

Affaire C-101/24

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

7 février 2024

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

23 août 2023

Partie défenderesse et requérante au pourvoi en Revision :

Finanzamt Hamburg-Altona

Partie requérante et défenderesse au pourvoi en Revision :

XYRALITY GmbH

[OMISSIS]

**BUNDESFINANZHOF (COUR FÉDÉRALE DES FINANCES,
ALLEMAGNE)**

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

Finanzamt Hamburg-Altona (administration fiscale)

[OMISSIS]

partie défenderesse et requérante en Revision

à

XYRALITY GmbH

[OMISSIS]

Hambourg (Allemagne)

partie requérante et défenderesse en Revision,

[OMISSIS]

ayant pour objet la TVA de 2012 à 2014,

la onzième chambre

a, le 23 août 2023, décidé :

La procédure est suspendue et la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

1) Convient-il d'appliquer l'article 28 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), dans des circonstances comme celles de l'affaire au principal, où un assujetti allemand (développeur de logiciels) a fourni, avant le 1^{er} janvier 2015, une prestation de services par voie électronique à des non-assujettis établis sur le territoire de l'Union (clients finaux) via une plateforme de téléchargement d'applications (ci-après l'« appstore ») mise à disposition par un assujetti irlandais, avec pour conséquence que l'assujetti irlandais est réputé avoir reçu ces prestations de services du développeur et les avoir fournis aux clients finaux parce que l'appstore ne mentionne le développeur en tant que prestataire et la TVA allemande que dans les confirmations de commande fournies aux clients finaux ?

2) Si la première question appelle une réponse affirmative : le lieu de la prestation de services fictivement fournie par le développeur à l'appstore en vertu de l'article 28 de la directive 2006/112 est-il situé en Irlande conformément à l'article 44 de ladite directive, ou en République fédérale d'Allemagne conformément à l'article 45 de cette même directive ?

3) S'il ressort de la réponse aux deux premières questions que le développeur n'a pas fourni de prestations de services en République fédérale d'Allemagne : le développeur est-il redevable de la TVA allemande en vertu de l'article 203 de la directive 2006/112 du fait que, conformément à ce qui a été convenu, l'appstore l'a désigné en tant que prestataire et a mentionné la TVA allemande dans ses confirmations de commande transmises par courrier électronique aux clients finaux, bien que ces derniers n'aient pas le droit de déduire la TVA en amont ?

Motifs

A.

- 1 Le litige porte sur l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'achats dits « in-app » [effectués sur une application] effectués pendant la période allant de

2012 à 2014 (ci-après la « période litigieuse »), au cours de laquelle l'article 9 bis 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 (refonte) (JO 2011, L 77, p. 1), dans la version modifiée par le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil, du 7 octobre 2013, modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services (JO 2013, L 284, p. 1), n'était pas encore entré en vigueur.

- 2 La requérante et défenderesse au pourvoi en Revision (ci-après la « requérante »), une assujettie établie en Allemagne, développe et commercialise des applications de jeux pour appareils mobiles (téléphones intelligents, tablettes, etc.). Aux fins de la commercialisation de ces applications, elle utilise notamment une plateforme commerciale numérique en ligne pour les logiciels (dite « appstore »), qui était, jusqu'au 31 décembre 2014, exploitée par X, établie en Irlande. Les clients finaux qui utilisaient des appareils mobiles dotés d'un système d'exploitation précis pouvaient, au cours de la période litigieuse, télécharger les applications de jeux de la requérante exclusivement sur l'appstore. En règle générale, l'application nécessaire à ces fins était déjà installée en usine sur l'appareil mobile. En outre, il était possible d'accéder à l'appstore via un navigateur Internet.
- 3 Pour utiliser l'appstore, il était nécessaire de procéder à une inscription préalable, les clients finaux devant fournir leurs données personnelles et enregistrer des moyens de paiement (par exemple, une carte de crédit, un compte PayPal, un bon d'achat ou similaire). En outre, ils étaient tenus d'accepter les conditions d'utilisation de l'appstore.
- 4 Selon les conditions d'utilisation en vigueur au cours de la période litigieuse, toute acquisition de contenus (par exemple, des applications, du texte, des logiciels pour appareils mobiles) donnait lieu, en plus du contrat conclu avec X concernant l'utilisation de l'appstore, à la conclusion d'un contrat supplémentaire. Il pouvait s'agir d'un contrat conclu avec X ou, lorsqu'il s'agissait de journaux (et uniquement lorsque cela était indiqué), avec le fournisseur, X représentant ce dernier, et, lorsqu'il s'agissait d'applications, avec le fournisseur de l'application concernée. En cas de défauts ou de problèmes de fonctionnement des applications, il était indiqué que le client final devait s'adresser au développeur de l'application, qui était, dans ce cas, le cocontractant. Les conditions d'utilisation ne prévoyaient pas de disposition explicite en ce qui concerne les achats « in-app ».
- 5 Au cours de la période litigieuse, l'appstore disposait d'une politique de remboursement. Aux termes de celle-ci, les clients finaux pouvaient s'adresser (également) à l'appstore dans les 48 heures suivant un achat afin d'annuler celui-ci et de réclamer un remboursement, qui était accordé sous certaines conditions.
- 6 Au cours de la période litigieuse, X a conclu avec des développeurs tels que la requérante un accord type relatif à la commercialisation de produits via l'appstore. En vertu de cet accord, c'est le développeur qui était le vendeur des produits

offerts sur l'appstore. X devait afficher les produits au nom des développeurs et les mettre à la disposition des clients finaux afin que ces derniers puissent les télécharger et les acquérir. À ce titre, X recevait une commission. Le développeur concerné fixait le prix du produit et fournissait une assistance. Le processus de paiement s'effectuait via l'appstore. X était autorisé à rembourser intégralement le prix du produit ou le montant d'une transaction in-app au nom du développeur.

- 7 Au cours de la période litigieuse, les clients finaux pouvaient accéder, sur l'appstore, à diverses applications de jeux, qui pouvaient être téléchargées. La grande majorité de ces jeux n'avaient pas été créés par X, mais par les développeurs eux-mêmes. Dans le cadre de la présentation sur l'appstore, le nom du développeur était également indiqué pour chaque jeu. Au cours de la période litigieuse, la raison sociale, la forme juridique et l'adresse de la requérante figuraient sur l'appstore.
- 8 Les applications de jeux développées par la requérante pouvaient, certes, être téléchargées gratuitement sur l'appstore. L'acquisition à titre onéreux d'améliorations ou d'autres avantages (achats in-app) permettait toutefois au client final d'avancer dans le jeu ou d'obtenir d'autres avantages. Les clients finaux pouvaient sélectionner les améliorations ou avantages souhaités dans l'application de jeu de la requérante et les faire activer moyennant paiement.
- 9 Le règlement de ces achats in-app s'effectuait via l'appstore au moyen de l'un des modes de paiement enregistrés par le client final. Après que ce dernier ait sélectionné un article payant, une fenêtre dite « pop-up » [fenêtre contextuelle] (fenêtre n° 1) s'ouvrait dans l'application de jeu. Cette fenêtre portait le logo de X. La fenêtre n° 1 indiquait le produit choisi, le prix brut ainsi que le mode de paiement. Il était également indiqué que l'acheteur consentait ainsi à ce que l'achat soit immédiatement disponible et renonçait à son droit légal de rétractation. En outre, un lien vers les conditions d'utilisation et la politique de remboursement de X était, dans chaque cas, affiché.
- 10 Après avoir cliqué sur le bouton « Acheter », une nouvelle fenêtre s'ouvrait (fenêtre n° 2), dans laquelle (sous une mise en page identique) l'objet de l'achat, le prix ainsi que le mode de paiement étaient rappelés. Dans cette fenêtre, il était nécessaire, le cas échéant, de fournir des informations supplémentaires quant au mode de paiement, par exemple, le mot de passe de l'appstore.
- 11 Après avoir cliqué sur le bouton « Confirmer », une nouvelle fenêtre (fenêtre n° 3) s'ouvrait, indiquant que le paiement avait été effectué avec succès, et portant le logo de X. Le produit acheté était à nouveau mentionné et il était indiqué que le paiement avait été effectué avec succès et que le produit avait été crédité sur le compte de l'utilisateur. Le client final pouvait ensuite immédiatement poursuivre le jeu dans l'application.
- 12 Dans les fenêtres n° 1 à 3, la requérante n'était pas mentionnée en tant que prestataire. Seuls le logo de X et les liens ci-dessus mentionnés y figuraient.

- 13 Après l'achat, le client final recevait de la part de X une confirmation de commande par courrier électronique. Ce courrier électronique comportait le logo de l'appstore et indiquait que le client avait effectué un achat auprès du développeur concerné (en l'occurrence, la requérante) sur l'appstore. En outre, le courrier électronique indiquait un numéro de commande ainsi que la date de la commande, le type et la quantité de l'article acheté et le nom de l'application pour laquelle l'article avait été acheté. Par ailleurs, le courrier électronique mentionnait le prix brut et le montant de la TVA (allemande) incluse et contenait des liens vers les conditions d'utilisation et la politique de remboursement de l'appstore.
- 14 Ensuite, les clients finaux pouvaient consulter sur une page Internet toutes les commandes effectuées via l'appstore. Sur cette page, sous les détails de l'opération, figuraient notamment le nom de l'application, la quantité et le type d'article ainsi que le prix brut. Aucune référence n'était faite au développeur (en l'occurrence, la requérante).
- 15 X facturait mensuellement les achats in-app à la requérante et recevait une commission de 30 % pour chaque achat.
- 16 La requérante a tout d'abord considéré qu'elle était le prestataire des services fournis aux clients finaux. En conséquence, elle a déclaré la TVA allemande pour les clients finaux établis dans l'Union européenne, étant donné que le lieu de la prestation se situait à son siège, conformément à l'article 3a, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») et à l'article 45 de la directive 2006/112, et elle a versé la TVA allemande à la défenderesse et requérante au pourvoi en Revision [Finanzamt Hamburg-Altona (administration fiscale), ci-après le « Finanzamt »]. En outre, elle a considéré que X lui avait fourni, à elle, la requérante, une prestation d'intermédiaire pour laquelle elle, la requérante, devait s'acquitter de la TVA en vertu de l'article 13b, paragraphe 1 et paragraphe 5, première phrase, de l'UStG. C'est sur cette base qu'elle a déposé ses déclarations de TVA pour la période litigieuse.
- 17 Le 29 janvier 2016, la requérante a déposé des déclarations de TVA rectificatives pour la période litigieuse. Elle considère désormais qu'il y avait un contrat de commission de prestation de services (article 3, paragraphe 11, de l'UStG, article 28 de la directive 2006/112). Elle est d'avis qu'elle a, elle-même, fourni ses services à X et X a fourni les services aux clients finaux. Elle estime que le lieu des prestations qu'elle a fourni à X se situe en Irlande conformément à l'article 3a, paragraphe 2, de l'UStG et à l'article 44 de la directive 2006/112. C'est pourquoi la requérante a réduit l'assiette de ses opérations en aval soumises à l'impôt en Allemagne à hauteur du montant des achats in-app réalisés par les clients finaux établis dans l'Union. Elle a également réduit à la fois le montant des prestations acquises en amont conformément à l'article 13b, paragraphe 1, de l'UstG et les montants de TVA payée en amont correspondants à hauteur de l'assiette de ce qu'elle avait tout d'abord considéré comme étant des prestations d'intermédiaire fournies par X.

- 18 À l'appui de sa position, la requérante a invoqué la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, ci-après le « BFH »), qui s'applique également, selon elle, à d'autres services fournis sur l'internet. Elle estime que, y compris s'agissant de prestations exécutées sur l'internet, la manière de se présenter vers l'extérieur joue un rôle essentiel. Elle considère que, sur le plan de la législation en matière de TVA, X est intervenue en tant que prestataire de services vis-à-vis des clients finaux. Selon elle, X exploite l'appstore, effectue le processus de commande et reçoit le paiement des clients finaux. Elle estime que, du point de vue d'un consommateur moyen, c'est X qui commercialise, dans chaque cas, le produit acheté via l'appstore. Selon elle, il en va également ainsi des achats in-app en cause en l'espèce.
- 19 À la suite d'un contrôle fiscal, le Finanzamt a estimé qu'il y avait lieu de considérer que X était un simple intermédiaire. Selon lui, si, dans chaque cas, le processus d'achat s'effectuait via l'appstore, les conditions d'utilisation étaient toutefois rappelées au client final à chaque étape de l'achat in-app. Il a considéré que X avait ainsi clairement indiqué au client final, lors de chaque achat, que les opérations étaient réalisées au nom d'un tiers et que X se contentait d'encaisser le prix. Le Finanzamt a ensuite émis, sur le fondement de l'article 164, paragraphe 2, de l'Abgabenordnung (code des impôts), des avis d'imposition à la TVA pour les périodes d'imposition 2012 à 2014, dans lesquels les modifications déclarées par la requérante n'ont pas été prises en compte. Les réclamations formées par la requérante ont été rejetées.
- 20 Le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne) a fait droit au recours dans son jugement publié dans Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 874. Il a considéré que, en tant que recours en annulation, le recours était recevable parce que les avis d'imposition à la TVA contestés étaient des décisions confirmatives. Selon lui, les opérations de la requérante ne sont pas imposables en Allemagne, étant donné que le bénéficiaire des prestations de services de la requérante est X. Il estime que le lieu de prestation se situe en Irlande conformément à l'article 3a, paragraphe 2, de l'UStG et à l'article 44 de la directive 2006/12. Il considère que l'article 3a, paragraphes 4 et 5, de l'UStG – dans son ancienne version – et l'article 58 de la directive 2006/112 ne sont pas applicables parce que tant X que les clients finaux des achats in-app étaient établis ou résidaient sur le territoire de l'Union.
- 21 Le Finanzgericht (tribunal des finances) estime qu'il s'agit d'un contrat de commission de prestation de services au sens de l'article 3, paragraphe 11, de l'UStG et de l'article 28 de la directive 2006/112. Selon lui, X a agi en son nom propre dans le cadre des achats in-app. Il considère que l'intégration des produits dans l'interface de l'appstore a eu pour conséquence que le client final moyen s'attendait à ce que X soit le cocontractant et le vendeur des produits, d'autant plus que le client final devait tout d'abord s'inscrire sur l'appstore et en accepter les conditions d'utilisation. Selon lui, les conditions d'utilisation de l'appstore ne changent rien au fait que le consommateur moyen s'attend à ce que X soit le cocontractant et le vendeur des produits achetés. Il estime que, en outre, le fait que

X agissait au nom d'autrui n'apparaissait pas suffisamment clairement. Il considère que rien d'autre ne ressort des conditions d'utilisation, étant donné que ces dernières ne prévoient aucune disposition s'agissant des achats in-app. Selon lui, en ce qui concerne les achats in-app, le fait que c'est le développeur qui est le fournisseur de ces achats n'apparaît pas suffisamment clairement. Il estime que, si les achats ont été effectués à partir du jeu et si l'interface de jeu était affichée en arrière-plan pendant le processus d'achat, le client final a toutefois été virtuellement dirigé vers l'appstore par les présentations dans les fenêtres « pop-up ». Selon lui, dans les fenêtres en question, l'achat s'est déroulé sous le logo de l'appstore, représenté de manière dominante. Il relève que les différents développeurs de jeu n'étaient pas mentionnés, tandis que les conditions d'utilisation et la politique de remboursement de l'appstore l'étaient. Selon lui, le client final considèrerait donc nécessairement que l'achat avait été effectué sur l'appstore.

- 22 Par son pourvoi en Revision, le Finanzamt invoque la violation de règles de fond ainsi que des irrégularités de procédure.
- 23 Le Finanzamt conclut à l'annulation du jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) et au rejet du recours.
- 24 La requérante conclut au rejet du pourvoi en Revision.
- 25 La requérante défend le jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) et invoque, à titre complémentaire, l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 ainsi que les notes explicatives de la Commission sur les modifications apportées en matière de TVA dans l'Union européenne en ce qui concerne le lieu de prestation des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique du 3 avril 2014, entrées en vigueur en 2015. Elle indique qu'il s'agit de dispositions explicatives de l'article 28 de la directive 2006/112, qui s'appliquent « rétroactivement » aux périodes antérieures à l'entrée en vigueur de l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011. Selon ces notes explicatives, l'article 28 de la directive 2006/112 s'appliquerait notamment aux achats in-app. Elle soutient que, en outre, le comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le « comité TVA ») a, dès 2011, convenu presque à l'unanimité que l'intermédiaire devait en principe être considéré comme un distributeur indépendant. Selon elle, il en va ainsi sauf si l'intermédiaire indique expressément au client final l'identité de celui qui est en réalité le fournisseur du service [voir lignes directrices découlant de la 93^e réunion du comité TVA du 1^{er} juillet 2011, Document C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, consultable à l'adresse suivante : https://ec.europa.eu/taxation_customs]. Elle soutient que, cependant, ce n'est précisément pas ce qu'a fait X au cours de la période litigieuse.
- 26 Le Finanzamt a rétorqué que les règles du droit de l'Union relatives à l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 n'étaient entrées en vigueur que le 1^{er} janvier 2015 et n'étaient donc pas encore applicables au cours de la

période litigieuse. Selon lui, les explications du comité TVA datant de 2011 indiquaient simplement que ce n'est qu'en l'absence de disposition expresse que le tiers peut être considéré comme agissant en son nom propre. Il soutient que les conditions générales de ventes de X prévoient toutefois une disposition expresse, de sorte que les lignes directrices ne permettent pas d'aboutir à une conclusion différente.

27 La requérante ayant proposé d'attendre l'issue de l'affaire C-695/20, Fenix International, alors pendante devant la Cour, pour le cas où le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) estimerait éventuellement que l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 est applicable, la chambre de céans a, par lettre du 12 octobre 2022, transmis aux parties les conclusions de l'avocat général Rantos dans l'affaire Fenix International (C-695/20, EU:C:2022:685) puis, le 23 février 2023, l'arrêt du 28 février 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127).

28 Cet arrêt a confirmé la position juridique de la requérante.

29 Le Finanzamt maintient que l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 (de même que sa transposition en droit allemand à l'article 3, paragraphe 11a, de l'UStG) n'est applicable qu'à partir du 1^{er} janvier 2015. Il soutient que, si l'on suivait l'avis de la requérante et du Finanzgericht (tribunal des finances), on aboutirait à une non-imposition, que l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 vise précisément à éviter. Selon lui, cette disposition ne clarifie donc pas (rétroactivement) des notions figurant à l'article 28 de la directive 2006/112, qui sont applicables depuis l'introduction de cette dernière.

B.

30 La chambre de céans sursoit à statuer et saisit la Cour de justice de l'Union européenne, conformément à l'article 267, troisième alinéa, TFUE, des questions préjudicielles énoncées dans le dispositif.

31 **I. Les dispositions applicables**

32 Les dispositions applicables à la période litigieuse sont les suivantes :

33 **1. Le droit national**

34 **Article 1, paragraphe 1, point 1, de l'UStG**

(1) Sont assujetties à la TVA les opérations suivantes :

1. les livraisons et autres prestations effectuées à titre onéreux sur le territoire national par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise. La taxation n'est pas exclue du fait que l'opération est effectuée sur le fondement d'un acte légal ou administratif ou qu'elle est considérée comme effectuée en vertu d'une disposition légale ;

35 Article 3, paragraphe 11, de l'UStG

[...]

(11) Lorsqu'un entrepreneur intervient dans la fourniture d'une autre prestation et qu'il agit en son nom propre, mais pour le compte d'autrui, il est réputé s'être fourni ce service à lui-même.

36 Article 3a de l'UStG

(1) Sous réserve des paragraphes 2 à 8 et des articles 3b, 3^e et 3f, une autre prestation est exécutée au lieu où l'entrepreneur exploite son entreprise. [...]

(2) Sous réserve des paragraphes 3 à 8 et des articles 3b, 3^e et 3f, une autre prestation qui est exécutée au profit d'un entrepreneur pour les besoins de son entreprise est exécutée au lieu où son bénéficiaire exploite son entreprise. [...]

(3) Par dérogation aux paragraphes 1 et 2 :

[...]

4. Un service d'intermédiation est fourni à un preneur qui n'est ni un entrepreneur qui acquiert cette prestation pour les besoins de son entreprise ni une personne morale n'exerçant pas d'activité entrepreneuriale à laquelle un numéro d'identification à la TVA a été attribué est fourni au lieu où l'opération d'intermédiation est réputée avoir été effectuée.

...

(4) Si le preneur d'une des autres prestations mentionnées à la deuxième phrase n'est ni un entrepreneur qui acquiert cette prestation pour les besoins de son entreprise ni une personne morale n'exerçant pas d'activité entrepreneuriale à laquelle un numéro d'identification à la TVA a été attribué, et si cette personne a son domicile ou son siège sur le territoire d'un pays tiers, la prestation est réputée être effectuée à son domicile ou siège. Au sens de la première phrase, on entend par « autres prestations » :

...

13. les autres prestations fournies par voie électronique ;

...

(5) Si le preneur d'une des autres prestations mentionnées au paragraphe 4, deuxième phrase, point 13, n'est ni un entrepreneur qui acquiert cette prestation pour les besoins de son entreprise ni une personne morale n'exerçant pas d'activité entrepreneuriale à laquelle un numéro d'identification à la TVA a été attribué, et si cette personne a son domicile ou son siège sur le territoire de l'Union, l'autre prestation est, par dérogation au paragraphe 1, réputée être

effectuée à son domicile ou siège lorsque cette prestation est effectuée par un entrepreneur qui a son siège dans un pays tiers ou qui y possède un établissement stable depuis lequel la prestation est effectuée.

37 Article 14c – Mention erronée ou injustifiée de la taxe

(1) Si l'entrepreneur a, dans une facture afférente à une livraison ou une autre prestation, mentionné séparément un montant de la taxe supérieur à celui dû pour l'opération en vertu de la présente loi (mention erronée de la taxe), il est également redevable du montant excédentaire. [...]

(2) Toute personne qui, dans une facture, mentionne séparément un montant de la taxe alors qu'elle n'est pas habilitée pour ce faire (mention injustifiée de la taxe) est redevable du montant mentionné. [...]. Le montant de la taxe dû en vertu des première et deuxième phrases peut être rectifié dans la mesure où cela n'affecte pas les recettes fiscales. Une régularisation n'affecte pas les recettes fiscales lorsque le bénéficiaire de la facture ne procède pas à une déduction de la taxe en amont ou que la taxe en amont déduite a été remboursée à l'autorité fiscale. [...]

38 Article 164, paragraphe 2, du Bürgerliches Gesetzbuch (code civil)

[...]

(2) Lorsque la volonté d'agir au nom d'autrui n'apparaît pas de manière évidente, l'absence de volonté d'agir en son nom propre n'entre pas en ligne de compte.

39 2) La directive 2006/112 (dans la version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014)

40 Article 2

1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

41 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 a son domicile ou sa résidence habituelle.

42 Article 45

Le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire 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 le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle.

43 Article 58

Le lieu des prestations de services, notamment celles visées à l'annexe II, fournies par voie électronique à des personnes non assujetties qui sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre, par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel les prestations de services sont fournies en dehors de la Communauté, ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté, est l'endroit où la personne non assujettie est établie, ou a son domicile ou sa résidence habituelle.

[...]

44 Article 203

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

45 Article 218

Pour les besoins de la présente directive, les États membres acceptent comme factures tous les documents ou messages sur papier ou sous format électronique qui remplissent les conditions déterminées par le présent chapitre.

46 ANNEXE II – LISTE INDICATIVE DES SERVICES FOURNIS PAR VOIE ÉLECTRONIQUE VISÉS À L'ARTICLE 58 ET À L'ARTICLE 59, PREMIER ALINÉA, POINT K)

- 1) La fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement ;
- 2) la fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci ;

[...]

4) la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement ;

[...]

47 3) Le règlement d'exécution n° 282/2011 (dans la version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014)

48 Article 7

1. Les « services fournis par voie électronique » visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information.

2. Le paragraphe 1 couvre, notamment :

a) – la fourniture de produits numériques en général, en ce compris les logiciels et leurs modifications ou leurs mises à jour ;

[...]

f) les services énumérés à l'annexe I.

49 Annexe I

[...]

2) Point 2 de l'annexe II de la directive 2006/112/CE :

a) logiciels utilisés en ligne ou téléchargés (notamment, programmes de passation des marchés/de comptabilité, logiciels antivirus) et leurs mises à jour ;

[...]

4) Point 4 de l'annexe II de la directive 2006/112/CE :

[...]

d) téléchargement de jeux sur les ordinateurs et les téléphones mobiles ;

e) accès à des jeux automatisés en ligne qui sont dépendants de l'internet ou de réseaux électroniques analogues et où les différents joueurs sont géographiquement distants les uns des autres.

50 4) Le règlement d'exécution n° 282/2011 (dans la version en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2015)

51 Article 9 bis

1. Aux fins de l'application de l'article 28 de la directive 2006/112/CE, lorsque des services fournis par voie électronique sont fournis par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication, d'une interface ou d'un portail tel qu'une plateforme de téléchargement pour des applications, l'assujetti qui s'entremet dans cette prestation est présumé agir, en son nom propre mais pour le compte du fournisseur de ces services, à moins que ledit fournisseur ne soit explicitement reconnu comme étant le prestataire par ledit assujetti et que cela ressorte des accords contractuels entre les parties.

Afin de pouvoir considérer le fournisseur de services fournis par voie électronique comme étant explicitement désigné en tant que prestataire de ces services par l'assujetti, les conditions suivantes sont réunies :

a) la facture émise ou mise à disposition par chaque assujetti participant à la fourniture des services fournis par voie électronique doit préciser ces services ainsi que le prestataire de ceux-ci ; b) la facture ou le reçu émis à l'intention du preneur ou mis à sa disposition doit préciser les services fournis par voie électronique et le prestataire de ceux-ci.

Aux fins du présent paragraphe, un assujetti qui, en ce qui concerne la fourniture de services fournis par voie électronique, autorise la facturation au preneur ou la fourniture des services, ou fixe les conditions générales de la fourniture, n'est pas autorisé à explicitement désigner une autre personne comme étant le prestataire de ces services.

[...]

3. Le présent article ne s'applique pas à un assujetti qui assure uniquement le traitement des paiements en rapport avec des services fournis par voie électronique [...], et qui ne participe pas à la fourniture de ces services fournis par voie électronique [...].

52 II. Questions préliminaires

53 1) [OMISSIS – point de procédure]

54 2) [OMISSIS – point de procédure]

55 III. La première question

56 La chambre de céans se demande si l'hypothèse du Finanzgericht (tribunal des finances), selon laquelle c'est X, et non la requérante, qui a fourni les prestations aux personnes qui ont effectué les achats in-app, est conforme au droit de l'Union.

- 57 1) En règle générale, les conventions de droit civil permettent de répondre à la question de savoir qui doit être considéré comme étant le prestataire dans le cadre d'une opération.
- 58 a) Habituellement, le prestataire est celui qui effectue personnellement ou fait effectuer en son nom propre par un mandataire les livraisons ou autres prestations vis-à-vis d'un tiers (voir arrêts du BFH du 12 août 2015 – XI R 43/13, BFHE 251, 253, BStBl II 2015, 919, points 26 et 27 ; du 14 février 2019 – R 47/16, BFHE 264, 76, BStBl II 2020, 424, point 27, et du 11 mars 2020 – XI R 38/18, BFHE 268, 376, point 51 ; ordonnance du BFH du 2 janvier 2018 – XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457, point 18). Par conséquent, pour répondre à la question de savoir si une prestation est imputable à la personne qui agit ou à une autre personne, il faut, en principe, déterminer si, lors de l'exécution de prestations à titre onéreux, celui qui a agi l'a fait, vis-à-vis des tiers (en l'occurrence, le client final), en son nom propre ou légitimement au nom d'autrui (voir ordonnances du BFH du 31 janvier 2002 – V B 108/01, BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622, sous II.4.a ; du 12 août 2009 – XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259 sous II.1.bb, et du 10 septembre 2015 – V R 17/14, BFH/NV 2016, 80, point 32).
- 59 b) Il en va également ainsi sur le plan du droit de l'Union. Étant donné que la situation contractuelle reflète normalement la réalité économique et commerciale des opérations, les stipulations contractuelles pertinentes constituent un élément à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'identifier le prestataire et le bénéficiaire dans une opération de « prestation de services », à moins que les stipulations contractuelles ne reflètent pas totalement la réalité économique et commerciale des opérations (voir arrêts du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, points 43 et 44, et du 2 mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, points 28 et 29 ; voir également arrêt du 24 février 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, point 58). De même, la question de savoir si l'assujetti a agi en son nom propre, mais pour le compte d'autrui, doit être examinée notamment sur la base des relations contractuelles entre les parties (voir arrêts du 14 juillet 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, point 42, et du 28 février 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, points 72 et 73).
- 60 c) Afin de tenir compte de la réalité économique et commerciale lorsqu'il s'agit d'identifier l'entrepreneur fournissant des prestations, le BFH a établi, pour certains exemples typiques, des présomptions qui ont vocation à faciliter l'identification et qui, comme l'exprime la formulation « en principe », peuvent être renversées dans certains cas :
- 61 aa) Selon la jurisprudence du BFH relative aux « achats en magasin » (voir arrêts du BFH du 7 juin 1962 – V 214/59 U, BFHE 75, 262, BStBl III 1962, 361 ; du 13 décembre 1963 – V 74/61, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 1964, 400 ; du 9 avril 1970 – V R 80/66, BFHE 98, 564, BStBl II 1970, 506 ; du 16 mars 2000 – V R 44/99, BFHE 191, 97, BStBl II 2000, 361, sous II.1.b ; ordonnance du BFH du 2 janvier 2018 – XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457, point 20), il convient de considérer qu'un client final qui achète des biens de

consommation courante ou est bénéficiaire d'autres prestations dans un magasin souhaite en principe établir relation commerciale avec le propriétaire dudit magasin.

- 62 bb) De même, selon la jurisprudence constante du BFH [voir ordonnances du BFH du 29 juin 1990 – V B 29/90, BFH/NV 1993, 55, juris, sous II. ; du 30 juillet 1990 – V B 48/90, BFH/NV 1991, 62 ; du 25 juin 1999 – V B 107/98, BFH/NV 1999, 1649, sous II.2. ; du 20 février 2001 – V B 191/00, BFH/NV 2001, 1152, sous II ; du 30 mai 2007 – V B 186/06, BFH/NV 2007, 1934, sous II.2 ; arrêt du BFH du 22 septembre 2005 – V R 52/01, BFHE 211, 562, BStBl II 2006, 278, sous II.1 ; arrêt du BFH du 3 février 2021 – XI B 45/20, BFH/NV 2021, 673, point 37), lorsqu'une personne a déclaré un commerce ou est titulaire d'une concession, elle doit en principe être considérée comme un entrepreneur fournissant des prestations, étant donné que la manière dont elle se présente vis-à-vis des tiers – y compris vis-à-vis des autorités et du Finanzamt – fait partie des indices déterminants.
- 63 Cette approche est, elle aussi, conforme au droit de l'Union ; en effet, lorsqu'il s'agit d'identifier la personne au nom de laquelle l'acte est réalisé, il convient de tenir compte, également selon la jurisprudence de la Cour, du point de savoir si l'exercice de [son] activité nécessite ou non la détention d'une autorisation des autorités publiques ainsi que de l'enseigne que porte le commerce (arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, point 43).
- 64 cc) Le BFH applique ces principes également aux services fournis par voie électronique ou en tant que services de télécommunication (voir arrêt du BFH du 15 mai 2012 – XI R 16/10, BFHE 238, 460, BStBl II 2013, 49, point 25 ; ordonnance du BFH du 3 février 2021 – XI B 45/20, BFH/NV 2021, 673, point 37).
- 65 dd) Contrairement à ce qu'estime le Finanzamt, la chambre de céans considère que, compte tenu des évolutions techniques, rien ne justifie de renoncer à appliquer par analogie la jurisprudence bien établie aux prestations de services. L'approche adoptée jusqu'à présent correspond à la réalité économique et commerciale, qui constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (voir arrêts 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, point 48, et du 4 mai 2023, Balgarska telekomunikatsionna kompania, C-127/22, EU:C:2023:381, point 48). L'article 3, paragraphe 11, de l'UStG et l'article 28 de la directive 2006/112 ne tolèrent pas les stipulations contractuelles qui ne reflètent pas la réalité économique et commerciale (arrêt du 28 février 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, point 84). Par conséquent, la chambre de céans estime que tant la jurisprudence de la Cour que l'introduction de l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 au 1^{er} janvier 2015 corroborent le point de vue défendu par le BFH dans sa jurisprudence constante.

- 66 d) L'imputation d'une opération à la personne agissant en son nom propre n'est pas affectée par la circonstance que cette personne n'agit pas dans le même temps pour son propre compte mais pour le compte d'autrui (voir arrêts du BFH du 12 mai 2011 – V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541, points 17 et suivants, et du 16 décembre 2020 – XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, point 32). Le fait d'agir pour le compte d'autrui entraîne une opération fictive supplémentaire et, partant, une double opération, de sorte que le commettant livre un bien ou fournit une prestation au commissionnaire, et ce dernier au client final (voir, à cet égard, la question 2). Le commissionnaire ne fournit pas de prestation supplémentaire au commettant (voir arrêt du BFH du 13 septembre 2022 – XI R 8/20, BFHE 277, 536, BStBl II 2023, 728, point 25).
- 67 2) Partant de ce constat, en confirmant l'arrêt du Finanzgericht (tribunal des finances), la chambre de céans entrerait en conflit avec la qualification juridique des opérations retenue par (X et par) les autorités fiscales irlandaises. Cela conduirait à une non-imposition (potentiellement définitive). Ces considérations l'amènent à poser la première question.
- 68 a) Si rien ne s'oppose à ce que les autorités fiscales d'un État membre puissent, unilatéralement, soumettre des opérations à un traitement fiscal en matière de TVA différent de celui en vertu duquel elles ont déjà été imposées dans un autre État membre (voir arrêt du 18 juin 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, point 53), les juridictions d'un État membre qui, lorsqu'elles interprètent les dispositions pertinentes du droit de l'Union et du droit national, constatent qu'une même opération fait l'objet dans un autre État membre d'un traitement différent aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée ont l'obligation, lorsque leurs décisions ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un recours juridictionnel de droit interne, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle (arrêts du 5 juillet 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, point 3 du dispositif et points 63 et suivants, et du 18 juin 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, point 51).
- 69 b) Le Finanzamt considère que cette situation est celle qui se présente en l'espèce.
- 70 aa) Le Finanzgericht (tribunal des finances) a considéré que X avait fourni les prestations aux clients finaux et que la requérante avait fourni ses prestations à X.
- 71 bb) En revanche, ainsi qu'il ressort des constatations de fait du Finanzgericht (tribunal des finances) et des factures transmises aux clients finaux, X a considéré qu'elle avait fourni une prestation à la requérante et que celle-ci avait fourni sa prestation directement aux clients finaux. Le Finanzamt a considéré qu'il s'ensuivait que les opérations n'étaient pas imposées en Irlande.
- 72 cc) Ainsi, en ce qui concerne les opérations réalisées avant le 1^{er} janvier 2015, pour lesquelles, conformément à l'article 58 de la directive 2006/112 dans son ancienne version, le lieu de prestation ne se situait pas encore à l'endroit où sont établis les bénéficiaires de la prestation sur le territoire de l'Union, il y a, dans

tous les cas non définitivement tranchés, un risque de non-imposition des opérations réalisées via l'appstore de X. En Irlande, ces opérations ne seraient pas imposées, étant donné que l'Irlande part du principe que le droit d'imposition revient à l'État membre dans lequel le développeur est établi (en l'occurrence, l'Allemagne). En Allemagne, ces opérations ne seraient pas imposées si la chambre de céans confirmait le point de vue du Finanzgericht (tribunal des finances), qui a considéré que le droit d'imposition revenait à l'Irlande.

- 73 Au regard de l'ampleur des opérations réalisées via des appstores, il semble nécessaire que la Cour apporte des précisions afin de prévenir toute divergence d'appréciation entre les États membres.
- 74 dd) La chambre de céans estime que les confirmations de commande transmises par X, qui indiquent que le client final a effectué un achat auprès des différents développeurs (en l'occurrence, la requérante) sur l'appstore de X et mentionnent la TVA allemande (voir, en ce qui concerne l'importance de la facture dans ce contexte, arrêt du 28 février 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, points 75 à 77) portent à considérer que, comme l'estiment l'Irlande et X, la requérante fournit une prestation au client final (et à considérer qu'il ne s'agit pas d'une situation relevant de l'article 3, paragraphe 11, de l'UStG et de l'article 28 de la directive 2006/11). C'est également ce qu'a tout d'abord considéré la requérante. Eu égard à la genèse de l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 et à l'objectif poursuivi par la nouvelle réglementation (voir arrêt du 28 février 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, points 15 et suivants et points 52 et suivants), il pourrait également y avoir lieu de conclure que, en ce qui concerne les périodes antérieures à l'entrée en vigueur de celle-ci, il convient de s'en tenir à la qualification pratiquée par les appstores en matière de TVA et contractuellement convenue avec les développeurs.
- 75 ee) Cependant, le fait que l'article 9 bis du règlement d'exécution n° 282/2011 concrétise le contenu normatif institué par l'article 28 de la directive 2006/112 tel qu'il a été interprété par la Cour (voir arrêt du 28 février 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, point 86) pourrait porter à considérer que les principes qui y sont énoncés pourraient également s'appliquer aux opérations réalisées par la requérante au cours de la période litigieuse (voir, de manière générale, arrêts du 16 octobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, points 45 et 46, et du 15 novembre 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, point 32). Les lignes directrices non contraignantes découlant de la 93^e réunion du comité TVA du 1^{er} juillet 2011 [Document C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709]) pourraient constituer un autre indice à cet égard. Le Finanzgericht (tribunal des finances) a jugé que le comportement de X lors de la conclusion du contrat portait à considérer que celui-ci agissait en son nom propre, que le contenu des confirmations de commande n'était pas non plus suffisamment clair et que, en outre, les confirmations de commande n'avaient été transmises qu'après la conclusion de l'opération. Par conséquent, au sens des lignes directrices de 2011, il pourrait y avoir lieu de considérer que, lors de la conclusion du contrat, X n'a pas désigné les développeurs de manière

suffisamment claire en tant que fournisseurs de services électroniques et que c'est donc X qui a fourni la prestation aux clients finaux.

76 IV. La deuxième question

- 77 Par la deuxième question, la chambre de céans demande à la Cour de clarifier les conséquences juridiques de l'article 28 de la directive 2006/112.
- 78 1) Si la première question appelle une réponse en ce sens que X est le prestataire de services, il y a un contrat de commission de prestation de services à la fois en vertu du droit national et du droit de l'Union.
- 79 a) En vertu de l'article 3, paragraphe 11, de l'UStG, il y a un contrat de commission de prestation de services lorsqu'un entrepreneur agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui intervient dans une autre prestation de services. Dans ce cas, il est réputé s'être fourni cette autre prestation à lui-même.
- 80 b) Cette disposition est fondée sur l'article 28 de la directive 2006/112. Aux termes de celle-ci, lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. Par conséquent, cette personne est considérée être l'assujetti vis-à-vis du client final [voir arrêt du 16 septembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune), C-312/19, EU:C:2020:711, points 49 et 52].
- 81 c) Ces dispositions s'appliquent à toutes les catégories de services (voir arrêt du 28 février 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, point 54). Elles requièrent qu'il existe un mandat en exécution duquel le commissionnaire intervient, pour le compte du commettant, dans la prestation de services, ce qui implique la conclusion, entre le commissionnaire et le commettant, d'un accord ayant pour objet l'attribution du mandat concerné (arrêt du 30 mars 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, point 32 ; voir également l'arrêt du BFH du 12 février 2020 – XI R 24/18, BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, point 40). Ce mandat est délivré en vertu des contrats conclus entre X et la requérante.
- 82 2) La conséquence juridique de l'application de l'article 3, paragraphe 11, de l'UStG et de l'article 28 de la directive 2006/112 est la création d'une fiction juridique de deux prestations de services identiques fournies consécutivement (voir arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, point 86).
- 83 a) L'opérateur qui constitue le commissionnaire est réputé avoir, dans un premier temps, reçu les services en question de l'opérateur pour le compte duquel il agit, qui constitue le commettant, avant de fournir, dans un second temps, personnellement ces services à un client (arrêts du 21 janvier 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, point 43, et du 28 février 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, point 54) ; il est présumé être le prestataire de ces services (arrêt du 28 février 2023, Fenix International, C-695/20,

EU:C:2023:127, point 55). La prestation fournie et l'opération réalisée dans le cadre du contrat de commission de prestation de services partagent en principe le même sort en matière de TVA (voir arrêt du BFH 25 avril 2018 – XI R 16/16, BFHE 261, 429, BStBl II 2021, 457, point 37).

- 84 aa) Si la prestation de services dans laquelle un opérateur s'entremet est soumise à la TVA, la relation juridique entre cet opérateur et l'opérateur pour le compte duquel il agit est également soumise à la TVA (voir arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, point 87).
- 85 bb) Si la prestation de services dans laquelle le commissionnaire s'entremet est exonérée de la TVA, cette exonération est de même applicable à la relation juridique entre le commettant et le commissionnaire (arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, point 36 ; voir également les arrêts du BFH du 25 mai 2000 – V R 66/99, BFHE 191, 458, BStBl II 2004, 310, sous II.3. ; du 31 janvier 2002 – V R 40, 41/00, BFHE 197, 377, BStBl II 2004, 315, point 3 du dispositif et sous II.2.c bb).
- 86 cc) Une égalité de traitement totale entre un commissionnaire et un mandataire ne s'impose toutefois pas. Le principe de neutralité n'est pas enfreint, étant donné que le droit de l'Union prévoit des règles particulières pour les prestations de services fournies par un commissionnaire, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui diffèrent de celles régissant les prestations fournies par un mandataire, agissant au nom et pour le compte d'autrui (voir arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, point 38).
- 87 b) La portée de cette fiction fait l'objet de controverses en Allemagne (en résumé Suabedissen, HFR 2020, 731, sous 3.c) :
- 88 aa) Auparavant, le BFH considérait que la fiction n'avait pas uniquement pour effet que certaines dispositions applicables à la prestation fournie (telles que, par exemple, en ce qui concerne le lieu de l'autre prestation, l'article 3a de l'USStG) devaient être appliquées par analogie à l'opération réalisée par le commissionnaire, mais que, en outre, cette prestation devait en principe être traitée globalement de la même manière que la prestation fournie (arrêt du BFH du 29 août 2002 – V R 8/02, BFHE 199, 88, BStBl II 2004, 320, sous II.1.b), afin de parvenir à une égalité de traitement entre la prestation fournie et l'opération réalisée par le commissionnaire (voir arrêt du BFH du 25 mai 2000 – VR 66/99, BFHE 191, 458, BStBl II 2004, 310, sous II.3.). Par conséquent, le BFH a considéré, par exemple, que les prestations fournies par une commissionnaire établie en Allemagne n'étaient pas imposables sur le territoire national au motif que la commettante était établie sur le territoire d'un pays tiers (arrêt du BFH du 2 mars 2006 – V R 25/03, BFHE 213, 134, BStBl II 2006, 788, point 3 du dispositif et sous II.2.c) ; il a estimé que ce n'était pas le lieu où était établie la commissionnaire (sur le territoire national) qui était pertinent pour déterminer le lieu de la prestation fournie par la commissionnaire à ses clients, mais celui où était établie la commettante (en l'occurrence, sur le territoire d'un pays tiers). Cet

arrêt est également cité par l'administration fiscale allemande [section 3, point 15, paragraphe 6, troisième exemple, quatorzième phrase, de l'Umsatzsteuer-Anwendungserrlass (instruction relative à l'application de la TVA)]. Une partie de la doctrine soutient également ce point de vue (BeckOK UStG/Hahn, 38e éd. [17 septembre 2023], article 3 de l'UStG, points 696 et 687 ; Heuermann dans Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, article 3, points 727 et 737 ; Huschens/Höink dans Offerhaus/Söhn/Lange, article 3 de l'UStG, point 410). Selon les partisans de cette thèse, le lieu de prestation est une caractéristique liée à la prestation et ne change pas lorsqu'un commissionnaire intervient.

- 89 bb) En revanche, le BFH a, par la suite, considéré que la fiction ne s'appliquait pas lorsque le lieu de prestation dépendait de caractéristiques (par exemple, de la qualité d'assujetti) liées à la personne du fournisseur de la prestation ou à celle du bénéficiaire de cette dernière (arrêt du BFH du 18 novembre 2021 – VR 38/19, BFHE 274, 355, point 57). Pour les années 2014 à 2016, le lieu de la prestation fournie par une commettante à une commissionnaire établie dans un pays tiers a été déterminé, conformément à l'article 3a, paragraphe 2, de l'UStG et à l'article 44 de la directive 2006/112, en fonction du lieu où la commissionnaire était établie (dans un pays tiers), de sorte que le lieu de la prestation n'était pas situé sur le territoire national, bien que la commettante (ainsi que, potentiellement, une partie des clients finaux) fut établie sur le territoire national (ou qu'une partie des clients finaux le soit sur le territoire de l'Union). L'administration fiscale allemande défend également ce point de vue (voir, par exemple, section 3, point 15, paragraphe 2, deuxième phrase, paragraphe 7, cinquième exemple, septième et huitième phrases de l'instruction relative à l'application de la TVA), de même qu'une partie de la doctrine (Bunjes/Brandl, UStG, 22^e éd., article 3, point 298 ; Fritsch dans Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, article 3, point 699.8 ; Herbert dans Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, article 3, paragraphe 11, point 23 ; Nieskens dans Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, article 3, point 4468 ; Wäger dans Wäger, UStG, 2^e éd., article 3, point 619). Selon les partisans de cette thèse, les effets de la fiction sont, en définitive, exclusivement limités à l'objet de la prestation et à la date à laquelle cette prestation est fournie ; le lieu de la prestation est susceptible de changer lorsqu'un commissionnaire intervient.
- 90 cc) Dans l'arrêt du 12 février 2020 (XI R 24/18 – BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191), la chambre de céans pouvait laisser ouverte la question de savoir quelle était la portée de la fiction, étant donné qu'elle a écarté l'existence d'un contrat de commission de prestation de services dans cette affaire.
- 91 c) La chambre de céans estime que la réponse à la deuxième question n'est pas sans susciter des doutes en droit de l'Union.
- 92 aa) D'une part, on pourrait envisager, sur le plan de la TVA, de traiter la relation juridique entre le commissionnaire et le commettant pour le compte duquel il agit entièrement de la même manière que la prestation de services dans laquelle le commissionnaire s'entretient. La fiction prévue à l'article 28 de la

directive 2006/112 s'étendrait à l'ensemble de la prestation, c'est-à-dire que les deux prestations (celle fournie par le commettant au commissionnaire et celle fournie par le commissionnaire au client final) seraient traitées comme elles le seraient si le commettant fournissait directement la prestation au client final.

- 93 À l'appui de ce point de vue, on pourrait avancer que la réglementation porte sur une fiction juridique et que, en adoptant ce point de vue, l'existence d'une opération fictive supplémentaire ne modifierait pas le résultat au regard de la législation en matière de TVA. Les prestations de services seraient traitées de la même manière, qu'elles soient fournies de manière directe ou indirecte. La taxation d'une prestation ne dépendrait pas du mode de vente. Les recettes fiscales seraient conservées par l'État membre auquel elles reviendraient conformément aux règles du droit de l'Union applicables à la fourniture directe d'une prestation et ce, pour un montant égal à celui perçu au titre de la fourniture directe d'une prestation. De même, par exemple, l'exonération accordée à un commettant qui est un organisme reconnu par un État membre ne serait pas perdue du fait que le commissionnaire n'est pas lui-même un organisme reconnu. Dans le même temps, cette approche permettrait de prévenir d'éventuels contournements ou abus.
- 94 Dans le cadre du présent litige, en cas de fourniture directe de la prestation, le lieu de la prestation fournie par la requérante se situerait sur le territoire national. Aucune exonération ne s'applique. C'est le taux normal de TVA qui s'applique. Si l'on adoptait cette approche, il en irait de même en ce qui concerne la prestation fictive fournie par la requérante à X.
- 95 bb) D'autre part, il serait concevable qu'au moins le lieu de la prestation dans laquelle s'entretient le commissionnaire détermine également le lieu de la prestation entre le commettant et le commissionnaire. Comme le BFH l'avait auparavant admis (voir arrêt du BFH du 29 août 2002 – VR 8/02, BFHE 199, 88, BStBl II 2004, 320, sous II.1.b), la fiction s'étendrait au moins au lieu de la prestation. Il pourrait en être ainsi, par exemple, si le lieu de la prestation fournie par la requérante à X était, lui aussi, déterminé conformément à l'article 45 de la directive 2006/112 bien que X soit un assujetti, étant donné que les services fournis dans lesquels s'entretient X sont des services fournis par voie électronique à des non-assujettis auxquels s'applique l'article 45 de la directive 2006/112.
- 96 De ce point de vue également, le lieu de la prestation fictive fournie par la requérante à X se situerait sur le territoire national.
- 97 cc) Enfin, on pourrait imaginer que, comme l'a récemment considéré le BFH, le lieu de la prestation dans laquelle s'entretient le commissionnaire et le lieu de la prestation entre le commettant et le commissionnaire soient déterminés séparément conformément aux articles 44 et 45 de la directive 2006/112. Cette approche pourrait être étayée par l'arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489, point 38) ainsi que par les conclusions de l'avocat général Jääskinen dans l'affaire Lebara (C-520/10, EU:C:2011:818, points 50 et 71). La fourniture d'une prestation fictive par le commettant au commissionnaire

aurait pour conséquence que, sous l'empire des articles 44 et 45 de la directive 2006/112, le lieu des prestations se déplacerait systématiquement, en l'absence de disposition spécifique relative au lieu de prestation, vers le lieu où le commissionnaire est établi. La fourniture de la prestation de mandat par le commissionnaire au commettant (qui, en soi, est fournie au lieu où le commettant est établi, conformément à l'article 44 de la directive 2006/112) aurait pour effet paradoxal que, compte tenu de l'existence de la fiction, le lieu d'exécution de l'ensemble des prestations ne serait plus celui auquel est établi le commettant. La chambre de céans se demande si cette approche correspond à la réalité commerciale et économique du contrat de commission de prestation de services.

98 Dans le cadre du présent litige, cette approche conduirait à ce que le lieu de la prestation fictive fournie par la requérante à X soit situé en Irlande, conformément à l'article 44 de la directive 2006/112, étant donné que X est un assujéti qui a reçu la prestation fictive de la requérante pour les besoins de son entreprise. Le lieu de la prestation fournie par X aux clients finaux serait également situé en Irlande, conformément à l'article 45 de la directive 2006/112.

99 V. La troisième question

100 La troisième question vise à déterminer les conséquences du fait que X ait, avec l'accord de la requérante, envoyé par courrier électronique des confirmations de commande indiquant que des achats ont été effectués auprès de la requérante sur l'appstore et mentionnant le prix brut ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée allemande qui y est incluse.

101 1) La chambre de céans s'est demandé si la requérante était, en vertu de l'article 203 de la directive 2006/112, redevable de la TVA mentionnée en son nom et avec son accord, étant donné que les confirmations de commande envoyées par X par courrier électronique sont susceptibles de constituer des factures au sens de l'article 203 de la directive 2006/112. Le droit de X d'émettre des factures au nom de la requérante résulte des accords conclus entre X et la requérante, tels qu'ils ont été identifiés par le Finanzgericht (tribunal des finances). X était uniquement censé recevoir une commission. Les clients finaux ont également consenti à la transmission des confirmations de commande par voie électronique. L'éventuel non-respect des conditions prévues aux articles 233 et suivants de la directive 2006/112 n'est pas susceptible d'avoir une incidence décisive à l'égard de la qualité de redevable au titre de l'article 203 de la directive 2006/112.

102 2) Cependant, l'arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968) pourrait faire obstacle à l'hypothèse selon laquelle la requérante aurait la qualité de redevable conformément à l'article 14c de l'UStG et à l'article 203 de la directive 2006/112, comme l'envisage la chambre de céans sur la base des confirmations de commande établies par X au nom de la requérante.

- 103 a) Les opérations litigieuses en l'espèce sont des opérations qui n'ont pas été fournies à des assujettis pour les besoins de leur entreprise. Eu égard à la nature des prestations et à l'examen effectué par le Finanzgericht (tribunal des finances) de l'article 58 de la directive 2006/112, dont les conditions n'étaient pas remplies pour d'autres raisons (voir également sous III.2.b.cc), ces prestations ne sont vraisemblablement acquises aux fins d'activités économiques taxées que dans des cas exceptionnellement rares. L'arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968) pourrait être interprété en ce sens que la requérante n'est alors pas redevable de la TVA en vertu de l'article 203 de la directive 2006/112. La Cour avait déjà indiqué auparavant qu'il s'agissait d'éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le droit à déduction de la TVA en amont [voir arrêts du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, point 28 ; du 31 janvier 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, point 32 ; du 31 janvier 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, point 36 ; du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, point 24 ; du 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, point 32, et du 18 mars 2021, P (Cartes de carburant), C-48/20, EU:C:2021:215, point 27 ; voir également l'arrêt du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, point 29, relatif au régime de l'autoliquidation de la TVA, avec d'autres références].
- 104 b) Néanmoins, cette formulation pourrait également ne viser que le cas typique du risque de pertes de recettes fiscales, le champ d'application n'ayant peut-être pas été réduit à ce cas dans des décisions antérieures parce qu'il s'agissait, certes la plupart du temps, mais pas exclusivement, de questions relatives à la déduction de la TVA en amont (voir arrêts du 13 décembre 1989, Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, points 17 et 18 ; du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, point 56 et suivants, et du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a., C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 50 et suivants, en ce qui concerne la qualité de redevable fondée sur des factures adressées à l'État qui n'agit pas en tant qu'assujetti).
- 105 c) Bien que les destinataires des prestations soient des non-assujettis, il pourrait y avoir, en l'espèce, un risque de perte de recettes fiscales, que l'article 203 de la directive 2006/112 vise également à éviter. En effet, l'exigence de mention sur une facture vise également à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude (voir arrêts du 17 septembre 1997, Langhorst, C-141/96, EU:C:1997:417, points 17 et 20 ; du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, point 27, et du 15 novembre 2017, Geissel et Butin, C-374/16 et C-375/16, EU:C:2017:867, point 41, ainsi que considérant 46 de la directive 2006/112). En tout état de cause, lorsque plusieurs assujettis sont impliqués dans la prestation de services, tant le fait, pour la commettante (la requérante), d'autoriser, sur une facture, le rattachement d'une prestation à un prestataire qui (de son point de vue) n'est pas le bon que le fait, pour cette commettante, d'autoriser, sur une facture, le rattachement de ladite prestation à un créancier fiscal qui (de son point de vue) n'est pas le bon présentent un risque de perte des recettes fiscales de l'Union et ce, même lorsque

le client n'a pas le droit de déduire la TVA en amont. Selon l'argumentation du Finanzamt, les opérations risquent d'échapper définitivement à la taxation parce que l'Irlande considère que le droit d'imposition revient à l'Allemagne, ce qui correspond aux confirmations de commande, tandis que le Finanzgericht (tribunal des finances) considère que c'est à l'Irlande que revient de taxer X, ce qui est contraire à ces confirmations de commande.

106 d) Dans le présent litige, c'est la requérante qui a provoqué cette situation. Elle a tout d'abord, ce qui en soi est admissible (article 220, paragraphe 1, de la directive 2006/112, article 14, paragraphe 2, quatrième phrase, de l'UStG), autorisé l'appstore à la désigner en tant que prestataire dans les confirmations de commande (et à en tirer les conséquences en matière de TVA à l'égard du client final en retenant la TVA allemande), mais elle a ensuite défendu le point de vue opposé vis-à-vis du Finanzamt, c'est-à-dire celui selon lequel c'était l'opérateur de l'appstore qui était le prestataire (et selon lequel elle n'était pas redevable de la TVA mentionnée en son nom). La chambre de céans estime qu'elle se comporte ainsi de manière contradictoire. Si la requérante estime que c'est X qui est le prestataire, elle n'est pas en droit d'autoriser X à la désigner en tant que prestataire. Eu égard au comportement contradictoire de la requérante, il pourrait être justifié de considérer qu'elle est redevable de la taxe conformément à l'article 203 de la directive 2006/112.

107 e) Il est possible d'éliminer le risque de perte de recettes fiscales que représentent les confirmations de commande. Tel peut être le cas, par exemple, si la requérante démontre que l'appstore a rempli ses obligations fiscales en ce qui concerne les opérations qui, selon la requérante, lui sont imputables. L'extinction ultérieure de la taxe serait alors soumise à la délivrance de confirmations de commande rectifiées aux clients finaux, dans lesquelles l'appstore (en l'occurrence, X) se désigne elle-même comme prestataire et mentionne la TVA irlandaise (et verse cette TVA aux autorités fiscales irlandaises).

108 VI. La pertinence des questions aux fins de la solution du litige

109 Toutes les questions préjudicielles sont pertinentes aux fins de la solution du litige.

110 1) Si la première question appelle une réponse négative, le jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) doit être annulé et le recours doit être rejeté.

111 2) Si la première question appelle une réponse affirmative et qu'il ressort de la réponse à la deuxième question que le lieu de la prestation fournie par la requérante à X doit être déterminé conformément à l'article 45 de la directive 2006/112, le jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) doit être annulé et le recours doit également être rejeté.

112 3) Si la première question appelle une réponse affirmative et qu'il ressort de la réponse à la deuxième question, le lieu de la prestation fournie par la requérante à X doit être déterminé conformément à l'article 44 de la directive 2006/112, le

jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) doit également être annulé et le recours doit être rejeté s'il ressort de la réponse à la troisième question que la requérante est redevable de la taxe en vertu de l'article 203 de la directive 2006/112.

113 4) Si la première question appelle une réponse affirmative, qu'il ressort de la réponse à la deuxième question que le lieu de la prestation fournie par la requérante à X est situé en Irlande et qu'il ressort de la réponse à la troisième question que la requérante n'est pas redevable de la taxe en vertu de l'article 203 de la directive 2006/112, le pourvoi en Revision formé par le Finanzamt doit être rejeté comme non fondé.

114 VII. Base juridique

115 La Cour est saisie sur le fondement de l'article 267, troisième alinéa, TFUE.

116 VIII. Suspension d'une action

117 [OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL