

62010CC0524

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

MME JULIANE KOKOTT

présentées le 22 septembre 2011 ( 1 )

Affaire C-524/10

Commission européenne

contre

République portugaise

«Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Taxe en amont — Régime commun forfaitaire des producteurs agricoles — Compensation forfaitaire substituant la déduction de la taxe en amont — Pourcentage nul — Conditions»

I – Introduction

1.

Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée ( 2 ) est de prélever la taxe, dans toute la mesure du possible, à chaque stade de la production et de la distribution. Toute entreprise de la chaîne de production ou de distribution est tenue de majorer le prix net de ses produits ou services de la taxe sur la valeur ajoutée et de la reverser au Trésor. L'entreprise assujettie a néanmoins un droit à déduction, c'est-à-dire qu'elle peut déduire la taxe qu'elle a versée à ses propres fournisseurs. Il s'ensuit que chaque entreprise ne reverse que la taxe afférente à la valeur ajoutée qu'elle a elle-même créée. Sur le plan économique, la taxe sur la valeur ajoutée prélevée aux différents stades est supportée par chaque client et, au bout du compte, par le seul consommateur final.

2.

Les États membres peuvent appliquer, aux agriculteurs pour lesquels le régime ordinaire de taxe sur la valeur ajoutée se heurterait à des difficultés, un régime particulier appelé «régime commun forfaitaire des producteurs agricoles». Ce régime leur permet d'affranchir les agriculteurs de l'obligation de prélever la taxe tout en remplaçant le calcul concret habituel de la déduction des taxes en amont par une compensation forfaitaire.

3.

Dans le présent recours en manquement, la Commission européenne fait en substance grief à la République portugaise d'avoir fixé à zéro le pourcentage de cette compensation forfaitaire, en sorte que les agriculteurs portugais relevant de ce régime n'obtiennent aucune compensation pour les taxes en amont.

II – Cadre juridique

## A – Le droit de l'Union

4.

Le titre XI de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, intitulé «Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties», comporte en son chapitre 7 «Dispositions diverses» l'article 272, paragraphe 1, sous e), disposant que les États membres peuvent dispenser les assujettis qui bénéficient du régime commun forfaitaire des producteurs agricoles de certaines obligations ou de toute obligation visées aux chapitres 2 à 6. On y trouve notamment l'obligation de déclarer aux autorités fiscales toute activité en qualité d'assujetti afin d'être identifié, l'obligation d'émettre des factures avec TVA et celle de tenir une comptabilité et de déposer des déclarations de TVA.

5.

Le titre XII «Régimes particuliers» de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée précise en son chapitre 2 le «régime commun forfaitaire des producteurs agricoles» qui comporte les articles 295 à 303.

6.

Aux termes de l'article 296, paragraphe 1, de la directive, les États membres peuvent appliquer aux producteurs agricoles pour lesquels l'assujettissement au régime normal de la TVA ou au régime particulier des petites entreprises se heurterait à des difficultés, un régime forfaitaire visant à compenser la charge de la TVA payée en amont. La compensation forfaitaire prévue à ce titre se substitue au droit à déduction (article 302). Tout agriculteur forfaitaire a le droit d'opter pour l'application du régime normal de la TVA (article 296, paragraphe 3).

7.

L'article 297 de la directive se lit comme suit:

«Les États membres fixent, pour autant que de besoin, des pourcentages forfaitaires de compensation. Ils peuvent fixer des pourcentages forfaitaires de compensation différenciés pour la sylviculture, les diverses sous-branches de l'agriculture et la pêche.

Les États membres notifient à la Commission les pourcentages forfaitaires de compensation fixés en vertu du premier alinéa avant leur mise en application.»

8.

L'article 298 de la directive dispose:

«Les pourcentages forfaitaires de compensation sont déterminés sur la base des données macroéconomiques relatives aux seuls agriculteurs forfaitaires des trois dernières années.

Les pourcentages peuvent être arrondis au demi-point inférieur ou supérieur. Les États membres peuvent aussi réduire ces pourcentages jusqu'au niveau zéro» ( 3 ).

9.

Les pourcentages forfaitaires de compensation ne peuvent avoir pour effet de procurer à l'ensemble des agriculteurs forfaitaires des remboursements supérieurs aux charges de TVA en amont (article 299). La compensation forfaitaire revenant à chaque producteur forfaitaire se

calcule en appliquant le pourcentage forfaitaire pertinent au prix net des biens qu'il livre et des services qu'il accomplit (article 300). La compensation forfaitaire est versée soit par le client, soit par les pouvoirs publics (article 301). Lorsque le client assujéti la verse, il a le droit de la déduire de la TVA dont il est redevable ou d'en demander le remboursement à l'administration fiscale (article 303).

## B – La législation portugaise

10.

En vertu de l'article 9, point 33, du code portugais de l'impôt sur la valeur ajoutée (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ci-après le «CIVA») ( 4 ) sont exonérées de la TVA «les livraisons de biens effectuées dans le cadre des activités visées à l'annexe A 'liste des activités de production agricole', ainsi que les prestations de services agricoles définies à l'annexe B 'liste des prestations de services agricoles', dès lors qu'elles sont accomplies à titre accessoire par un producteur agricole qui utilise ses moyens en main-d'œuvre et l'équipement normal de son exploitation agricole ou sylvicole». Les annexes A et B du CIVA correspondent, en substance, aux annexes VII et VIII de la directive.

11.

En vertu de l'article 29, paragraphe 3, du CIVA, les agriculteurs qui se livrent exclusivement à des opérations exonérées sont dispensés des obligations habituelles en matière de liquidation et de répercussion de la TVA sur leurs clients, d'émission de factures, de déclaration et de comptabilité. Ils peuvent opter pour le régime normal incluant le droit à déduction en devant toutefois conserver le régime choisi pendant cinq ans (article 12).

## III – Faits, procédure précontentieuse et demandes

12.

Le 6 juin 2008, la Commission a adressé une lettre à la République portugaise, dans laquelle elle indiquait que le régime facultatif des agriculteurs au Portugal est incompatible avec les dispositions du régime forfaitaire agricole prévu par la directive. La législation portugaise ne prévoit en effet aucune compensation au titre de la TVA payée en amont et se limite, en réalité, à instituer une exonération pour les activités agricoles, assortie de l'impossibilité de déduire le montant de la taxe acquittée en amont.

13.

Dans sa réponse du 20 août 2008, la République portugaise a contesté l'existence du manquement, considérant que la seconde phrase de l'article 298, second alinéa, de la directive autorise expressément les États membres à fixer des pourcentages forfaitaires de compensation de niveau zéro, sans que cette possibilité soit subordonnée au montant de la taxe acquittée par les producteurs agricoles relevant du régime en cause. Elle a soutenu que la législation portugaise produit un résultat compatible avec les objectifs poursuivis par le régime forfaitaire agricole, en particulier celui de la simplification. Le régime fiscal en cause est équivalent, selon elle, à celui des activités exonérées de la TVA qui n'ouvrent pas droit à déduction. Au reste, étant donné qu'il appartient à chaque État membre de choisir la forme et les moyens qu'il entend employer pour appliquer les directives dont il est destinataire, le régime portugais n'encourt aucune critique.

14.

N'étant pas été convaincue par cette réponse, la Commission a, le 26 juin 2009, adressé à la

République portugaise un avis motivé en persistant à soutenir que le régime portugais en cause n'est pas conforme aux dispositions des articles 296 à 298 de la directive.

15.

Par lettre du 31 août 2009, la République portugaise a informé la Commission qu'elle refusait d'adopter les mesures nécessaires pour se conformer à l'avis motivé et a développé plus avant sa position.

16.

La Commission estime toujours que la législation portugaise enfreint le droit de l'Union et demande dès lors dans le présent recours, parvenu au greffe de la Cour le 11 novembre 2010, de:

1)

constater que, en appliquant aux producteurs agricoles un régime particulier qui ne respecte pas le régime institué par la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, du fait qu'il les exonère du paiement de la TVA, et en appliquant un pourcentage forfaitaire de compensation nul, tout en procédant parallèlement à une compensation négative substantielle des ressources propres dues en rapport avec la perception de la TVA, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 296 à 298 de ladite directive;

2)

condamner la République portugaise aux dépens.

17.

Le gouvernement portugais conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

1)

rejeter le recours,

2)

condamner la Commission aux dépens.

18.

La procédure écrite a été suivie d'une procédure orale qui s'est tenue le 14 septembre 2011.

#### IV – Appréciation juridique

##### A – Quant aux griefs tirés de la compensation forfaitaire à pourcentage zéro

1. Quant à l'interprétation de l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive

19.

Pour résoudre le présent litige, il convient tout d'abord de préciser les conditions dans lesquelles la directive habilite les États membres, et donc la République portugaise, à prévoir un pourcentage de compensation forfaitaire de zéro dans le régime forfaitaire des agriculteurs. Un pourcentage de

zéro aboutit précisément à une absence de compensation pour la taxe grevant les achats des agriculteurs.

a) Quant à l'énoncé de l'article 298, second alinéa, de la directive

20.

La République portugaise soutient que le taux zéro est parfaitement admissible et se réfère à l'énoncé de l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive. On y lit en fait littéralement que «[l]es États membres peuvent aussi réduire ces pourcentages jusqu'au niveau zéro».

21.

La Commission estime néanmoins que cela ne peut se concevoir comme un blanc-seing donné aux États membres. Le taux zéro ne serait admis que dans certaines circonstances, à savoir lorsque le taux de la compensation forfaitaire calculé conformément à la directive est proche de zéro ou lorsque les achats des agriculteurs sont exonérés de TVA, c'est-à-dire lorsqu'il n'y a rien à compenser.

22.

Une telle restriction de la faculté laissée aux États membres de réduire à zéro le pourcentage de la compensation forfaitaire ne trouve pas appui dans l'énoncé de l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive. Mais il est vrai que cet énoncé n'exclut pas non plus l'interprétation restrictive préconisée par la Commission. Il convient, dès lors, de rechercher dans l'économie et la finalité du régime ( 5 ) ainsi que dans sa genèse ( 6 ) d'autres indications sur le sens dans lequel cette disposition doit être interprétée.

b) Sur la genèse de l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive

23.

En ce qui concerne la genèse de l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive, pour laquelle les parties se sont donné particulièrement du mal, il convient de relever tout d'abord que l'article 25, paragraphe 3, premier alinéa, quatrième phrase, de la sixième directive 77/388/CEE ( 7 ), refondue dans la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, prévoyait déjà au départ que «[l]es États membres peuvent réduire ces pourcentages jusqu'au niveau zéro».

24.

Pour autant que l'on sache, cette disposition procède d'une proposition de l'Irlande visant à modifier la proposition initiale de directive de la Commission ( 8 ). Le «texte final de compromis» sur le régime particulier des producteurs agricoles que la Commission a établi au cours des débats sur sa proposition ( 9 ) et qui est «assorti de quelques amendements faits lors de la réunion du comité des représentants permanents du 3 décembre 1976» comporte une quatrième phrase nouvelle à l'article 27 ( 10 ), paragraphe 3, premier alinéa, aux termes de laquelle «les États membres peuvent réduire ces remboursements jusqu'au niveau de zéro». Une note de bas de page précise que l'ajout de cette phrase a été convenu par le comité des représentants permanents à la demande de la délégation irlandaise.

25.

Dans la note du Conseil du 21 décembre 1976, sur les réunions du comité des représentants

permanents des 3 et 8 décembre 1976 ( 11 ), on lit alors «[t]outes les délégations se sont prononcées en faveur d'une faculté pour les États membres de réduire les remboursements en question jusqu'au niveau de zéro».

26.

Dans la lettre que le représentant permanent de l'Irlande a adressée au Conseil le 19 novembre 1976 ( 12 ) au sujet de l'article 27 de la proposition de sixième directive TVA — régime particulier des producteurs agricoles —, on ne trouve toutefois pas d'allusion à la proposition en question et cette lettre ne permet pas de tirer de conclusions sur les considérations qui y président. Cette lettre dit simplement, de manière tout à fait générale, que «le texte actuel soulève des difficultés majeures pour l'Irlande. La Commission a été informée de ces difficultés dans le but d'adapter cette proposition».

27.

Dans le présent recours, la Commission soutient que le régime en cause doit s'expliquer en particulier par le fait qu'à l'époque un certain nombre d'États membres, dont l'Irlande, auraient appliqué un taux zéro aux facteurs de production agricole et que la sixième directive 77/388 l'a admis par la suite, certes dans des limites strictes ( 13 ). Pour les situations de ce genre, le Conseil a accordé aux États membres la faculté de prévoir un pourcentage de zéro pour la compensation forfaitaire.

28.

On doit néanmoins objecter que la compensation forfaitaire présuppose logiquement le paiement de taxes en amont ( 14 ), en sorte qu'un taux de compensation forfaitaire supérieur à zéro est d'emblée inconcevable lorsque les achats se font à taux zéro et qu'il ne fallait dès lors aucune habilitation expresse à cet effet. De surcroît, au moment où le régime en cause ici a été intégré dans la proposition de directive 77/388, l'article 27, paragraphe 3 ( 15 ), indiquait déjà que les États membres fixent «pour autant que de besoin» des pourcentages forfaitaires de compensation. Si les achats sont soumis à un taux zéro, il n'y a précisément aucun besoin de cette nature, en sorte qu'il ne fallait aucune habilitation pour fixer à zéro le pourcentage de la compensation forfaitaire.

29.

La République portugaise renvoie de son côté à l'exposé des motifs présenté par la Commission à l'appui de sa proposition initiale de directive de juin 1973 ( 16 ), dans lequel la Commission expose elle-même, à l'endroit des paragraphes 4 et 5 de l'article 27 «Régime commun forfaitaire des producteurs agricoles», que, dans les limites maximales fixées conformément au paragraphe 3, les États membres devraient pouvoir fixer librement les pourcentages forfaitaires de compensation. La version en langue allemande de l'exposé des motifs ne comporte certes pas le mot «frei», mais le texte en langue française dit effectivement «peuvent librement fixer», le texte en langue anglaise «may freely fix», le texte en langue italienne «possono liberamente fissare» et le texte en langue néerlandaise «vrijelijk kunnen vaststellen».

30.

Ce qui apparaît ici être une largeur de vue surprend. Si la Commission avait effectivement voulu accorder aux États membres une liberté complète au-dessous de ces limites maximales, rien n'aurait été plus simple pour elle et pour le Conseil de l'écrire comme telle dans le texte de la directive. Tel n'a cependant pas été le cas. Ce n'est, au contraire, que sur les insistantes de

l'Irlande que le Conseil ne s'est accordé qu'à un stade bien ultérieur des discussions sur un régime qui trace nettement moins clairement le pouvoir d'appréciation des États membres.

31.

De surcroît, au moment où il a examiné la modification proposée par l'Irlande, le Conseil s'est aussi saisi d'un texte que la représentation permanente allemande avait proposé ( 17 ) d'ajouter à l'article 27, paragraphe 3, premier alinéa, en précisant que les pourcentages peuvent être arrondis au demi-point inférieur ou supérieur, simplification dont elle disait qu'elle «s'impose absolument» ( 18 ). Cette proposition a été reprise dans la cinquième phrase de cette disposition ( 19 ). Si les délégations avaient considéré, dès la proposition initiale de directive ou ultérieurement après l'ajout de la quatrième phrase due à l'Irlande, que, en deçà d'une limite maximale, les États membres sont parfaitement libres de fixer le pourcentage forfaitaire de compensation, cette règle d'arrondi aurait été superflue. Au contraire, les termes stricts de la règle d'arrondi récuse précisément l'idée que les États membres auraient une pleine liberté d'appréciation.

32.

Les motifs que la Commission a exposés à l'appui de la proposition de directive ne peuvent dès lors être déterminants pour savoir dans quel sens la règle en cause ici doit être interprétée.

33.

La genèse de l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ne donne donc aucune indication claire permettant de savoir s'il doit être interprété dans le sens préconisé par la Commission ou dans celui préconisé par la République portugaise.

c) Sur l'économie et la finalité de la disposition

i) Le contexte concret

34.

En développant la genèse de la disposition, nous avons déjà évoqué certains aspects de son économie.

35.

C'est ainsi que nous avons déjà constaté que la fixation de pourcentages forfaitaires de compensation au titre de l'article 297, premier alinéa, de la directive ( 20 ) n'est en tout état de cause prévue qu'en cas de besoin. Si les facteurs de production agricole ne sont pas grevés de taxes en amont, ce besoin n'existe pas et il n'y avait dans le fond aucun besoin d'insérer l'article 298, second alinéa, seconde phrase, dans la directive pour pouvoir fixer un pourcentage de compensation à zéro.

36.

L'article 299 de la directive ( 21 ) dispose parfaitement en ce sens que les pourcentages forfaitaires de compensation ne peuvent avoir pour effet de procurer à l'ensemble des agriculteurs forfaitaires des remboursements supérieurs aux charges de TVA en amont. Cela garantit l'absence de tout élément d'aide dans le régime forfaitaire des producteurs agricoles ( 22 ).

37.

Ces deux aspects de l'économie du régime montrent plutôt que l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive met en place un régime propre et veut aussi accorder aux États membres la possibilité de fixer le pourcentage de la compensation à zéro quand les acquisitions sont grevées de taxes en amont.

38.

Dans une telle interprétation, il est toutefois difficilement concevable que les «difficultés majeures» rencontrées par l'Irlande en raison du taux zéro qui y était applicable aux facteurs de production agricole puissent effectivement expliquer ce régime, car, à l'époque où l'Irlande a invoqué au Conseil des «difficultés majeures» ( 23 ), la proposition de directive 77/388 comportait déjà une disposition correspondant à l'article 299 de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ( 24 ) et où, sur proposition de l'Irlande, la règle devancière de l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée a été insérée dans la proposition de directive 77/388 ( 25 ), on pouvait déjà lire dans la règle devancière de l'article 297, premier alinéa, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ( 26 ) que les États membres ne fixent que «pour autant que de besoin» des pourcentages forfaitaires de compensation ( 27 ).

39.

La règle de l'arrondi, évoquée plus haut, de l'article 298, second alinéa, première phrase, de la directive récuse sur ce point plutôt une lecture de la seconde phrase qui voudrait que la fixation d'un pourcentage de zéro ne soit liée à aucune condition. Si les États membres étaient effectivement libres, d'après l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive, antérieur dans la mise en place du régime, de prévoir un pourcentage de zéro en dépit d'une charge importante de taxes en amont, il n'y aurait eu aucun besoin d'une règle permettant d'arrondir au demi-point inférieur ou supérieur les pourcentages de compensation forfaitaire calculés selon des paramètres donnés.

40.

Dans l'économie du régime, la seconde phrase n'est toutefois pas un simple ajout à la première phrase en ce sens que l'arrondi puisse aussi donner un pourcentage de zéro. Premièrement, en effet, l'ordre de ces phrases était inverse dans la sixième directive 77/388; deuxièmement, la chronologie de l'insertion de ces phrases dans la proposition de directive 77/388 exclut cette idée, et troisièmement il est dans la nature des choses qu'un arrondi puisse aboutir à un pourcentage nul. Par souci d'exhaustivité, on relèvera que le mot «aussi» figurant à l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée est une nouveauté apportée par cette dernière. Cette modification n'étant pas visée, conformément au troisième considérant de la directive, dans les dispositions sur sa transposition et son entrée en vigueur ( 28 ), on voit qu'elle ne visait pas à apporter une modification sur le fond. Cette modification de pure forme ne permet pas de tirer des enseignements plus importants pour l'interprétation à opérer ici.

41.

Les considérations tirées jusqu'ici de l'économie du régime ne faisant pas nettement pencher dans un sens ou dans l'autre l'interprétation de l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, il convient de placer cette

disposition dans son contexte général et de prendre en compte en outre dans l'examen la finalité du régime forfaitaire des producteurs agricoles.

ii) Le contexte général et la finalité du régime forfaitaire

42.

Le régime forfaitaire des producteurs agricoles participe des régimes particuliers du système commun de taxe sur la valeur ajoutée et appelle à ce titre une interprétation restrictive ( 29 ).

43.

Ainsi que l'indique déjà l'intitulé du chapitre 2 qui nous intéresse, du titre XII de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, «Régime commun forfaitaire des producteurs agricoles» et que précisent les articles 296 et 302, lus conjointement avec l'article 272, paragraphe 1, premier alinéa, sous e), de la directive, ce régime particulier vise à permettre aux agriculteurs pour lesquels le régime normal ou même le régime des petites entreprises se heurteraient à des difficultés, de bénéficier d'une compensation forfaitaire pour leurs taxes en amont ( 30 ). Ce régime est conçu pour que les agriculteurs qui en relèvent ne prélèvent aucune taxe sur leurs ventes et n'en reversent pas, mais qu'en revanche, et dans cette mesure, ils n'aient aucun droit à déduction. Les taxes en amont seront plutôt compensées forfaitairement.

44.

Il convient de rappeler dans ce contexte que, selon une jurisprudence constante, le droit à déduction est un principe fondamental du système commun de taxe sur la valeur ajoutée ( 31 ) qui ne peut, en principe, pas être soumis à des restrictions ( 32 ). Le droit à déduction garantit en effet la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée ( 33 ).

45.

La compensation forfaitaire n'aboutit certes pas à une neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée à quelque plan individuel que ce soit à l'instar du droit à déduction, mais il n'en demeure pas moins que l'idée fondamentale du régime est de préserver la neutralité de la taxe pour l'ensemble de la catégorie des agriculteurs forfaitaires ( 34 ) et de s'en rapprocher le plus possible sur le plan individuel. Pour y parvenir, les pourcentages forfaitaires de compensation, qui servent, d'après l'article 295, paragraphe 1, point 7, de la directive, à compenser la charge de TVA en amont, sont déterminés ( 35 ), aux termes de l'article 298, premier alinéa, de la directive, sur la base des données macroéconomiques relatives aux agriculteurs forfaitaires et sont appliqués ensuite, conformément à l'article 300 de la directive, aux ventes de chaque agriculteur forfaitaire.

46.

Contrairement à ce qui se passe pour les assujettis relevant du régime normal, le régime forfaitaire des producteurs agricoles aboutit certes à ne pas prélever de taxe sur leurs ventes et l'on peut dès lors se demander pourquoi compenser des taxes en amont, alors que, ainsi que la République portugaise le fait valoir, les opérations exonérées de taxe n'ouvrent pas de droit à déduction conformément à l'article 168 de la directive.

47.

Le régime particulier des producteurs agricoles n'a précisément pas été conçu comme une exonération de taxe. Les producteurs agricoles comptant, ainsi que la Commission l'avance, parmi les premiers maillons dans les chaînes de production et de distribution plus longues jusqu'au

consommateur final ( 36 ), une simple exonération de la taxe sur leurs ventes aurait pour conséquence que la TVA grevant leurs acquisitions serait répercutée sous la forme d'une taxe occulte et que les suppléments correspondant à la taxe subiraient à leur tour la TVA aux stades ultérieurs, ce qui reviendrait à multiplier les taxes en mettant en péril la neutralité du système de la taxe sur la valeur ajoutée.

48.

C'est précisément pour éviter de tels effets de la compensation forfaitaire que l'article 303 de la directive permet à l'acquéreur assujéti qui verse, à la place du Trésor, la compensation forfaitaire au producteur, de déduire ce montant de la taxe dont il est redevable sur ses propres ventes ou d'en obtenir le remboursement. Cela garantit l'absence de répercussion de taxe occulte.

49.

L'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive permet toutefois d'exclure toute compensation de la charge de TVA en amont, puisque le pourcentage forfaitaire de compensation peut aussi être fixé à zéro. Il ne s'agit pas là d'une sorte d'exception à l'exception renvoyant à la règle de base et qui appellerait de ce fait une interprétation extensive ( 37 ), mais, au contraire, d'un aspect du régime de TVA des agriculteurs forfaitaires qui les éloigne ainsi un peu plus encore du régime normal dont ils se démarquaient déjà en tout état de cause. L'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive appelle de ce fait une interprétation restrictive.

50.

Ainsi qu'on le voit dans l'exposé des motifs de la proposition initiale de la Commission, le régime commun forfaitaire des producteurs agricoles «n'est qu'un moyen technique et pratique d'application de la taxe sur la valeur ajoutée» qui vise à attribuer aux agriculteurs forfaitaires une compensation forfaitaire de la taxe en amont déductible. Il a été mis en place à titre transitoire pour épargner avant tout aux petites exploitations agricoles les formalités inhérentes au régime normal ( 38 ).

51.

Afin d'assurer la perception équitable des ressources propres et d'éviter des distorsions de concurrence dues à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée dans les différents États membres, le régime commun forfaitaire ne doit pas, selon les termes de l'exposé des motifs, comporter des avantages ou des désavantages financiers pour l'ensemble des agriculteurs forfaitaires ( 39 ). Il va de soi, selon ledit exposé, que l'application du régime n'aurait pas les mêmes effets sur la perception des ressources propres et sur les conditions de concurrence entre les agriculteurs des différents États membres si les agriculteurs forfaitaires d'un de ces pays bénéficiaient de la compensation forfaitaire, alors que ceux des autres pays n'y auraient pas droit ( 40 ).

52.

Même si la proposition initiale de directive a été amendée sur bien des points, les passages tirés de l'exposé des motifs qui l'a accompagnée nous semblent bien décrire la finalité du régime commun forfaitaire des agriculteurs. Si un État membre pouvait librement décider de ne pas accorder de compensation forfaitaire en dépit d'une importante charge de TVA en amont, le régime commun forfaitaire serait vain. Une telle interprétation ne serait pas conforme à la finalité du régime.

53.

La République portugaise soutient néanmoins que l'objectif principal du régime commun forfaitaire des agriculteurs consiste à simplifier le régime de la TVA pour les agriculteurs forfaitaires et que sa réglementation respecte cet objectif en apportant une simplification maximale. Chiffres de 2005 à l'appui, la République portugaise indique que son agriculture se compose essentiellement de petites exploitations familiales dont certains agriculteurs ont un niveau de formation très limité et dont près de la moitié ont plus de 65 ans. Un pourcentage de compensation forfaitaire supérieur à zéro entraînerait immanquablement un certain nombre d'obligations minimales pour les agriculteurs, en particulier en matière de comptabilité et de facturation.

54.

Il ne fait aucun doute que le régime commun forfaitaire, tel qu'il ressort en particulier des dispositions combinées des articles 296, paragraphe 1, et 272, paragraphe 1, premier alinéa, sous b), de la directive, a pour objectif de simplifier le régime de TVA pour certains agriculteurs ( 41 ). La directive ne prévoit cependant pas de simplification à tout prix. La simplification participe plutôt d'un mécanisme préservant autant que possible la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée par voie de compensation forfaitaire des taxes versées en amont.

d) Conclusion intermédiaire

55.

Dans ce contexte et compte tenu de l'interprétation restrictive qu'appelle l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive, la finalité du régime commun forfaitaire des agriculteurs commande d'interpréter cette disposition en ce sens qu'elle ne laisse pas aux États membres la pleine liberté de fixer à zéro le pourcentage de compensation forfaitaire sans considération du montant des taxes effectivement versées en amont. Ce pourcentage de zéro ne peut, au contraire, être admis que si la charge de taxes en amont s'y prête en ce qu'elle est inexistante ou à ce point faible qu'elle peut être négligée.

e) Sur l'argument tiré de l'inadmissibilité des interprétations rectificatives

56.

La République portugaise oppose à toute interprétation aboutissant à la solution trouvée ici l'arrêt du 15 juillet 2010, Commission/Royaume-Uni ( 42 ). D'après cet arrêt, un État membre dont la réglementation nationale est conforme aux termes clairs et précis d'une disposition d'une directive ne peut se voir reprocher aucune violation de cette disposition en n'en donnant pas une interprétation rectificative permettant de l'ajuster à l'économie générale du système commun de TVA et de redresser une erreur du législateur de l'Union.

57.

Dans cette affaire, il s'agissait au fond de savoir si le Royaume-Uni devait comprendre et appliquer l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive 86/560/CEE ( 43 ), renvoyant uniquement à l'article 169, sous a) et b), de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce sens qu'il renvoie également à son point c). La Commission le pensait en se fondant sur les travaux préparatoires, l'économie et la finalité des dispositions en question. La Cour n'a toutefois pas pu suivre la Commission qui y voyait effectivement une erreur et a indiqué que, même si erreur il y a et que la lecture de la Commission est davantage conforme à la logique du système commun de la TVA, il n'incombe pas à la Cour de se livrer à une interprétation

rectificative ( 44 ).

58.

Les choses se présentent toutefois autrement dans le présent recours. L'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée est nettement moins clair que la disposition en cause dans l'affaire Commission/Royaume-Uni et, au contraire, l'économie et la finalité du régime commun forfaitaire, auquel ressortit l'article en question, soulèvent précisément la question de savoir quand un pourcentage peut être fixé à zéro. Ainsi que nous l'avons exposé, l'interprétation téléologique, conforme à ses termes, conduit à penser que l'article 298, second alinéa, seconde phrase, de la directive ne laisse pas toute liberté aux États membres. Il est sûr qu'un énoncé plus clair de la règle aurait mieux répondu au principe de sécurité juridique. Les contours de cette disposition pouvaient être recherchés avec les méthodes ordinaires d'interprétation pour en conclure qu'une réglementation nationale qui n'accorde aucune compensation forfaitaire en dépit de charges importantes de taxes en amont n'est pas conforme à celle-ci.

2. Sur l'existence d'une charge importante de taxes en amont

59.

Après avoir déterminé que les États membres n'ont pas pleine liberté de fixer à zéro le pourcentage de compensation forfaitaire indépendamment de la charge effective de taxes en amont des agriculteurs forfaitaires, il nous reste à examiner s'il existe au Portugal un «besoin» d'accorder une compensation forfaitaire ou si la charge de taxes en amont des agriculteurs forfaitaires est nulle ou presque nulle.

60.

Dans sa requête, la Commission indique que, d'après le CIVA, la plupart des biens et des services mis en œuvre dans la production agricole sont soumis au Portugal au taux de 6 % et les machines, équipements et carburants agricoles au taux de 13 %. La République portugaise l'a confirmé en substance dans son mémoire en défense.

61.

La Commission a exposé au reste que le montant des taxes en amont que les agriculteurs forfaitaires portugais n'auraient pas pu déduire en 2004 et en 2005 a été de 5,3 et de 7,9 % de leurs ventes. Les autorités portugaises l'auraient indiqué à la Commission à la faveur d'une mission de contrôle des ressources propres menée au Portugal en novembre 2007 sur ces deux années.

62.

L'origine et l'exactitude de ces chiffres sont contestées entre les parties. Dans sa réplique, la Commission indique toutefois à juste titre qu'il ne s'agit pas, dans la présente procédure, de déterminer les pourcentages concrets de compensation forfaitaire, mais de savoir si les conditions sont réunies pour fixer la compensation à zéro. La Commission a cité ces chiffres pour montrer l'importance de la charge de taxes en amont des agriculteurs forfaitaires. La République portugaise n'a pas sérieusement contesté l'importance de cette charge, laquelle paraît plausible au vu des taux de TVA applicables au Portugal sur les biens et services mis en œuvre dans la production agricole.

63.

On doit donc constater que la République portugaise applique un pourcentage de zéro à la compensation forfaitaire, alors que les biens et services mis en œuvre par les agriculteurs forfaitaires portugais sont grevés dans une large mesure de taxes en amont et qu'il existe donc un besoin de les compenser.

3. Sur les autres moyens de défense de la République portugaise

a) La compensation forfaitaire ne s'envisage que lorsque le secteur agricole est en crédit d'impôt

64.

La République portugaise soutient que, dans le régime forfaitaire, les États membres pourraient aussi prendre en compte la taxe sur la valeur ajoutée que les producteurs agricoles devraient reverser s'ils étaient soumis au régime normal. L'idée est, semble-t-il, qu'une compensation forfaitaire positive ne devrait s'envisager que lorsque, dans le régime normal, les taxes acquittées en amont excéderaient les taxes à reverser et que l'ensemble des agriculteurs forfaitaires se trouveraient face à l'État en crédit d'impôt. Au Portugal, dans une application du régime normal, les taxes à reverser dépasseraient toutefois les taxes en amont déductibles. La fixation de la compensation à zéro répond dès lors aux données budgétaires et ne comporte aucun désavantage pour les agriculteurs forfaitaires.

65.

Ainsi que la Commission l'expose à juste titre dans sa réplique, la directive ne dit toutefois nulle part qu'une compensation forfaitaire positive ne devrait être accordée que dans le cas atypique où la charge de taxes en amont de l'ensemble du secteur économique excède la taxe sur la valeur ajoutée appliquée à ses ventes, qui, dans le régime normal, serait appelée à être reversée. À suivre la République portugaise, le régime forfaitaire s'écarterait nettement du régime normal et de la possibilité qu'il comporte de déduire la taxe versée en amont; cela n'empêcherait précisément pas en règle générale de voir la taxe ainsi reportée de manière occulte.

66.

Si cette position de la République portugaise devait s'expliquer par des considérations purement budgétaires, on doit relever en outre que le régime commun de compensation forfaitaire des producteurs agricoles n'est qu'un simple régime dérogatoire facultatif et que les États membres ne sont pas tenus d'y recourir. Lorsqu'ils optent néanmoins pour ce régime dérogatoire, leurs règles de transposition doivent s'inscrire dans le cadre tracé par la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Sur ce point, la République portugaise soutient en vain qu'il appartient aux États membres de choisir la forme et les moyens de la transposition.

b) La situation de la taxe sur la valeur ajoutée n'a pas changé dans l'agriculture

67.

La République portugaise soutient au reste que la Commission considère à tort que la situation de la taxe sur la valeur ajoutée s'est à ce point modifiée dans le secteur agricole au Portugal qu'une compensation forfaitaire nulle n'est désormais plus possible, contrairement au passé. Même si les taux de TVA avaient changé, les situations de 1989, lorsque la République portugaise a dû ajuster sa réglementation à la sixième directive 77/388 après un délai transitoire, et d'aujourd'hui sont comparables sur le plan de l'imposition des achats et des ventes. Même à admettre qu'il y ait eu

une modification substantielle, celle-ci s'est produite il y a plus de 17 ans, lorsque la République portugaise a supprimé le taux zéro sur différents facteurs de production agricole en 1992.

68.

Sur ce point, il suffit de renvoyer à la jurisprudence constante voulant que l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé ( 45 ) et qu'il appartient à la seule Commission de décider du principe ( 46 ) et du moment ( 47 ) de l'ouverture d'une procédure en manquement. On peut dès lors laisser hors de propos la façon dont la situation se présentait en 1989 et en 1992.

c) Compensation d'une autre manière

69.

Pour terminer, la République portugaise soutient que, si elle devait véritablement être accordée, la compensation forfaitaire n'est pas de nature fiscale contrairement au droit à déduction. Il s'agit simplement de faire bénéficier les agriculteurs forfaitaires d'une compensation financière pour leurs coûts d'exploitation. Au Portugal cela se fait presque toujours par voie d'aides, d'indemnisations, de primes et autres subventions publiques.

70.

Le régime commun forfaitaire des agriculteurs fait incontestablement partie du système commun de taxe sur la valeur ajoutée mis en place dans la directive. Il nous paraît impossible de qualifier ce régime particulier d'extrafiscal en ce qu'il prévoit une compensation forfaitaire. De surcroît, l'application uniforme que ce système doit recevoir ne permet pas de choisir des aides ou d'autres subventions publiques pour pallier l'absence de compensation de la charge de taxes en amont.

4. Conclusion

71.

Pour conclure, il convient dès lors de constater que la République portugaise a enfreint le régime commun forfaitaire des agriculteurs en fixant à zéro le pourcentage de compensation forfaitaire, alors que la charge de taxes en amont des agriculteurs forfaitaires n'est pas nulle ni proche de zéro.

B – Quant au grief tiré du décompte des ressources propres

72.

Dans ses conclusions, la Commission ne fait pas seulement grief à la République portugaise d'appliquer aux agriculteurs forfaitaires le régime particulier que nous venons d'examiner, mais aussi de procéder à une compensation négative substantielle des ressources propres qu'elle doit sur la TVA perçue.

73.

Contrairement au grief propre au régime particulier, ce deuxième volet des conclusions de la Commission n'est abordé que de manière marginale dans les mémoires des deux parties.

74.

La Commission n'y a consacré qu'un bref point dans sa requête. Selon elle, bien que la présente

procédure en manquement n'ait pas pour objet d'examiner dans quelle mesure la République portugaise s'est conformée à la réglementation en matière de perception des ressources propres, il y a lieu de rappeler que, en cas d'infraction avérée à la directive ayant pour conséquence une réduction des ressources propres de l'Union européenne, celle-ci est fondée à recevoir le montant total des ressources propres concernées, majoré des intérêts de retard. Dans les développements qu'elle a consacrés à l'interprétation de l'article 298 de la directive, la Commission avait évoqué, plutôt en passant, le fait que les autorités portugaises avaient appliqué en 2004 une compensation négative d'environ 70 millions d'euros dans leur calcul de l'assiette des ressources propres afin de prendre en compte les taxes en amont non déduites par les agriculteurs forfaitaires.

75.

Dans son mémoire en défense, la République portugaise n'aborde dès lors elle aussi que brièvement ce point. Selon elle, le présent recours en manquement trouve son origine dans des divergences de vues entre la Commission et la République portugaise sur le calcul des ressources propres liées au régime particulier des producteurs agricoles, qui, de l'aveu de la Commission, ne font pas l'objet du recours. Même si la Cour devait suivre l'interprétation que la Commission fait du régime commun forfaitaire, cela ne peut aboutir à augmenter la contribution portugaise aux ressources propres, puisqu'elle a déjà atteint son plafond. Dans sa duplique, la République portugaise relève en plus que la Commission se fonde sur des dispositions de la sixième directive 77/388 relatives au calcul des ressources propres liées au régime commun forfaitaire des agriculteurs ( 48 ), qui n'ont plus été appliquées depuis longtemps et au moins depuis l'entrée en vigueur du règlement (CEE, Euratom) no 1553/89 ( 49 ) et qui ne trouveraient aucun équivalent dans la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

76.

La République portugaise n'a certes pas expressément contesté appliquer, pour les ressources propres, une compensation négative liée au régime qu'elle applique aux agriculteurs forfaitaires et l'avoir fait en particulier en 2004. Compte tenu des indications précitées que la Commission a données, et qu'elle a réitérées dans la procédure orale lorsqu'elle a été interrogée sur ce point, voulant que le présent recours ne concerne pas la perception de ressources propres, on ne saurait toutefois l'opposer à la République portugaise. Il résulte en effet de l'article 38, paragraphe 1, sous c), du règlement de procédure de la Cour et de la jurisprudence y relative que toute requête introductive d'instance doit indiquer l'objet du litige et l'exposé sommaire des moyens, et que cette indication doit être suffisamment claire et précise pour permettre à la partie défenderesse de préparer sa défense et à la Cour d'exercer son contrôle. Il en découle que les éléments essentiels de fait et de droit sur lesquels un recours est fondé doivent ressortir d'une façon cohérente et compréhensible du texte de la requête elle-même ( 50 ). Tel n'est pas le cas de la requête de la Commission pour le deuxième volet de son recours.

77.

La Commission n'ayant pas renoncé expressément au deuxième volet de ses conclusions, il convient dès lors de statuer sur celui-ci et de le rejeter comme irrecevable pour défaut de motifs.

V – Les dépens

78.

Chaque partie ayant conclu à la condamnation aux dépens et succombant en partie dans sa demande, nous proposons de condamner chaque partie à supporter ses propres dépens conformément à l'article 69, paragraphe 3, du règlement de procédure.

## VI – Conclusion

79.

Nous proposons dès lors à la Cour de statuer comme suit:

«1)

En appliquant aux producteurs agricoles un régime particulier étranger à la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui les exonère du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et leur applique un pourcentage forfaitaire de compensation nul, la République portugaise enfreint les articles 296 à 298 de ladite directive.

2)

Le recours est rejeté au surplus.

3)

Chaque partie supporte ses dépens.»

( 1 ) Langue originale: l'allemand.

( 2 ) 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, ci-après la «directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée» ou, tout simplement, la «directive»).

( 3 ) Mis en italique par nous.

( 4 ) Dans la version modifiée par le décret-loi no 195/89, du 12 juin 1989, qui a fait l'objet d'une nouvelle publication par le décret-loi no 102/2008, du 20 juin 2008 (dans la version de la déclaration rectificative no 44-A-2008, du 13 août 2008).

( 5 ) Arrêts du 15 juillet 2004, Harbs (C-321/02, Rec. p. I-7101, point 28); du 26 mai 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Rec. p. I-4491, point 24), et du 9 mars 2010, Commission/Allemagne (C-518/07, Rec. p. I-1885, point 17).

( 6 ) Arrêts du 23 avril 2009, Falco Privatstiftung et Rabitsch (C-533/07, Rec. p. I-3327, point 20); du 10 septembre 2009, Eschig (C-199/08, Rec. p. I-8295, point 58), et du 28 octobre 2010, Volvo Car Germany (C-203/09, Rec. p. I-10721, point 40).

( 7 ) Sixième directive 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).

( 8 ) COM(73) 950 final, du 20 juin 1973, qui peut être consultée à l'adresse <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf>.

( 9 ) Communiqué aux délégations sous la référence R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 du Conseil, du 7 décembre 1976, et qui peut être consulté à l'adresse

<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf>. Les versions en langues allemande, danoise, italienne, néerlandaise et anglaise datent du 8 décembre 1976.

( 10 ) Devenu article 25 dans la sixième directive 77/388.

( 11 ) R/3260/76 (FIN 892), qui peut être consultée à l'adresse <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf>. La version en langue allemande date du 23 décembre 1976, les versions en langues danoise, italienne, néerlandaise et anglaise datent par contre du 22 décembre 1976.

( 12 ) Document du Conseil R/2855/76 (FIN 750), des 23 et 24 novembre 1976, qui peut être consulté à l'adresse <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

( 13 ) La Commission cite, à cet égard, notamment l'arrêt du 21 juin 1988, Commission/Irlande (415/85, Rec. p. 3097, points 29 et 30). Dans cette affaire, la Commission avait notamment reproché à l'Irlande d'appliquer un taux zéro à des aliments pour animaux, à des engrais et à des semences, mais la Cour a néanmoins estimé que l'application du taux zéro à ces facteurs de production agricole était conforme à la sixième directive 77/388.

( 14 ) Voir arrêt Commission/Irlande (précité à la note 13, point 25).

( 15 ) Devenu article 25, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388, et ultérieurement article 297, premier alinéa, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

( 16 ) Voir note 8.

( 17 ) Telex du 19 novembre 1976 au Conseil et document du Conseil R/2847/76 (FIN 747), du 22 au 24 novembre 1976, qui peuvent être consultés à l'adresse <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

( 18 ) Voir, à cet égard, document R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 du Conseil, du 7 décembre 1976 (cité à la note 9).

( 19 ) Voir article 25, paragraphe 3, premier alinéa, cinquième phrase, de la sixième directive 77/388 et article 298, second alinéa, première phrase, de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

( 20 ) Auparavant, article 25, paragraphe 3, première phrase, de la sixième directive 77/388.

( 21 ) La proposition de directive 77/388 comportait déjà une règle de cet ordre à l'article 27, paragraphe 1, premier alinéa, troisième phrase, avant que les quatrième et cinquième phrases n'aient été ajoutées; voir document R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 du Conseil, du 7 décembre 1976 (cité à la note 9).

( 22 ) Voir, pour des considérations analogues que la Commission avait déjà faites en présentant la proposition initiale de directive 77/388, il est vrai à l'endroit de l'article 27, paragraphe 11, de cette proposition, les motifs qu'elle lui consacre, d'après lesquels une compensation excessive équivaldrait à une aide économique. Voir, également, arrêt du 28 juin 1988, Commission/Italie (3/86, Rec. p. 3369, point 14).

( 23 ) Voir lettre du représentant permanent de l'Irlande du 19 novembre 1976.

- ( 24 ) Article 27, paragraphe 3, premier alinéa, troisième phrase, devenu article 25, paragraphe 3, premier alinéa, troisième phrase, de la sixième directive 77/388.
- ( 25 ) Article 27, paragraphe 3, premier alinéa, quatrième phrase, devenu article 25, paragraphe 3, premier alinéa, quatrième phrase, de la sixième directive 77/388.
- ( 26 ) Article 27, paragraphe 3, premier alinéa, première phrase, devenu article 25, paragraphe 3, premier alinéa, première phrase, de la sixième directive 77/388.
- ( 27 ) Voir les versions successives de la proposition, telles qu'elles ressortent des documents du Conseil R/2514/76 (FIN 663), du 22 octobre 1976 (la version en langue allemande date du 27 octobre 1976), qui peut être consulté à l'adresse <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf>; R/2892/1/76 (FIN 758), du 25 novembre 1976 (la version en langue allemande date du 1er décembre 1976), qui peut être consulté à l'adresse <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>, et R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1, du 7 décembre 1976 (cité à la note 9).
- ( 28 ) Voir article 412 de la directive.
- ( 29 ) Arrêts Harbs (précité à la note 5, point 27) et Stadt Sunderen (précité à la note 5, point 27); voir, pour le régime particulier des petites entreprises, arrêt du 28 septembre 2006, Commission/Autriche (C-128/05, Rec. p. I-9265, point 22), ainsi que point 32 des conclusions que nous avons présentées le 17 juin 2010 dans l'affaire Schmelz (arrêt du 26 octobre 2010, C-97/09, Rec. p. I-10465).
- ( 30 ) Voir, également, cinquantième considérant de la directive.
- ( 31 ) Arrêts du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, Rec. p. I-5129, point 14); du 30 septembre 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Rec. p. I-8791, point 15), et du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Rec. p. I-3873, point 31).
- ( 32 ) Arrêts du 11 décembre 2008, Danfoss et AstraZeneca (C-371/07, Rec. p. I-9549, point 26); du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rec. p. I-7467, point 37), et du 22 décembre 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rec. p. I-13805, point 39).
- ( 33 ) Arrêts Danfoss et AstraZeneca (précité à la note 32, point 26), Uszodaépít? (précité à la note 31, point 35) et du 22 décembre 2010, Dankowski (C-438/09, Rec. p. I-14009, point 24).
- ( 34 ) Voir, à cet égard, article 295, paragraphe 1, points 6 et 7.
- ( 35 ) Voir, à cet égard, arrêt Commission/Italie (précité à la note 22, point 8).
- ( 36 ) Dans l'arrêt Commission/Irlande (précité à la note 13, point 29) ainsi que dans l'arrêt du 21 juin 1988, Commission/Royaume-Uni (416/85, Rec. p. 3127, point 20), la Cour a néanmoins considéré que la livraison de facteurs de production agricole était suffisamment proche du consommateur final pour continuer à bénéficier du taux zéro dérogatoire.
- ( 37 ) Voir arrêts du 26 juin 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729, point 72), et du 28 octobre 2010, Axa UK (C-175/09, Rec. p. I-10701, point 30).
- ( 38 ) Voir, dans la proposition citée à la note 8, les motifs consacrés à l'article 27, paragraphes 1, 6, 12, 13 et 16.

- ( 39 ) Voir, dans la proposition citée à la note 8, les motifs consacrés à l'article 27, paragraphe 1.
- ( 40 ) Voir les motifs consacrés à l'article 27, paragraphe 2, quatrième et cinquième tirets, dans la proposition citée à la note 8.
- ( 41 ) Voir, également, arrêt Stadt Sundern (précité à la note 5, point 28).
- ( 42 ) C-582/08, Rec. p. I-7195, point 48.
- ( 43 ) Directive du Conseil, du 17 novembre 1986, 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 sur le territoire de la Communauté (JO L 326, p. 40).
- ( 44 ) Arrêt du 15 juillet 2010, Commission/Royaume-Uni (précité à la note 42, points 28 et suiv., 36 et 46).
- ( 45 ) Arrêts du 26 avril 2005, Commission/Irlande (C-494/01, Rec. p. I-3331, point 29); du 28 janvier 2010, Commission/France (C-333/08, Rec. p. I-757), et du 7 avril 2011, Commission/Portugal (C-20/09, Rec. p. I-2637, point 31).
- ( 46 ) Arrêts du 26 juin 2003, Commission/France (C-233/00, Rec. p. I-6625, point 31); du 2 juin 2005, Commission/Luxembourg (C-266/03, Rec. p. I-4805, point 35); du 21 janvier 2010, Commission/Allemagne (C-17/09, point 20), et du 26 mai 2011, Commission/Espagne (C-306/08, Rec. p. I-4541, point 66).
- ( 47 ) Arrêts du 1er février 2001, Commission/France (C-333/99, Rec. p. I-1025, point 25); du 4 mars 2010, Commission/Italie (C-297/08, Rec. p. I-1749, point 87); du 28 octobre 2010, Commission/Lituanie (C-350/08, Rec. p. I-10525, point 33); et Commission/Espagne (précité à la note 46, point 66).
- ( 48 ) Article 25, paragraphe 12, et annexe C de la sixième directive 77/388.
- ( 49 ) Règlement du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 155, p. 9).
- ( 50 ) Arrêts du 21 février 2008, Commission/Italie (C-412/04, Rec. p. I-619, point 103); du 16 juillet 2009, Commission/Pologne (C-165/08, Rec. p. I-6843, point 42), et du 5 mai 2011, Commission/Portugal (C-267/09, Rec. p. I-3197, point 25).