur lesquelles le taux normal de TVA a été appliqué, en raison de l'identification erronée de l'acheteur, conformément à la notification du 28 mars 2014 D'almos ALFONS MOSEL HANDELS GmbH Allemagne, en vertu des arguments suivants :

- « la facture est rectifiée [...] en raison de l'identification erronée de l'acheteur, conformément à la notification du 28 mars 2014 » ;
- « le lieu de chargement et le lieu de déchargement des biens se trouvaient sur le territoire roumain, les biens ne quittent pas le territoire national » ;
- « l'opération ne représente pas une livraison intracommunautaire de biens » ;
- « la livraison des biens est effectuée sur le territoire de la Roumanie » ;

**[Or. 6]** – « la valeur de la facture représente la base d'imposition conformément à l'article 137, paragraphe (1), sous a), du code des impôts » ;

- « le taux de TVA applicable est le taux normal de 24 %, conformément à l'article 140, paragraphe (1) ».

*Les 60 factures établies le 31.03.2014 font référence au contrat initialement conclu avec ALMOS ALFONS MOSEL HANDELS GmbH (n° d'identification DE 263250888) [à savoir le contrat] n° P00323624/27.09.2013 [omissis] et portent la mention « Facture corrective conformément à l'article 159, paragraphe (3), du code des impôts ».*

(3) le classement des livraisons de biens effectuées en vertu du contrat conclu avec Almos Alfons Mosel Handels GmbH Allemagne mentionnées aux points précédents dans la catégorie des opérations de livraisons de biens ayant fait l'objet

de mesures de simplification, par l'émission de 60 factures (n<sup>os</sup> 1411129/31.03.2014 à 1411188/31.03.2014) adressées à Almos Alfons Mosel Handels GmbH Allemagne, ayant le numéro fiscal RO 28087270, attribué par les autorités fiscales roumaines, par l'intermédiaire de son représentant fiscal, en raison de l'identification erronée de l'acheteur, conformément à la notification du 28 mars 2014 envoyée par Almos Alfons Mosel Handels GmbH Allemagne.

20. Relativement à ces opérations, la requérante a soutenu qu'elle avait été informée par son partenaire allemand le 28 mars 2014 que celui-ci avait constaté que les factures « sont établies avec le numéro d'identification fiscale allemand et avec le [numéro de] TVA roumain, eu égard au fait que les marchandises n'ont pas quitté le territoire roumain », raison pour laquelle celui-ci avait demandé que la facturation soit effectuée avec les données d'identification de la société en Roumanie.
21. Les factures correctives établies par la société ont été incluses dans la déclaration de TVA afférente à la période au cours de laquelle elles ont été émises (le mois de mars 2014), et la requérante a déduit [la TVA afférente à ces factures] de la TVA due pour la période en cours.
22. La vérification de la demande de remboursement de la TVA effectuée du 28 novembre 2016 au 10 février 2017 a abouti sur l'avis d'imposition relatif aux obligations fiscales principales afférentes aux différences de bases d'imposition établies dans le cadre du contrôle fiscal n<sup>o</sup> F-AR 44/10.02.2017 effectué auprès de personnes morales, mettant à la charge de Terracult SRL (qui avait acquis par absorption Donauland SRL le 1<sup>er</sup> août 2016) la somme de 440 241 RON représentant le supplément de TVA afférent à une livraison de biens (colza) effectuée à Atmos Alfons Mosel Handels GmbH du 1<sup>er</sup> octobre 2013 au 30 novembre 2013, mentionnée dans l'avis d'imposition n<sup>o</sup> F-AR 166/04.03.2014.
23. Les autorités de contrôle fiscal ont retenu ce qui suit :
  - 1) Par les enregistrements effectués sur la déclaration pour le mois de mars 2014, la société a modifié le montant total de la TVA due, en ce sens qu'elle a inscrit sur la ligne n<sup>o</sup> 1, « Livraisons intracommunautaires de biens, exonérées conformément à l'article 143, paragraphe (2), sous a) et d), du code des impôts » la somme de 1 770 776 RON avec le signe moins (« - ») et sur la ligne n<sup>o</sup> 9, « Livraisons de biens et prestations de services soumises au taux de 24 % » la somme de 1 553 866 RON avec le signe moins et la TVA afférente (avec le signe moins également) d'un montant de 372 928 RON. Par conséquent, un montant négatif de TVA de 916 735 RON (dont le remboursement a été demandé) a été calculé à la fin de la période de référence, dans les conditions où :
    - conformément au registre technique et opérationnel afférent au mois de mars 2014 (le journal des ventes pour le mois de mars 2014), la société comptabilisait la TVA perçue d'un montant de 67 313 RON (le total de la colonne n<sup>o</sup> 12 « Livraisons de biens et prestations de services – Opérations exigibles – Valeur de

la TVA ») résultant de la rectification des livraisons intracommunautaires effectuées au cours du mois d'octobre 2013, de l'enregistrement des opérations en question dans la catégorie des livraisons nationales sur lesquelles la TVA a été perçue, de la rectification des livraisons pour lesquelles le taux normal de TVA (24 %) a été appliqué, ainsi que du classement scriptural des opérations en question dans la catégorie des livraisons faisant l'objet de mesures de simplification ;

– la TVA déductible afférente à la période de référence est d'un montant de 543 807 RON.

Ainsi, les règles légales relatives à l'établissement de la déclaration de TVA n'ont pas été respectées, en ce sens que les sommes enregistrées dans la déclaration de TVA pour le mois de mars 2014 n'ont pas été harmonisées avec les sommes inscrites au registre technique et opérationnel (le journal des ventes pour le mois de mars 2014). Donauland SRL n'a pas respecté les dispositions de l'arrêté du président de l'agence nationale d'administration fiscale (OPANAF) n° 1790/2012 approuvant le modèle et le contenu du formulaire 300 de déclaration de TVA [ci-après l'« arrêté n° 1790/2012 »], et la prise en compte fiscale des opérations scripturales effectuées par Donauland SRL a été effectuée en violation des dispositions légales applicables – en l'espèce, l'annexe n° 2, [Or. 7] Instructions pour remplir le formulaire (300), « Déclaration de TVA », de l'arrêté n° 1790/2012, section « La TVA perçue », ligne 9 – conformément auxquelles dans cette rubrique « figurent les informations transcrites du journal des ventes relatif aux opérations devenues exigibles au cours de la période de référence ».

Si Donauland SRL n'avait pas effectué les opérations scripturales du mois de mars 2014, elle aurait comptabilisé un montant négatif de TVA, tel que défini à l'article 147 quater, paragraphe (1), du code des impôts, s'élevant à 476 494 RON, consistant dans la différence entre la TVA déductible d'un montant 1 015 132 RON et la TVA perçue d'un montant de 538 638 RON ; la société n'a pas été en mesure d'apporter des preuves documentaires pour étayer les mentions inscrites sur la déclaration de TVA et pour démontrer l'existence de factures correctives établies lors de la réduction de la base d'imposition de la TVA, conformément à l'article 138 de la loi n° 571/2003 portant code des impôts.

2) La requalification des livraisons intracommunautaires effectuées au cours du mois d'octobre 2013 a eu lieu après le contrôle fiscal partiel qui a constaté que des opérations économiques consistant dans des livraisons intracommunautaires de biens (céréales) avaient été effectuées, et que pour ces opérations la société n'avait pas présenté des documents qui justifieraient l'application de l'exonération de TVA. À la fin du contrôle précédent, le représentant légal de Donauland SRL a indiqué explicitement que l'accord de volonté entre les parties, « le contrat de vente n° P00323624/27.09.2013 conclu entre Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888), en qualité d'acheteur, et Donauland SRL, en qualité de vendeur, n'a pas été modifié par d'autres contrats, actes additionnels ou n'importe quels autres documents », que « nous ne détenons de documents justificatifs autres

que ceux présentés jusqu'à la date du présent [contrôle] des autorités fiscales », et que « nous avons considéré que les livraisons effectuées par Donauland SRL avaient respecté l'accord des parties, et que, à la suite du paiement effectué par Almos Alfons Mosel Handels GmbH (DE 263250888) nous avons considéré l'opération comme clôturée conformément au contrat ».

3) La substance économique de la transaction n'a pas été modifiée (les livraisons ont été toujours effectuées par Almos Alfons Mosel Handels GmbH, la contrevalueur de celles-ci a été encaissée par le partenaire intracommunautaire, le payeur étant Almos Alfons Mosel Handels GmbH Allemagne, numéro d'identification DE 263250888), en ce sens que la société n'a pas présenté de documents supplémentaires confirmant l'annulation de certaines opérations économiques qui avaient eu lieu et implicitement leur reclassement dans la catégorie des livraisons nationales (aucun document de transport confirmant la livraison des biens au représentant fiscal du bénéficiaire intracommunautaire ni aucun document relatif à l'encaissement de la contrevalueur des livraisons effectuées par l'opérateur économique roumain n'a été présenté).

4) Du point de vue fiscal, les démarches effectuées par la société sont contraires au principe de bonne foi énoncé dans le code de procédure fiscale, étant donné que, par les opérations scripturales effectuées par Donauland SRL au cours du mois de mars 2014, celle-ci a annulé les effets de l'acte administratif fiscal précédent – l'avis d'imposition n° F-AR 166/04.03.2014, qui avait mis à sa charge à titre définitif un supplément de TVA d'un montant de 440 241 RON afférent aux mêmes opérations, en ce sens que celle-ci a requalifié la substance économique des transactions en classant ces livraisons de biens effectuées sur la base du contrat initial conclu avec Almos Alfons Mosel Handels GmbH dans la catégorie des livraisons de biens auxquelles des mesures de simplification ont été appliquées, en raison de l'identification erronée de l'acheteur conformément à la notification du 28 mars 2014, dans la mesure où, comme il est prévu à l'article 50 du code de procédure fiscale, l'acte administratif fiscal peut être annulé, aboli ou modifié par la seule autorité fiscale compétente et uniquement dans les limites et conditions de la procédure fiscale.

24. Par conséquent, les autorités de contrôle fiscal ont estimé [que] cette obligation ayant une nature de supplément de TVA était restée définitivement à la charge de la société, raison pour laquelle, pour la période au cours de laquelle la requérante a déclaré la TVA à rembourser à la hauteur du montant inscrit sur la déclaration du mois de septembre 2016, celle-ci n'a pas droit à la restitution intégrale de ce montant [omissis] **[Or. 8]** [omissis].
25. L'avis d'imposition concernant les obligations fiscales principales afférentes aux différences de bases d'imposition établies dans le cadre du contrôle fiscal n° F-AR 44/10.02.2017 effectué auprès de personnes morales, par lequel a été établi un supplément de TVA d'un montant de 440 241 RON, a été attaqué par la requérante d'une réclamation administrative préalable, qui a été rejetée par la

décision n° 3150 du 14 juillet 2017 de la direction générale régionale des finances publiques de Timișoara (DGRFP Timișoara).

26. La requérante a introduit un recours contentieux administratif, qui fait l'objet de la présente affaire, pour contester l'avis d'imposition émis à son égard, le rapport de contrôle fiscal, ainsi que la décision rendue sur réclamation administrative, en faisant valoir en substance que, malgré le fait que [la société et son partenaire] se sont simplement conformés à la situation de fait réelle sur le plan fiscal et à l'article 160, paragraphe (2), sous c), du code des impôts, applicable dans cette situation, en établissant cette nouvelle série de factures correctives, l'autorité de contrôle fiscal, par les actes administratifs fiscaux contestés, a mis de nouveau à la charge de la société un supplément de TVA d'un montant de 440 241 RON (assorti des intérêts et des pénalités de retard y afférents), correspondant aux mêmes livraisons de colza effectuées en octobre 2013, en considérant que [la société] n'avait pas le droit de recouvrer cette somme en l'inscrivant dans la déclaration de TVA pour le mois au cours duquel les dernières factures correctives avaient été établies (mars 2014), en invoquant une série d'arguments formels, ce qui est contraire au principe de neutralité de la TVA.

## **II. Dispositions nationales applicables en l'espèce. Jurisprudence nationale pertinente**

27. Le droit matériel applicable en l'espèce est contenu dans les réglementations suivantes :
- Le **Cod fiscal (code des impôts) [loi n° 571/2003]**, publiée au Monitorul Oficial al României, partie I, n° 927/23.12.2003, modifiée et complétée par la loi n° 343/2006 [omissis], qui, dans son titre VI, a transposé en droit national, entre autres, 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 (ci-après la « directive TVA ») et
  - Les **Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (normes méthodologiques d'application de la loi n° 571/2003 portant code des impôts)**, approuvées par la décision [du gouvernement] n° 44 du 22 janvier 2004, publiée au Monitorul Oficial al României n° 112 du 6 février 2004, modifiée et complétée par la décision [du gouvernement] n° 670 du 4 juillet 2012 [omissis]
  - **L'OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală** republicat (ordonnance du gouvernement n° 92/2003 portant code de procédure fiscale republié)

### ARTICLE 7 du code de procédure fiscale

« Le rôle actif



[...]

(2) L'autorité fiscale est habilitée à examiner d'office la situation factuelle, à obtenir et à utiliser toutes les informations et documents nécessaires pour établir correctement la situation fiscale du contribuable. Dans le cadre de son analyse, l'autorité fiscale identifie toutes les circonstances pertinentes de l'affaire et en tient compte. »

ARTICLE 12 du code de procédure fiscale

« La bonne foi

Les relations entre contribuables et autorités fiscales doivent être fondées sur la bonne foi, en vue de remplir les exigences de la loi. »

ARTICLE 47 du code de procédure fiscale

« Abrogation ou modification des actes administratifs fiscaux

(1) Un acte administratif fiscal peut être modifié, annulé ou abrogé dans les conditions du présent code. »

ARTICLE 205 du code de procédure fiscale

« Possibilité d'introduire une réclamation

(1) Une réclamation peut être formée, conformément à la loi, contre le titre de créance ainsi que contre tout autre acte administratif fiscal. La réclamation étant une voie de recours gracieuse, elle ne prive pas [Or. 9] la personne qui s'estime lésée par un acte administratif fiscal, ou par l'absence d'un tel acte, du droit à un recours contentieux dans les conditions prévues par la loi ».

ARTICLE 207 du code de procédure fiscale

« Délai d'introduction d'une réclamation

(1) La réclamation est déposée dans un délai de 30 jours à compter de la notification de l'acte administratif fiscal, sous peine de forclusion ».

ARTICLE 213 du code de procédure fiscale

« Traitement de la réclamation

(1) L'autorité compétente, statuant sur la réclamation, contrôle les motifs de fait et de droit sur lesquels se fonde l'acte administratif fiscal. L'analyse de la réclamation tient compte des arguments des parties, des dispositions légales invoquées par celles-ci et des documents versés au dossier de l'affaire. La réclamation est traitée dans les limites de la saisine.

[...]

(4) L'auteur de la réclamation, les parties intervenantes ou leurs mandataires peuvent apporter de nouveaux éléments de preuve à l'appui de leur demande. Dans ce cas, l'autorité fiscale émettrice de l'acte administratif fiscal attaqué ou l'organe ayant effectué le contrôle, selon le cas, aura la possibilité de se prononcer sur ces nouveaux éléments ».

#### ARTICLE 159 du code des impôts

« Correction des documents

(1) La correction des informations inscrites sur les factures ou sur d'autres documents tenant lieu de facture s'effectue comme suit :

(a) dans le cas où le document n'a pas été transmis au bénéficiaire, il est annulé et un nouveau document est établi ;

(b) dans le cas où le document a été transmis au bénéficiaire, soit un nouveau document est établi, contenant, d'une part, les informations figurant dans le document initial, le numéro et la date du document corrigé, les valeurs avec le signe moins ("–"), et, d'autre part, les informations et valeurs correctes, soit un nouveau document est établi contenant les informations et les valeurs correctes et, en parallèle, un document contenant les valeurs avec le signe moins est établi, sur lequel figurent le numéro et la date du document corrigé.

[...]

(3) Les assujettis qui ont fait l'objet d'un contrôle fiscal à l'occasion duquel des erreurs dans le calcul de la taxe perçue ont été constatées, et qui sont tenus de payer ces sommes en vertu de l'acte administratif établi par l'autorité fiscale compétente, peuvent établir des factures correctives destinées aux bénéficiaires, conformément au paragraphe 1, sous b). Sur les factures établies, il sera mentionné qu'elles ont été établies après contrôle, et ces factures seront inscrites dans une rubrique séparée de la déclaration de TVA. Les bénéficiaires ont droit à déduction de cette taxe inscrite sur ces factures dans les limites et conditions établies aux articles 145 à 147 ter ».

#### Point 81 ter des normes méthodologiques d'application de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, en application de l'article 159 du code des impôts

« (1) Au sens de l'article 159, paragraphe (1), du code des impôts, le document qui tient lieu de facture est le document établi pour une livraison de biens ou une prestation de services, conformément aux obligations imposées par un accord ou traité auquel la Roumanie est partie, qui contient au moins les informations prévues à l'article 155, paragraphe (19), du code des impôts.

(2) Lorsqu'un assujetti a établi des factures en appliquant le régime d'imposition et que, ultérieurement, il rentre en possession de documents justificatifs lui permettant d'appliquer une exonération de TVA prévue à l'article 143, 144 ou 144 bis du code des impôts, celui-ci peut corriger les factures établies, conformément à l'article 159, paragraphe (1), sous (b), du code des impôts, en appliquant le régime d'exonération correspondant aux opérations effectuées.

(3) Les autorités de contrôle fiscal permettent la déduction de la TVA dans le cas où les documents contrôlés afférents aux acquisitions ne contiennent pas toutes les informations prévues à l'article 155, paragraphe (19), du code des impôts et/ou celles-ci sont incorrectes, si, au cours du contrôle fiscal auprès du bénéficiaire, les documents en question sont corrigés par le fournisseur/prestataire conformément à l'article 159 du code des impôts. Le fournisseur/prestataire a le droit d'appliquer les dispositions de l'article 159, paragraphe (1), sous (b), du code des impôts pour corriger certaines informations figurant sur la facture qui sont obligatoires conformément à l'article 155, paragraphe (19), du code des impôts, qui ont été omises ou inscrites de manière erronée, mais qui ne sont pas de nature à modifier la base d'imposition et/ou la taxe afférente aux opérations ou qui ne modifient pas le régime fiscal de l'opération facturée initialement, même s'il a fait l'objet d'un contrôle fiscal. Cette facture sera jointe à la facture [Or. 10] initiale, sans donner lieu à des enregistrements dans la déclaration de TVA pour la période imposable au cours de laquelle la correction est effectuée, ni pour le fournisseur/prestataire ni pour le bénéficiaire.

(4) Les fournisseurs/prestataires qui établissent des factures correctives après le contrôle fiscal, conformément à l'article 159, paragraphe (3), du code des impôts, inscrivent ces factures dans une rubrique séparée du journal des ventes. Ces factures seront également retranscrites dans une rubrique séparée de la déclaration de TVA, sans que [les fournisseurs/prestataires] soient tenus de percevoir la TVA inscrite sur lesdites factures. Pour éviter les abus et pour permettre l'identification des situations dans lesquelles des factures sont établies après le contrôle fiscal, les fournisseurs/prestataires mentionnent sur ces factures qu'elles ont été établies après le contrôle fiscal. Les bénéficiaires ont droit à déduction de la TVA inscrite sur ces factures dans les limites et conditions établies aux articles 145 à 147 bis du code des impôts, la taxe étant inscrite dans les rubriques de la déclaration de TVA afférentes aux acquisitions de biens et services. Les factures correctives ne peuvent pas être établies après la fin de la période prévue à l'article 147 bis, paragraphe (2), du code des impôts. »

### III. Dispositions du droit de l'Union pertinentes en l'espèce

28. La juridiction de céans estime que les dispositions applicables en l'espèce sont celles de la directive 2006/112 [omissis], qui ont été transposées en droit national par la loi n° 571/2003 portant code des impôts, à savoir :

ARTICLE [167] de la directive 2006/112

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

ARTICLE 168 de la directive 2006/112

« 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 ; [...] »

ARTICLE 178 de la directive 2006/112

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

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 [articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240] ; »

ARTICLE 179 de la directive 2006/112

« La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période.

Toutefois, les États membres peuvent obliger les assujettis qui effectuent des opérations occasionnelles visées à l'article 12 à n'exercer le droit à déduction qu'au moment de la livraison. »

ARTICLE 180 de la directive 2006/112

« Les États membres peuvent autoriser un assujetti à procéder à une déduction qui n'a pas été effectuée conformément aux articles 178 et 179 ».

ARTICLE 182 de la directive 2006/112

« Les États membres déterminent les conditions et modalités d'application des articles 180 et 181 ».

#### IV. Les raisons ayant conduit la juridiction de céans à présenter la demande de décision préjudicielle

29. La requérante, Terracult SRL, a demandé le 10 octobre 2018 que la Cour de justice de l'Union européenne soit saisie d'une demande de décision préjudicielle relative à l'interprétation et l'application des principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité (principes qui découlent des articles 167, 168, 179, 180 et 182 de la directive TVA, [Or. 11] modifiée par la directive 2010/45/UE), en estimant que, si ces principes sont correctement interprétés et appliqués, la société ne saurait être privée du droit de recouvrer la TVA indûment payée pour la seule raison que les opérations de livraison ont été effectuées dans une période qui a fait l'objet d'un contrôle fiscal à la suite duquel l'autorité fiscale a émis un avis d'imposition resté définitif parce qu'il n'a pas été contesté, parce que le système commun de TVA garantit la neutralité de l'imposition 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. La requérante fait valoir que, en vertu de ce principe, la TVA doit être neutre et ne saurait représenter une charge non récupérable pour les personnes identifiées à la TVA, de sorte que la solution adoptée par l'autorité fiscale et par la juridiction de première instance ne respecte pas ce principe, étant donné que, même si les deux parties du rapport commercial sont des assujettis valablement identifiés à la TVA en Roumanie et que les opérations de livraison de colza relèvent du champ d'application de la TVA (et, en outre, font l'objet des mesures de simplification relatives à l'autoliquidation), par l'application de la solution choisie par l'autorité fiscale, la société supporte irrémédiablement une perte de 440 241 RON, représentant une TVA qu'elle n'a jamais été réellement tenue de percevoir et de verser au Trésor public.
30. [omissis].
31. La question juridique soulevée par la requérante concerne la conformité avec les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité découlant des articles 167, 168, 179, 180 et 182 de la directive TVA, des dispositions du droit national qui établissent une procédure de contestation des actes administratifs fiscaux et de correction des factures, lorsque des données et informations supplémentaires qui imposent l'application d'un régime fiscal différent sont découvertes après le contrôle fiscal.
32. La juridiction de céans estime que la question de droit identifiée en l'espèce n'est pas identique à celle de l'affaire [omissis] C-[81]/17, Zabrus Siret (arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283), invoquée par la requérante. Toutefois, eu égard à l'interprétation donnée par la Cour dans l'affaire C-[81]/17, ainsi qu'au fait qu'il s'agisse d'un jugement en dernière instance, elle estime nécessaire d'obtenir l'interprétation de la Cour sur la question de droit en l'espèce [omissis]. [texte de la question reproduit dans le dispositif]



PAR CES MOTIFS,  
AU NOM DE LA LOI,  
DÉCIDE :

[omissis]

En vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, lu en combinaison avec l'article 19, paragraphe 3, sous b), du traité sur l'Union européenne, saisit la Cour de la question préjudicielle suivante :

La directive TVA ainsi que les principes *de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité* s'opposent-ils, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, à une pratique administrative et/ou interprétation des dispositions du droit national qui ne permet pas la correction de factures et, par conséquent, l'inclusion des factures corrigées dans la déclaration de TVA relative à la période durant laquelle la correction a été faite, au titre d'opérations effectuées pendant une période qui a fait l'objet d'un contrôle fiscal à la suite duquel les autorités fiscales ont émis un avis d'imposition devenu définitif, lorsque des données et informations supplémentaires imposant l'application d'un régime fiscal différent ont été découvertes après l'émission de l'avis d'imposition ?

[omissis]

**[Or. 12]** [omissis]

DOCUMENT D'APPUI