

Affaire C-378/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

21 juin 2021

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzgericht (Autriche)

Date de la décision de renvoi :

21 juin 2021

Partie requérante :

P GmbH

Autorité défenderesse :

Finanzamt Österreich

BFG

BUNDESFINANZGERICHT
RÉPUBLIQUE D'AUTRICHE

Affaire

RE/7100001/2021

[omissis]

**Demande de décision préjudicielle présentée conformément à
l'article 267 TFUE**

Parties au principal devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) dans l'affaire **RV/7100930/2021** :

Partie requérante :

- *****P GmbH*****[omissis]
- [omissis]

Autorité défenderesse : Finanzamt Österreich, [omissis] St. Pölten [omissis]

ORDONNANCE

Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) [omissis] a décidé, dans le cadre de la procédure relative au recours introduit par *****P GmbH***** [omissis] le

1^{er} février 2021 contre les décisions du Finanzamt Österreich (service des Finances publiques, Autriche) du 18 janvier 2021 concernant la taxe sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2019 :

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie, en application de l'article 267 TFUE, des questions préjudicielles suivantes, qui portent sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») :

1. La TVA est-elle due par l'émetteur d'une facture en vertu de l'article 203 de la directive TVA lorsque, comme en l'espèce, il ne peut y avoir de risque de perte de recettes fiscales parce que les preneurs des services ne sont pas des consommateurs finaux bénéficiant du droit à déduction ?
2. S'il est répondu par l'affirmative à la première question et que l'émetteur d'une facture est donc redevable de la TVA en vertu de l'article 203 de la directive TVA :
 - a. Peut-il ne pas être procédé à la rectification des factures à l'égard des preneurs si, d'une part, le risque d'une perte de recettes fiscales est exclu et si, d'autre part, il est en fait impossible de rectifier les factures ?
 - b. Le fait que les consommateurs finaux aient supporté la taxe dans le cadre de la contrepartie versée et que, partant, l'entrepreneur s'enrichisse en régularisant la TVA fait-il obstacle à la régularisation de celle-ci ?

II. [sursis à statuer]

III. [omissis]

Motifs

1. Antécédents du litige

- 1 La partie requérante devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) (ci-après « P GmbH ») est une société à responsabilité limitée de droit autrichien. Elle exploite une aire de jeux intérieure.
- 2 Au cours de l'exercice litigieux 2019, P GmbH a appliqué à la contrepartie exigée en rémunération de ses services (droits d'entrée dans l'aire de jeux intérieure) le taux normal de la taxe sur le chiffre d'affaires en Autriche (taux de TVA au sens de l'article 97 de la directive TVA), qui est de 20 %.

- 3 En réalité – cela est constant entre les parties et a été établi dans le cadre de la jurisprudence des plus hautes juridictions autrichiennes [voir arrêt du Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) du 27 novembre 2014, 2011/15/0079] –, ces services fournis par P GmbH au cours de l'exercice litigieux 2019 sont cependant soumis au taux réduit de 13 % [omissis].
- 4 Lors du paiement de la contrepartie, P GmbH a délivré aux clients des tickets de caisse qui sont des factures de faible montant au sens de l'article 11, paragraphe 6, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG 1994 ») (factures simplifiées au sens des dispositions combinées de l'article 238 et de l'article 226 *ter* de la directive TVA). Au cours de l'exercice litigieux 2019, P GmbH a émis, au total, 22 557 factures.
- 5 Au cours de l'exercice litigieux 2019, les clients de P GmbH étaient exclusivement des consommateurs finaux qui n'ont pas le droit de déduire la taxe en amont.
- 6 P GmbH a rectifié sa déclaration de taxe sur le chiffre d'affaires pour l'année 2019 afin que le trop-payé de la taxe soit porté à son crédit par le service des Finances publiques.
- 7 Le service des Finances publiques a refusé la rectification en invoquant deux raisons : (1) P GmbH est redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires au taux plein au titre de la facturation de celle-ci, si elle ne corrige pas ses factures ; (2) ce n'est pas P GmbH, mais ses clients qui supportent la taxe sur le chiffre d'affaires. P GmbH s'enrichirait donc en cas de régularisation de la taxe sur le chiffre d'affaires.

2. La recevabilité

- 8 En vertu de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, une juridiction peut demander à la Cour de statuer sur une question si une décision sur ce point est nécessaire pour lui permettre de rendre son jugement ou si elle estime qu'une telle décision est nécessaire.
- 9 [omissis]
- 10 [développements relatifs à la recevabilité de la demande de décision préjudicielle]
- 11 Pour le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances), l'application correcte du droit de l'Union ne s'impose pas avec une évidence telle qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable.

3. Le droit de l'Union

- 12 L'article 203 de la directive TVA dispose :

« Article 203

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

13 L'article 238 de la directive TVA dispose :

« Article 238

1. Après consultation du comité de la TVA et dans les conditions qu'ils fixent, les États membres peuvent prévoir que, sur les factures relatives à des livraisons de biens ou des prestations de services, ne figurent que les éléments prévus à l'article 226 ter dans les cas suivants :

a) lorsque le montant de la facture est supérieur à 100 EUR sans excéder 400 EUR, ou sa contre-valeur en monnaie nationale ;

b) lorsque les pratiques commerciales ou administratives du secteur d'activité concerné ou les conditions techniques d'émission de ces factures rendent particulièrement difficile le respect de toutes les obligations visées aux articles 226 ou 230.

3. La simplification prévue au paragraphe 1 n'est pas appliquée lorsque les factures doivent être émises conformément à l'article 220, paragraphe 1, points 2 et 3, ou lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre où la TVA est due ou dont l'établissement dans ledit État membre ne participe pas à la livraison ou prestation au sens de l'article 192 bis et que le redevable de la TVA est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services. »

14 L'article 226 ter de la directive TVA dispose :

« Article 226 ter

En ce qui concerne les factures simplifiées émises conformément aux articles 220 bis et 221, paragraphes 1 et 2, les États membres exigent au moins les mentions suivantes :

a) la date d'émission de la facture ;

b) l'identification de l'assujetti livrant les biens ou fournissant les services ;

c) l'identification du type de biens livrés ou de services fournis ;

d) le montant de TVA à payer ou les données permettant de le calculer ;

e) lorsque la facture émise est un document ou message assimilé à une facture conformément à l'article 219, une référence spécifique et non équivoque à cette facture initiale et les mentions spécifiques qui sont modifiées.

Ils ne peuvent pas exiger que figurent sur les factures d'autres mentions que celles visées aux articles 226, 227 et 230. »

4. Le droit national

- 15 L'article 11, paragraphes 1, 4, 5, 6 et 12, du Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (loi fédérale sur l'imposition du chiffre d'affaires, l'UStG 1994) dispose :

« Article 11 (1)

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.*
2. *L'obligation d'émettre une facture existe également si*
 - *l'entrepreneur prestataire exploite son entreprise à partir du territoire national ou si l'établissement stable à partir duquel la prestation est fournie est situé sur le territoire national,*
 - *le preneur est un entrepreneur qui acquiert la livraison ou une autre prestation pour son entreprise ou est une personne morale qui n'est pas un entrepreneur,*
 - *l'obligation fiscale au titre de la livraison ou d'une autre prestation réalisée dans l'autre État membre est transférée au preneur, et*
 - *l'entrepreneur prestataire n'exploite pas son entreprise dans cet État membre et n'y dispose pas d'un établissement stable participant à la fourniture de la prestation.*

Ce qui précède n'est pas applicable lorsque le règlement est effectué au moyen d'une note de crédit.

En ce qui concerne les autres prestations réalisées dans un autre État membre de la Communauté, pour lesquelles le preneur est redevable de la taxe conformément à l'article 196 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11 décembre 2006, p. 1), l'entrepreneur doit s'acquitter de son obligation d'émettre une

facture au plus tard le quinzième jour du mois civil qui suit le mois civil au cours duquel l'autre prestation a été réalisée.

L'obligation d'émettre une facture existe également si l'entrepreneur prestataire exploite son entreprise à partir du territoire national ou si l'établissement stable à partir duquel la prestation est fournie est situé sur le territoire national et que la livraison ou une autre prestation est réalisée sur le territoire d'un pays tiers à destination d'un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise ou à une personne morale, dans la mesure où elle n'est pas un entrepreneur.

[dispositions de droit national dépourvues de pertinence en l'espèce]

[...] [omissis]

(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.*

[dispositions de droit national dépourvues de pertinence en l'espèce]

[...]

(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. »

16 L'article 16, paragraphe 1, de l'UStG 1994 dispose :

« Article 16. (1) En cas de modification de la base d'imposition d'une opération imposable au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 et 2,

1. *l'entrepreneur qui a réalisé cette opération doit rectifier en conséquence le montant de la taxe due à ce titre et*
 2. *l'entrepreneur destinataire doit rectifier en conséquence la déduction opérée à ce titre. Les rectifications sont effectuées au titre de la période imposable au cours de laquelle la modification de la contrepartie est intervenue. »*
- 17 L'article 239a du Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (loi fédérale relative aux dispositions générales et à la procédure qui sont applicables aux contributions gérées par les autorités fiscales du gouvernement fédéral, des Länder et des communes, Bundesabgabenordnung – code fédéral des impôts, ci-après le « BAO ») dispose :
- « Article 239a*
- Lorsqu'une contribution qui, conformément à la finalité de la disposition fiscale, doit être supportée économiquement par une personne autre que le contribuable, a été supportée économiquement par une personne autre que le contribuable, il n'est pas procédé :*
1. *à l'inscription au crédit du compte fiscal,*
 2. *au remboursement, au transfert ou à la cession d'avoirs ; et*
 2. *à l'utilisation de ceux-ci pour s'acquitter de dettes fiscales,*
- si cela conduirait à un enrichissement sans cause du contribuable. »*
- 18 L'article 7 du Bundesgesetz, mit dem Bestimmungen über Preise für Sachgüter und Leistungen getroffen werden (loi fédérale portant dispositions relatives aux prix des biens et des services, Preisgesetz 1992 – loi sur les prix de 1992) dispose :
- « Article 7. Si les impôts, taxes ou droits de douane ainsi que les montants des prélèvements compensatoires pour les produits agricoles et les produits agricoles transformés, qui sont compris dans les prix des biens ou des services, sont totalement ou partiellement supprimés, les prix sont réduits à concurrence de ces montants. »*

5. Sur les questions préjudicielles

5.1. Observations liminaires

- 19 Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) se permet de rappeler que l'article 11, paragraphe 12, de l'UStG 1994 est la transposition en droit autrichien

de l'article 203 de la directive TVA pour ce qui est du cas considéré en l'espèce. De même, l'article 11, paragraphe 6, de l'UStG 1994 est la transposition de l'article 226 *ter* de la directive TVA.

5.2. Sur la première question

- 20 [omissis]
- 21 Selon une jurisprudence constante de la Cour, l'article 203 de la directive TVA vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le droit à déduction [voir arrêts du 11 avril 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, point 24, et, en dernier lieu, du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant), C-48/20, EU:C:2021:215, point 27]. Dans ce contexte, la Cour a également précisé que « *si les États membres ont la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs ainsi poursuivis et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par le droit de l'Union en la matière* » [arrêt du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant), C-48/20, EU:C:2021:215, point 28 et jurisprudence citée].
- 22 En l'espèce, il est établi que les tickets délivrés par P GmbH à ses clients lors du paiement du droit d'entrée sont des factures au sens de la directive TVA. Ces factures sont des factures simplifiées au sens des dispositions combinées de l'article 238 et de l'article 226 *ter* de la directive TVA (et, en Autriche, des factures de faible montant au sens de l'article 11, paragraphe 6, de l'UStG 1994), car elles présentent les caractéristiques de la facture qui sont requises par ces dispositions.
- 23 Selon la jurisprudence du Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) [omissis], les factures de faible montant donnent elles aussi naissance à une obligation fiscale au titre de la facturation de la taxe, en vertu de l'article 11, paragraphe 12, de l'UStG 1994 [voir arrêt du Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) du 18 février 1976, 0067/75].
- 24 L'administration fiscale autrichienne part également du principe que, lorsque le montant de la taxe qui est indiqué sur une facture de faible montant est excessif, cela entraîne une obligation fiscale au titre de la facturation de la taxe, en vertu de l'article 11, paragraphe 12, de l'UStG 1994 [voir Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (lignes directrices de 2000 relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires), point 1733].
- 25 Pour reprendre la terminologie utilisée dans la directive TVA, il ressort par conséquent de la jurisprudence et de [la position de] l'administration fiscale autrichiennes que l'émetteur de factures est redevable de la TVA en vertu de l'article 203 de la directive TVA, y compris lorsqu'il s'agit de factures simplifiées.

- 26 En l'espèce, il est cependant également établi que, au cours de l'exercice litigieux, les clients de P GmbH étaient exclusivement des consommateurs finaux qui ne bénéficient pas du droit à déduction.
- 27 La question qui se pose pour le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) est donc de savoir si l'article 203 de la directive TVA est ou non susceptible d'être appliqué dans la présente affaire. En effet, il n'y a pas en l'espèce de risque de perte de recettes fiscales du fait de la déduction de la taxe en amont par les preneurs.

5.3. Sur la deuxième question, sous a)

- 28 [omissis]
- 29 Comme la Cour de justice le reconnaît dans sa jurisprudence, la directive TVA ne prévoit « aucune disposition relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment facturée ». Il appartient dès lors « en principe aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA indûment facturée peut être régularisée » (voir arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, point 25 et jurisprudence citée).
- 30 La République d'Autriche prévoit la possibilité de rectifier des factures à l'article 11, paragraphe 12, de l'UStG 1994. Toutefois, l'article 11, paragraphe 12, de l'UStG 1994 présuppose que la facture soit rectifiée en conséquence à l'égard du preneur de l'autre prestation. Selon l'opinion majoritaire en Autriche, la facture rectifiée doit donc parvenir au preneur [omissis].
- 31 En l'espèce, il est établi que, au cours de l'exercice litigieux 2019, les clients de P GmbH étaient exclusivement des consommateurs finaux qui ne disposent pas d'un droit à déduction. Du fait de l'émission de factures simplifiées (appelées factures de faible montant en Autriche), sur lesquelles il n'est pas nécessaire de mentionner le nom et l'adresse du preneur, P GmbH ne peut plus identifier les preneurs a posteriori. P GmbH ne peut pas rectifier efficacement les factures à l'égard des preneurs, car P GmbH ne peut pas envoyer les factures rectifiées à ses clients.
- 32 En outre, un aspect pratique doit également être pris en considération dans l'affaire au principal : 22 557 factures ont été émises par P GmbH au cours de l'exercice litigieux 2019. P GmbH est donc déjà confrontée à la charge essentiellement organisationnelle représentée par la rectification de ces nombreuses factures.
- 33 En fin de compte, la rectification des factures est dès lors exclue dans les faits et P GmbH ne pourrait pas corriger le trop-payé de TVA.
- 34 Comme le souligne la Cour, « les États membres ont, certes, la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude

[...]. En particulier, la condition selon laquelle il convient de rectifier une facture erronée avant de pouvoir obtenir le remboursement de la TVA facturée par erreur est, en principe, susceptible d'assurer l'élimination du risque de perte de recettes fiscales » (voir arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, point 28 et jurisprudence citée). Cependant, ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs ainsi poursuivis et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (voir arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, point 28 et jurisprudence citée).

- 35 Pour le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances), il est établi qu'il n'y a pas de risque de perte de recettes fiscales, étant donné que la clientèle était exclusivement composée, au cours de l'exercice litigieux, de personnes ne bénéficiant pas d'un droit à déduction. Une partie de la doctrine autrichienne soutient à cet égard qu'il doit être possible de modifier la TVA même si la facture n'est pas rectifiée, en particulier lorsqu'il n'y a pas de risque de perte de recettes fiscales et qu'une rectification de la facture ne peut être effectuée d'un point de vue technique ou factuel [omissis].
- 36 Toutefois, il est possible d'opposer à ce point de vue que les assujettis n'ont pas l'obligation d'émettre des factures dans le cadre d'opérations B2C classiques, conformément à l'article 11, paragraphe 1, de l'UStG 1994. Par conséquent, P GmbH n'était pas tenue d'émettre des factures, lesquelles ne peuvent plus être rectifiées maintenant – à la suite de l'application erronée du taux normal.
- 37 En résumé, le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) se demande par conséquent si – dans l'hypothèse où l'émetteur de la facture est redevable de la TVA en vertu de l'article 203 de la directive TVA – dans un cas comme celui-ci, il peut ne pas être procédé à la rectification de la facture à l'égard des preneurs.

5.4. Sur la deuxième question, sous b)

- 38 [omissis]
- 39 Le système commun de TVA prévoit que les assujettis – en l'occurrence P GmbH – collectent la TVA en tant que redevables de la taxe et la reversent au Trésor public. En fin de compte, la TVA est cependant supportée par le consommateur final : [omissis].
- 40 Dans la présente affaire, il est possible de soutenir que l'assujetti – c'est-à-dire P GmbH – n'a pas supporté la TVA. Au contraire, la TVA a été payée par les clients dans le cadre du prix d'entrée. Par conséquent, si P GmbH régularisait la TVA, elle se verrait rembourser par le Trésor public des sommes qu'elle n'a pas du tout supportées et elle s'enrichirait ainsi. Cette logique guide également la loi autrichienne sur les prix, en vertu de laquelle, si les impôts et les taxes sont supprimés, les prix doivent être réduits à concurrence de ces montants.

- 41 Afin d'exclure cet enrichissement de P GmbH, le droit autrichien prévoit, à l'article 239a du BAO, qu'il n'est pas procédé à l'inscription au crédit du compte fiscal. Certes, au sens strict, la régularisation de la TVA et l'inscription au crédit du compte fiscal sont deux opérations distinctes¹. Le service des Finances publiques se réfère cependant à cette disposition dans le cadre du refus de la régularisation de la TVA. En outre, il est logique que si une régularisation de la TVA peut être effectuée, il ne devrait pas être procédé à l'inscription au crédit, étant donné que la TVA a précisément été supportée non par l'assujetti, mais par les clients.
- 42 La jurisprudence de la Cour semble corroborer cette approche : en effet, il ne peut pas être procédé à la restitution de la TVA lorsqu'elle entraîne un enrichissement sans cause des ayants droit (voir arrêts du 16 mai 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, point 25 ; du 18 juin 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, point 48, et du 10 avril 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, point 43).
- 43 Le reversement de la TVA aux différents consommateurs finaux est exclu en raison des circonstances déjà évoquées, étant donné que P GmbH ne peut plus identifier ses clients a posteriori.
- 44 Par conséquent, le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) s'interroge enfin sur le point de savoir si – dans l'hypothèse où l'émetteur de la facture est redevable de la TVA en vertu de l'article 203 de la directive TVA – le fait que les consommateurs finaux aient supporté la taxe dans le cadre de la contrepartie versée et que, partant, l'entrepreneur s'enrichisse en régularisant la TVA fait obstacle à une régularisation de celle-ci.

[omissis]

¹ Du point de vue du droit procédural national, seule la question de la régularisation de la TVA est d'ailleurs pendante, dans un premier temps, devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances).