

Édition provisoire

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

16 mars 2017 (1)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée – Principe de neutralité fiscale – Réglementation nationale prévoyant un plafond maximal fixe limitant le montant du remboursement ou de la compensation du crédit ou de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée »

Dans l'affaire C-211/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Commissione tributaria provinciale di Torino (commission fiscale provinciale de Turin, Italie), par décision du 22 mars 2016, parvenue à la Cour le 15 avril 2016, dans la procédure

**Bimotor SpA**

contre

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Torino,**

LA COUR (septième chambre),

composée de Mme A. Prechal, président de chambre, MM. A. Rosas (rapporteur) et E. Jarašiūnas, juges,

avocat général : Mme E. Sharpston,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Torino, par Mme G. Alfieri, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de Mme G. De Socio, avvocato dello Stato,
- pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios, F. Tomat et M. Owsiany-Hornung, 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 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 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Bimotor SpA à l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Torino (administration fiscale – direction provinciale II de Turin, Italie, ci-après l'« administration fiscale provinciale ») au sujet d'une décision de recouvrement en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des sociétés pour l'année 2013.

## **Le cadre juridique**

### *Le droit de l'Union*

3 L'article 167 de la directive TVA prévoit :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

4 L'article 168 de ladite directive énonce :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la [taxe sur la valeur ajoutée (TVA)] due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] »

5 Aux termes de l'article 178 de la même directive, qui figure dans le chapitre 4, intitulé « Modalités d'exercice du droit à déduction », du titre X de celle-ci :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ;

[...] »

6 L'article 179 de la directive TVA est libellé comme suit :

« La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période.

Toutefois, les États membres peuvent obliger les assujettis qui effectuent des opérations occasionnelles visées à l'article 12 à n'exercer le droit à déduction qu'au moment de la livraison. »

7 Aux termes de l'article 183 de ladite directive :

« 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. »

8 L'article 252, paragraphe 2, de la même directive dispose :

« 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 italien*

9 L'article 17 du decreto legislativo n. 241 – Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sui valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni (décret législatif n° 241 portant normes de simplification des obligations des contribuables en ce qui concerne la déclaration des revenus et de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que sur la modernisation du système de gestion des déclarations), du 9 juillet 1997 (GURI n° 174, du 28 juillet 1997, p. 9, ci-après le « décret législatif n° 241/1997 »), dispose :

« 1. Les contribuables effectuent des versements unitaires des impôts, des cotisations dues à l'[Istituto nazionale della previdenza sociale (Institut national de prévoyance sociale) (INPS)] et d'autres contributions en faveur de l'État, des régions et des organismes de sécurité sociale, éventuellement en utilisant la compensation de crédits, relatifs à la même période, aux mêmes assujettis, résultant des déclarations périodiques présentées après la date d'entrée en vigueur du présent décret. Cette compensation doit être effectuée au plus tard à la date du dépôt de la déclaration suivante. La compensation du crédit annuel ou concernant des périodes inférieures à un exercice de la [TVA] portant sur des montants supérieurs à 5 000 euros par an peut être réalisée à partir du 16 du mois suivant celui du dépôt de la déclaration ou de la demande dont le crédit provient.

2. Le versement unitaire et la compensation concernent les crédits et les dettes relatifs :

a) aux impôts sur les revenus, aux taxes supplémentaires connexes et aux retenues à la source perçues par versement direct au sens de l'article 3 du décret n° 602 du président de la République, du 29 septembre 1973 ; pour les retenues visées au deuxième alinéa dudit article 3, la possibilité d'effectuer le versement auprès de la section de la trésorerie provinciale compétente de l'État demeure ; dans ce cas, la compensation n'est pas autorisée ;

b) à la [TVA] due en vertu des articles 27 et 33 du décret n° 633 du président de la République, du 26 octobre 1972, et à la taxe due par les assujettis visés à l'article 74 ;

c) aux impôts se substituant aux impôts sur les revenus et à la [TVA] ;

[...] »

10 L'article 34, paragraphe 1, de la legge n. 388 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001) [loi n° 388 portant dispositions pour la formation du budget annuel et pluriannuel de l'État (loi de finances 2001)], du 23 décembre 2000 (GURI n° 302, du 29 décembre 2000, p. 5), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la « loi n° 388/2000 ») dispose :

« À compter du 1er janvier 2001, le plafond des crédits d'impôt et des contributions qui, au sens de l'article 17 du décret législatif [n° 241/1997], peuvent être compensés ou remboursés aux personnes titulaires du compte fiscal est fixé à 700 000 euros pour chaque année civile. [...] »

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

11 Il ressort de la décision de renvoi que Bimotor bénéficiait, au titre de l'année 2013, d'un crédit de TVA d'un montant de 1 727 104 euros. Elle a procédé à la compensation d'impôts dus en faisant valoir ce crédit à concurrence de 775 055,72 euros, c'est-à-dire dans une mesure supérieure au montant de 700 000 euros autorisé en vertu de l'article 34, paragraphe 1, de la loi n° 388/2000.

12 Au cours de l'année 2015, l'administration fiscale provinciale a constaté que Bimotor ne s'était pas acquittée de ses obligations fiscales en utilisant le crédit de TVA au-delà de 700 000 euros dans le cadre de la compensation litigieuse. Elle a donc procédé au recouvrement de l'impôt sur le revenu pour la somme de 75 055,72 euros considérée comme impayée du fait de l'absence de prise en considération de ce montant lors de la compensation, limitée à 700 000 euros. Elle a en outre imposé le paiement d'intérêts d'un montant de 2 870,62 euros et d'une sanction de 22 516,72 euros, correspondant à 30 % de la somme considérée comme impayée.

13 Bimotor a procédé à la régularisation de sa situation. Elle conteste cependant la mesure par laquelle l'administration fiscale provinciale a effectué le recouvrement de la somme dépassant le montant de 700 000 euros en calculant sur celle-ci les intérêts et infligeant par la même occasion les sanctions correspondantes. À l'appui de son recours, Bimotor avance que le crédit d'impôt dont elle disposait n'est pas contesté, mais que l'administration fiscale provinciale, notant le dépassement du montant maximal remboursable prévu par la réglementation nationale, a appliqué à l'excédent le régime de recouvrement et de sanction qui est prévu pour les défauts de versement et a infligé ainsi des sanctions encore plus lourdes que celles prévues par la réglementation nationale pour le cas où le versement n'est pas effectué.

14 La Commissione tributaria provinciale di Torino (commission fiscale provinciale de Turin, Italie) estime que, avant de statuer sur le recours, il y a lieu d'examiner la compatibilité avec la réglementation de l'Union européenne de la législation nationale sur le fondement de laquelle l'administration fiscale provinciale a adopté la mesure contestée.

15 Faisant référence aux considérants 5, 7, 13, 30 et 34 de la directive TVA, la juridiction de renvoi rappelle que l'élément déterminant de la TVA est sa neutralité ou, en d'autres termes, le fait qu'elle ne peut pas, de par sa nature, être qualifiée comme un coût ou comme une charge financière pour les opérateurs économiques. Or, la fixation d'un plafond annuel pour la compensation ou le remboursement des crédits de TVA signifie que pour la partie excédentaire, les crédits qui ne peuvent pas être compensés ou récupérés constituent en réalité des coûts ou des charges financières, bien que transitoires, pour l'opérateur économique. Elle se réfère notamment à l'arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719).

16 La juridiction de renvoi souligne également que la limitation du montant de la compensation et du remboursement du crédit de TVA a, en outre, du fait qu'elle pèse uniquement sur les opérateurs économiques tenus de verser la TVA en Italie, des effets de distorsion de la concurrence en leur imposant des charges inexistantes pour leurs concurrents qui ne versent pas l'impôt en Italie.

17 Eu égard à ces éléments, la Commissione tributaria provinciale di Torino (commission fiscale provinciale de Turin) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question

préjudicielle suivante :

« La réglementation de l'Union en matière de TVA [...] fait elle obstacle à la législation d'un État membre, telle que l'article 34, paragraphe 1, de la loi n° 388/2000, en vertu de laquelle le remboursement ou la compensation des crédits de TVA sont consentis pour un exercice d'imposition donné non dans leur entièreté, mais uniquement jusqu'à concurrence d'un plafond prédéterminé ? »

### **Sur la question préjudicielle**

18 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui limite la compensation de certaines dettes fiscales par des crédits de TVA à un montant maximal déterminé, pour chaque période d'imposition.

19 À titre liminaire, il importe de souligner que la question posée par la juridiction de renvoi porte sur les modalités de remboursement d'un excédent de TVA lors de l'exercice du droit à déduction par un assujetti, et non sur le refus de ce droit à déduction, ainsi que c'était le cas dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719), auquel cette juridiction fait référence.

20 À cet égard, il convient de rappeler que la liberté dont disposent les États membres, en vertu du libellé même de l'article 183 de la directive TVA, dans l'établissement des modalités de remboursement d'un excédent de TVA ne signifie pas que ces modalités sont dispensées de tout contrôle au regard du droit de l'Union (arrêt du 18 octobre 2012, Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, point 23 et jurisprudence citée).

21 Lesdites modalités ne peuvent pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou en partie, le poids de la TVA. En particulier, elles doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant d'un excédent de TVA. Cela implique 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 doive faire courir aucun risque financier à l'assujetti (arrêt du 18 octobre 2012, Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, point 24 et jurisprudence citée).

22 À cet égard, la Cour a rappelé que le report du remboursement d'un excédent de TVA sur plusieurs périodes d'imposition suivant celle au titre de laquelle cet excédent est apparu n'est pas nécessairement incompatible avec l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA (arrêt du 18 octobre 2012, Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, point 25 et jurisprudence citée).

23 Dans son arrêt du 18 octobre 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652), la Cour a examiné une législation nationale qui permettait à l'administration fiscale de l'État membre concerné de reporter le remboursement du trop-perçu de TVA qui excède 18 % de la valeur totale des opérations imposables réalisées au cours d'une période imposable d'un mois, jusqu'à l'examen par cette administration de la déclaration fiscale annuelle de l'assujetti. Elle a jugé, au point 27 de cet arrêt, que le délai, pendant lequel les assujettis doivent supporter, à concurrence de la fraction excédant le pourcentage visé par cette législation, la charge financière de la TVA, ne saurait être considéré comme raisonnable et qu'il porte atteinte au principe de neutralité fiscale.

24 En l'occurrence, il ressort du dossier que la compensation dont il est question dans l'affaire au principal est la compensation prévue à l'article 17 du décret législatif n° 241/1997, qui permet la compensation entre des dettes et des créances de différentes natures, tels les impôts sur le revenu, la TVA ou des cotisations sociales, envers l'État ou d'autres organismes publics. Le

montant qui peut être utilisé en compensation des dettes est limité à 700 000 euros, ainsi qu'il résulte de l'article 34, paragraphe 1, de la loi n° 388/2000. L'utilisation de la compensation doit être indiquée dans le formulaire utilisé pour le paiement des impôts. À cet égard, il convient de constater que la décision de renvoi et les documents de la procédure nationale ne permettent pas d'établir clairement si Bimotor a utilisé un crédit de TVA.

25 Selon l'administration fiscale provinciale et le gouvernement italien, la limite de la compensation en cause au principal, prévue à l'article 34, paragraphe 1, de la loi n° 388/2000, est justifiée par la lutte contre la fraude fiscale. En effet, ainsi que le relève l'administration fiscale provinciale, le paiement par compensation des impôts et des contributions peut facilement donner lieu à des fraudes, car il s'agit d'une modalité qui vient à s'appliquer directement au moment du recouvrement, alors que le formulaire de paiement ne permet pas de joindre des documents justifiant l'existence du crédit. Le caractère fictif de certaines opérations ne pourrait éventuellement être établi qu'après plusieurs années au cours desquelles le contribuable aurait le moyen de compenser et, selon le cas, d'éliminer totalement ses propres dettes au titre de l'imposition directe. La limitation du montant de la compensation servirait à circonscrire dans des limites raisonnables la portée du préjudice que l'État pourrait potentiellement subir du fait de comportements illégaux des contribuables.

26 À cet égard, il est, certes, exact que les États membres ont un intérêt légitime à prendre les mesures appropriées pour protéger leurs intérêts financiers et que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA (arrêt du 18 octobre 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, point 31 et jurisprudence citée).

27 Néanmoins, les États membres doivent, conformément au principe de proportionnalité, avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement un tel objectif, portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union, comme le principe fondamental du droit à la déduction de la TVA (arrêt du 18 octobre 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, point 32 et jurisprudence citée).

28 Dans l'affaire au principal, le plafonnement de la compensation n'apparaît pas, à première vue, comme une mesure inadéquate, eu égard à la facilité d'exercice de cette compensation, qui peut concerner des dettes de montants importants et de natures différentes, même dans les cas où l'existence de la créance de TVA n'a pas pu être vérifiée.

29 Par ailleurs, le gouvernement italien et la Commission européenne font observer qu'il existe d'autres possibilités de remboursement et de compensation prévues par la réglementation italienne.

30 Or, il y a lieu de constater que, dans l'affaire au principal, les différents éléments du dossier soumis à la Cour ne permettent pas à celle-ci d'apprécier si le plafonnement de la compensation en cause est nécessaire et permet d'atteindre efficacement l'objectif de la lutte contre la fraude fiscale, eu égard à la fréquence et à l'ampleur d'une telle fraude et au montant du plafonnement déterminé par la loi, et si ce plafonnement porte atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en ce qui concerne la TVA, eu égard à l'ensemble des possibilités de remboursement prévues par la réglementation italienne. En effet, ainsi que l'a souligné le gouvernement italien, aux fins de l'évaluation du respect des principes de l'Union, c'est dans le contexte du cadre normatif global prévu par la réglementation italienne que l'article 34, paragraphe 1, de la loi n° 388/2000 devrait être examiné.

31 En tout état de cause, s'il appartient à la Cour d'interpréter le droit de l'Union afin d'éclairer la juridiction de renvoi, c'est à cette dernière, seule compétente tant pour interpréter le droit national que pour constater et apprécier les faits du litige au principal, qu'il incombe de vérifier

concrètement si la législation nationale respecte le principe de proportionnalité.

32 S'agissant de l'argument tiré d'une distorsion de la concurrence entre assujettis versant l'impôt en Italie et leurs concurrents, quand bien même serait-il pertinent, il n'est pas possible d'y répondre en ne prenant en considération que l'article 34, paragraphe 1, de la loi n° 388/2000. En effet, ainsi qu'il a été souligné au point 30 du présent arrêt, c'est dans le contexte du cadre normatif global prévu par la réglementation italienne que l'article 34, paragraphe 1, de cette loi devrait être examiné.

33 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la question que l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui limite la compensation de certaines dettes fiscales par des crédits de TVA à un montant maximal déterminé, pour chaque période d'imposition, pour autant que l'ordre juridique national prévoit en tout état de cause la possibilité pour l'assujetti de récupérer la totalité du crédit de TVA dans un délai raisonnable.

### **Sur les dépens**

34 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit :

**L'article 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, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui limite la compensation de certaines dettes fiscales par des crédits de taxe sur la valeur ajoutée à un montant maximal déterminé, pour chaque période d'imposition, pour autant que l'ordre juridique national prévoit en tout état de cause la possibilité pour l'assujetti de récupérer la totalité du crédit de taxe sur la valeur ajoutée dans un délai raisonnable.**

Signatures

1 Langue de procédure : l'italien.