

62017CJ0672

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

6 décembre 2018 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Base d'imposition – Réduction – Principe de neutralité fiscale »

Dans l'affaire C-672/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal], par décision du 16 novembre 2017, parvenue à la Cour le 28 novembre 2017, dans la procédure

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de la première chambre, faisant fonction de président de la sixième chambre, MM. A. Arabadjiev et C. G. Fernlund, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, par Me A. G. Schwalbach, advogado,

—

pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo et R. Campos Laires, en qualité d'agents,

—

pour la Commission européenne, par M. A. Caeiros et Mme L. Lozano Palacios, 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 du principe de neutralité fiscale et 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, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (ci-après « Tratave ») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (administration des contributions et des douanes, Portugal) au sujet du refus de cette dernière de lui accorder la régularisation du montant de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquitté et afférent à des créances impayées et considérées comme irrécouvrables du fait de l'insolvabilité des débiteurs.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

L'article 73 de la directive TVA 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 au 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 184 de ladite directive précise que « [l]a déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. »

6

L'article 185 de la même directive dispose :

« 1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations

totale ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés [...]

En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation. »

7

Aux termes de l'article 219 de la directive TVA, « [e]st assimilé à une facture tout document ou message qui modifie la facture initiale et y fait référence de façon spécifique et non équivoque ».

8

L'article 273 de cette 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 portugais

9

L'article 78, paragraphe 7, sous b), du Código do IVA (code de la TVA) dispose :

« Les assujettis peuvent déduire [...] la TVA afférente à des créances considérées comme irrécouvrables :

[...]

b)

dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité, lorsque l'insolvabilité est déclarée. »

10

L'article 78, paragraphe 11, de ce code prévoit :

« Dans le cas prévu aux paragraphes 7 et 8, sous d), l'annulation totale ou partielle de la taxe est communiquée à l'acquéreur du bien ou du service qui est un assujetti, aux fins de rectification de la déduction initialement opérée. »

11

L'article 98, paragraphe 2, du code de la TVA dispose :

« Sans préjudice de dispositions particulières, le droit à déduction ou au remboursement de la taxe acquittée en excès ne peut être exercé qu'au cours des quatre années après la naissance du droit à déduction ou le paiement en excès de la taxe, respectivement. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12

Tratave est une société établie à Serzedelo (Portugal), qui exploite et gère des services publics municipaux de drainage, d'épuration et de rejet des eaux résiduaires du système intégré de dépollution du Vale do Ave (Portugal).

13

Tratave est assujettie à la TVA. Dans sa déclaration périodique relative au mois de juillet 2010, elle a diminué sa base d'imposition et a rectifié des montants de TVA précédemment liquidés et répercutés sur huit de ses clients, bénéficiaires de ses prestations de services, déclarés insolvable par des jugements passés en force de chose jugée.

14

Cette régularisation s'est traduite par une diminution de TVA, en faveur de Tratave, d'un montant de 59017,35 euros.

15

À la suite de cette déclaration, Tratave a fait l'objet d'un contrôle fiscal, au terme duquel l'administration des contributions et des douanes lui a indiqué que cette rectification était entachée d'illégalité, aux motifs que les certificats relatifs aux jugements d'insolvabilité passés en force de chose jugée n'avaient pas été fournis et que l'entreprise n'avait pas respecté non plus l'exigence, prévue à l'article 78, paragraphe 11, du code de la TVA, de communiquer, préalablement, aux débiteurs insolvable, son intention d'annuler la TVA, afin qu'ils rectifient la déduction du montant de TVA qu'ils avaient pu avoir effectuée.

16

En conséquence, le 2 septembre 2014, ladite administration a notifié à Tratave un avis de rappel de TVA, relatif à la période correspondant au mois de juillet de 2010, d'un montant de 59017, 35 euros, assorti d'un montant d'intérêts compensatoires de 9216, 41 euros.

17

Le 28 octobre 2014, Tratave s'est acquittée de ces montants.

18

Aux mois de janvier et de février 2015, Tratave a informé les débiteurs concernés de son intention d'annuler les montants de TVA afférents aux créances impayées.

19

Le 27 février 2015, cette société a introduit un recours gracieux contre l'avis de rappel du 2 septembre 2014. Ce recours a donné lieu à une décision de rejet.

20

Le 25 juin 2015, Tratave a formé un recours hiérarchique contre cette décision de rejet, lequel a également été rejeté, le 5 août 2016.

21

Le 6 janvier 2017, Tratave a saisi le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal] d'une demande d'annulation de l'avis de rappel du 2 septembre 2014 et de la décision de rejet de son recours hiérarchique.

22

Cette juridiction a estimé que l'exigence relative à la possession de certificats relatifs aux jugements d'insolvabilité passés en force de chose jugée est dépourvue de base légale, mais que Tratave aurait dû respecter l'exigence relative à la communication préalable aux débiteurs insolvable de son intention d'annuler la TVA afférente aux créances impayées.

23

Ladite juridiction a également constaté que, en tout état de cause, cette régularisation était soumise à un délai de prescription de quatre années.

24

Elle s'interroge toutefois sur la conformité au principe de neutralité fiscale et à la directive TVA de ces modalités de régularisation prévues par le droit national.

25

C'est dans ce contexte que le Tribunal Arbitral Tributário [(Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif)]] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Le principe de neutralité et l'article 90 de la [directive TVA], s'opposent-ils à une disposition législative nationale telle que celle qui ressort de l'article 78, paragraphe 11, du [code de la TVA], interprétée en ce sens que la régularisation de la taxe n'est pas permise en cas de non-paiement avant que l'annulation de cette taxe ne soit communiquée à l'acquéreur du bien ou du service, à la condition que celui-ci soit un assujetti, aux fins de la rectification de la déduction initialement opérée ?

2)

Dans l'affirmative, le principe de neutralité et l'article 90 de la [directive TVA] s'opposent-ils à une disposition législative nationale telle que celle qui ressort de l'article 78, paragraphe 11, du code de la TVA [...], interprétée en ce sens que la régularisation de la taxe n'est pas permise en cas de non-paiement, lorsque la communication de l'annulation de la taxe à l'acquéreur du bien ou du service, à la condition que celui-ci soit un assujetti, n'est pas effectuée dans le délai imparti pour la déduction de la taxe, fixé à l'article 98, paragraphe 2, du code de la TVA [...] ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

26

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de neutralité et l'article 90 de la directive 2006/112 s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que la réduction de la base d'imposition à la TVA, en cas de non-paiement, ne peut être effectuée par l'assujetti tant que celui-ci n'a pas communiqué, préalablement, son intention d'annuler une partie ou la totalité de la TVA à l'acquéreur du bien ou du service, si celui-ci est un assujetti, aux fins de la rectification de la déduction du montant de TVA que ce dernier a pu effectuer.

27

À titre liminaire, il convient de constater que, s'il n'est pas exclu que la régularisation de la base d'imposition effectuée par Tratave au mois de juillet 2010 concerne des montants de TVA dus avant la date de l'entrée en vigueur de la directive TVA, à savoir le 1^{er} janvier 2007, il n'est en tout état de cause pas nécessaire de se prononcer sur le point de savoir quel est le texte du droit de l'Union applicable, dès lors que les dispositions pertinentes de la directive TVA pour la présente affaire sont identiques à celles 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 1977, L 145, p. 1), qui l'a précédée.

28

Il convient de rappeler que, en vertu de l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition comprend, pour les livraisons de biens et les prestations de services, 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 au prix de ces opérations.

29

L'article 90, paragraphe 1, de cette directive, 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, 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 TVA 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 (arrêts du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, points 26 et 27 ; du 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, point 22, ainsi que du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, point 32).

30

L'article 90, paragraphe 2, de la directive TVA permet toutefois aux États membres de déroger à cette règle en cas de non-paiement total ou partiel du prix de l'opération (arrêts du 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, point 23, et du 12 octobre 2017,

Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, point 27).

31

Par ailleurs, en vertu de l'article 273 de la directive TVA, les États membres peuvent prévoir les obligations qu'ils jugent nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, à condition, notamment, que cette faculté ne soit pas utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3 de cette directive (arrêt du 15 mai 2014, *Almos Agrárkúkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, point 36).

32

Étant donné que, en dehors des limites qu'elles fixent, les dispositions de l'article 90, paragraphe 1, et de l'article 273 de la directive TVA ne précisent ni les conditions ni les obligations que les États membres peuvent prévoir, force est de constater que ces dispositions confèrent à ces derniers une marge d'appréciation, notamment, quant aux formalités à remplir par les assujettis devant les autorités fiscales, afin de procéder à une réduction de la base d'imposition (arrêts du 26 janvier 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, point 23 ; du 15 mai 2014, *Almos Agrárkúkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, point 37, et du 12 octobre 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, point 42).

33

Il ressort, toutefois, de la jurisprudence que les mesures de nature à éviter des fraudes ou des évasions fiscales 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. En effet, elles doivent affecter le moins possible les objectifs et les principes de la directive TVA et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (arrêts du 26 janvier 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, point 28 ; du 15 mai 2014, *Almos Agrárkúkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, point 38, et du 12 octobre 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, point 43).

34

Il importe, par conséquent, que les formalités à remplir par les assujettis pour exercer, devant les autorités fiscales, le droit de procéder à une réduction de la base d'imposition à la TVA soient limitées à celles qui permettent de justifier que, postérieurement à la conclusion de la transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie ne sera définitivement pas perçue. Il incombe à cet égard aux juridictions nationales de vérifier que tel est le cas des formalités exigées par l'État membre concerné (arrêts du 15 mai 2014, *Almos Agrárkúkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, point 39, et du 12 octobre 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, point 44).

35

En l'occurrence, une exigence telle que celle en cause au principal, qui subordonne la réduction à due concurrence de la base d'imposition d'un assujetti, en cas de non-paiement, à la communication préalable par ce dernier à son débiteur, s'il est assujetti, de son intention d'annuler une partie ou la totalité de la TVA, relève, simultanément, de l'article 90, paragraphe 1, et de l'article 273 de la directive TVA (voir, par analogie, arrêt du 26 janvier 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, points 24 et 25).

36

Quant au respect des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, il y a lieu de constater que cette exigence, qui permet d'informer le débiteur du fait qu'il doit régulariser le montant de la TVA qu'il a éventuellement pu déduire en amont, est susceptible de contribuer tant à assurer l'exacte perception de la TVA et à éviter la fraude qu'à éliminer le risque de perte de recettes fiscales (voir, par analogie, arrêt du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, points 32 et 33).

37

À cet égard, l'obligation, pour le débiteur insolvable, d'identifier ses dettes impayées et ses créanciers, à laquelle se réfère Tratave pour faire valoir le caractère inutile de l'exigence en cause au principal et, partant, la violation du principe de neutralité, ne saurait constituer une formalité de nature à garantir à suffisance le respect de ces objectifs, ne serait-ce que parce que cette obligation d'identification repose sur la seule initiative du débiteur.

38

Par ailleurs, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, le caractère préalable à la régularisation de la base d'imposition à la TVA par l'assujetti, fournisseur de biens ou de services, de la communication qu'il doit faire au débiteur insolvable doit permettre à l'État membre d'agir en temps utile, dans le cadre de la procédure d'insolvabilité, pour récupérer la TVA qui a pu être déduite en amont par ce même débiteur.

39

En outre, étant donné que le respect de l'exigence en cause au principal permet à l'assujetti, fournisseur de biens ou de services, de récupérer l'intégralité de l'excédent de TVA versé à l'administration fiscale au titre de créances non payées, cette exigence ne remet pas en cause, en principe, la neutralité de la TVA (voir, par analogie, arrêt 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, point 37).

40

Enfin, le gouvernement portugais a soutenu que cette communication n'est pas soumise à des conditions de forme particulières et qu'elle peut, dès lors, être satisfaite par tout moyen adéquat. Il ressort également de la décision de renvoi qu'elle constitue une démarche « très facile à accomplir » et « très peu contraignante ».

41

Une telle exigence ne paraît pas, dès lors, excessivement contraignante pour l'assujetti, fournisseur de biens ou de services (voir, par analogie, arrêt 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, point 34), ce qu'il incombe néanmoins à la juridiction de renvoi de vérifier.

42

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que le principe de neutralité ainsi que les articles 90 et 273 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que la réduction de la base d'imposition à la TVA, en cas de non-

paiement, ne peut être effectuée par l'assujetti tant que celui-ci n'a pas communiqué, préalablement, son intention d'annuler une partie ou la totalité de la TVA à l'acquéreur du bien ou du service, si celui-ci est un assujetti, aux fins de la rectification de la déduction du montant de TVA que ce dernier a pu effectuer.

Sur la seconde question

43

Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si le principe de neutralité fiscale et l'article 90 de la directive TVA s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui subordonne la réduction de la base d'imposition à la TVA, en cas de non-paiement, à ce que l'annulation de la taxe soit communiquée à l'acquéreur du bien ou du service, si celui-ci est un assujetti, dans un délai de prescription de quatre ans.

44

Cependant, dès lors que cette question n'a été posée que pour le cas où une réponse affirmative serait apportée à la première question, il n'y a pas lieu d'y répondre.

Sur les dépens

45

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 (sixième chambre) dit pour droit :

Le principe de neutralité ainsi que les articles 90 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que la réduction de la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en cas de non-paiement, ne peut être effectuée par l'assujetti tant que celui-ci n'a pas communiqué, préalablement, son intention d'annuler une partie ou la totalité de la TVA à l'acquéreur du bien ou du service, si celui-ci est un assujetti, aux fins de la rectification de la déduction du montant de TVA que ce dernier a pu effectuer.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le portugais.