

ORDONNANCE DE LA COUR (septième chambre)

9 juillet 2009 (*)

«Article 104, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement de procédure – Sixième directive TVA – Article 10, paragraphes 1 et 2 – Recouvrement de la taxe indûment déduite – Point de départ du délai de prescription»

Dans l'affaire C-483/08,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le tribunal de première instance de Mons (Belgique), par décision du 16 octobre 2008, parvenue à la Cour le 10 novembre 2008, dans la procédure

Régie communale autonome du stade Luc Varenne

contre

État belge,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Ó Caoimh, président de chambre, Mme P. Lindh et M. A. Arabadjiev (rapporteur), juges,

avocat général: M. M. Poiares Maduro,

greffier: M. R. Grass,

la Cour se proposant de statuer par voie d'ordonnance motivée conformément à l'article 104, paragraphe 3, premier alinéa, de son règlement de procédure,

l'avocat général entendu,

rend la présente

Ordonnance

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 10 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2002/38/CE du Conseil, du 7 mai 2002 (JO L 128, p. 41, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Régie communale autonome du stade Luc Varenne (ci-après la «RCA») à l'État belge au sujet d'une action en recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») indûment déduite.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 10, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive dispose:

«1. Sont considérés comme:

- a) fait générateur de la taxe: le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;
- b) exigibilité de la taxe: le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.

2. Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Les livraisons de biens, autres que celles visées à l'article 5 paragraphe 4 sous b), et les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou des paiements successifs sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent. Les États membres ont la faculté de prévoir que dans certains cas les livraisons de biens et les prestations de services qui ont lieu de manière continue sur une certaine période sont considérées comme effectuées au moins à l'expiration d'un délai d'un an.

Toutefois, en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement à concurrence du montant encaissé.

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, les États membres ont la faculté de prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis:

- soit au plus tard lors de la délivrance de la facture,
- soit au plus tard lors de l'encaissement du prix,
- soit, en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur.»

4 Aux termes de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, le «droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible».

5 Conformément à l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive, la «déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période».

6 Dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de la sixième directive, l'article 22, paragraphe 4, sous a) et b), de cette directive prévoit:

- «a) Tout assujetti dépose une déclaration dans le délai qui aura été fixé par les États membres. Ce délai ne peut dépasser de plus de deux mois le terme de chaque période imposable. Les États membres fixent la durée de cette période à un mois, deux mois ou un trimestre. Ils peuvent toutefois fixer des durées différentes pour autant qu'elles n'excèdent pas un an. Les États membres autorisent, voire exigent, que la déclaration fiscale soit faite, dans les conditions qu'ils déterminent, par voie électronique par l'assujetti.
- b) Dans la déclaration doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le montant

de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, le cas échéant, et dans la mesure où cela apparaît nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.»

7 L'article 22, paragraphe 5, de la sixième directive énonce que «[t]out assujetti doit payer le montant net de la [TVA] lors du dépôt de la déclaration périodique. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels».

La réglementation nationale

8 Le code de la taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version applicable à l'affaire au principal (ci-après le «code de la TVA»), dispose, à son article 16, paragraphe 1, premier alinéa, que la «livraison s'opère au moment où le bien est mis à la disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire».

9 L'article 17, paragraphe 1, du code de la TVA spécifie que, pour «les livraisons de biens, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où s'opère la livraison du bien. Toutefois, lorsque le prix est facturé ou encaissé, en tout ou en partie, avant ce moment, la taxe devient exigible, selon le cas, au moment de la délivrance de la facture ou au moment de l'encaissement, sur la base du montant facturé ou encaissé».

10 L'article 53 du code de la TVA dispose:

«Les assujettis, à l'exclusion de ceux qui n'ont aucun droit à déduction, sont tenus aux obligations suivantes:

[...]

3° remettre, chaque mois, une déclaration du montant des opérations visées par le présent Code qu'ils ont effectuées ou qui leur ont été fournies au cours du mois précédent dans le cadre de leur activité économique, du montant de la taxe exigible, des déductions à opérer et de celui des régularisations à effectuer, et des données que le Roi juge nécessaires pour satisfaire aux dispositions prises par les Communautés européennes en matière de statistiques et pour assurer le contrôle de l'application de la taxe;

4° acquitter, dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration prévue au 3°, la taxe qui est due.»

11 Aux termes de l'article 81 du code de la TVA, l'«action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales commence à se prescrire dès le jour où cette action naît».

12 L'article 81 bis, paragraphe 1, premier alinéa, du code de la TVA précise que la «prescription de l'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de ces taxe, intérêts et amendes fiscales est intervenue».

13 L'article 2, point 1, de l'arrêté royal n° 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée énonce que le droit à déduction prend naissance «pour la taxe grevant les biens et les services fournis à l'assujetti, à la date à laquelle la taxe est exigible en vertu des articles 17 et 22 du [code de la TVA]».

14 L'article 4 du même arrêté royal précise que l'assujetti «exerce globalement son droit à déduction en imputant sur le total des taxes dues pour une période de déclaration, le total des taxes pour lesquelles le droit à déduction a pris naissance au cours de la même période et peut être exercé en vertu de l'article 3».

Le litige au principal et la question préjudicielle

15 Par acte du 6 janvier 2003, la ville de Tournai a constitué, sur une parcelle de terrain dont elle était propriétaire, un droit de superficie en faveur de l'association momentanée Bouygues Belgium et de GTB Bouyer, à charge d'y construire un stade de football. Ce droit devait prendre fin à la date du transfert de propriété du stade à ériger.

16 Le 23 septembre 2003, ladite association a cédé et facturé à la RCA les constructions érigées sur ledit terrain et, le 25 septembre 2003, la ville de Tournai a cédé, par acte authentique et pour une durée de 50 ans, le droit de superficie sur le terrain en cause à la RCA.

17 Lors d'un contrôle fiscal effectué le 14 mai 2004 au siège de la RCA, l'administration fiscale belge a estimé que l'opération concernée par la facture du 23 septembre 2003 avait été placée à tort sous un régime de TVA spécifique, applicable à l'exécution de travaux immobiliers. Selon elle, l'opération en cause était une livraison de biens et aurait dû apparaître dans la déclaration de TVA de la RCA relative au troisième trimestre de 2003.

18 À la suite de ce contrôle, la RCA a présenté, le 24 janvier 2005, une déclaration de TVA rectificative relative au quatrième trimestre de 2004, mentionnant le montant de TVA due sur l'opération en cause et le déduisant intégralement.

19 Considérant, à la suite dudit contrôle fiscal, que la RCA était un assujetti mixte n'ayant que des droits à déduction de la TVA limités, l'administration fiscale a rejeté la déduction intégrale de la TVA et a décerné, le 10 janvier 2007, une contrainte, rendue exécutoire le 11 janvier 2007 et notifiée à la RCA le 12 janvier 2007, visant le montant de la TVA indûment déduite ainsi que des amendes et des intérêts.

20 La RCA s'oppose, devant la juridiction de renvoi, au recouvrement de la taxe indûment déduite en invoquant la prescription extinctive. Selon elle, la taxe sur l'opération concernée étant devenue exigible et déductible le 23 septembre 2003, la prescription de l'action en recouvrement a été acquise le 31 décembre 2006, conformément à l'article 81 bis du code de la TVA.

21 L'État belge rétorque que la dette d'impôt n'est née et devenue exigible que le 24 janvier 2005, en vertu du dépôt de la déclaration de TVA rectificative, par laquelle la RCA a exercé son droit à déduction. Ce serait cette revendication erronée du droit à déduction qui aurait fait courir, en vertu de l'article 81 du code de la TVA, le délai de prescription de l'action en recouvrement. Par conséquent, la contrainte aurait été décernée et notifiée avant l'écoulement de la prescription.

22 Il ressort de la décision de renvoi que, conformément au code de la TVA, l'introduction même de la déclaration périodique fait naître une action spécifique en paiement de la taxe, des intérêts et des amendes administratives, dont l'exigibilité ressort de cette déclaration et qui se prescrit dans le délai de trois ans prévu à l'article 81 bis, paragraphe 1, premier alinéa, du code de la TVA.

23 Dans ces circonstances, le tribunal de première instance de Mons a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 10 de la sixième directive [...] s'oppose-t-il à une interprétation des dispositions légales

nationales et à une pratique administrative consistant à fixer le point de départ de l'action en recouvrement de la [TVA], sur [la] base duquel est calculé le délai de prescription de cette action, au jour du dépôt de la déclaration à la [TVA] par laquelle l'assujetti revendique son droit à déduction?»

Sur la question préjudicielle

24 En vertu de l'article 104, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement de procédure, lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence de la Cour, celle-ci peut, après avoir entendu l'avocat général, à tout moment, statuer par voie d'ordonnance motivée.

25 Il y a lieu de faire application de cette faculté dans la présente affaire.

Sur la recevabilité

26 Le gouvernement belge estime que la demande de décision préjudicielle doit être déclarée irrecevable.

27 Il fait valoir que la question posée ne porte pas sur un problème de transposition de l'article 10 de la sixième directive dans le droit belge. En effet, elle ne porterait ni sur la problématique de l'exigibilité de la TVA lors d'une livraison de bien ou d'une prestation de services effectuée par un assujetti ni sur le moment où le droit à déduction de cette taxe prend naissance.

28 La question préjudicielle ne concernerait que le point de départ de la prescription de l'action en recouvrement dans le cas particulier d'une déduction injustifiée opérée par l'assujetti au moyen de sa déclaration de TVA. Or, la réglementation de la procédure de recouvrement de la TVA et des délais de prescription relèverait de la compétence des États membres.

29 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 234 CE, fondée sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit communautaire, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir, notamment, arrêts du 25 février 2003, IKA, C-326/00, Rec. p. I-1703, point 27; du 12 avril 2005, Keller, C-145/03, Rec. p. I-2529, point 33, et du 22 juin 2006, Conseil général de la Vienne, C-419/04, Rec. p. I-5645, point 19).

30 En effet, le refus de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du droit communautaire sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, notamment, arrêts du 13 mars 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec. p. I-2099, point 39, et du 22 janvier 2002, Canal Satellite Digital, C-390/99, Rec. p. I-607, point 19).

31 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que les parties au principal considèrent, d'une part, que la TVA sur l'opération concernée est devenue exigible et déductible le 23 septembre 2003, et, d'autre part, que la dette d'impôt n'est née et devenue exigible que le 24 janvier 2005, chacune de ces dates étant considérée par l'une des parties au principal comme constituant le point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement de la TVA due.

32 Il ressort également de la décision de renvoi que le tribunal de première instance de Mons doute de la compatibilité des dispositions nationales applicables avec l'article 10 de la sixième directive et qu'elle a donc posé une question sur l'interprétation de cette disposition.

33 Dans ces circonstances, il ne saurait être constaté que la question préjudicielle n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal ni que le problème est de nature hypothétique.

34 La Cour disposant, en outre, des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile à la question posée, la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur le fond

35 La juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 10 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation et à une pratique administrative nationales fixant le point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement de la TVA indûment déduite au jour du dépôt de la déclaration par laquelle l'assujetti a revendiqué pour la première fois son droit à déduction.

36 À cet égard, il convient de relever que, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, l'article 10 de la sixième directive concerne la question du fait générateur ainsi que celle de l'exigibilité de la taxe, cette disposition permettant de déterminer la date à laquelle la dette fiscale prend naissance (voir arrêt du 19 novembre 1998, SFI, C-785/97, Rec. p. I-7447, point 23).

37 Par ailleurs, l'examen de la sixième directive ne révèle aucune disposition concernant la détermination du point de départ du délai de prescription relatif au recouvrement de la TVA (arrêt SFI, précité, point 25).

38 Or, il résulte d'une jurisprudence constante que, en l'absence de réglementation communautaire, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de régler les modalités procédurales des recours destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de droit interne ni aménagées de façon à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (arrêts du 14 décembre 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, point 12, et SFI, précité, point 26).

39 En l'occurrence, il n'est pas contesté que ces deux conditions sont remplies.

40 Par ailleurs, il ressort de la décision de renvoi que la RCA a mentionné la TVA due sur l'opération en cause et a fait valoir son droit à déduction à cet égard pour la première fois le 24 janvier 2005, dans sa déclaration de TVA rectificative relative au quatrième trimestre de 2004.

41 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'administration n'a connaissance des données nécessaires pour fixer le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer qu'au plus tôt le jour où la déclaration visée à l'article 22, paragraphe 4, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, est effectuée. En cas d'inexactitude dans la

déclaration ou lorsque celle-ci s'avère incomplète, ce n'est donc qu'à compter de ce moment que l'administration peut procéder à la rectification de cette déclaration et, le cas échéant, au recouvrement de la taxe impayée (voir arrêts SFI, précité, point 32, et du 8 mai 2008, Ecotrade, C?95/07, Rec. p. I?3457, point 50).

42 Il résulte de ce qui précède qu'il convient de répondre à la question posée que l'article 10 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation et à une pratique administrative nationales fixant le point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement de la TVA indûment déduite au jour du dépôt de la déclaration par laquelle l'assujetti a revendiqué pour la première fois son droit à déduction.

Sur les dépens

43 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 (septième chambre) dit pour droit:

L'article 10 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2002/38/CE du Conseil, du 7 mai 2002, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation et à une pratique administrative nationales fixant le point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée indûment déduite au jour du dépôt de la déclaration par laquelle l'assujetti a revendiqué pour la première fois son droit à déduction.

Signatures

* Langue de procédure: le français.