

Affaire C-107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

contre

Direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP

(demande de décision préjudicielle, introduite par

l'Administrativen sad Sofia-grad)

«Renvoi préjudiciel — TVA — Directives 77/388/CEE et 2006/112/CE — Remboursement — Délai — Intérêts — Compensation — Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité — Protection de la confiance légitime»

Sommaire de l'arrêt

1. *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 2006/112, telle que modifiée par la directive 2006/138, art. 183)

2. *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 2006/112, telle que modifiée par la directive 2006/138, art. 183)

3. *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 2006/112, telle que modifiée par la directive 2006/138, art. 183)

1. L'article 183 de la directive 2006/112, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2006/138, lu en combinaison avec le principe de protection de la confiance légitime, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit, avec effet rétroactif, la prolongation du délai dans lequel le remboursement d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée doit être effectué, dans la mesure où cette réglementation prive l'assujetti du droit, dont il disposait avant l'entrée en vigueur de celle-ci, d'obtenir des intérêts de retard sur la somme devant lui être remboursée.

(cf. point 41, disp. 1)

2. L'article 183 de la directive 2006/112, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2006/138, lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale selon laquelle le délai normal pour effectuer le remboursement de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée, à l'échéance duquel des intérêts de retard sont dus sur la somme devant être remboursée, est

prorogé en cas d'engagement d'une procédure de vérification fiscale, cette prorogation ayant pour conséquence que ces intérêts sont seulement dus à partir de la date à laquelle cette procédure est achevée, alors que cet excédent a déjà fait l'objet d'un report pendant les trois périodes d'imposition suivant celle au titre de laquelle il est apparu. En revanche, le fait que ce délai normal est fixé à 45 jours n'est pas contraire à ladite disposition.

(cf. point 61, disp. 2)

3. L'article 183 de la directive 2006/112, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2006/138, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que le remboursement de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée soit effectué au moyen d'une compensation.

En effet, les États membres disposent d'une liberté certaine en ce qui concerne les modalités de remboursement de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée, pour autant que le remboursement soit effectué dans un délai raisonnable par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente et que l'assujetti ne coure aucun risque financier.

(cf. points 64, 67, disp. 3)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

12 mai 2011 (*)

«Renvoi préjudiciel – TVA – Directives 77/388/CEE et 2006/112/CE – Remboursement – Délai – Intérêts – Compensation – Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité – Protection de la confiance légitime»

Dans l'affaire C-107/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarie), par décision du 15 février 2010, parvenue à la Cour le 25 février 2010, dans la procédure

Enel Maritsa Iztok 3 AD

contre

Direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. D. Šváby, Mme R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász et T. von Danwitz (rapporteur), juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 janvier 2011,

considérant les observations présentées:

- pour Enel Maritsa Iztok 3 AD, par Me L. Ruessmann, avocat, et Me S. Yordanova, advokat,
- pour le direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP, par M. A. Georgiev et Mme I. Atanasova Kirova, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement bulgare, par M. T. Ivanov et Mme E. Petranova, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. D. Triantafyllou et Mme S. Petrova, 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), telle que modifiée par la directive 2006/98/CE du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO L 363, p. 129, ci-après la «sixième directive»), et de l'article 183, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2006/138/CE du Conseil, du 19 décembre 2006 (JO L 384, p. 92, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Enel Maritsa Iztok 3 AD (ci-après «Enel») au direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution» de l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes fiscales, ci-après le «direktor») au sujet de la date pertinente à partir de laquelle des intérêts de retard sur un montant de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à rembourser sont dus.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 18, paragraphes 2 et 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.

Toutefois, les États membres peuvent obliger les assujettis qui effectuent des opérations occasionnelles visées à l'article 4 paragraphe 3 de n'exercer le droit à déduction qu'au moment de la livraison.

[...]

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.»

4 Aux termes de l'article 183 de la directive TVA:

«Lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période imposable, 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 peuvent refuser le report ou le remboursement lorsque l'excédent est insignifiant.»

5 L'article 252 de la directive TVA dispose:

«1. La déclaration de TVA doit être déposée dans un délai à fixer par les États membres. Ce délai ne peut dépasser de plus de deux mois le terme de chaque période imposable.

2. Les États membres fixent la durée de la période imposable à un, deux ou trois mois.

Les États membres peuvent toutefois fixer des durées différentes pour autant qu'elles n'excèdent pas un an.»

Le droit national

6 Conformément à l'article 87 de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, ci-après la «loi sur la TVA»), la période d'imposition est fixée, en général, à un mois.

7 L'article 92 de la loi sur la TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 18 décembre 2007, disposait:

«(1) La taxe à rembourser au titre de l'article 88, troisième alinéa, est compensée, déduite ou remboursée selon les modalités suivantes:

1. En présence d'autres dettes fiscales et de dettes relatives à des cotisations à l'assurance sociale qui sont dues et impayées, relevant de l'Agence nationale des recettes fiscales, et qui sont nées avant la date de dépôt de la déclaration fiscale, l'administration des recettes fiscales compense ces dettes avec la taxe à rembourser aux termes de la déclaration fiscale; les sommes résiduelles, le cas échéant, sont soumises à la procédure visée au point 2.

2. En l'absence d'autres dettes dues et impayées au sens du point 1, ou bien si le montant de ces dettes est inférieur au montant à rembourser résultant de la déclaration fiscale, la personne enregistrée déduit la taxe à rembourser ou la somme résiduelle au sens du point 1 de la taxe due résultant de la déclaration fiscale au titre des trois périodes d'imposition suivantes.

[...]

4. Si après l'expiration du délai visé au point 2, il reste une somme résiduelle de taxe à

rembourser, l'administration des recettes fiscales compense cette somme résiduelle avec d'autres dettes fiscales dues et impayées ou d'autres dettes relatives à des cotisations sociales relevant de l'Agence nationale des recettes fiscales, ou bien rembourse lesdites sommes résiduelles dans les 45 jours après le dépôt de la dernière déclaration fiscale.

[...]

(8) Les taxes remboursables qui n'ont pas été remboursées dans les délais fixés par la présente loi, sans motifs ou bien pour des motifs caducs (y compris en cas d'annulation d'un avis), doivent être remboursées majorées des intérêts de retard légaux, calculés à compter de la date à laquelle ces taxes devaient être remboursées aux termes de la présente loi jusqu'au moment de leur remboursement définitif, indépendamment de la suspension et de la reprise des délais au cours de la procédure fiscale. On est en présence d'une taxe qui n'a pas été remboursée pour des motifs qui ne sont plus valables également lorsque, après la vérification fiscale, la taxe à rembourser constatée correspond à la somme déclarée ou bien est d'un montant inférieur, pour la partie soumise à l'obligation de remboursement.»

8 L'article 92 de la loi sur la TVA, dans sa version en vigueur depuis le 19 décembre 2007, énonce:

«[...]

(8) Indépendamment des dispositions du premier alinéa, point 4 et des troisième à sixième alinéas, lorsqu'une personne fait l'objet d'une vérification fiscale, le délai de remboursement des taxes correspond au délai imparti pour l'adoption de l'avis rectificatif, à l'exception des cas où la personne en question a fourni une caution en liquide, en titres d'État ou moyennant une garantie bancaire irrévocable à première demande [...]

[...]

(10) Les taxes remboursables qui n'ont pas été remboursées dans les délais fixés par la présente loi, sans motifs ou bien pour des motifs caducs (y compris en cas d'annulation d'un avis), doivent être remboursées majorées des intérêts de retard légaux, calculés à compter de la date à laquelle ces taxes devaient être remboursées aux termes de la présente loi jusqu'au moment de leur remboursement définitif, indépendamment de la suspension et de la reprise des délais au cours de la procédure fiscale.»

9 Aux termes de l'article 93, premier alinéa, de la loi sur la TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 18 décembre 2007:

«Les délais de remboursement au sens de l'article 92, premier alinéa, point 4 et de l'article 92, troisième et quatrième alinéas, sont suspendus:

[...]

5. lorsque une procédure de vérification fiscale est introduite à l'égard d'une personne, jusqu'à la conclusion de cette procédure, dans le délai visé à l'article 114 du code de procédure fiscale et de la sécurité sociale.»

10 L'article 93, premier alinéa, point 5, de la loi sur la TVA a été abrogé à compter du 19 décembre 2007.

11 L'article 114 du code de procédure fiscale et de la sécurité sociale prévoit:

«(1) Le délai pour l'exécution d'une vérification fiscale est de trois mois à compter de la date de notification de la décision l'ordonnant.

(2) Si le délai au premier alinéa s'avère insuffisant, il peut être prorogé d'un mois au maximum, par une décision de prorogation du délai émanant de l'autorité qui a ordonné la vérification.»

12 L'article 117 du code de procédure fiscale et de la sécurité sociale énonce:

«(1) Le rapport de vérification fiscale est rédigé par l'administration des recettes fiscales qui effectue la vérification au plus tard 14 jours après expiration du délai pour l'exécution de la vérification.

[...]

(5) La personne visée par la vérification peut introduire une réclamation écrite et présenter des preuves devant les autorités qui ont effectué la vérification fiscale dans un délai de 14 jours à compter de la notification du rapport de vérification. Si ce délai est insuffisant, il peut être prorogé, à la demande de la personne concernée, mais pas de plus d'un mois.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 Le 11 octobre 2007, Enel a remis une déclaration fiscale faisant apparaître une somme de 2 273 514,85 BGN devant être remboursée par l'administration fiscale bulgare. Ce montant résultait du fait que le montant des déductions dépassait celui de la TVA due pour la période d'imposition concernée et qu'Enel n'a pas été en mesure d'effectuer ces déductions au cours des périodes d'imposition ultérieures. Conformément à l'article 92, premier alinéa, point 4, de la loi sur la TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 18 décembre 2007, le délai pour effectuer ce remboursement, à savoir 45 jours, aurait expiré normalement le 26 novembre 2007 entraînant, conformément à l'article 92, huitième alinéa, de cette loi, à partir de cette date, l'obligation pour ladite administration fiscale de payer des intérêts de retard.

14 Or, le 8 novembre 2007, Enel s'est vu adresser une décision ordonnant une vérification fiscale, en vue de constater des dettes de TVA pour la période du 1er janvier 2005 au 30 septembre 2007 et des dettes concernant d'autres taxes au titre des années 2005 et 2006.

15 Par avis de déduction et de remboursement du 19 décembre 2007, le montant de 1 364 108,91 BGN a été remboursé au titre de la TVA sur la base de la déclaration fiscale du 11 octobre 2007, ce montant ayant été versé sur le compte de la société le 21 décembre 2007.

16 La vérification fiscale a donné lieu à un rapport daté du 13 mars 2008, contre lequel Enel a introduit une réclamation par laquelle elle a fait valoir son droit aux intérêts de retard sur la somme de 1 364 108,91 BGN déjà remboursée, pour la période comprise entre le 27 novembre 2007 et le 21 décembre 2007, et sur la somme résiduelle à rembourser, pour la période du 27 novembre 2007 jusqu'à la date du remboursement effectif.

17 Le 29 avril 2008, un avis rectificatif a été adopté. Cet avis ne contient aucune observation concernant le paiement d'intérêts de retard.

18 Le montant des taxes à rembourser à Enel sur la base de cet avis rectificatif a été compensé avec les dettes fiscales majorées des intérêts de retard au titre des années 2005 et 2006 résultant du même avis rectificatif. Le 13 mai 2008, la somme résiduelle de 179 092,25 BGN a été versée sur le compte d'Enel sans qu'aucune décision ait été prise quant aux intérêts de retard échus.

19 Le 20 mai 2008, Enel a introduit un recours administratif contre l'avis rectificatif du 29 avril 2008, contestant les dettes fiscales majorées des intérêts de retard, la compensation entre ces dettes et les sommes devant lui être remboursées ainsi que le refus implicite de lui octroyer les intérêts de retard demandés dans la réclamation du 13 mars 2008.

20 Ce recours a donné lieu à la décision n° 1518, du 20 octobre 2008, du direktor. En vertu de cette décision, des intérêts de retard ont été accordés sur la somme de 179 092,25 BGN pour la période allant de la date d'adoption de l'avis rectificatif, le 29 avril 2008, jusqu'au remboursement effectif de cette somme, le 13 mai 2008. Pour le surplus, le recours a été considéré comme non fondé.

21 Le 31 octobre 2008, Enel a saisi l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de Sofia) en demandant, notamment, que les intérêts de retard afférents au montant de TVA à rembourser soient payés à partir du 27 novembre 2007 jusqu'à la date du remboursement effectif de l'intégralité de ce montant.

22 La juridiction de renvoi estime qu'une interprétation des dispositions pertinentes de la sixième directive ou de la directive TVA est nécessaire afin de statuer sur cette demande. Selon elle, la sixième directive est d'application *ratione temporis* eu égard à l'article 2 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion à l'Union européenne de la République de Bulgarie et de la Roumanie et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 2005, L 157, p. 203), ainsi qu'à l'annexe VI, chapitre 6, point 1, de cet acte.

23 L'Administrativen sad Sofia-grad a donc décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«L'article 18, paragraphe 4, de la [sixième directive] et l'article 183, premier alinéa, de la [directive TVA] doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que, dans les circonstances de l'affaire au principal:

1) en raison d'une modification législative tendant à lutter contre la fraude fiscale, le délai de remboursement de la [TVA] soit prorogé jusqu'à la date d'adoption d'un avis rectificatif, au motif qu'une procédure de vérification fiscale a été introduite à l'égard de l'assujetti dans le délai de 45 jours à compter du dépôt de la déclaration fiscale, sans que des intérêts sur la somme à rembourser soient dus durant cette période, alors que sont réunies, en même temps, les conditions suivantes:

a) avant la modification en question, le délai de 45 jours prévu par la loi pour le remboursement de la taxe avait expiré et les intérêts sur la somme devant être remboursée avaient commencé à courir, indépendamment du fait que la procédure de vérification fiscale avait été introduite;

b) la vérification fiscale a confirmé l'exactitude de la taxe à rembourser qui apparaissait dans la déclaration;

c) la seule possibilité légale pour l'assujetti de raccourcir le délai en question consiste à fournir une caution en liquide, en titres d'État ou moyennant une garantie bancaire irrévocable à première

demande, pour une période déterminée, d'un montant équivalant à la somme devant être remboursée,

2) il soit prévu un délai de remboursement de la [TVA] d'une durée de 45 jours à compter de la date de dépôt de la déclaration fiscale relative à cette taxe, ainsi que la possibilité légale de suspendre ce délai, puis de le proroger en introduisant une procédure de vérification fiscale pendant le délai en question, sachant que la période d'imposition relative à ladite taxe est d'un mois,

3) il soit procédé au remboursement de la [TVA] moyennant un avis rectificatif, en compensant la somme devant être remboursée avec les dettes relatives à ladite taxe ainsi qu'à d'autres taxes constatées dans le même avis rectificatif et avec d'autres créances de l'État relatives à différentes périodes d'imposition, ainsi qu'avec les intérêts sur ces sommes courant jusqu'à la date d'adoption de l'avis rectificatif, alors que la vérification a confirmé l'exactitude de la taxe à rembourser qui apparaissait dans la déclaration et que sont réunies, en même temps, les conditions suivantes:

a) au cours de la procédure de vérification fiscale, des mesures conservatoires provisoires assurant les créances futures de l'État à constater dans la procédure tendant à l'adoption d'un avis rectificatif n'ont pas été imposées;

b) la compensation des créances de l'État n'est pas prévue par le droit national en tant que moyen d'exécution forcée ni en tant que mesure conservatoire;

c) les délais de recours et de paiement, sur une base volontaire, des sommes principales et des intérêts compensés n'ont pas expiré, du moment qu'ils sont fixés dans le même avis rectificatif, et qu'ils ont, en partie, fait l'objet d'un recours juridictionnel,

4) alors que la vérification a confirmé l'exactitude de la taxe à rembourser qui apparaissait dans la déclaration fiscale, l'État procède à une compensation avec les dettes fiscales constatées dans l'avis rectificatif relatives à des périodes antérieures à la date de dépôt de la déclaration fiscale en question, ainsi qu'avec les intérêts sur ces dettes, à la date d'adoption dudit avis rectificatif au lieu de la date de ladite déclaration, sachant que l'État ne doit pas verser d'intérêts durant le délai légal de remboursement des sommes dues et qu'il applique des intérêts sur les taxes compensées entre la date de dépôt de la déclaration fiscale et la date d'adoption de l'avis rectificatif?»

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

24 Les questions préjudicielles se rapportant tant aux dispositions de la sixième directive qu'à celles de la directive TVA, il y a lieu d'observer que les faits pertinents du litige au principal sont postérieurs au 1er janvier 2007, date à laquelle la directive TVA est entrée en vigueur et a remplacé la sixième directive, comme il résulte des articles 411 et 413 de la directive TVA.

25 Or, conformément à l'article 411, paragraphe 2, de la directive TVA, les références à la sixième directive s'entendent comme faites à la directive TVA. Ainsi, la circonstance que le point 6 de la liste visée à l'article 20 du protocole relatif aux conditions et modalités d'admission de la République de Bulgarie et de la Roumanie à l'Union européenne (JO 2005, L 157, p. 29) se réfère à la sixième directive ne saurait avoir pour conséquence que la directive TVA n'était pas d'application en Bulgarie à partir du 1er janvier 2007.

26 Dès lors, seule l'interprétation des dispositions de la directive TVA, en l'occurrence de son article 183, est pertinente pour l'examen des questions préjudicielles qui portent uniquement sur le

calcul des intérêts de retard sur le montant de l'excédent de TVA à rembourser.

27 Certes, comme le souligne le gouvernement bulgare, cette disposition ne prévoit, d'après son libellé, ni une obligation de verser des intérêts sur l'excédent de TVA à rembourser ni la date à partir de laquelle de tels intérêts seraient dus.

28 Toutefois, comme il convient de le rappeler, cette circonstance ne permet pas à elle seule de conclure que ladite disposition doit être interprétée en ce sens que les modalités fixées par les États membres en vue du remboursement de l'excédent de TVA sont dispensées de tout contrôle au regard du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 21 janvier 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, non encore publié au Recueil, point 15).

29 En effet, d'une part, si la mise en œuvre du droit au remboursement de l'excédent de TVA prévue à l'article 183 de la directive TVA relève, en principe, de l'autonomie procédurale des États membres, il n'en reste pas moins que cette autonomie est encadrée par les principes d'équivalence et d'effectivité (voir, en ce sens, arrêt *Alstom Power Hydro*, précité, point 17). Par ailleurs, selon une jurisprudence constante, le principe de protection de la confiance légitime doit être respecté par les États membres lorsqu'ils mettent en œuvre des réglementations de l'Union (voir arrêt du 11 juillet 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec. p. I-6325, point 44 et jurisprudence citée).

30 D'autre part, il convient d'examiner dans quelle mesure l'article 183 de la directive TVA, interprété au regard du contexte et des principes généraux régissant le domaine de la TVA, contient des règles spécifiques devant être respectées par les États membres lors de la mise en œuvre du droit au remboursement de l'excédent de TVA (voir, par analogie, arrêt du 30 septembre 2010, *Strabag e.a.*, C-314/09, non encore publié au Recueil, point 34).

31 À ce titre, il convient de relever qu'il résulte de la jurisprudence constante que le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA ayant déjà grevé les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par la législation de l'Union (voir, notamment, arrêts du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 47; du 25 octobre 2001, *Commission/Italie*, C-78/00, Rec. p. I-8195, point 28, ainsi que du 10 juillet 2008, *Sosnowska*, C-25/07, Rec. p. I-5129, point 14).

32 Ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, il en résulte que le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 6 juillet 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18; du 18 décembre 2007, *Cedilac*, C-368/06, Rec. p. I-12327, point 31, ainsi que *Sosnowska*, précité, point 15).

33 Quant à la possibilité, en vertu de l'article 183 de la directive TVA, de prévoir que l'excédent de TVA soit reporté sur la période d'imposition suivante ou qu'il soit remboursé, la Cour a précisé que, si les États membres disposent d'une liberté certaine dans l'établissement des modalités de remboursement de l'excédent de TVA, ces modalités ne peuvent pas porter atteinte au principe de la neutralité fiscale en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou en partie, le poids de cette taxe. En particulier, de telles modalités doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de TVA, cela impliquant que le remboursement soit effectué, dans un délai raisonnable, par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente, et que, en tout état de cause, le mode de remboursement adopté ne doit faire courir aucun risque financier à l'assujetti (voir arrêts précités Commission/Italie, points 32 à 34, et Sosnowska, point 17).

34 Dès lors, c'est au regard de ces considérations liminaires qu'il convient d'examiner les questions préjudicielles.

Sur la première question

35 Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si l'article 183 de la directive TVA, lu en combinaison avec le principe de protection de la confiance légitime, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit, avec effet rétroactif, la prolongation du délai dans lequel le remboursement d'un excédent de TVA doit être effectué.

36 Selon la juridiction de renvoi, le délai de remboursement de l'excédent de TVA a expiré, dans l'affaire au principal, le 26 novembre 2007. Sous l'empire de la réglementation nationale en vigueur jusqu'au 18 décembre 2007, les intérêts de retard sur la somme devant être remboursée auraient été dus à partir du 26 novembre 2007 et cela indépendamment du fait qu'une procédure de vérification fiscale a été introduite le 8 novembre 2007. Toutefois, d'après la réglementation nationale entrée en vigueur le 19 décembre 2007, une procédure de vérification fiscale aurait pour conséquence que le délai de remboursement d'un excédent de TVA, et par conséquent le moment à partir duquel des intérêts de retard sont dus, est prolongé jusqu'à l'adoption d'un rapport de vérification, lequel a été adopté, en l'espèce, seulement le 13 mars 2008.

37 S'agissant de l'interprétation de la réglementation nationale, telle qu'en vigueur jusqu'au 18 décembre 2007, effectuée par la juridiction de renvoi, selon laquelle des intérêts de retard étaient dus, dans l'affaire au principal, à partir du 27 novembre 2007 en raison du fait que l'écoulement du délai de remboursement d'un excédent de TVA n'était pas affecté par une vérification fiscale, le direktor et le gouvernement bulgare soutiennent que, même avant la modification de cette réglementation, des intérêts de retard n'étaient dus qu'à partir de l'échéance de la procédure de vérification fiscale, puisque l'écoulement de ce délai de remboursement était suspendu pendant cette procédure.

38 Sur ce point, s'il appartient à la seule juridiction de renvoi de déterminer si, en vertu de la réglementation nationale, telle qu'en vigueur jusqu'au 18 décembre 2007, des intérêts de retard étaient dus, dans l'affaire au principal, dès le 27 novembre 2007, il incombe, en revanche, à la Cour de répondre à la question préjudicielle, en se fondant sur l'interprétation de la réglementation nationale effectuée par la juridiction de renvoi, et de lui fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui permettre d'apprécier la conformité de cette réglementation avec l'article 183 de la directive TVA et le principe de protection de la confiance légitime (voir, en ce sens, arrêts du 28 février 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Rec. p. I-1129, points 25 et 26, ainsi que du 10 septembre 2009, Plantanol, C-201/08, Rec. p. I-8343, point 45).

39 À ce titre, il convient de relever que, conformément à la jurisprudence de la Cour, il est tout à fait loisible et, en principe, conforme au principe de protection de la confiance légitime qu'une réglementation nouvelle s'applique aux effets futurs de situations nées sous l'empire de la réglementation antérieure (arrêt du 29 juin 1999, *Butterfly Music*, C-60/98, Rec. p. I-3939, point 25 et jurisprudence citée). Toutefois, le principe de protection de la confiance légitime s'oppose à ce qu'une modification de la réglementation nationale prive un assujetti avec effet rétroactif d'un droit qu'il a acquis sur le fondement de la réglementation antérieure (voir, en ce sens, arrêt *Marks & Spencer*, précité, point 45).

40 Il s'ensuit que, dans une situation telle que celle du litige au principal, le principe de protection de la confiance légitime s'oppose à ce qu'une modification de la réglementation nationale prive un assujetti avec effet rétroactif d'un droit dont il disposait antérieurement à ladite modification et en vertu duquel il devait obtenir des intérêts de retard sur le montant de l'excédent de TVA à rembourser (voir, en ce sens, arrêt *Marks & Spencer*, précité, point 46).

41 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 183 de la directive TVA, lu en combinaison avec le principe de protection de la confiance légitime, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit, avec effet rétroactif, la prolongation du délai dans lequel le remboursement d'un excédent de TVA doit être effectué, dans la mesure où cette réglementation prive l'assujetti du droit, dont il disposait avant l'entrée en vigueur de celle-ci, d'obtenir des intérêts de retard sur la somme devant lui être remboursée.

Sur la deuxième question

42 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si l'article 183 de la directive TVA, lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, selon laquelle le délai pour effectuer le remboursement de l'excédent de TVA est fixé normalement à 45 jours, à l'échéance duquel des intérêts de retard sont dus sur la somme devant être remboursée, mais qui prévoit que ce délai est prorogé, en cas d'engagement d'une procédure de vérification fiscale, cette prorogation ayant pour conséquence que ces intérêts sont seulement dus à partir de la date à laquelle cette procédure est achevée.

43 Afin de répondre à cette question, il y a lieu de rappeler les particularités de la réglementation nationale en cause dans le litige au principal.

44 Tout d'abord, cette réglementation prévoit expressément le versement d'intérêts de retard sur l'excédent de TVA à rembourser. La Cour est donc appelée à se prononcer uniquement sur le point de savoir à partir de quel moment ces intérêts sont dus en vertu de l'article 183 de la directive TVA, lu à la lumière du principe de neutralité fiscale.

45 Ensuite, il convient également de constater que la faculté offerte par l'article 183, second alinéa, de la directive TVA de refuser le remboursement ou le report lorsque l'excédent est insignifiant, qui s'applique a fortiori aux intérêts, n'est pas en cause dans l'affaire au principal.

46 Enfin, il importe de souligner que la réglementation nationale en cause au principal prévoit le remboursement de l'excédent de TVA seulement dans la mesure où celui-ci n'a pas pu être imputé sur le montant des taxes dues au cours des trois périodes imposables suivant celle au titre de laquelle cet excédent est apparu, impliquant ainsi que cette réglementation combine les deux voies de restitution de l'excédent de TVA, prévues à l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA, à savoir le remboursement et le report.

47 S'agissant, en premier lieu, d'une telle combinaison du report et du remboursement de l'excédent de TVA, il y a lieu d'observer que ni la juridiction de renvoi ni les parties ayant soumis des observations à la Cour n'ont mis en cause, à juste titre, la faculté, pour un État membre, de prévoir que cet excédent soit restitué moyennant le report et ensuite le remboursement. En effet, l'article 183 de la directive TVA ne saurait être interprété en ce sens que le remboursement et le report s'excluent mutuellement. Sinon, un État membre ayant choisi le report en tant que voie de restitution de l'excédent de TVA serait empêché, en contradiction avec les principes rappelés aux points 29 à 33 du présent arrêt, de rembourser cet excédent si dans la période d'imposition durant laquelle il a été reporté le montant de la taxe due est insuffisant pour permettre l'imputation dudit excédent.

48 En deuxième lieu, en ce qui concerne le report de l'excédent de TVA sur les trois périodes d'imposition suivant celle au titre de laquelle cet excédent est apparu, il convient de constater que, certes, aux termes de l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA, les États membres peuvent faire reporter l'excédent sur «la période suivante».

49 Toutefois, il ne saurait être déduit de ce libellé que le report tel que prévu par la réglementation nationale en cause au principal est inconciliable avec cette disposition. À ce titre, il convient de tenir compte du fait, rappelé par le gouvernement bulgare, que cette réglementation a fixé la période imposable, qui peut varier, conformément à l'article 252, deuxième et troisième alinéas, de la directive TVA, entre un mois et un an, à un mois. Dans ces conditions, le report sur les trois périodes imposables suivant celle au titre de laquelle l'excédent en cause est apparu n'affecte pas, par lui-même, les principes rappelés aux points 29 à 33 du présent arrêt. En effet, un tel report impliquant que la restitution s'effectue dans une période de trois mois s'inscrit dans la liberté reconnue aux États membres de fixer les modalités de la restitution de l'excédent de TVA.

50 En troisième lieu, il convient de souligner que le remboursement dudit excédent s'effectue, selon la réglementation nationale en cause au principal, en règle générale, dans un délai de 45 jours, délai qui est, en soi, conforme à l'article 183 de la directive TVA, et que des intérêts de retard sur la somme à rembourser sont dus à partir de l'expiration de ce délai. Toutefois, au cas où les autorités fiscales engagent une procédure de vérification fiscale, ces intérêts ne sont dus qu'à compter de la date à laquelle cette procédure est achevée.

51 À l'égard d'une telle réglementation qui fait dépendre l'obligation de l'administration fiscale bulgare de verser des intérêts de l'accomplissement d'une procédure de vérification fiscale, il convient de rappeler que, conformément à la jurisprudence de la Cour, un calcul des intérêts dus par le Trésor public qui ne prend pas pour point de départ le jour où l'excédent de TVA aurait normalement dû être restitué conformément à la directive TVA est, en principe, contraire aux exigences de l'article 183 de cette directive (voir, en ce sens, arrêt Molenheide e.a., précité, points 63 et 64).

52 À ce titre, il importe de souligner que le fonctionnement normal du système commun de TVA suppose l'exacte perception de la taxe. En effet, chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et, à cet égard, les États membres sont tenus de vérifier les

déclarations des assujettis, les comptes de ces derniers et les autres documents pertinents ainsi que de calculer et de prélever l'impôt dû (arrêt du 29 juillet 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, non encore publié au Recueil, point 21).

53 Il en résulte que le délai pour effectuer le remboursement de l'excédent de TVA peut, en principe, être prolongé afin d'effectuer une vérification fiscale sans qu'un tel délai prolongé doive être considéré comme déraisonnable pour autant que la prolongation n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour mener à bien cette procédure de vérification (voir, par analogie, arrêt Sosnowska, précité, point 27). Toutefois, dans la mesure où l'assujetti ne peut disposer temporairement des fonds correspondant à l'excédent de TVA, il supporte économiquement un désavantage qui est susceptible d'être compensé par le versement des intérêts, garantissant ainsi le respect du principe de neutralité fiscale.

54 Or, la réglementation en cause au principal combinant le report et le remboursement en tant que voies de restitution de l'excédent de TVA, il convient d'examiner, en quatrième lieu, s'il est compatible avec les principes rappelés aux points 29 à 33 du présent arrêt de repousser la date à partir de laquelle des intérêts de retard sont dus jusqu'à ce qu'une procédure de vérification fiscale soit achevée, bien que l'excédent ait déjà fait l'objet d'un report pendant les trois périodes d'imposition suivant celle au titre de laquelle cet excédent est apparu.

55 À cet égard, il convient de souligner, d'une part, que l'application de la réglementation en cause au principal a non seulement pour effet de priver l'assujetti pendant une période considérable, à savoir pendant environ huit mois, des fonds correspondant à l'excédent de TVA, mais également d'exclure l'assujetti du droit aux intérêts normalement dus en application de cette réglementation.

56 D'autre part, il y a lieu de relever que ladite réglementation laisse aux autorités fiscales la faculté d'entamer une vérification fiscale à tout moment, voire à une date proche de l'échéance du remboursement de l'excédent de TVA, permettant ainsi de prolonger considérablement le délai pour effectuer celui-ci et de retarder, en même temps, la date à partir de laquelle des intérêts de retard sont dus sur la somme à rembourser.

57 Partant, l'assujetti n'est pas uniquement exposé à des désavantages pécuniaires, mais se trouve également dans l'impossibilité de prévoir la date à partir de laquelle il peut disposer des fonds correspondant à l'excédent de TVA, constituant ainsi une charge supplémentaire pour ledit assujetti.

58 Dans ces conditions, il s'avère que les modalités fixées par la réglementation nationale en cause au principal ne permettent pas, contrairement aux principes rappelés au point 33 du présent arrêt, à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de l'excédent de TVA sans courir aucun risque financier.

59 Toutefois, il convient encore de répondre à l'interrogation de la juridiction de renvoi portant sur l'incidence, aux fins de l'appréciation de la réglementation nationale en cause au principal, de la possibilité offerte à l'assujetti de raccourcir le délai de remboursement en fournissant une caution en liquide.

60 À cet égard, il convient de rappeler que la possibilité de fournir une telle caution ne saurait avoir pour conséquence que la date à partir de laquelle des intérêts de retard sont dus sur le montant de l'excédent de TVA à rembourser puisse être valablement repoussée jusqu'à ce qu'une procédure de vérification fiscale soit effectuée. En effet, comme la Cour l'a jugé au point 32 de l'arrêt Sosnowska, précité, l'obligation de constituer une telle caution afin de pouvoir se prévaloir du délai normalement applicable n'a, en réalité, pour effet que de remplacer la charge financière

liée à l'immobilisation des fonds correspondant à l'excédent de TVA pendant la durée de cette procédure de vérification par celle afférente à l'immobilisation du montant de la caution.

61 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 183 de la directive TVA, lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale selon laquelle le délai normal pour effectuer le remboursement de l'excédent de TVA, à l'échéance duquel des intérêts de retard sont dus sur la somme devant être remboursée, est prorogé en cas d'engagement d'une procédure de vérification fiscale, cette prorogation ayant pour conséquence que ces intérêts sont seulement dus à partir de la date à laquelle cette procédure est achevée, alors que cet excédent a déjà fait l'objet d'un report pendant les trois périodes d'imposition suivant celle au titre de laquelle il est apparu. En revanche, le fait que ce délai normal est fixé à 45 jours n'est pas contraire à ladite disposition.

Sur les troisième et quatrième questions

62 Eu égard à la réponse donnée à la deuxième question, les troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, doivent être comprises en ce sens qu'elles visent à savoir, en substance, si l'article 183 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que le remboursement de l'excédent de TVA soit effectué au moyen d'une compensation.

63 À cet égard, il y a lieu de relever que la compensation aboutit à la liquidation totale ou partielle des deux obligations réciproques, permettant ainsi à l'État membre de s'acquitter de son obligation de remboursement.

64 Conformément à la jurisprudence rappelée au point 33 du présent arrêt, les États membres disposent d'une liberté certaine en ce qui concerne les modalités de remboursement de l'excédent de TVA, pour autant que le remboursement soit effectué dans un délai raisonnable par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente et que l'assujetti ne coure aucun risque financier.

65 Eu égard à ces principes, il n'existe pas de raison s'opposant de manière générale à ce que le remboursement de l'excédent de TVA soit effectué par voie de compensation, cette voie aboutissant à une liquidation immédiate de la créance de l'assujetti sans que ce dernier soit exposé à un risque financier.

66 Cette analyse s'applique également dans le cas où la créance de l'État membre concerné est contestée par l'assujetti, pour autant, comme le souligne la Commission européenne, que l'assujetti n'est pas privé des recours juridictionnels effectifs pour faire valoir son point de vue à l'égard de la créance étatique utilisée aux fins de la compensation.

67 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre aux troisième et quatrième questions que l'article 183 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que le remboursement de l'excédent de TVA soit effectué au moyen d'une compensation.

Sur les dépens

68 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 (troisième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 183 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2006/138/CE du Conseil, du 19 décembre 2006, lu en combinaison avec le principe de**

protection de la confiance légitime, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit, avec effet rétroactif, la prolongation du délai dans lequel le remboursement d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée doit être effectué, dans la mesure où cette réglementation prive l'assujetti du droit, dont il disposait avant l'entrée en vigueur de celle-ci, d'obtenir des intérêts de retard sur la somme devant lui être remboursée.

2) L'article 183 de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2006/138, lu à la lumière du principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale selon laquelle le délai normal pour effectuer le remboursement de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée, à l'échéance duquel des intérêts de retard sont dus sur la somme devant être remboursée, est prorogé en cas d'engagement d'une procédure de vérification fiscale, cette prorogation ayant pour conséquence que ces intérêts sont seulement dus à partir de la date à laquelle cette procédure est achevée, alors que cet excédent a déjà fait l'objet d'un report pendant les trois périodes d'imposition suivant celle au titre de laquelle il est apparu. En revanche, le fait que ce délai normal est fixé à 45 jours n'est pas contraire à ladite disposition.

3) L'article 183 de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2006/138, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que le remboursement de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée soit effectué au moyen d'une compensation.

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.