



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

18 octobre 2012*

«TVA — Directive 2006/112/CE — Article 183 — Modalités de remboursement de l'excédent de TVA — Réglementation nationale reportant le remboursement d'une fraction de l'excédent de TVA jusqu'à l'examen de la déclaration fiscale annuelle de l'assujetti — Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité»

Dans l'affaire C-525/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Augstākās tiesas Senāts (Lettonie) par décision du 10 octobre 2011, parvenue à la Cour le 17 octobre 2011, dans la procédure

Mednis SIA

contre

Valsts ieņēmumu dienests,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts (rapporteur), faisant fonction de président de la troisième chambre, MM. E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz et D. Šváby, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M^{me} C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 juillet 2012,

considérant les observations présentées:

- pour Mednis SIA, par M^e V. Gargažins, advokāts, et M^{me} N. Krupeniča,
- pour le Valsts ieņēmumu dienests, par M^{mes} N. Jezdakova et M. Kuzenko, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement letton, par MM. I. Kalniņš et K. Freimanis, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. A. Sauka et M^{me} C. Soulay, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure: le letton.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 183 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Mednis SIA, société de droit letton (ci-après «Mednis»), au Valsts ieņēmumu dienests (service national des impôts, ci-après le «VID»), au sujet d'une demande de remboursement d'un montant correspondant à un trop-perçu de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 183, premier alinéa, de la directive 2006/112 dispose:
«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.»

- 4 Aux termes de l'article 252, paragraphe 2, de la directive 2006/112:

«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 letton

- 5 La loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Likums «Par pievienotās vērtības nodokli», *Latvijas Vēstnesis*, 1995, n° 49), dans sa version applicable aux faits en cause au principal (ci-après la «loi relative à la TVA»), dispose, à son article 9, paragraphe 1, que la période imposable correspond à un mois civil. Aux termes du paragraphe 5 de cet article, l'exercice fiscal annuel est constitué par la somme des périodes imposables d'une année civile.
- 6 L'article 11, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA prévoit que l'assujetti est tenu de déposer au VID une déclaration fiscale comportant le calcul de l'impôt pour une période imposable dans les quinze jours suivant la fin de ladite période, si cette loi n'en dispose pas autrement. L'article 11, paragraphe 6, de ladite loi dispose que l'assujetti doit déposer au VID une déclaration au titre de l'exercice fiscal annuel avant le 1^{er} mai de l'année suivante.
- 7 Aux termes de l'article 12, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, l'assujetti doit s'acquitter auprès du Trésor public de la taxe au titre de la période imposable dans les quinze jours suivant la fin de ladite période.
- 8 L'article 12, paragraphe 11, de ladite loi dispose que le VID est tenu de rembourser le trop-perçu de taxe – à savoir la différence entre la taxe calculée et l'acompte déductible – à l'assujetti dans un délai de trente jours à compter de la réception de la demande motivée et des documents justificatifs.

- 9 L'article 12, paragraphe 11¹, de cette loi prévoit toutefois que le VID est en droit de reporter le remboursement du trop-perçu de taxe, soit en cas d'adoption d'une décision d'ouverture d'une enquête sur la taxe à acquitter par l'assujetti au titre d'opérations dont le contrôle nécessitait des informations supplémentaires, soit lorsque les personnes qui sont réputées être liées à un assujetti, au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 18, de la loi relative aux impôts et taxes (Likums «Par nodokļiem un nodevām»), ont une dette de TVA à l'égard du Trésor public, soit lorsqu'une personne n'est pas en mesure de fournir la preuve documentaire du bien-fondé de sa demande d'application du taux d'imposition zéro.
- 10 L'article 36, paragraphe 14, de la loi relative à la TVA habilite le Conseil des ministres à fixer des limitations au montant du remboursement du trop-perçu de TVA ainsi que les conditions dans lesquelles ne s'applique aucune limitation de ce remboursement.
- 11 Le Conseil des ministres a adopté le décret n° 933, du 14 novembre 2006, portant dispositions d'application de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumi Nr. 933 «Likuma 'Par pievienotās vērtības nodokli' normu piemērošanas kārtība», *Latvijas Vēstnesis*, 2006, n° 191, ci-après le «décret n° 933»).
- 12 Ledit décret comprend un article 285 rédigé comme suit:

«Aux fins de l'application de l'article 12, paragraphe 11, de la loi, le [VID] peut s'abstenir de rembourser [...] la fraction du trop-perçu de TVA qui excède 18 % de la valeur totale des opérations imposables réalisées au cours de ces mois fiscaux (en tenant compte, dans ces périodes imposables, des montants déjà remboursés). Le reliquat du montant du trop-perçu de TVA est remboursé par le Trésor public sur la base de la déclaration fiscale annuelle.»

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

- 13 Les 7 et 14 décembre 2007, Mednis a saisi le VID de demandes de remboursement d'un montant total de 2 081,79 LVL correspondant à un trop-perçu de TVA pour le mois de novembre 2007.
- 14 Le VID a refusé le remboursement d'un montant de 1 455,82 LVL. Se fondant sur l'article 285 du décret n° 933, il a adopté la décision n° 19/11599, du 22 avril 2008 (ci-après la «décision attaquée»), dans laquelle il a motivé ce refus par le fait que, au cours de la période où le trop-perçu de TVA a été généré, une fraction de celui-ci excédait 18 % de la valeur totale des opérations imposables réalisées au cours des mois en cause.
- 15 Mednis a saisi l'Administratīvā rajona tiesa (tribunal administratif de district) d'un recours en annulation dirigé contre la décision attaquée.
- 16 Par un jugement du 7 juillet 2009, l'Administratīvā rajona tiesa a rejeté ce recours, estimant que le refus du VID de rembourser à Mednis l'intégralité du trop-perçu de TVA était conforme à l'article 285 du décret n° 933.
- 17 Par un arrêt du 3 juin 2010, l'Administratīvā apgabaltiesa (cour administrative régionale) a rejeté l'appel de Mednis. Elle a fait sienne la motivation retenue par la juridiction de première instance, en ajoutant que la prolongation du délai dans lequel le VID était tenu de rembourser à l'assujetti le montant du trop-perçu de TVA poursuit un objectif légitime tenant à l'intérêt du Trésor public de voir limiter le droit de l'assujetti au remboursement de la TVA s'il est constaté que la taxe versée au Trésor public est nettement inférieure à celle que celui-ci doit rembourser.
- 18 Mednis s'est pourvue en cassation contre cet arrêt devant l'Augstākās tiesas Senāts.

- 19 La juridiction de renvoi relève que, en vertu de l'article 285 du décret n° 933, tel qu'il est appliqué par le VID en pratique, lorsqu'il apparaît que le trop-perçu de TVA excède le pourcentage énoncé dans cette disposition, la fraction excédentaire n'est pas remboursée à l'assujetti tant que le VID n'a pas examiné la déclaration fiscale annuelle de ce dernier. En fonction des circonstances de l'espèce, l'assujetti serait contraint d'attendre plus d'un an le remboursement d'un trop-perçu de TVA, pour la simple raison que celui-ci excède le taux général de la TVA.
- 20 La juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à la conformité de la réglementation et de la pratique concernées avec les principes de neutralité et de proportionnalité découlant de l'article 183 de la directive 2006/112, eu égard au fait que celles-ci impliquent que la décision de reporter le remboursement du trop-perçu de TVA est adoptée sans examen des circonstances de l'espèce et sans prise en compte de la période d'attente courant jusqu'à l'examen de la déclaration fiscale annuelle.
- 21 Dans ces conditions, l'Augstākās tiesas Senāts a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:
- «L'article 183 de la directive 2006/112 [...] autorise-t-il les États membres, sans appréciation particulière, en se fondant uniquement sur des calculs mathématiques, à refuser le remboursement de la fraction du trop-perçu de TVA qui excède 18 % (ce qui correspond au taux général de la TVA) de la valeur totale des opérations imposables réalisées lors des mois fiscaux en cause, tant que l'administration fiscale nationale n'a pas reçu la déclaration fiscale annuelle de l'assujetti à la [TVA]?»

Sur la question préjudicielle

- 22 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 183 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il autorise l'administration fiscale d'un État membre à reporter, sans appréciation particulière et en se fondant uniquement sur des calculs mathématiques, le remboursement d'une fraction d'un excédent de TVA apparu au cours d'une période imposable, jusqu'à l'examen par cette administration de la déclaration fiscale annuelle de l'assujetti.
- 23 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 2006/112, 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 (voir, en ce sens, arrêt du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie, C-274/10, Rec. p. I-7289, points 39 et 40 ainsi que jurisprudence citée).
- 24 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 (voir, notamment, arrêts du 25 octobre 2001, Commission/Italie, C-78/00, Rec. p. I-8195, points 33 et 34; du 10 juillet 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, point 17; du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Rec. p. I-3873, point 33, et Commission/Hongrie, précité, point 45).
- 25 Certes, 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 2006/112 (voir, en ce sens, arrêts précités Enel Maritsa Iztok 3, point 49, et Commission/Hongrie, point 55).

- 26 Toutefois, dans l'affaire au principal, alors que la période imposable est fixée, aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, en principe à un mois civil, l'application de l'article 285 du décret n° 933 peut aboutir, ainsi que l'ont souligné tant la juridiction de renvoi que la Commission européenne, à ce que des assujettis n'obtiennent le remboursement intégral d'un excédent de TVA qu'un an, voire davantage, après la période d'imposition au titre de laquelle cet excédent est apparu.
- 27 Ce délai, pendant lequel les assujettis doivent supporter, à concurrence de la fraction excédant le pourcentage visé audit article 285, la charge financière de la TVA, ne saurait être considéré comme raisonnable (voir, en ce sens, arrêts précités Sosnowska, points 20 et 27, ainsi que Enel Maritsa Iztok 3, point 55). Partant, il porte atteinte au principe de neutralité fiscale, rappelé au point 24 du présent arrêt.
- 28 Le VID et le gouvernement letton font valoir que l'article 285 du décret n° 933 vise à écarter le risque de fraude ou d'évasion fiscale et qu'il n'est appliqué, en pratique, qu'en présence d'éléments de nature à établir l'existence d'un tel risque. Celui-ci existerait, en particulier, lorsque le type d'activités économiques exercé par l'assujetti ne donne habituellement pas lieu à des excédents de TVA ou lorsque le montant de TVA versé par ce dernier au Trésor public est sensiblement inférieur à celui de la TVA remboursable.
- 29 Le VID et le gouvernement letton soutiennent que l'application de cet article 285, dans l'affaire au principal, a précisément été justifiée par le fait que le VID avait décelé un risque de fraude à la TVA, l'examen de la demande de remboursement de Mednis l'ayant conduit à constater que l'application d'un taux zéro de TVA était en grande partie à l'origine de l'important excédent de TVA versé par cette société.
- 30 À l'audience, le VID et ledit gouvernement ont également allégué que ce n'est que dans un nombre limité de cas que, en raison d'indices d'une fraude ou d'une évasion fiscale, le VID avait reporté le remboursement du trop-perçu de TVA excédant le pourcentage visé audit article 285 jusqu'à l'examen de la déclaration fiscale annuelle de l'assujetti.
- 31 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 2006/112 (voir, en ce sens, arrêts Sosnowska, précité, point 22 et jurisprudence citée, ainsi que du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, point 41).
- 32 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 (voir arrêts Sosnowska, précité, point 23, et du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, point 69).
- 33 Dans la présente affaire, la juridiction de renvoi, qui est seule compétente tant pour interpréter le droit national que pour constater et apprécier les faits du litige au principal, notamment la manière dont ce droit est appliqué par l'administration fiscale (voir, en ce sens, arrêts du 16 février 2012, van Laarhoven, C-594/10, point 36, et du 14 juin 2012, Banco Español de Crédito, C-618/10, point 76), indique que le VID applique l'article 285 du décret n° 933 de manière générale et préventive, sur la base d'une pure constatation mathématique du dépassement, par l'excédent de TVA en cause, du pourcentage visé à cet article, sans procéder à une appréciation particulière du cas d'espèce dans le cadre de laquelle l'assujetti concerné aurait la possibilité de démontrer l'absence d'un risque de fraude ou d'évasion fiscale.

- 34 Ainsi que la Commission l'a souligné à l'audience, il n'apparaît pas que ces indications de la juridiction de renvoi sont inconciliables avec les termes de l'article 285 du décret n° 933, lesquels ne subordonnent pas, en effet, l'application de cet article à l'existence d'indices de fraude ou d'évasion fiscale.
- 35 En outre, les indications fournies à la Cour par la juridiction de renvoi ne font pas apparaître que la décision attaquée, fondée sur l'article 285 du décret n° 933, a été adoptée par le VID au terme d'un examen qui aurait mis en lumière de tels indices dans l'affaire au principal.
- 36 Force est de constater qu'une telle application préventive et généralisée de l'article 285 du décret n° 933 contrevient au principe de proportionnalité, énoncé par la jurisprudence rappelée au point 32 du présent arrêt (voir, en ce sens, arrêt Sosnowska, précité, points 24 à 26).
- 37 Elle apparaît d'autant moins justifiée par l'objectif légitime de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale que l'administration fiscale peut, en vertu de l'article 12, paragraphe 11¹, de la loi relative à la TVA, reporter le remboursement d'un tel excédent, notamment, en cas d'adoption d'une décision d'ouverture d'une enquête portant sur la taxe acquittée par l'assujetti au titre d'opérations dont le contrôle nécessitait des informations supplémentaires ou en cas d'impossibilité, pour la personne concernée, de fournir la preuve documentaire du bien-fondé de sa demande d'application du taux d'imposition zéro (voir, par analogie, arrêt Sosnowska, précité, point 28).
- 38 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 183 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il n'autorise pas l'administration fiscale d'un État membre à reporter, sans appréciation particulière et en se fondant uniquement sur des calculs mathématiques, le remboursement d'une fraction d'un excédent de TVA apparu au cours d'une période imposable d'un mois, jusqu'à l'examen par cette administration de la déclaration fiscale annuelle de l'assujetti.

Sur les effets du présent arrêt dans le temps

- 39 Le gouvernement letton a demandé à la Cour de limiter dans le temps les effets du présent arrêt au cas où celle-ci interpréterait l'article 183 de la directive 2006/112 en ce sens que ce dernier s'oppose à une réglementation et à une pratique nationales telles que celle en cause au principal.
- 40 À l'appui de sa demande, ledit gouvernement met en avant, d'une part, le risque de répercussions graves d'une telle interprétation sur les ressources budgétaires nationales et, d'autre part, la bonne foi de l'administration fiscale lettone.
- 41 À cet égard, il convient de rappeler que l'interprétation que la Cour donne d'une règle de droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (voir, notamment, arrêt du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11 à C-347/11, point 58 et jurisprudence citée).
- 42 Ce n'est qu'à titre tout à fait exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique de l'Union, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Pour qu'une telle limitation puisse être décidée, il est nécessaire que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de troubles graves (voir, notamment, arrêt Santander Asset Management SGIIC e.a., précité, point 59).

- 43 Plus spécifiquement, la Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises, notamment lorsqu'il existait un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant valablement en vigueur et qu'il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à adopter un comportement non conforme au droit de l'Union en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission (voir, notamment, arrêt Santander Asset Management SGIIC e.a., précité, point 60).
- 44 Il est également de jurisprudence constante que les conséquences financières qui pourraient découler, pour un État membre, d'un arrêt rendu à titre préjudiciel ne justifient pas, par elles-mêmes, la limitation des effets de cet arrêt dans le temps (voir, notamment, arrêt Santander Asset Management SGIIC e.a., précité, point 62).
- 45 Dans la présente affaire, il convient de relever, d'une part, que le gouvernement letton n'a fourni aucune donnée qui permettrait à la Cour d'apprécier l'existence, en raison du présent arrêt, d'un risque de répercussions économiques graves pour la République de Lettonie.
- 46 D'autre part, il ne saurait être considéré que l'administration fiscale lettone, dans l'application de l'article 285 du décret n° 933, a été incitée à adopter, de bonne foi, un comportement non conforme au droit de l'Union en raison d'une prétendue incertitude objective et importante quant à la portée de l'article 183 de la directive 2006/112. En effet, il ressort de la jurisprudence déjà établie avant ledit décret que, conformément au principe de neutralité fiscale, qui constitue un principe fondamental du système commun de TVA, les modalités nationales de remboursement d'un excédent de TVA, visées à cet article, doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates et dans un délai raisonnable, la totalité de la créance résultant d'un tel excédent, sans faire courir aucun risque financier à cet assujetti (voir, en ce sens, arrêt Commission/Italie, précité, points 33 et 34).
- 47 Partant, il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.

Sur les dépens

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

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

L'article 183 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il n'autorise pas l'administration fiscale d'un État membre à reporter, sans appréciation particulière et en se fondant uniquement sur des calculs mathématiques, le remboursement d'une fraction d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée apparu au cours d'une période imposable d'un mois, jusqu'à l'examen par cette administration de la déclaration fiscale annuelle de l'assujetti.

Signatures