

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

8 mai 2019 (*)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 90 et 273 – Non-paiement total ou partiel, par le débiteur, de la somme due à l'assujetti au titre d'une opération soumise à la TVA – Base d'imposition – Réduction – Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité »

Dans l'affaire C-127/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), par décision du 18 janvier 2018, parvenue à la Cour le 16 février 2018, dans la procédure

A-PACK CZ s. r. o.

contre

Odvolací finanční ředitelství,

LA COUR (première chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de chambre, Mme C. Toader, MM. A. Rosas, L. Bay Larsen et M. Safjan, juges,

avocat général : M. E. Tanchev,

greffier : M. M. Aleksejev, chef d'unité,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 9 janvier 2019,

considérant les observations présentées :

- pour A-PACK CZ s. r. o., par Mes R. Cholenský et F. Hejl, advokáti,
- pour l'Odvolací finanční ředitelství, par M. T. Rozehnal, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek, J. Vlášil et O. Serdula, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna ainsi que Mme A. Kramarczyk – Szałdzińska, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes M. Salyková et J. Jokubauskaitė ainsi que par M. R. Lyal, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité ainsi que de l'article 90 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).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant A-PACK CZ s. r. o. à l'Odvolací finanční ředitelství (Direction des finances compétente en matière de recours, République tchèque) au sujet du refus de cette dernière de lui accorder une régularisation du montant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquitté pour des créances impayées et considérées comme irrécouvrables du fait de l'insolvabilité du débiteur.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 73 de la directive 2006/112 prévoit :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées aux prix de ces opérations. »

4 Aux termes de l'article 90 de cette directive :

« 1. En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

2. En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1. »

5 L'article 273 de ladite directive prévoit :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

Le droit tchèque

6 Le droit de procéder à la rectification du montant de la taxe en cas de créances sur des débiteurs en procédure d'insolvabilité a été introduit dans la loi no 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée par la loi no 47/2011 (ci-après la « loi relative à la TVA »), dont l'exposé des motifs indique :

« Il s'agit d'introduire une nouvelle possibilité de rectifier le montant de la taxe en aval dans le cas de créances sur des débiteurs (acquéreurs) qui font l'objet d'une procédure d'insolvabilité, et ce en raison de l'évolution négative de la situation économique. La présente proposition réagit

activement à la situation économique actuelle et constitue une mesure de lutte contre la crise avec pour objectif d'aider les entreprises dont le cash-flow est réduit par les créances irrécouvrables sur des entreprises en insolvabilité.

En raison des conséquences de la crise financière mondiale, il y a de plus en plus d'entreprises qui se trouvent dans une procédure de faillite et qui ne sont plus en mesure de faire face à leurs obligations vis-à-vis de leurs créanciers (fournisseurs). De nombreux fournisseurs (créanciers) ne sont plus en mesure de recouvrer la totalité des créances qu'ils ont vis-à-vis d'acquéreurs (débiteurs). Cette circonstance a une incidence négative sur la situation économique d'entreprises jusqu'alors "viables".

Sur la base de cette disposition, le créancier (fournisseur) aura donc le droit de rectifier le montant de la taxe en aval si l'acquéreur (débiteur) ne lui a pas payé les biens livrés ou le service fourni, et si le juge de l'insolvabilité a lancé une procédure d'insolvabilité à l'encontre de l'acquéreur. [...]

La proposition est totalement conforme aux articles 90 et 185 de la [directive 2006/112]. Une réglementation similaire est applicable dans au moins 12 États membres de l'Union européenne. Ce régime est mis en œuvre, sous des formes différentes, dans les États membres suivants : Belgique, Luxembourg, Danemark, Allemagne, France, Portugal, Irlande, Autriche, Italie, Grèce, Lettonie et Grande-Bretagne. »

7 L'article 44, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA, portant sur la rectification du montant de la taxe relative à des créances sur des débiteurs faisant l'objet d'une procédure en insolvabilité, prévoit :

« Le créancier peut procéder à la rectification du montant de la taxe en aval au plus tôt au cours de l'exercice fiscal au cours duquel ont été remplies les conditions fixées au paragraphe 1. Il ne peut être procédé à une rectification [...] dans l'hypothèse où le débiteur a cessé d'être un assujetti. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 A-PACK CZ est une société tchèque, assujettie à la TVA, dont l'une des sociétés clientes, Delpharmea Nutraceuticals, a.s., a fait l'objet d'une procédure d'insolvabilité lancée le 27 mai 2009.

9 Dans sa déclaration fiscale au titre du quatrième trimestre de l'exercice fiscal 2011, A-PACK CZ a demandé le remboursement d'un montant de 539 822 couronnes tchèques (CZK) (environ 21 000 euros) en raison, notamment, d'une rectification du montant de la TVA du fait de créances impayées de cette société, pour des livraisons de biens et des prestations de services au cours de la période du 30 octobre 2008 au 2 février 2009.

10 Par décision du 17 avril 2012, le Finanční úřad pro Prahu 9 (bureau des finances de Prague 9, République tchèque) a limité le montant réclamé par A-PACK CZ à 41 211 CZK (environ 1 600 euros), au motif que l'article 44, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA ne permettrait pas d'effectuer une rectification du montant de la taxe si le débiteur a cessé d'être un assujetti, ce qui était le cas de Delpharmea Nutraceuticals depuis le 3 novembre 2011.

11 A-PACK CZ a introduit un recours administratif contre cette décision devant la Direction des finances compétente en matière de recours, qui l'a rejeté.

12 A-PACK CZ a saisi le Městský soud v Praze (cour municipale de Prague, République tchèque) d'une demande d'annulation de cette décision de rejet, que cette juridiction a rejetée.

13 C'est dans ces conditions que A-PACK CZ a saisi la juridiction de renvoi, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), d'un recours en cassation

contre cette dernière décision de rejet. Elle soutient que la condition relative au statut d'assujetti du débiteur, prévue à l'article 44, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA est non seulement contraire à l'article 90 de la directive 2006/112, mais aussi constitutive d'une aide d'État interdite.

14 La juridiction de renvoi estime que les arguments de A-PACK CZ relatifs à l'existence d'une aide d'État ne peuvent pas être accueillis. En revanche, la condition relative au maintien du caractère d'assujetti du débiteur, prévue à l'article 44, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA, lui paraît contraire à l'article 90 de la directive 2006/112, dès lors que cela peut rendre impossible la régularisation de la base d'imposition de l'assujetti créancier, sans que cela soit justifié par l'incertitude relative au caractère définitif du non-paiement.

15 C'est dans ce contexte que le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 90, paragraphe 2, de la [directive 2006/112] peut-il être interprété, compte tenu du principe de neutralité fiscale et du principe de proportionnalité, en ce sens qu'il permet aux États membres de fixer, par une réglementation dérogatoire, des conditions qui, pour certains cas, excluent une réduction de la base d'imposition en cas de non-paiement partiel ou total ?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, une législation nationale qui ne permet pas à un assujetti à la TVA de procéder à une rectification du montant de la TVA s'il a été soumis à l'obligation de déclarer la taxe du fait d'avoir fourni une prestation imposable à un autre assujetti qui n'a pas payé, ou seulement partiellement, la prestation et qui a ensuite cessé d'être un assujetti est-elle contraire à la finalité de l'article 90 de la [directive 2006/112] ? »

Sur les questions préjudicielles

16 Par ses deux questions, qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 90 de la directive 2006/112, lu à la lumière des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que l'assujetti ne peut procéder à la rectification de la base d'imposition à la TVA, en cas de non-paiement total ou partiel, par son débiteur, d'une somme due au titre d'une opération soumise à cette taxe, si ledit débiteur n'est plus assujetti à la TVA.

17 En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui vise les cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération qui a donné lieu au paiement de la taxe, oblige les États membres à réduire la base d'imposition et, partant, le montant de la TVA due par l'assujetti chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti. Cette disposition constitue l'expression d'un principe fondamental de la directive 2006/112 selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue et dont le corollaire consiste en ce que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait perçu (voir, notamment, arrêt du 6 décembre 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, point 29 et jurisprudence citée).

18 Certes, l'article 90, paragraphe 2, de cette directive permet aux États membres de déroger à cette règle en cas de non-paiement total ou partiel du prix de l'opération.

19 Cependant, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, cette faculté de dérogation en cas de non-paiement total ou partiel, est fondée sur l'idée que le non-paiement de la contrepartie peut, dans certaines circonstances et en raison de la situation juridique existant dans l'État membre

concerné, être difficile à vérifier ou n'être que provisoire (voir, en ce sens, arrêts du 3 juillet 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, point 18 ; du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, point 17, et du 22 février 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, point 37).

20 Il s'ensuit que l'exercice d'une telle faculté de dérogation doit être justifié afin que les mesures prises par les États membres pour sa mise en œuvre ne bouleversent pas l'objectif d'harmonisation fiscale poursuivi par la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêts du 3 juillet 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, point 18 ; du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, point 18, et du 22 février 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, point 38) et qu'elle ne saurait permettre à ces derniers d'exclure purement et simplement la réduction de la base d'imposition à la TVA en cas de non-paiement (voir, en ce sens, arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, points 20 et 21).

21 Cette conclusion est confirmée par une interprétation téléologique de l'article 90, paragraphe 2, de la directive 2006/112. En effet, s'il est pertinent que les États membres puissent combattre l'incertitude quant au non-paiement d'une facture ou au caractère définitif de celui-ci, une telle faculté de dérogation ne saurait s'étendre au-delà de cette incertitude, et notamment à la question de savoir si une réduction de la base d'imposition peut ne pas être effectuée en cas de non-paiement (arrêts 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, point 22, et du 22 février 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, point 40).

22 En outre, admettre la possibilité pour les États membres d'exclure toute réduction de la base d'imposition à la TVA irait à l'encontre du principe de neutralité de la TVA, dont il découle notamment que, en sa qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État, l'entrepreneur doit être entièrement soulagé du poids de la taxe due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques elles-mêmes soumises à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, point 23).

23 En l'occurrence, une exigence telle que celle prévue par la législation nationale en cause au principal, qui subordonne la rectification de la base d'imposition à la TVA à la circonstance que le débiteur n'ait pas cessé d'être assujéti à la TVA, ne saurait être justifiée par la nécessité de prendre en compte l'incertitude quant au caractère définitif du non-paiement en cause.

24 En effet, ainsi que le relève d'ailleurs, en substance, la Commission européenne dans ses observations écrites, la circonstance que le débiteur a cessé d'être assujéti, dans le contexte d'une procédure d'insolvabilité, constitue plutôt, à l'inverse, un élément de nature à corroborer le caractère définitif du non-paiement.

25 Quant à la question de savoir si, ainsi que le soutient le gouvernement tchèque dans ses observations écrites, en se référant notamment au point 33 de l'arrêt du 26 janvier 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40), une telle exigence pourrait néanmoins être considérée comme conforme à l'article 90, paragraphe 2, de la directive 2006/112, en ce qu'elle poursuit les objectifs de garantir l'exacte perception de la TVA, d'éviter la fraude et d'éliminer le risque de pertes de recettes fiscales, il convient de relever que de tels objectifs ne permettent pas d'aller à l'encontre de la finalité ainsi que de l'économie de cette disposition et de justifier une dérogation à l'article 90, paragraphe 1, de cette directive pour des motifs autres que ceux relatifs à l'incertitude quant au non-paiement ou au caractère définitif de celui-ci.

26 De même, si l'article 273 de la directive 2006/112, également invoqué par la République tchèque au soutien de son interprétation, permet aux États membres de prévoir les obligations qu'ils jugent nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que de telles mesures ne peuvent, en principe, déroger au respect des règles relatives à la base d'imposition que dans les limites strictement

nécessaires pour atteindre cet objectif spécifique, dès lors qu'elles doivent affecter le moins possible les objectifs et les principes de la directive 2006/112 et qu'elles ne peuvent pas être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 6 décembre 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, point 33 et jurisprudence citée), qui constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par la législation de l'Union en la matière.

27 En l'occurrence, il ne ressort pas du dossier soumis à la Cour qu'autoriser un créancier assujetti, tel que A-PACK CZ, à réduire la base de son imposition à la TVA lorsqu'il se trouve confronté à une situation de non-paiement de sa créance par un débiteur insolvable et devenu entre-temps non-assujetti présenterait un risque particulier de fraude ou d'évasion fiscale. En outre, le fait d'exclure toute possibilité de réduction de cette base d'imposition en pareille hypothèse, et de faire peser sur un tel créancier assujetti la charge d'un montant de TVA qu'il n'aurait pas perçu dans le cadre de ses activités économiques, dépasse, en tout état de cause, les limites strictement nécessaires pour atteindre les objectifs visés à l'article 273 de la directive 2006/112.

28 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre aux questions posées que l'article 90 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que l'assujetti ne peut procéder à la rectification de la base d'imposition à la TVA, en cas de non-paiement total ou partiel, par son débiteur, d'une somme due au titre d'une opération soumise à cette taxe, si ledit débiteur n'est plus assujetti à la TVA.

Sur les dépens

29 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

L'article 90 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que l'assujetti ne peut procéder à la rectification de la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en cas de non-paiement total ou partiel, par son débiteur, d'une somme due au titre d'une opération soumise à cette taxe, si le débiteur n'est plus assujetti à la TVA.

Signatures

* Langue de procédure : le tchèque.