

Affaire C-472/08

Alstom Power Hydro

contre

Valsts ieņēmumu dienests

(demande de décision préjudicielle, introduite par l'Augstākās Tiesas Senāts)

«Demande de décision préjudicielle — Sixième directive TVA — Article 18, paragraphe 4 — Législation nationale prévoyant un délai de prescription de trois ans pour le remboursement des excédents de TVA»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Restitution de l'excédent

(Directive du Conseil 77/388, art. 18, § 4)

L'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre qui prévoit un délai de prescription de trois ans pour l'introduction d'une demande de remboursement des excédents de taxe sur la valeur ajoutée perçus indûment par l'administration fiscale de cet État.

Un tel délai ne saurait, en soi, rendre en pratique l'exercice du droit à déduction impossible ou excessivement difficile dès lors qu'un délai de prescription de trois ans est, en principe, de nature à permettre à tout assujetti normalement diligent de faire valablement valoir les droits qu'il tire de l'ordre juridique de l'Union.

(cf. points 20-22 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

21 janvier 2010 (*)

«Demande de décision préjudicielle – Sixième directive TVA – Article 18, paragraphe 4 – Législation nationale prévoyant un délai de prescription de trois ans pour le remboursement des excédents de TVA»

Dans l'affaire C-472/08,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par l'Augstākās Tiesas Senāts (Lettonie), par décision du 23 octobre 2008, parvenue à la Cour le 4 novembre 2008, dans la procédure

Alstom Power Hydro

contre

Valsts ieņēmumu dienests,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel (rapporteur) et Mme M. Berger, juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 22 octobre 2009,

considérant les observations présentées:

- pour Alstom Power Hydro, par Me V. Gencs, advokāts,
- pour le Valsts ieņēmumu dienests, par M. D. Jakšns et Mme I. Pētersona, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement letton, par M. D. Jakšns ainsi que par Mmes K. Draviņa et E. Eihmane, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme H. Walker, en qualité d'agent, assistée de M. M. Angiolini, barrister,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. A. Sauka et Mme M. Afonso, 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 de l'article 18, paragraphe 4, 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, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Alstom Power Hydro (ci-après «Alstom»), la filiale lettone de la société Alstom Hydro France, au Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale lettone, ci-après le «VID») au sujet du remboursement des excédents de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») payés par Alstom.

Le cadre juridique

La sixième directive

3 L'article 18, paragraphes 2 à 4, de la sixième directive prévoit:

«2. 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.

[...]

3. Les États membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux paragraphes 1 et 2.

4. Quand le montant des déductions autorisées dépasse celui de la taxe due pour une période de déclaration, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent.

Toutefois, les États membres ont la faculté de refuser le report ou le remboursement lorsque l'excédent est insignifiant.»

La réglementation nationale

4 Conformément à l'article 12, paragraphe 10, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (likums par pievienotās vērtības nodokli, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, n° 49, ci-après la «loi relative à la TVA»), l'assujetti peut demander que le montant de la TVA indûment versé soit reporté pour payer d'autres impôts, taxes ou redevances dus à l'État.

5 En vertu de l'article 12, paragraphe 11, de la même loi, le VID dispose de 30 jours à partir de la réception d'une demande fondée de l'assujetti, accompagnée des pièces justificatives, pour rembourser le trop-perçu à ce dernier.

6 L'article 16, paragraphe 10, de la loi sur les impôts et les taxes (likums par nodokliem un nodevēm, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, n° 26, ci-après la «loi relative aux impôts et taxes»), applicable à tous les impôts et taxes, prévoit que les assujettis peuvent déposer leur demande de remboursement de trop-perçus d'impôts pendant un délai de trois ans suivant l'expiration du délai de paiement de ces impôts.

7 L'article 18, paragraphe 2, de la loi relative aux impôts et taxes confère au VID la mission de vérifier si le calcul desdits impôts et taxes a été correctement effectué par l'assujetti et si le paiement de ceux-ci est effectivement intervenu. Conformément à l'article 23, paragraphe 1, de cette loi, le VID peut, lorsqu'une enquête révèle l'existence d'une infraction aux dispositions fiscales, rectifier le montant de la TVA due et infliger des amendes pendant une période de trois ans suivant l'expiration du délai de paiement de cette taxe.

Le litige au principal et la question préjudicielle

8 Le 7 octobre 2004, Alstom a demandé, conformément à l'article 12, paragraphes 10 et 11, de la loi relative à la TVA, le remboursement des sommes qu'elle estimait avoir versées indûment pour la période allant de 1998 jusqu'au 1er octobre 2004.

9 Le VID a décidé de ne pas rembourser la TVA à hauteur de 288 184 LVL et d'engager une enquête sur le montant restant, s'élevant à 31 265 LVL. Dans sa décision, il a constaté qu'Alstom avait dépassé le délai de trois ans imparti pour l'introduction des demandes de remboursement de trop-perçus d'impôts prévu à l'article 16, paragraphe 10, de la loi relative aux impôts et taxes.

10 Alstom a introduit un recours à l'encontre de cette décision en faisant valoir, notamment, que le VID était tenu d'appliquer l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, qui ne prévoit pas de limitation dans le temps du droit de demander le remboursement des trop-perçus, et que, partant, il n'était pas en droit de lui opposer le délai de prescription prévu à l'article 16, paragraphe 10, de la loi relative aux impôts et taxes.

11 Son recours ayant été rejeté tant en première instance qu'en appel, Alstom s'est pourvue en cassation devant la juridiction de renvoi en faisant valoir, notamment, que la République de Lettonie, en tant qu'État membre de l'Union européenne, a l'obligation de transposer l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive dans son droit national et qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour que les États membres ne peuvent pas, comme en l'espèce, supprimer le droit au remboursement des trop-perçus de TVA.

12 Dans la décision de renvoi, l'Augsts Tiesas Senāts relève que, lorsque le VID examine les demandes de remboursement de trop-perçus de TVA, il a le droit de procéder à des enquêtes. Toutefois, dans une telle situation, il devrait respecter le délai de trois ans prévu à l'article 23, paragraphe 1, de la loi relative aux impôts et taxes. Or, en l'absence d'un délai de prescription du droit pour les assujettis de demander le remboursement des excédents de TVA correspondant au délai pendant lequel le VID a le droit de prendre une décision fiscale rectificative à l'issue d'un contrôle, celui-ci serait tenu dans tous les cas d'examiner les demandes. Dans ces conditions, la réglementation nationale pourrait être utilisée de manière abusive par un redevable, lorsque celui-ci sollicite le remboursement des trop-perçus de TVA à une période telle que le VID ne dispose plus de la faculté de procéder à une enquête.

13 C'est dans ces circonstances que l'Augsts Tiesas Senāts a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Convient-il d'interpréter l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive [...] en ce sens que cette disposition s'oppose à ce qu'un État [membre] prévoie dans sa législation un délai de trois ans pour la prescription du droit à obtenir le remboursement des trop-perçus de la [TVA] (la différence entre la taxe calculée et l'acompte de taxe payé)?»

Sur la question préjudicielle

14 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre qui prévoit un délai de prescription de trois ans pour l'introduction d'une demande de remboursement des excédents de TVA perçus indûment par l'administration fiscale de cet État.

15 Il convient de relever d'emblée que, s'il est vrai que, comme l'a souligné Alstom, l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive ne prévoit pas explicitement un tel délai de prescription, il

n'en demeure pas moins que cette circonstance ne permet pas à elle seule de conclure que ladite disposition doit être interprétée en ce sens que l'exercice du droit au remboursement des trop-perçus de TVA ne saurait être assorti d'un délai de prescription.

16 En effet, d'une part, par analogie avec ce qui vaut pour l'exercice du droit à déduction, la possibilité d'introduire une demande de remboursement des excédents de TVA sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (arrêt du 8 mai 2008, *Ecotrade*, C-95/07 et C-96/07, Rec. p. I-3457, point 44).

17 D'autre part, il est de jurisprudence constante que, en l'absence de réglementation communautaire en matière de restitution de taxes nationales indûment perçues, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre, notamment, de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité) (voir, notamment, arrêts du 17 novembre 1998, *Aprile*, C-228/96, Rec. p. I-7141, point 18, ainsi que du 11 juillet 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec. p. I-6325, point 34).

18 S'agissant du principe d'équivalence, il ne ressort pas du dossier et, au demeurant, il n'a pas non plus été allégué devant la Cour que le délai de prescription prévu à l'article 16, paragraphe 10, de la loi relative aux impôts et taxes ne respecte pas ce principe.

19 Pour ce qui est du principe d'effectivité, il y a lieu de rappeler que la Cour a reconnu la compatibilité avec le droit de l'Union de la fixation de délais raisonnables de recours à peine de forclusion dans l'intérêt de la sécurité juridique qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernés (voir, en ce sens, arrêt *Aprile*, précité, point 19 et jurisprudence citée). En effet, de tels délais ne sont pas de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union.

20 En ce qui concerne la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par délai «raisonnable», il importe de rappeler également que la Cour a déjà jugé, notamment, qu'un délai de forclusion de deux ans ne saurait, en soi, rendre en pratique l'exercice du droit à déduction impossible ou excessivement difficile, étant donné que l'article 18, paragraphe 2, de la sixième directive permet aux États membres d'exiger que l'assujetti exerce son droit à déduction pendant la même période que celle au cours de laquelle ce droit a pris naissance (arrêt *Ecotrade*, précité, point 48).

21 La même conclusion s'impose à plus forte raison s'agissant d'un délai de prescription de trois ans, tel que celui applicable au principal, dès lors que ce délai est, en principe, de nature à permettre à tout assujetti normalement diligent de faire valablement valoir les droits qu'il tire de l'ordre juridique de l'Union.

22 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit un délai de prescription de trois ans pour l'introduction d'une demande de remboursement des excédents de TVA perçus indûment par l'administration fiscale de cet État.

Sur les dépens

23 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 18, paragraphe 4, 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, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit un délai de prescription de trois ans pour l'introduction d'une demande de remboursement des excédents de taxe sur la valeur ajoutée perçus indûment par l'administration fiscale de cet État.

Signatures

* Langue de procédure: le letton.