

Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

21 juin 2012 (*)

«Huitième directive TVA — Modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays — Délai pour la présentation de la demande de remboursement — Délai de forclusion»

Dans l'affaire C-294/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Corte suprema di cassazione (Italie), par décision du 3 mars 2011, parvenue à la Cour le 9 juin 2011, dans la procédure

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contre

Elsacom NV,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. M. Safjan, président de chambre, M. M. Ilešič et Mme M. Berger (rapporteur),
juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour Elsacom NV, par Me S. Petrecca, avvocato,
- pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de Mme G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement hellénique, par Mmes K. Paraskevopoulou et Z. Chatzipavlou, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement hongrois, par M. M. Z. Fehér ainsi que par Mmes K. Szijjártó et Z. Tóth, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes C. Soulay et D. Recchia, 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 7, paragraphe 1, premier alinéa, de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Ministero dell'Economia e delle Finanze et l'Agenzia delle Entrate (ci-après, ensemble, l'«administration fiscale») à Elsacom NV, société établie aux Pays-Bas (ci-après «Elsacom»), au sujet du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée par cette dernière en Italie au cours de l'année 1999.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 La directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO L 44, p. 23), a abrogé et remplacé la huitième directive TVA. L'article 28, paragraphe 2, de la directive 2008/9 précise toutefois que les dispositions de la huitième directive TVA demeurent applicables aux demandes de remboursement introduites avant le 1^{er} janvier 2010, ce qui est le cas dans l'affaire en cause au principal.

4 Selon le troisième considérant de la huitième directive TVA:

«[...] il convient de mettre fin aux divergences entre les dispositions actuellement en vigueur dans les États membres [...] qui sont parfois à l'origine de détournements de trafic et de distorsions de concurrence».

5 L'article 2 de cette directive disposait:

«Chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays mais qui est établi dans un autre État membre, dans les conditions fixées ci-après, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17 paragraphe 3 sous a) et b) de la directive 77/388/CEE ou des prestations de services visées à l'article 1^{er} sous b).»

6 En vertu de l'article 3, sous a), de ladite directive:

«Pour bénéficier du remboursement, tout assujetti visé à l'article 2 qui n'a effectué aucune livraison de biens ou aucune prestation de services réputée se situer à l'intérieur du pays, doit:

a) déposer, auprès du service compétent [...], une demande [...]

7 Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive TVA:

«La demande doit être présentée au service compétent [...] au plus tard dans les six mois qui

suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.»

8 L'annexe C, point B, de cette directive était ainsi libellé:

«La demande doit être [...] présentée au plus tard le 30 juin de l'année qui suit celle concernée par la demande [...]»

9 L'article 15, paragraphe 1, de la directive 2008/9 prévoit:

«La demande de remboursement est introduite [...] au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement. [...]»

10 L'article 1er de la directive 2010/66/UE du Conseil, du 14 octobre 2010, portant modification de la directive 2008/9 (JO L 275, p. 1), dispose:

«À l'article 15, paragraphe 1, l'alinéa suivant est ajouté:

'Les demandes de remboursement concernant une période de l'année 2009 sont introduites [...], au plus tard le 31 mars 2011.'»

Le droit italien

11 L'article 16 du décret no 793 du président de la République, du 30 décembre 1981 (GURI no 358, du 31 décembre 1981), promulgué notamment pour adapter le régime de la TVA au droit de l'Union, a introduit dans le décret no 633 du président de la République instituant et réglementant la taxe sur la valeur ajoutée (Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), du 26 octobre 1972 (supplément ordinaire à la GURI no 292, du 11 novembre 1972, ci-après le «DPR no 633/72»), un article 38 ter, lequel charge le ministre des Finances, en concertation avec le ministre du Trésor, d'établir par décret les modalités et les délais applicables aux demandes de remboursement.

12 Le décret no 2672 du ministre des Finances, portant règles de mise en œuvre des dispositions visées à l'article 38 ter du DPR no 633/72, tel que modifié, concernant les modalités d'exécution du remboursement de la TVA aux assujettis non résidents (Decreto del Ministero delle Finanze n. 2672, norme di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 38 ter del [DPR no 633/72], e successive modificazioni, concernente le modalità di esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto a soggetti non residenti), du 20 mai 1982 (GURI no 146, du 29 mai 1982), prévoit, à son article 1er, deuxième alinéa, que le remboursement doit avoir lieu «sur demande des intéressés, à présenter au plus tard le 30 juin de l'année civile» qui suit celle concernée par la demande.

Les faits à l'origine du litige au principal et la question préjudicielle

13 L'administration fiscale a refusé le remboursement de la TVA qu'Elsacom avait payée sur la base de factures reçues de ses cocontractants en Italie au cours de l'année 1999. La demande de remboursement correspondante avait été présentée le 27 juillet 2000. L'administration fiscale a motivé son refus par la tardiveté de la demande qui aurait dû être présentée, en vertu de l'article 1er, deuxième alinéa, dudit décret no 2672 du ministre des Finances, du 20 mai 1982, au plus tard le 30 juin 2000.

14 La Commissione tributaria provinciale di Roma a fait droit au recours formé par Elsacom à l'encontre de cette décision de l'administration fiscale, estimant que le délai de six mois suivant la fin de l'année à laquelle la taxe se rapporte, prévu à l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive TVA, était de nature simplement indicative et n'était pas,

partant, un délai de forclusion.

15 L'administration fiscale a interjeté appel de cette décision devant la Commissione tributaria del Lazio qui a confirmé la décision de la Commissione tributaria provinciale di Roma.

16 L'administration fiscale s'est pourvue en cassation contre ce jugement devant la juridiction de renvoi, faisant valoir que ledit délai était bien un délai de forclusion.

17 C'est dans ces conditions que la Corte suprema di cassazione a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Le délai de six mois suivant la fin de l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, qui est prévu [à] l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive [TVA] pour la présentation des demandes de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée de la part d'assujettis non établis à l'intérieur du pays, est-il un délai de forclusion, autrement dit, est-il prévu sous peine de déchéance du droit au remboursement?»

Sur la question préjudicielle

Sur la recevabilité

18 Tout d'abord, il y a lieu d'examiner l'objection, soulevée par Elsacom, selon laquelle la question préjudicielle serait irrecevable dans la mesure où les dispositions dont l'interprétation et l'application seraient nécessaires pour trancher le litige au principal relèveraient non pas du droit de l'Union, mais du droit interne.

19 À cet égard, il convient de rappeler, d'une part, que la Cour, si elle n'est pas compétente pour interpréter une mesure nationale, elle l'est toutefois, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, pour fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui permettre d'apprécier la compatibilité de cette mesure nationale avec le droit de l'Union en vue du jugement de l'affaire dont elle est saisie (voir, en ce sens, arrêt du 25 février 2010, Pontina Ambiente, C-172/08, Rec. p. I-1175, point 27 et la jurisprudence citée).

20 D'autre part, 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 de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, point 76 et la jurisprudence citée). Les questions posées par le juge national bénéficient donc d'une présomption de pertinence (voir, en ce sens, arrêt du 12 octobre 2010, Rosenblatt, C-45/09, Rec. p. I-9391, point 33).

21 La présomption de pertinence qui s'attache aux questions posées à titre préjudiciel par les juridictions nationales ne peut être écartée que dans des cas exceptionnels, lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée des dispositions du droit de l'Union visées dans ces questions n'a aucun rapport avec l'objet du litige (voir arrêt du 17 février 2011, Wery?ski, C-283/09, Rec. p. I-601, point 34 et la jurisprudence citée).

22 Or, en l'espèce, la question posée par la juridiction de renvoi porte sur l'interprétation du droit de l'Union, à savoir l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, de la huitième directive TVA, et il n'apparaît pas de manière manifeste que l'interprétation sollicitée de cette disposition n'a aucun rapport avec l'objet du litige. Par conséquent, cette question est recevable.

Sur le fond

23 S'agissant du fond, la juridiction de renvoi, par sa question, demande, en substance, si le délai de six mois prévu à l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive TVA pour la présentation d'une demande de remboursement de la TVA est un délai de forclusion.

24 À cet égard, il convient d'observer, tout d'abord, qu'il ressort déjà du libellé de cette disposition que le délai prévu à l'article susmentionné est un délai de forclusion.

25 S'il est certes vrai que certaines versions linguistiques de ladite disposition — comme, notamment, les versions espagnole («dentro»), italienne («entro») et anglaise («within») — pourraient nourrir des doutes quant à la nature dudit délai, l'annexe C, point B, de ces mêmes versions linguistiques de la huitième directive TVA laisse clairement apparaître que le délai en cause n'est pas un simple délai d'ordre.

26 Cette interprétation est confirmée par d'autres versions linguistiques de l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive TVA. Ainsi, par exemple, dans sa version en langue française, cet article prévoit expressément qu'une demande de remboursement doit être présentée «au plus tard» dans les six mois qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible. Cette précision indique très clairement qu'une demande ne peut plus être valablement introduite après cette date (voir, en ce sens, arrêt du 29 juillet 2010, Grèce/Commission, C-54/09 P, Rec. p. I-7537, point 46). Il en va de même, notamment, dans les versions en langues allemande («spätestens») et néerlandaise («uiterlijk»). De même, l'annexe C, point B, de cette directive contient, en tout cas dans ses versions en langues allemande, française et néerlandaise, une mention analogue qui confirme cette interprétation.

27 Il y a lieu de souligner, à cet égard, que, selon une jurisprudence constante, les diverses versions linguistiques d'un texte de l'Union doivent être interprétées de façon uniforme et, dès lors, en cas de divergences entre ces versions, la disposition en cause doit être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément (voir, notamment, arrêt du 29 avril 2010, M e.a., C-340/08, Rec. p. I-3913, point 44 et la jurisprudence citée).

28 Ensuite, en ce qui concerne la finalité de la réglementation en cause, il convient de rappeler que l'objectif de la huitième directive TVA, selon son troisième considérant, consiste à «mettre fin aux divergences entre les dispositions actuellement en vigueur dans les États membres [...] qui sont parfois à l'origine de détournements de trafic et de distorsions de concurrence».

29 Par ailleurs, la possibilité d'introduire une demande de remboursement des excédents de la TVA sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l'assujéti, eu égard à ses droits et obligations à l'égard de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (voir arrêt du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Rec. p. I-623, point 16 et la jurisprudence citée).

30 Or, la fixation d'un délai d'ordre, c'est-à-dire d'un délai qui n'est pas prévu sous peine de

forclusion, pour l'introduction d'une demande de remboursement de la TVA en vertu de l'article 2, lu en combinaison avec l'article 3, de la huitième directive TVA, va à l'encontre soit de l'objectif d'harmonisation poursuivi par la huitième directive TVA, soit, le cas échéant, de la jurisprudence mentionnée au point précédent.

31 En effet, d'une part, s'il fallait interpréter le délai de six mois visé à l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive TVA comme étant un délai d'ordre, cela aurait pour conséquence que les États membres seraient autorisés à appliquer leur propre réglementation en matière de prescription de droits, le cas échéant plus contraignante, de sorte que, dans ce dernier cas, ce seraient les délais résultant de cette réglementation nationale qui, en fin de compte, détermineraient la période que les assujettis ont à leur disposition pour introduire une demande de remboursement de la TVA. Or, les délais en matière de prescription extinctive de droits ne sont pas harmonisés dans l'Union européenne et sont, dès lors, susceptibles de varier d'un État membre à l'autre. Une telle interprétation irait donc à l'encontre de l'objectif poursuivi par la huitième directive TVA de «mettre fin aux divergences entre les dispositions actuellement en vigueur dans les États membres».

32 D'autre part, si l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, de la huitième directive TVA ne prévoyait qu'un délai d'ordre et que les États membres, plutôt que d'appliquer leur réglementation nationale plus contraignante en matière de prescription, se réfèrent uniquement au délai prévu par cet article, la possibilité d'introduire valablement une demande de remboursement de la TVA ne serait soumise à aucune limitation dans le temps. Un tel résultat serait inconciliable avec la jurisprudence mentionnée au point 29 du présent arrêt, transposable aux cas de remboursement prévus par la huitième directive TVA.

33 Enfin, et à titre surabondant, il convient d'observer que les États membres, en adoptant l'article 15, paragraphe 1, première phrase, de la directive 2008/9, ont prolongé le délai en cause de trois mois. Comme le soutient, en substance, la Commission européenne, il peut en être déduit que les États membres sont eux-mêmes partis du principe que le délai en cause était un délai de forclusion, la prolongation d'un délai n'étant généralement nécessaire que si son expiration engendre la déchéance du droit qui aurait dû être exercé avant que ce délai fût arrivé à son terme. La même conclusion peut être tirée, à plus forte raison, du fait que l'article 1er de la directive 2010/66 a de nouveau prorogé, à titre exceptionnel et uniquement pour les demandes de remboursement concernant une période de l'année 2009, le délai pour leur introduction jusqu'au 31 mars 2011, aux fins de remédier aux problèmes techniques apparus au cours de l'année 2010 lors de la collecte, par les autorités compétentes, des demandes de remboursement se rapportant à l'exercice 2009.

34 Au vu de tout ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée que le délai de six mois prévu à l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive TVA, pour la présentation d'une demande de remboursement de la TVA, est un délai de forclusion.

Sur les dépens

35 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 (cinquième chambre) dit pour droit:

Le délai de six mois prévu à l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre

d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, pour la présentation d'une demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, est un délai de forclusion.

Signatures

* Langue de procédure: l'italien.