

N° 420251
Société Eye Shelter

9^e et 10^e ch. réunies
Séance du 21 octobre 2019
Lecture du 15 novembre 2019

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Le présent litige est né du refus par l'administration fiscale française de rembourser à la société Eye Shelter, établie au Luxembourg, la TVA ayant grevé l'achat par cette société de produits pour lentilles de contact à une société suisse, dénommée Alcon Pharmaceuticals.

L'opération s'inscrit dans le schéma commercial suivant : les produits de contactologie sont fabriqués au Canada puis acquis par la société suisse Alcon Pharmaceuticals qui les importe en France. Ils y sont reconditionnés par un sous-traitant de la société suisse, et stockés dans les locaux de ce dernier, en France. C'est depuis cet emplacement qu'ils sont vendus à la société Eye Shelter par la société Alcon Pharmaceuticals. Celle-ci facture et collecte la TVA correspondante, qu'elle reverse au Trésor public français. Les produits, qui n'ont toujours pas quitté la France, sont enfin revendus par la société Eye Shelter à la société Menicon, établie aux Pays-Bas, qui assure leur distribution en France et dans le reste de l'Union européenne.

Par deux demandes de septembre 2013 et octobre 2014, s'inscrivant dans le cadre de la procédure spéciale de remboursement pour les entreprises qui ne sont pas établies en France prévue aux articles 242-0 M à 242-0 T de l'annexe II au code, la société Eye Shelter a sollicité en vain le remboursement de la TVA française qu'elle a acquittée au cours de la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2013 à raison de l'achat de ces produits, pour un montant d'environ 2 300 000 euros.

Elle a porté le litige devant le tribunal administratif de Montreuil qui, après les avoir jointes, a rejeté ses requêtes par un jugement du 10 juillet 2015, au motif que, la TVA étant mentionnée sur les factures en dollars américains et non en euros, la société Eye Shelter ne pouvait se prévaloir d'un droit à déduction, et partant, d'un droit à remboursement de la TVA déductible.

La cour administrative d'appel de Versailles a confirmé l'absence de droit au remboursement de la taxe en litige au terme d'un raisonnement différent. Elle a jugé, comme l'y invitait le ministre dans sa demande de substitution de base légale, que l'opération relevait en réalité du régime d'auto-liquidation de la TVA. Dans cette hypothèse, le preneur de la prestation paye directement la TVA au Trésor public, et non à son fournisseur, qui ne doit pas la lui facturer. Le ministre en déduisait que la société Eye Shelter n'avait droit ni à la

déduction, ni au remboursement de la taxe indûment payée à son fournisseur. La cour n'a pas été jusqu'au bout de la logique du ministre : elle s'est réfugiée derrière des conditions de forme. Elle a jugé que le remboursement de la taxe était subordonné à l'émission de factures rectificatives et à l'identification de la société Eye Shelter à la TVA en France, et elle a rejeté son appel dès lors qu'elle n'alléguait pas remplir ces deux conditions. La société se pourvoit en cassation contre cet arrêt du 28 décembre 2017.

Nous pensons fonder son dernier moyen, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en se fondant sur ces deux circonstances pour juger que l'administration lui avait à bon droit refusé le remboursement de la TVA en litige. Mais avant de l'accueillir, il faut faire un double détour, l'un par les règles de territorialité, l'autre, un peu plus long, par le régime d'imposition applicable, qui détermine le redevable de la taxe.

En premier lieu, il ne fait aucun doute que la vente par la société Alcon Pharmaceuticals au profit de la société Eye Shelter de produits qui n'ont pas été transportés et qui étaient situés en France au moment où ils ont été mis à sa disposition constitue une livraison de biens soumise à la TVA en France. C'est ce qui résulte de l'article 31 de la directive TVA du 28 novembre 2006, qui énonce que « *Dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison* », et ces dispositions sont reprises au c du I de l'article 258 du CGI. Bien que réalisées entre deux sociétés non résidentes, les ventes litigieuses devaient ainsi donner lieu au paiement de la TVA en France.

En second lieu, la soumission de ces opérations au régime d'auto-liquidation de la TVA mérite quelques explications, car elle détermine le redevable de la taxe vis-à-vis du Trésor public français.

Dans ce système en effet, à l'inverse de la règle générale que vous connaissez bien, le redevable de la taxe n'est pas le fournisseur du bien ou le prestataire du service, comme l'exige en principe le I de l'article 283 du CGI, mais son acquéreur ou son preneur. Aucun paiement de la TVA n'a donc lieu entre le fournisseur et l'acquéreur des biens. C'est ce dernier qui est redevable de la TVA d'amont. Comme par ailleurs, le preneur a en principe le droit de déduire cette même taxe, l'auto-liquidation et le droit à déduction se compensent, de telle sorte qu'il ne doit normalement aucun montant à l'administration fiscale (CJUE, 6 février 2014, *SC Fatorie SRL*, C-424/12 point 29 ; 26 avril 2017, *Tibor Farkas*, C-564/15, point 41 ; 11 avril 2019, *PORR Epitési Kft*, C-691/17, point 30).

Le 1 de l'article 194 de la directive TVA ouvre aux Etats membres la faculté de recourir à ce mécanisme d'auto-liquidation, destiné selon la Cour à simplifier les règles et à lutter contre la fraude, pour les livraisons de biens effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'Etat membre dans lequel la TVA est due. Le législateur français a fait usage de cette possibilité en prévoyant, au second aliéna du 1 de l'article 283 du CGI, que, lorsqu'une livraison de biens est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui agit en tant qu'assujetti et qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.

La loi pose donc expressément une condition à l'auto-liquidation, tenant à l'immatriculation de l'acquéreur à la TVA en France. Or, en l'espèce, il est constant que la société Eye Shelter n'y possède pas de numéro d'identification à la TVA. La cour se serait-elle contredite dans l'arrêt attaqué, en jugeant que les opérations litigieuses relevaient bien du mécanisme d'auto-liquidation de la TVA, tout en reprochant à la requérante de ne pas s'être identifiée à la TVA en France ?

Nous ne le pensons pas, car il nous semble que cette condition d'identification ne doit pas être appréciée sur le terrain du pur fait, mais en droit. La loi nous semble devoir être interprétée comme prévoyant l'application du régime d'auto-liquidation non seulement lorsque l'acquéreur est mais aussi devrait légalement être identifié à la TVA en France. Juger le contraire reviendrait à autoriser certains assujettis à choisir le régime de TVA auxquels ils sont soumis, ce qui est exclu. Il n'est pas acceptable de retenir, pour apprécier le respect d'une obligation légale, le régime sous lequel le contribuable s'est placé par erreur, plutôt que celui dont il relève de plein droit. Or, l'article 286 ter du CGI fait de l'identification à la TVA une obligation, dès lors que l'assujetti se trouve dans l'un des cas de figure qu'il énumère. En outre, la Cour de justice considère que la directive TVA impose aux Etats membres de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et identifier, le cas échéant d'office, un assujetti à la TVA, sans aller toutefois jusqu'à exiger des recoupements avec les déclarations de l'assujetti concernant d'autres impositions (CJUE, 17 juillet 2008, aff. 132/06, *Commission c. Italie*, RJF 11/08 n° 1279 ; 9 juillet 2015, aff. 144/14, *Cabinet medical veterinar Dr Tomoiaga Andrei*, RJF 2015 n° 984). Cette lecture de la loi autorisait la cour administrative d'appel à faire application du régime d'auto-liquidation de la TVA dès lors qu'elle estimait que la société Eye Shelter était tenue de s'identifier à la TVA en France, même si elle ne l'a pas fait en pratique.

L'on est ainsi renvoyé, si l'on suit ce raisonnement, à une question de pur fait, celle de savoir si la société requérante aurait dû, à raison de son activité, demander une telle identification à la TVA en France en application de l'article 286 ter du CGI. Il en allait notamment ainsi si elle effectuait elle-même des livraisons de biens ou des prestations de services à raison desquelles elle devait collecter la TVA auprès de l'acquéreur ou du preneur suivant le régime normal de recouvrement de la taxe. Le ministre allait plus loin en appel : il soutenait que la société était tenue de s'immatriculer en France à la TVA pour les besoins de l'auto-liquidation, et il nous semble qu'il a raison.

La cour n'a pas détaillé les motifs qui l'ont conduite à affirmer que la société Eye Shelter aurait dû être identifiée à la TVA en France mais cette appréciation n'est plus contestée par les parties devant vous. Certes, la question du champ d'application du régime d'auto-liquidation, indissociable de la détermination du redevable de la taxe, est à notre avis d'ordre public (voyez en ce sens 24 mai 2000, *SA Inter Expansion*, n° 183483, RJF 2000 n° 915 jugeant qu'est d'ordre public le moyen tiré de ce qu'une société n'est pas redevable de la TVA à raison de certaines de ses opérations, et 27 mai 2009, *SA Lurgi*, n° 308471, RJF 8-9/09 n° 739, retenant la même solution pour l'applicabilité de la procédure spéciale de remboursement de la TVA aux entreprises étrangères utilisée par la requérante). Toutefois, dès lors qu'il ne ressort pas manifestement des pièces du dossier que la cour aurait porté une appréciation erronée sur la nécessité pour la requérante de s'identifier à la TVA en France,

vous pourrez tenir pour acquis que le mécanisme d'auto-liquidation était applicable aux opérations litigieuses.

Si vous nous avez suivie jusqu'ici, le sort du pourvoi découle ensuite sans grande difficulté de la jurisprudence de la Cour de justice sur le régime d'auto-liquidation, issu de ses arrêts *Fatorie*, *Tibor Farkas* et *Porr Epitési* précités.

Ils concernent tous l'hypothèse dans laquelle le vendeur, croyant devoir appliquer les règles de taxation ordinaires alors que l'opération relève du régime d'auto-liquidation, mentionne par erreur la TVA sur les factures émises à l'intention du preneur, et collecte auprès de ce dernier la taxe qu'il verse ensuite à l'administration fiscale.

La Cour de justice juge de manière constante que cette méconnaissance des règles régissant le système d'auto-liquidation, telles qu'elles sont définies en droit national, même en dehors de tout indice de fraude, prive le preneur du droit à déduction de la taxe en cause, pour deux motifs. D'une part, une exigence de fond requise pour l'exercice de ce droit fait défaut, car le preneur n'a pas versé au Trésor public la TVA dont il était pourtant redevable. D'autre part, la taxe mentionnée par le fournisseur n'étant pas légalement due, son paiement n'a pu faire naître un droit à déduction pour le preneur (points 37 à 40 de l'arrêt *Fatorie*, points 45 à 48 de l'arrêt *Tibor Farkas* et 34 à 37 de l'arrêt *PORR Epitesi*).

D'après la Cour, l'acquéreur peut en revanche demander le remboursement de la taxe versée à tort au vendeur, selon les procédures définies en droit national. La CJUE fait jouer en la matière le principe d'autonomie procédurale des Etats membres : en l'absence de réglementation de l'Union encadrant ces demandes de restitution de taxe, il appartient à chacun d'entre eux de prévoir les conditions dans lesquelles ces demandes peuvent être exercées, sous réserve de respecter les principes d'équivalence et d'effectivité. Ce dernier principe suppose que les règles nationales ne rendent pas pratiquement impossible l'exercice de ce droit de remboursement conféré aux intéressés par l'ordre juridique de l'Union.

Sur cette base, la Cour a admis dans les arrêts *Tibor Farkas* et *PORR Epitesi*, confirmant un arrêt du 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (C-35/02, RJF 2007 n° 779), qu'est compatible avec les principes d'effectivité et de neutralité de la TVA un système dans lequel le preneur ne demande pas directement la restitution de la taxe à l'administration fiscale, mais doit exercer une action en répétition de l'indu à l'encontre du fournisseur, qui demande lui-même le remboursement de la taxe mal liquidée aux services fiscaux.

La Cour de justice a cependant assorti cette possibilité procédurale d'une limite, qui vaut lorsque le vendeur a effectivement versé la TVA irrégulièrement collectée au Trésor public, de sorte que ce dernier n'a pas subi de préjudice en raison de l'application erronée du régime de taxation ordinaire au lieu de l'auto-liquidation. Dans un tel cas où les intérêts de l'Etat sont préservés, le principe d'effectivité peut exiger, selon la Cour, que l'acquéreur puisse diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale si le remboursement de la TVA par le vendeur à l'acquéreur devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du vendeur. Les autorités nationales doivent donc

prévoir à titre subsidiaire une telle voie de réclamation offrant une porte de sortie à l'acquéreur pour récupérer la taxe si le vendeur ne peut la lui restituer.

Lorsque le vendeur a omis d'appliquer le régime d'auto-liquidation, l'acquéreur ne dispose d'aucun droit à déduction et d'aucun droit au remboursement direct par l'administration fiscale de la TVA qu'il a acquittée à tort. Il lui appartient de demander à son fournisseur de lui restituer la taxe et ce n'est que si cette action civile s'apparentant à un droit en répétition de l'indu a toutes les chances de s'avérer infructueuse qu'il peut adresser une demande aux autorités fiscales, auquel il peut être fait droit si la taxe avait bien été recouvrée auprès du fournisseur, comme le reconnaît le ministre.

Dans notre affaire, la cour¹ a donc commis une erreur de droit en jugeant infondée la demande de la société Eye Shelter aux motifs que son fournisseur n'avait pas émis de factures rectificatives et qu'elle ne s'était pas identifiée à la TVA en France. L'absence de factures rectificatives était tout aussi inopérante que l'absence d'identification. L'arrêt *Tibor Farkas* explique en effet que l'assujetti qui doit auto-liquider la taxe n'est pas tenu de détenir une facture établie selon les exigences formelles requises pour l'exercice du droit à déduction mais doit uniquement remplir les formalités prévues par l'Etat membre concerné pour présenter sa demande de remboursement (point 44). L'arrêt attaqué doit donc être annulé.

La cour aurait dû constater que l'une des deux conditions de recevabilité de la demande de la société Eye Shelter était remplie, puisqu'il est constant que la société Alcon Pharmaceuticals a bien versé la TVA litigieuse au Trésor public, qui n'était donc pas susceptible de subir un préjudice financier du fait du remboursement sollicité. Puis, elle aurait dû rechercher si la requérante établissait en outre qu'il était impossible ou excessivement difficile pour elle d'obtenir auprès d'Alcon Pharmaceuticals le remboursement de la TVA collectée à tort.

Cette deuxième condition ne va pas de soi dans la configuration particulière du litige : on voit mal, à première vue, comment la société luxembourgeoise pourrait tenter avec succès une action régie par le droit civil français à l'encontre de la société suisse. L'obstacle paraît pouvoir être surmonté, du moins en théorie : la société suisse, qui pensait avoir la qualité de redevable de la TVA établi hors de France, disposait en effet d'un représentant fiscal en France, conformément à l'article 289 A du CGI, à l'encontre duquel l'action que prévoit la Cour de justice devait pouvoir être exercée.

Mais c'est à la cour, à qui vous renverrez l'affaire après cassation, qu'il appartiendra de se prononcer sur ce point au terme d'un échange contradictoire reparti sur de bonnes bases.

Vous pourrez accorder une somme de 3 000 euros à la société Eye Shelter au titre des frais irrépétibles.

¹ Elle s'est appuyée à tort sur un arrêt *Stadeco* du 18 juin 2009 de la CJUE ne concernant pas le régime d'auto-liquidation (C-566/07).

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles et à ce que l'Etat verse à la société Eye Shelter une somme de 3 000 euros en application de l'article L. 761-1 du CJA.