

## Déductions

### 587 Remboursement de la TVA aux assujettis des autres États membres : à défaut de transposition de la directive en droit interne, l'Administration peut-elle opposer à une société le délai de dépôt de la demande mentionné par la directive ?

1 – La cour administrative d'appel de Versailles juge que le paragraphe 1 de l'article 15 de la directive n° 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre, prévoit que « *La demande de remboursement est introduite auprès de l'État membre d'établissement au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement (...)* ». Il résulte de ces dispositions qu'il appartient au seul État membre d'établissement, auprès duquel la demande de remboursement doit être déposée par l'assujetti, d'en assurer la transposition en droit interne. Dans ces conditions, une société n'est pas fondée à soutenir que la France, en tant qu'État membre du remboursement, ne pouvait pas, en l'absence de transposition de ces dispositions dans son droit interne, opposer à sa demande le non-respect de ce délai.

2 – Dans cette affaire, le moyen tiré du défaut de transposition en droit interne des dispositions du paragraphe 1 de l'article 15 de la directive 2008/9/CE, dès lors qu'il relève du champ d'application de la loi, avait été initialement soulevé d'office par la Cour, pour être ensuite repris par la société requérante.

CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 14 avr. 2015, n° 13VE03389, Sté Costa Crociere Spa, concl. B. Coudert, note C. Deleu : *JurisData* n° 2015-019691

Pourvoi enregistré sous le n° 329575

1. Considérant que, le 1<sup>er</sup> octobre 2012, la société Costa Crociere Spa, société de droit italien ayant son siège à Gênes, a, en vertu de l'article 242-0 R de l'annexe II au Code général des impôts, déposé, via le portail électronique de l'administration fiscale italienne, une demande de remboursement de taxe sur la valeur ajoutée déductible d'un montant de 388 417,74 euros ayant grevé le coût des biens et services acquis ou obtenus en France au titre de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2011 ; que, par décision en date du 12 octobre 2012, l'Administration a rejeté cette demande comme tardive ; que la société a alors réitéré ses prétentions devant le tribunal administratif de Montreuil qui les a rejetées par un jugement en date du 20 septembre 2013, dont elle relève appel ;

#### Sur l'application de la loi fiscale :

2. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 7 de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 susvisée : « *Pour bénéficier d'un remboursement de la TVA dans l'État membre du remboursement, l'assujetti non établi dans l'État membre du remboursement adresse à cet État membre une demande de remboursement électronique, qu'il introduit auprès de l'État membre*

*dans lequel il est établi, via le portail électronique qui est mis à disposition par ce même État membre* » ; qu'aux termes de l'article 15 de la même directive : « *1. La demande de remboursement est introduite auprès de l'État membre d'établissement au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement. La demande de remboursement est réputée introduite uniquement lorsque le requérant a fourni toutes les informations exigées aux articles 8, 9 et 11 [ ; ] 2. L'État membre d'établissement accuse, par voie électronique, réception de la demande dans les meilleurs délais* » ;

3. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 271 du Code général des impôts : « (...) V. Ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que s'ils étaient soumis à la taxe sur la valeur ajoutée : (...) d) Les opérations non imposables en France réalisées par des assujettis dans la mesure où elles ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France. Un décret en Conseil d'État fixe les modalités et les limites du remboursement de la taxe déductible au titre de ces opérations ; ce décret peut instituer des règles différentes suivant que les assujettis sont domiciliés ou établis dans les États membres de la Communauté européenne ou dans d'autres pays » ; qu'aux termes de l'article 240-0 N de l'annexe II au Code général des impôts : « *Un assujetti non établi en France peut obtenir le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens qui lui ont été livrés ou les services qui lui ont été fournis en France par d'autres assujettis ou ayant grevé l'importation de biens en France (...)* » ; qu'aux termes de l'article 242-0 R de l'annexe II au Code général des impôts : « *1. Pour bénéficier du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, l'assujetti non établi en France doit adresser au service des impôts une demande de remboursement souscrite par voie électronique au moyen du portail mis à sa disposition par l'État de l'Union européenne où il est établi (...)* » ;

4. Considérant, en premier lieu, qu'il résulte des dispositions précitées de la directive du 12 février 2008 qu'il n'incombait pas à la France d'en transposer l'article 15 en ce qui concerne le délai de dépôt des demandes de remboursement de taxe sur la valeur ajoutée formées par les assujettis établis dans un autre État membre, dès lors que ces demandes doivent nécessairement être déposées, non auprès de l'État de remboursement, mais de l'État d'établissement au moyen du portail électronique mis en place à cette fin ; que, par suite, le moyen tiré de ce que, faute d'une telle transposition, l'Administration ne pouvait opposer à la demande de la société requérante le délai prévu au 1 de l'article 15 ne peut qu'être écarté ;

5. Considérant, en deuxième lieu, que la société Costa Crociere Spa, établie en Italie, qui ne conteste pas avoir déposé sa demande le 1<sup>er</sup> octobre 2012, soit postérieurement au délai susmentionné, se prévaut de ce que l'administration fiscale italienne a expressément indiqué sur son site internet que, dès lors que le 30 septembre 2012 était un dimanche, le délai pour déposer les demandes de remboursement de taxe sur la valeur ajoutée étrangère serait prorogé jusqu'au lundi 1<sup>er</sup> octobre 2012 ; que, toutefois, alors même qu'il appartenait à l'Italie d'assurer, pour ce qui concerne les assujettis établis sur son sol, la transposition du délai fixé par l'article 15 de la directive précitée, cette indication, qui constitue une simple mesure de tempérament, ne saurait lier les services fiscaux français, et ce, d'autant moins qu'elle est contraire aux dispo-

sitions claires et inconditionnelles de cet article, qui, instaurant un délai de forclusion unique en la matière, ont précisément pour objet de mettre fin aux divergences entre les dispositions en vigueur dans les États membres, de sorte que les États ne peuvent y déroger, ainsi que l'a jugé la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 21 juin 2012 (aff. 294/11, 5<sup>e</sup> ch., Ministero dell'Economia e delle Finanze c/ Elsacom), rendu à propos de la huitième directive 79/1072/CEE du 6 décembre 1979 à laquelle a succédé la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 ;

6. Considérant, en troisième lieu, que la société Costa Crociere Spa ne peut utilement se prévaloir des stipulations de la convention européenne de computation des délais, dès lors que cette convention n'a pas été ratifiée par la France ; qu'elle ne peut davantage se prévaloir ni des dispositions de l'article 642 du Code de procédure civile, relatives aux délais de procédure contentieuse, ni de celles des articles 199-0 ou 39, 3<sup>e</sup> de l'annexe IV au Code général des impôts, qui concernent respectivement la date limite de paiement ou de prélèvement des impôts et la date limite à laquelle les redevables sont tenus de remettre ou d'envoyer au service des impôts la déclaration ou le paiement mentionnés aux 1 et 3 de l'article 287 du code ; qu'en tout état de cause, et de manière générale, les délais différents que le droit interne peut, le cas échéant prévoir, sont sans incidence sur l'application de la règle communautaire rappelée ci-dessus telle qu'interprétée par la Cour de justice de l'Union européenne ;

7. Considérant, enfin, ainsi qu'il a été dit au point 5., que le délai prescrit à peine de déchéance par l'article 15 de la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 exclut l'application par les États membres de leur propre réglementation en matière de prescription de droits, sauf à compromettre l'objectif de mettre fin aux divergences entre les dispositions en vigueur dans les États membres dans les domaines relevant de son champ d'application ; que, dès lors qu'il est ainsi applicable uniformément à tous les assujettis placés dans la même situation, la société Costa Crociere Spa n'est pas fondée à se plaindre, à raison de l'application de ce délai, d'une prétendue méconnaissance du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée ;

#### Sur l'application de la doctrine :

8. Considérant qu'aux termes l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'Administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'Administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'Administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'Administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales » ;

9. Considérant que la société Costa Crociere Spa n'est pas fondée à invoquer, sur le fondement de ces dispositions, les instructions administratives reprises sous les références BOI-REC-EVTS-30-10-2012912, § 290 et BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10-20120912, § 220 qui commentent les dispositions des articles 642 du Code de procédure civile, 39-3<sup>e</sup> et 199-0 de l'annexe IV au Code général des impôts, lesquelles, ainsi qu'il a été dit au point 6, ne sont pas applicables au présent litige ; que, pour le même motif, la requérante ne peut davantage se prévaloir des énonciations contenues dans la doctrine BOI-CF-IOR-10-50-20120912, § 810 qui, relative au délai imparti au contribuable pour répondre à une proposition de rectification, concerne au surplus non le bien-fondé mais la procédure d'imposition ;

10. Considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il y ait lieu de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle portant sur l'interprétation de l'article 15 de la directive 2008/9/CE, que la société Costa Crociere Spa n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande ; (...)

## CONCLUSIONS

NDLR : La présente affaire a été appelée aux audiences du 30 septembre 2014 et du 31 mars 2015. Nous reproduisons ci-dessous les conclusions prononcées lors de cette dernière audience, puis un extrait des conclusions prononcées le 30 septembre 2014, relatif à la question de savoir s'il appartient au juge de l'impôt de soulever d'office le défaut de transposition en droit interne d'une disposition d'une directive sur laquelle l'administration fiscale fonde sa décision.

### 1. Conclusions du 31 mars 2015

1 – L'affaire qui vient d'être appelée à votre audience ne vous est pas inconnue puisque nous avons déjà eu l'occasion de conclure sur le litige qui oppose la société Costa Crociere à l'administration fiscale française lors de l'audience du 30 septembre 2014 (V. *infra*).

Rappelons brièvement que cette société de droit italien ayant son siège à Gênes, est une compagnie de croisières qui expose à raison de cette activité des dépenses en France, pays dans lequel elle n'est pas établie et ne réalise pas d'opérations taxables à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle a donc déposé, le 1<sup>er</sup> octobre 2012, via le portail électronique de l'administration fiscale italienne, une demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée déductible d'un montant de 388 417,74 € ayant grevé le coût des biens et services acquis ou obtenus en France au titre de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2011. Par décision du 12 octobre 2012, l'administration fiscale française a rejeté cette demande comme tardive.

Par la présente requête, la société Costa Crociere relève régulièrement appel du jugement du 20 septembre 2013 par lequel le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant au remboursement de ce crédit de taxe sur la valeur ajoutée.

2 – Nous vous l'avons dit, le motif du rejet de la demande de remboursement de la société Costa Crociere Spa est tiré de sa tardiveté. Nous vous citons les motifs de la décision prise le 12 octobre 2012 par le directeur des résidents à l'étranger et des services généraux : « Conformément à l'article 15 de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée établis dans l'Union européenne doivent déposer leurs demandes de remboursement auprès de l'État membre d'établissement, **au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période de remboursement** ». Après avoir relevé que la société sollicite le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à des factures émises en 2011 et que sa demande n'a été déposée que le 1<sup>er</sup> octobre 2012, soit postérieurement au 30 septembre, le directeur en conclut que la société est forclosée.

Lors de nos précédentes conclusions nous avons relevé qu'il était pour le moins inhabituel pour l'administration fiscale de se fonder ainsi directement sur les dispositions d'une directive. En effet, comme vous le savez, les directives sont en principe dépourvues d'effet direct, mais doivent faire l'objet de mesures de transposition pour pouvoir s'appliquer dans les ordres juridiques nationaux. C'est donc généralement sur les dispositions de droit interne, prises pour la transposition des directives, que l'Administration fonde ses décisions.

Cette motivation en droit de la décision du directeur nous avait conduit à nous interroger sur le point de savoir si, d'une part, les dispositions de l'article 15 de la directive n° 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 avaient été transposées en droit interne et, d'autre part, s'il y avait lieu pour le juge de soulever d'office un éventuel défaut de transposition.

Les débats s'étant quelque peu enrichis sur la première question peu avant l'audience il vous a paru nécessaire de renvoyer l'affaire pour soumettre au contradictoire les différents mémoires produits.

À ce stade, la question qui se pose à vous consiste à déterminer si l'administration fiscale française, alors même que le délai prévu à l'article 15 de la directive du 12 février 2008 n'a pas été transposé en droit interne s'agissant des assujettis non établis en France, pouvait opposer à la société Costa Crociere la forclusion de sa demande de remboursement de son crédit de taxe sur la valeur ajoutée.

3 – Dans le dernier état de ses écritures, il nous paraît acquis que l'administration fiscale ne conteste plus que le délai prévu à l'article 15 de la directive n'a pas été transposé en droit interne s'agissant des assujettis non établis en France, qui sont régis par les articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI. Il n'est plus notamment soutenu, comme cela avait été initialement le cas, que cette transposition serait assurée par les dispositions de l'article 96 O de l'annexe III au CGI, sur lesquelles le tribunal administratif de Montreuil s'était fondé, qui sont en effet relatives aux assujettis établis en France qui demandent le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée supportée dans un autre État membre.

4 – En revanche, l'administration fiscale soutient dorénavant qu'elle n'avait pas à transposer en droit interne ces dispositions de la directive du 12 février 2008.

Elle se fonde pour ce faire sur le dispositif mis en place par cette directive, qui distingue l'État d'établissement de l'État du remboursement. Ainsi, l'article 7 de la directive du 12 février 2008 dispose que « Pour bénéficier d'un **remboursement de la TVA dans l'État membre du remboursement**, l'assujetti non établi dans l'État membre du remboursement adresse à cet État membre une demande de remboursement électronique, qu'il introduit auprès de l'État membre dans lequel il est établi, via le portail électronique qui est mis à disposition par ce même État membre ».

Nous citons les écritures du ministre en date du 31 octobre 2014 : « Dans ce dispositif, c'est l'État membre d'établissement qui constitue l'unique point de jonction initial entre l'assujetti de cet État et l'État membre de remboursement. Par construction (...) c'est donc au seul niveau de l'interface (c'est-à-dire au niveau de l'État membre d'établissement) que la fixation d'une date limite de dépôt d'une demande a de sens, la demande étant ensuite automatiquement transmise à l'État de remboursement via le portail électronique ».

Le ministre en conclut que les États membres ne doivent transposer le délai de l'article 15 de la directive qu'en ce qui concerne leurs propres assujettis, ce qui leur permettra de refuser de transmettre la demande à l'État membre de remboursement. C'est bien la portée des dispositions de l'article 96 O de l'annexe III au CGI et elles permettent ainsi à l'administration fiscale française de ne pas transmettre une demande de remboursement à un autre État membre.

5 – Jusque-là on peut tout à fait suivre l'administration fiscale dans son analyse. Il est en revanche beaucoup plus difficile de la suivre lorsqu'on en arrive au point de savoir si l'État de remboursement peut, nonobstant cette organisation du dispositif de remboursement, opposer à un assujetti établi dans un autre État membre de l'Union européenne le délai mentionné à l'article 15 de la directive.

Il convient à ce stade de revenir sur la question de l'effet direct des directives. Ainsi que nous vous l'avons dit la directive suppose en principe l'intervention des autorités nationales en vue de lui faire produire des effets juridiques dans les droits internes des États membres. Ce n'est que dans des circonstances « pathologiques » qu'une directive est susceptible d'avoir des effets directs.

La Cour de justice de l'Union européenne juge en effet que, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (CJUE, 7<sup>e</sup> ch., 15 mai 2014, aff.

C-337/13, *Almos AgrArkulkereskedelmi Kft c/ Nemzeti Ado – es Vamhivatal Kozep-magyarorszagi Regionalis Ado Foigazgatosaga*, pt 31 : Dr. fisc. 2014, n° 21, act. 302 ; Dr. rur. 2014, comm. 230, note Y. Sérandour, et jurisprudence citée). La directive pourra être invoquée par le particulier concerné à l'encontre de l'État défaillant, soit en vue de faire écarter l'application du droit national contraire (invocabilité d'exclusion), soit afin de permettre au justiciable de faire valoir ses droits en lieu et place du droit national (invocabilité de substitution).

La Cour de justice a toutefois précisé que cette possibilité d'invoquer la disposition inconditionnelle et suffisamment précise d'une directive n'existe qu'en faveur des particuliers et à l'égard de « tout État membre destinataire ». Il s'ensuit que, selon la Cour, il est exclu qu'un État membre puisse se prévaloir, à l'encontre d'un particulier, d'une directive qu'il n'aurait pas transposée : « L'État membre qui n'a pas pris dans les délais les mesures d'exécution imposées par la directive ne peut opposer aux particuliers le non-accomplissement par lui-même des obligations qu'elle comporte » (CJCE, 5 avr. 1979, aff. C-148/78, *min. public c/ Ratti* : Rec. CJCE 1979, p. 1629). La jurisprudence du Conseil d'État est dans le même sens : les directives sont dépourvues d'effet vertical descendant (CE, sect., 23 juin 1995, n° 149226, n° 155083 et n° 162001, SA Lilly France : *JurisData* n° 1995-047729 ; Rec. CE 1995, p. 257, concl. C. Maugué ; RFDA 1995 p. 1037, chron. J.-H. Stahl et D. Chauvaux ; AJDA 1995, p. 570).

Ce statut particulier des directives communautaires s'oppose, nous semble-t-il, au raisonnement que vous propose le ministre en défense et qui, finalement, conduit à découpler la question de la transposition du délai de celle de la compétence pour l'opposer. Le fait que la directive du 12 février 2008 ait institué un point unique de dépôt des demandes de remboursement des crédits de taxe sur la valeur ajoutée, le portail électronique de l'Administration de l'État membre d'établissement, n'autorise pas à considérer, comme l'Administration le fait valoir, que le délai de l'article 15 serait unique et qu'il serait « opposable tout autant aux deux États en cause qu'à l'assujetti ». En effet, selon nous, si le délai est bien opposable aux deux États dès lors que la directive est entrée en vigueur, il ne l'est à l'assujetti que par l'État qui a pris les mesures de transposition adéquates.

Si l'on en reste à l'idée que seul l'État d'établissement doit apprécier le respect du délai, alors la France n'avait effectivement pas à transposer le délai mentionné à l'article 15 de la directive s'agissant des assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne. Mais, dans ce cas, elle ne peut plus opposer le non-respect de ce délai à une demande de remboursement transmise, comme en l'espèce, par l'État d'établissement.

Si l'on estime, en revanche, ce qui nous paraît plus satisfaisant, que l'État de remboursement demeure compétent pour apprécier le respect du délai prévu par la directive alors même que la demande de remboursement lui a été transmise par l'État d'établissement, il faudra alors que les dispositions pertinentes aient été transposées en droit interne. Il est constant que tel n'a pas été le cas en l'espèce.

6 – L'argument que le ministre tire de la nécessité d'une application harmonisée de la directive ne nous paraît pas pertinent dès lors que c'est en raison de la carence des autorités françaises elles-mêmes que les objectifs poursuivis par la directive du 12 février 2008 sont susceptibles d'être méconnus.

**Vous l'aurez compris, pour notre part, nous vous proposons de juger qu'à défaut d'une transposition en droit interne, l'administration fiscale française ne pouvait opposer à la société Costa Crociere le délai mentionné par la directive du 12 février 2008.**

**L'administration fiscale ne faisant valoir aucun autre motif de nature à justifier le rejet total ou partiel de la demande de remboursement de la requérante vous pourrez, si vous nous suivez, lui accorder la restitution de la somme de 388 417,74 € correspondant à**



### la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a supportée en France au titre de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2011.

7 – Dans l'hypothèse où vous ne nous suivriez pas pour accueillir le moyen précédemment énoncé, nous vous disons quelques mots des autres moyens soulevés par la société Costa Crociere. Celle-ci ne contestait pas le délai du 30 septembre mais elle soutenait que cette date correspondant à un dimanche en 2012, l'expiration de ce délai aurait dû être reporté au lundi 1<sup>er</sup> octobre 2012, ainsi que l'administration fiscale italienne l'avait indiqué sur le portail électronique qu'elle met à la disposition de ses assujettis.

Pour justifier le bien-fondé de son moyen, la société requérante se prévaut d'un certain nombre de textes, mais, à notre sens, aucun ne permettrait de faire droit à son moyen.

Les stipulations de la convention européenne de computation des délais signée à Bâle le 16 mai 1972 ne sont pas applicables en France dès lors que cette dernière n'a pas ratifié cette convention.

Les dispositions nationales qui sont invoquées (que ce soit l'article 642 du Code de procédure civile ou les articles 199-0 ou 39, 3<sup>o</sup> de l'annexe IV au CGI) ne sauraient faire obstacle à la règle communautaire fixée par l'article 15 de la directive. En effet, ainsi que l'a relevé la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 21 juin 2012 (*CJUE, 5<sup>e</sup> ch., 21 juin 2012, aff. C-294/11, Agenzia delle Entrate Elacom NV : Dr. fisc. 2012, n<sup>o</sup> 26, act. 283 ; Europe 2012, comm. 358, à noter A.-L. Mosbrucker*), ces dispositions instaurent un délai de forclusion unique en la matière avec pour objectif de mettre fin aux divergences entre les dispositions en vigueur dans les États membres. Vous ne pourriez donc admettre que des dispositions nationales remettent en cause le délai fixé par la directive. Le raisonnement pourrait être le même s'agissant des indications données par l'administration italienne quant au report du délai au lundi 1<sup>er</sup> octobre 2012. Ces indications, au surplus non opposables à l'administration française, ne pourraient, à elles seules, permettre de déroger à la règle énoncée par la directive.

Seule une règle communautaire pourrait le faire, dès lors qu'applicable uniformément sur le territoire de l'Union, elle ne risquerait pas d'introduire des divergences entre les États membres. Mais la société Costa Crociere ne se prévaut d'aucun texte communautaire ayant une telle portée.

8 – Vous l'aurez compris, si vous n'accueilliez pas le moyen de la non-opposabilité du délai mentionné à l'article 15 de la directive n<sup>o</sup> 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 vous ne pourriez que rejeter la requête de la société Costa Crociere, sans qu'il soit nécessaire de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle. Mais tel n'est pas le sens de nos conclusions.

Par ces motifs nous concluons à : 1<sup>o</sup> **annulation du jugement n<sup>o</sup> 1210260 du 20 septembre 2013 du Tribunal administratif de Montreuil** ; 2<sup>o</sup> **Remboursement à la société Costa Crociere d'une somme de 388 417,74 € correspondant à la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a supportée en France au titre de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2011** ; 3<sup>o</sup> **Mise à la charge de l'État de la somme de 1 500 € au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.**

## 2. Conclusions du 30 septembre 2014 (extraits)

(...)

**Une dernière question se pose : appartient-il au juge de soulever d'office le moyen tiré du défaut de transposition en droit interne d'une directive communautaire ?**

(...)

Question d'autant plus intéressante qu'elle n'a pas encore été tranchée par la jurisprudence du Conseil d'État. Comme vous le savez

dans sa décision de section du 11 janvier 1991, *SA Morgane*, rendue aux conclusions contraires de M<sup>me</sup> Hagelsteen, le Conseil d'État a jugé que, nous vous citons l'analyse de la décision au Lebon, « *le juge ne soulève pas d'office la question de savoir si un texte réglementaire est encore applicable compte tenu de l'expiration du délai imparti aux États membres pour mettre leur réglementation nationale en conformité avec les orientations d'une directive.* » (*CE, sect., 11 janv. 1991, n<sup>o</sup> 90995, Sté Morgane : Rec. CE 1991, p. 9 ; Dr. fisc. 1991, n<sup>o</sup> 30, comm. 1576 ; RJF 2/1991, n<sup>o</sup> 219, concl. M<sup>me</sup> M.-D. Hagelsteen, p. 83 ; RFDA 1991, p. 652*). De même, par une décision du 28 juillet 1993, le Conseil d'État a jugé que le moyen tiré de ce que des dispositions réglementaires du CGI seraient incompatibles avec des dispositions de la 6<sup>e</sup> directive du 17 mai 1977 n'est pas d'ordre public (*CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 28 juill. 1993, n<sup>o</sup> 118717, M. Bach et a. : JurisData n<sup>o</sup> 1993-047399 ; Dr. fisc. 1994, n<sup>o</sup> 5, comm. 152 ; RJF 10/1993, n<sup>o</sup> 1299*). Mais le problème posé par le présent dossier est différent dès lors qu'il ne s'agit pas de savoir si une norme interne méconnaît une norme communautaire mais si la norme communautaire est applicable en France en l'absence de disposition nationale la transposant.

Pour notre part, nous estimons qu'il s'agit là d'une question que vous devez soulever d'office dès lors qu'elle nous semble relever du champ d'application de la loi. Nous nous en expliquons en nous appuyant largement sur les conclusions de M<sup>me</sup> Hagelsteen sous la décision *SA Morgane*.

Comme vous le savez, cette notion de moyen relatif au champ d'application de la loi n'est pas des plus claires. Sa mise en œuvre est subordonnée à la réunion de deux conditions ainsi énoncées par le président Odent dans son cours : « Il faut d'une part, que ce moyen soit déduit de l'inapplicabilité de la loi, c'est-à-dire de ce qu'un texte a été appliqué alors qu'il était légalement inapplicable, il faut d'autre part, que le juge ne puisse statuer sur les moyens qui ont été invoqués sans méconnaître lui-même le champ d'application d'une loi, c'est-à-dire sans faire lui-même, dans les motifs de sa décision juridictionnelle, application d'une disposition inapplicable ».

Reste à savoir ce qu'il faut entendre par une « disposition inapplicable ». Dans ses conclusions sous la décision de section du 26 mars 1978, *Delteil*, Rec. p. 189, M. Bernard indiquait que « la méconnaissance du champ d'application de la loi résulte de ce que la loi a été appliquée à un acte, à une situation ou à une catégorie qu'elle ne régit pas, ou encore en dehors de ses limites dans le temps et l'espace ».

À quelle situation rattacher le défaut de transposition d'une directive ? C'est finalement un peu tout à la fois, même si on se situe plutôt dans une inapplicabilité dans le temps, voire dans l'espace. A défaut de transposition, la norme communautaire n'est pas entrée en vigueur en France.

Si l'on fait le parallèle avec les conventions internationales, la jurisprudence du Conseil d'État est claire sur ce point : dès lors qu'une convention internationale ne peut être applicable sur le territoire français que si, après avoir été ratifiée ou approuvée, elle a été régulièrement publiée, le Conseil d'État vérifie d'office le respect de cette dernière exigence (*V. CE, 11 déc. 1959, Commissaire du Gouvernement près la Commission de répartition de l'indemnité des nationalisations tchécoslovaques : Rec. p. 674 ; CE, 18 juin 1965, Consorts Chatelain : Rec. p. 366*). Ce parallèle avec la publication des conventions internationales a toutefois ses limites : en effet, le droit communautaire est intégré de plein droit dans l'ordre interne des États, sans nécessiter aucune formule spéciale d'introduction. Cela vaut y compris pour les directives. Adressées aux États membres, elles appellent normalement des mesures nationales d'application. Mais cette compétence réservée aux autorités nationales est une compétence d'exécution et non une compétence de réception. Ainsi les directives bénéficient-elles, comme l'ensemble du droit communautaire, de l'applicabilité immédiate et sont donc intégrées à l'ordre juridique de l'État membre

par le seul effet de leur publication communautaire (V. G. Isaac et M. Blanquet, *Droit communautaire général* : Ed. Armand Colin).

Une autre comparaison peut être esquissée avec les mesures réglementaires d'application d'une loi. Même publiée au Journal officiel, cette dernière, en l'absence d'édiction des premières, demeure inapplicable. Or le Conseil d'État considère qu'il s'agit là d'un moyen relevant du champ d'application de la loi que le juge doit soulever d'office (V. pour une décision récente, *CE, 7 avr. 2011, n° 335924, La Cimade et le Groupe d'Information et de Soutien des Immigrés*. – V. également *CE, ass., 10 mars 1961, Union départementale des associations familiales de la Haute-Savoie* : *Rec. p. 172* ; *CE, ass., 16 juin 1967, Monod* : *Rec. p. 256*). Nous vous proposons, pour la question qui vous est soumise, de suivre une logique similaire.

Une dernière hésitation, propre à l'espèce, pourrait tenir à la circonstance que la directive du 12 février 2008 a bien fait l'objet de dispositions nationales de transpositions (*D. n° 2010-413, 27 avr. 2010 et D. n° 2010-789, 12 juill. 2010*) régulièrement publiées et entrées en vigueur. Cependant, nous ne pensons pas que le moyen sur lequel nous vous proposons de vous fonder d'office consiste à vérifier que cette transposition ne méconnaît pas les objectifs de la directive en cause. Il s'agit seulement de vérifier si la norme opposée au contribuable est applicable en droit interne.

La première condition énoncée par le président Odent (un texte a été appliqué alors qu'il était légalement inapplicable) nous paraît donc ici remplie.

Nous en venons à la seconde condition pour que vous puissiez soulever d'office ce moyen : devrez-vous vous-mêmes faire application de l'article 15 de la directive du 12 février 2008 dans votre arrêt ? Tout le débat porte sur la question de savoir si, lorsque le 30 septembre d'une année donnée est un dimanche, il y a lieu de reporter son expiration au jour ouvrable suivant, soit un lundi. On voit mal comment votre arrêt pourrait statuer sur cette question sans qu'à un moment ou à un autre de votre raisonnement vous vous prononciez sur l'existence même de cette date limite. Or celle-ci n'existe, nous vous l'avons dit, que dans l'article 15 de la directive.

À notre sens donc, toutes les conditions sont remplies pour que vous vous fondiez d'office sur le moyen tiré de ce que l'administration fiscale ne peut se prévaloir des dispositions de l'article 15 de la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 en tant qu'elles fixent au 30 septembre de l'année civile suivant la période de remboursement la date limite de dépôt d'une demande de remboursement formée par un assujetti non établi en France, à défaut de les avoir transposées en droit interne.

(...)

Bruno COUDERT,  
rapporteur public

## NOTE

1 – Assujetti non établi en France : l'administration française peut-elle rejeter comme tardive une demande de remboursement de TVA française d'un assujetti italien, déposée pourtant conformément au délai prévu sur le portail italien ?

Une société italienne, par ailleurs non établie en France, engage en France au cours de l'année 2011 des dépenses pour les besoins de son activité économique (croisières). Ces dépenses étant grevées de TVA française, la société en sollicite le remboursement via le portail électronique italien en déposant sa demande le 1<sup>er</sup> octobre 2012.

Le litige porte sur la date de présentation de cette demande et la possibilité pour l'État français de lui opposer un délai de forclusion, dans le contexte de droit et de fait suivant :

– l'article 15 de la directive n° 2008/9/CE prévoit que les assujettis établis dans l'UE « doivent déposer leur demande de remboursement

auprès de l'État membre d'établissement, au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période de remboursement » ;

– les autorités fiscales italiennes ont expressément indiqué sur leur portail internet que le délai serait prorogé au 1<sup>er</sup> octobre 2012, le 30 septembre 2012 étant un dimanche ;

– les autorités fiscales françaises ont rejeté la demande comme tardive ;

– la France a transposé le délai spécial de l'article 15 de la directive n° 2008/9/CE uniquement pour les assujettis établis en France (*CGI, ann. III, art. 96 O*). S'agissant des assujettis non établis en France, l'article 242-0 R de l'annexe II au CGI prévoit « Pour bénéficier du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, l'assujetti non établi en France doit adresser au Service des impôts une demande de remboursement souscrite par voie électronique au moyen du portail mis à sa disposition par l'État de l'Union européenne où il est établi », sans précision de délai.

De ces éléments de droit et de fait, différentes questions se sont posées au cours des débats :

– la France avait-elle l'obligation de transposer le délai de l'article 15 de la directive n° 2008/9/CE dans sa législation nationale non seulement pour les assujettis établis en France mais également pour les assujettis établis dans un autre État membre ? Cette question est-elle liée ou déconnectée du pouvoir d'appréciation des États quant au respect de ce délai ?

– comment doit s'apprécier la date butoir du 30 septembre prévue par l'article 15 de la directive n° 2008/9/CE lorsque celui-ci expire un dimanche ou un jour férié ?

– la prise de position des services fiscaux italiens, État d'établissement du contribuable, protège-t-elle le contribuable d'une position divergente de l'État de remboursement de la TVA ?

## 1. La France devait-elle transposer le délai de présentation des demandes de remboursement y compris pour les assujettis non établis en France ? L'obligation de transposition est-elle liée au pouvoir d'appréciation du délai ?

2 – Il est rappelé que les assujettis ayant engagé des dépenses dans un État autre que leur État d'établissement, et dans la mesure où ils ne réalisent pas d'opérations en France, peuvent récupérer cette TVA selon la procédure dite de la huitième directive : la demande est déposée via leur État d'établissement qui, après vérification de leur qualité d'assujetti, transmet la demande à l'État de remboursement lequel instruit la demande, puis l'accepte ou la rejette. La directive a prévu un délai commun de présentation des demandes, à savoir « au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période de remboursement » (article 15 précité de la directive de 2008). Les États membres ont transposé dans leur droit interne cette procédure. En droit français, la procédure est exposée dans des textes distincts selon que l'assujetti est établi en France ou dans un autre État membre :

– s'agissant d'un assujetti établi en France (ayant supporté une TVA d'un autre État membre), la procédure de remboursement est prévue par les articles 289 D du CGI et 96 O de l'annexe III au CGI, ce dernier texte prévoyant bien la date butoir de présentation des demandes via le portail de l'État d'établissement, donc en France ;

– s'agissant d'un assujetti établi dans un autre État membre (et ayant supporté une TVA française), la procédure de remboursement est prévue par les articles 242-0 R et suivants de l'annexe II au CGI. Si ces textes précisent que l'assujetti étranger doit adresser sa demande,

via le portail internet de son État d'établissement, aucun texte ne reprend toutefois le délai de l'article 15 de la directive.

L'État français avait-il l'obligation de transposer ce délai pour les assujettis non établis en France alors que la demande doit être déposée uniquement et directement auprès de l'État d'établissement ? Les juges de la cour administrative d'appel de Versailles répondent par la négative, considérant que ce délai concerne l'État d'établissement. Ils en concluent que la société italienne ne peut donc se prévaloir de ce prétendu défaut de transposition pour empêcher l'administration fiscale française d'opposer au contribuable le délai de l'article 15. Ce n'est que dans un second temps du raisonnement que les juges d'appel s'intéressent indirectement à la compétence de l'État de remboursement pour apprécier le délai, en considérant que la position de l'Italie ne lie pas la France (point 5 de l'arrêt), ce dernier État conservant son propre pouvoir d'appréciation du délai. En d'autres termes, les juges ont déconnecté pouvoir d'appréciation du délai et obligation de transposition du délai.

Le rapporteur public a, pour sa part, proposé une autre solution en liant au contraire les deux sujets, et en inversant l'ordre des questions : partant de l'idée que les deux États (celui d'établissement et celui de remboursement) devraient, selon lui, conserver leur pouvoir d'appréciation du délai prévu par la directive (V. *infra* n° 3), il considère en conséquence que les deux États doivent procéder à la transposition de la directive. Il conclut toutefois, dans un dernier temps du raisonnement, que seul l'État qui a assuré la transposition de ce délai dans son droit interne pourra valablement l'opposer au contribuable et que l'État défaillant ne saurait se prévaloir de l'effet direct d'une directive.

La cour motive sa position (absence d'obligation de transposition du délai au cas des assujettis étrangers) sur le fait que ces assujettis doivent déposer leur demande auprès de l'État d'établissement et non de l'État de remboursement, si bien que seul l'État d'établissement a l'obligation de transposer dans son droit interne le délai de l'article 15 de la directive.

Or, l'article 7 de la directive n° 2008/9/CE prévoit que « l'assujetti non établi dans l'État membre de remboursement **adresse à cet État membre une demande de remboursement électronique, qu'il introduit auprès de l'État membre dans lequel il est établi, via le portail électronique qui est mis à disposition par ce même État** ». On constate ainsi que la demande « est adressée » à l'État de remboursement. La directive n'a pas dédoublé le destinataire, le destinataire est et reste exclusivement l'État de remboursement, seul l'outil de dépôt de cette demande est matériellement mis en place par l'État d'établissement. Dans ce contexte, il n'est pas évident que l'État de remboursement ne soit pas contraint de transposer dans sa législation interne le délai de l'article 15, dès lors qu'il en est bien le destinataire final, qu'il a compétence pour instruire et refuser le cas échéant la demande. L'article 18 de la directive prévoit les cas de non-transmission de la demande par l'État d'établissement à l'État de remboursement. On constate alors que le rôle de l'État d'établissement est de contrôler la qualité d'assujetti, de redevable, et donc la qualité de bénéficiaire potentiel de droit à déduction, remplaçant en cela le précédent certificat d'assujetti que l'État d'établissement devait délivrer par le passé. En revanche, la directive ne prévoit pas expressément la non-transmission pour dépôt tardif. C'est l'État membre de remboursement qui instruit la demande, une fois passé le filtre de la qualité d'assujetti. C'est encore l'État membre de remboursement qui demande le cas échéant des pièces complémentaires, qui notifie sa décision d'admission ou de rejet, qui motive sa position. Enfin, l'article 23 de la directive prévoit que les contestations éventuelles du contribuable sont à engager auprès de l'État de remboursement. En d'autres termes, l'État de remboursement reste directement concerné par le délai de présentation des demandes, il va le contrôler, le cas échéant s'en prévaloir comme en l'espèce.

Il nous semble alors plus satisfaisant de lier compétence d'appréciation et obligation de transposition pour aboutir au constat de l'alternative suivante que pose le rapporteur public :

– soit seul l'État d'établissement peut apprécier le délai et seul cet État avait l'obligation de le transposer : c'est alors faire de l'État d'établissement plus qu'une simple chambre d'enregistrement de la demande, cet État étant le garant non seulement de la qualité du demandeur mais également du respect du délai. Le monopole de l'appréciation du délai au seul État d'établissement présente l'avantage de la simplicité pour le contribuable, d'une meilleure sécurité fiscale pour l'assujetti concerné mais aussi d'une dépendance délicate de l'État de remboursement... ;

– soit les deux États conservent ce droit et il leur appartient à tous deux de le transposer. Cette solution avait la préférence du rapporteur public. Elle paraît également mieux en adéquation avec les textes puisque l'État de remboursement est bien celui à qui la demande est adressée et qui va apprécier le bien-fondé de la demande dans tous ses aspects.

Si les juges d'appel ont pris le parti de déconnecter les deux composantes du raisonnement, l'arrêt de la cour n'est peut-être pas définitif puisqu'un pourvoi a été déposé (pourvoi du 11 août 2015, n° 329575).

## 2. Comment se décompte un délai posé par une directive communautaire lorsqu'il expire un dimanche ou un jour férié ?

3 – L'article 15 de la directive n° 2008/9/CE indique que la demande doit être présentée « **au plus tard** ». La formulation est légèrement différente pour la transposition en droit interne pour les seuls assujettis français présentant leur demande sur le portail français : « **La demande de remboursement (...) doit être introduite avant le 30 septembre** suivant l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible » (CGI, ann. III, art. 96 O). On notera cette divergence d'expression critiquable (« au plus tard le 30 septembre » et « avant le 30 septembre » ne signifie manifestement pas la même chose !) mais qui n'interfère en rien dans le présent litige.

Il a déjà été jugé que le délai fixé par l'article 15 de la directive devait être considéré comme un délai de forclusion (CJUE, 5<sup>e</sup> ch., 21 juin 2012, aff. C-294/11, *Agenzia delle Entrate Elacom NV : Dr. fisc. 2012, n° 26, act. 283 ; Europe 2012, comm. 358, à noter A.-L. Mosbrucker*) En revanche, il ne semble pas que la CJUE ait eu à se prononcer sur le cas d'une date butoir se situant un dimanche ou un jour férié comme en l'espèce.

En premier lieu, il paraît délicat d'appliquer les règles nationales de chacun des États au risque d'aboutir à des divergences peu compatibles avec la finalité des directives (c'est d'ailleurs pour éviter de telles divergences que le règlement n° 1182/71 du 3 juin 1971 précise les règles applicables). La Cour a d'ailleurs écarté les dispositions du Code de procédure civile ou du CGI rappelant que les délais de droit interne doivent rester sans incidence sur l'application d'une règle communautaire. Par ailleurs, le contribuable ne pouvait davantage se prévaloir d'une quelconque opposabilité de doctrine quant au décompte des délais, les références du BOFIP opposées étant inapplicables au litige.

On peut en revanche se demander si le règlement n° 1182/71 du Conseil du 3 juin 1971 ne permet pas de répondre à la question de l'appréciation d'un terme qui se trouve arriver un jour férié. En effet, ce règlement porte sur la détermination des règles applicables aux délais, dates et aux termes applicables à tous les actes du Conseil et de la Commission, sauf dispositions contraires. Son champ d'appli-



tion est donc très vaste. S'agissant des délais exprimés en jours, semaines, mois ou années, il est précisé qu'en cas d'expiration du délai un jour férié, le délai expire le jour ouvrable suivant. En revanche, pour les dates et termes (par opposition aux délais exprimés en jours, mois ou années), cette règle est expressément écartée. Il ne semble toutefois pas que ce règlement ait été cité dans les débats, il n'est d'ailleurs pas visé par l'arrêt.

On notera que le jour chômé ou férié reste également la date butoir des obligations déclaratives, sans report au premier jour ouvrable suivant, pour le récent mécanisme du mini-guichet TVA (Mini One Stop Shop – MOSS) en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015 concernant la liquidation de la TVA due au titre notamment des prestations fournies par voie électronique à des clients non assujettis établis dans d'autres États membres. Ce système revient à faire de l'État membre d'établissement du prestataire un « intermédiaire » pour la collecte de la TVA due à d'autres États membres, à l'instar de ce qui est prévu pour la TVA récupérable selon le mécanisme de la 8<sup>e</sup> directive. Or, le guide du mini-guichet TVA mis en ligne sur [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) précise que « si la date limite de dépôt tombe pendant un week-end ou un jour férié, elle n'est pas reportée ». Cette précision se révèle donc identique à celle appliquée pour la procédure de remboursement qui fait appel à l'État d'établissement comme intermédiaire dans la procédure. Elle est toutefois différente des prescriptions prévues pour les déclarations de TVA nationale issues des articles 39, 3<sup>o</sup> et 199-0 de l'annexe IV au CGI, lesquelles prévoient, pour le dépôt des déclarations de TVA, le report au premier jour ouvrable suivant. En pratique, il devient difficile pour un contribuable de maîtriser les règles d'expiration de délai de leurs obligations déclaratives : pour la liquidation de la TVA nationale, le délai est sujet à report, alors que pour la TVA étrangère liquidée via le mini-guichet, aucun report n'est admis.

### 3. Lorsqu'une procédure fait intervenir deux États à l'égard d'un même contribuable (État d'établissement et État de remboursement), la prise de position de l'un protège-t-elle le contribuable à l'égard de l'autre État ?

4 – Si, à suivre la position de la cour de Versailles, la France n'avait pas à transposer le délai de l'article 15 pour le cas des assujettis non établis en France tout en conservant néanmoins un pouvoir d'appréciation du respect du délai, reste la question de savoir si la position prise par un État peut être opposée par le contribuable à l'égard de l'autre État.

La situation est en effet assez inique pour un contribuable qui en l'espèce respecte bien les règles posées par son propre État d'établissement, auprès duquel il était tenu de déposer sa demande : le portail

italien dédié précisait que le délai expirerait le lundi 1<sup>er</sup> octobre 2012 dès lors que le 30 septembre était un dimanche.

Cette position de l'État italien peut être opposée par le contribuable à l'État italien. Or, l'État italien n'a – en sa qualité d'État d'établissement – qu'un rôle d'intermédiaire pour l'enregistrement de la demande et de vérification avant transmission à l'État de remboursement, de la qualité d'assujetti du demandeur. Alors que la procédure contentieuse ne peut être engagée qu'à l'encontre de l'État de remboursement, l'opposabilité de la position italienne à l'État italien est vaine (sauf éventuellement dans un contentieux de la responsabilité).

Comme l'a relevé la cour, la mesure de tempérament des services fiscaux italiens ne saurait lier les services fiscaux français, même si la sécurité fiscale du contribuable pris entre ces deux administrations, s'en trouve gravement compromise. Le rapporteur public concluait également dans le même sens. On connaît d'autres situations litigieuses en matière de TVA où le contribuable est victime d'une divergence d'interprétation des faits ou du droit par les deux États membres (qualification d'une opération, existence ou non d'un établissement stable au sens de la TVA, etc.), sans autres possibilités que d'engager une procédure contentieuse : aucune procédure amiable identique à celle qui existe en matière d'impôts directs au travers des conventions internationales n'est malheureusement mise en place à ce jour en matière de TVA.

On peut ici espérer que le débat soit rouvert devant le Conseil d'État avant tout sur la question de l'obligation de transposition d'un délai qu'un État prétend pouvoir opposer. Il nous semble pertinent de garder à l'esprit que le portail est avant tout un outil que l'État d'établissement a l'obligation de mettre en place, mais que la demande reste bien adressée à l'État de remboursement (article 7 de la directive) qui reste seul habilité à instruire la demande, sous réserve du filtre de la qualité de demandeur (assujetti) assuré par l'État d'établissement. Dans ce contexte, il serait cohérent que l'État de remboursement assure dans son droit interne la transposition de toute la procédure en ce compris le délai dans lequel la demande doit lui être adressée via le portail de l'État d'établissement du demandeur. Reste-rait alors encore à tirer les conséquences de la non-transposition de ce délai. La solution proposée par le rapporteur public conduit à sanctionner l'État qui a failli en lui interdisant de se prévaloir de la forclusion : le principe de l'effet direct des directives permet au contribuable d'invoquer celles-ci à l'égard de l'État défaillant, mais non l'inverse...

Carine DELEU,  
avocat associée, SCP Alcade et Associés

**MOTS-CLÉS :** *Taxe sur la valeur ajoutée - Remboursement - Assujettis des autres États membres - Délai de dépôt de la demande de remboursement - Défaut de transposition de la directive en droit interne*

**JURISCLASSEUR :** *Fiscal Chiffre d'affaires, Fasc. 2025-33*