



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

21 mars 2018*

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 167 à 171 – Droit à déduction de la TVA – Droit au remboursement de la TVA aux assujettis non établis dans l’État membre du remboursement – Article 178, sous a) – Modalités d’exercice du droit à déduction de la TVA – Directive 2008/9/CE – Modalités de remboursement de la TVA – Délai de forclusion – Principe de neutralité fiscale – TVA payée et facturée plusieurs années après la livraison des biens en cause – Refus du bénéfice du droit au remboursement en raison de l’expiration du délai de forclusion qui aurait commencé à courir à compter de la date de livraison des biens »

Dans l’affaire C-533/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque), par décision du 29 septembre 2016, parvenue à la Cour le 20 octobre 2016, dans la procédure

Volkswagen AG

contre

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, M. A. Rosas, M^{mes} C. Toader, A. Prechal et M. E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Campos Sánchez-Bordona,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, par M. F. Imrecze, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement slovaque, par M^{me} B. Ricziová, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par MM. A. Tokár et R. Lyal ainsi que par M^{me} M. Owsiany-Hornung, en qualité d’agents,

* Langue de procédure : le slovaque.

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 26 octobre 2017,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 167 et de l’article 178, sous a), 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 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (ci-après la « directive 2006/112 »), de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l’État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008, L 44, p. 23), et de l’article 41 de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne (ci-après la « Charte ») ainsi que des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Volkswagen AG au Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (direction des finances de la République slovaque) au sujet du refus partiel opposé par cette autorité à une demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en raison de l’expiration d’un délai de forclusion.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

La directive 2006/112

- 3 L’article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit :

« Est considéré comme “assujetti” quiconque exerce, d’une façon indépendante et quel qu’en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme “activité économique” toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l’exploitation d’un bien corporel ou incorporel en vue d’en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »
- 4 Aux termes de l’article 167 de cette directive, « [l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible ».
- 5 L’article 168 de ladite directive dispose :

« 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 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 ;

[...] »

6 L'article 169 de la directive 2006/112 prévoit :

« Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

- a) ses opérations relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre ;

[...] »

7 L'article 170 de cette directive est libellé comme suit :

« Tout assujetti qui, au sens [...] de l'article 2, point 1), et de l'article 3, de la directive 2008/9/CE et de l'article 171 de la présente directive, n'est pas établi dans l'État membre dans lequel il effectue des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de TVA a le droit d'obtenir le remboursement de cette taxe dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les opérations suivantes :

- a) les opérations visées à l'article 169 ;

[...] »

8 Aux termes de l'article 171, paragraphe 1, de ladite directive :

« Le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre dans lequel ils effectuent des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de taxe, mais qui sont établis dans un autre État membre, est effectué selon les modalités prévues par la directive 2008/9/CE. »

9 Le titre X de la directive 2006/112, relatif aux déductions, comprend un chapitre 4, intitulé « Modalités d'exercice du droit à déduction ». L'article 178 de cette directive, qui figure à ce chapitre 4, prévoit :

« 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 articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;

[...] »

10 Aux termes de l'article 179, premier alinéa, de ladite directive :

« 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. »

11 L'article 180 de la même directive prévoit que « [l]es États membres peuvent autoriser un assujetti à procéder à une déduction qui n'a pas été effectuée conformément aux articles 178 et 179 ».

12 L'article 182 de la directive 2006/112 dispose que « [l]es États membres déterminent les conditions et modalités d'application des articles 180 et 181 ».

13 Aux termes de l'article 273 de cette directive :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

La directive 2008/9

14 L'article 1^{er} de la directive 2008/9 dispose :

« La présente directive définit les modalités du remboursement de la [TVA], prévu à l'article 170 de la directive 2006/112/CE en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement et qui remplissent les conditions prévues à l'article 3. »

15 Aux termes de l'article 2 de cette directive :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

1) "assujetti non établi dans l'État membre du remboursement", tout assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE qui n'est pas établi dans l'État membre du remboursement, mais sur le territoire d'un autre État membre ;

[...] »

16 L'article 3 de ladite directive énumère les conditions devant être remplies pour que celle-ci s'applique à un assujetti non établi dans l'État membre du remboursement.

17 Aux termes de l'article 5 de la directive 2008/9 :

« Chaque État membre rembourse à tout assujetti non établi dans l'État membre du remboursement la TVA ayant grevé les biens qui lui ont été livrés ou les services qui lui ont été fournis dans cet État membre par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans cet État membre, dans la mesure où ces biens et services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

a) les opérations visées à l'article 169, points a) et b), de la directive 2006/112/CE ;

[...]

Sans préjudice de l'article 6, aux fins de la présente directive, le droit au remboursement de la TVA payée en amont est déterminé en vertu de la directive 2006/112/CE, telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement. »

18 L'article 6, premier alinéa, de la directive 2008/9 est libellé comme suit :

« Pour bénéficier d'un remboursement dans l'État membre du remboursement, un assujetti non établi dans l'État membre du remboursement doit effectuer des opérations ouvrant droit à déduction dans l'État membre d'établissement. »

- 19 L'article 28, paragraphe 1, de cette directive précise que les dispositions de cette directive sont applicables aux demandes de remboursement introduites après le 31 décembre 2009.

Le droit slovaque

- 20 L'article 49, paragraphes 1 et 2, de la zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (loi n° 222/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi n° 222/2004 »), est libellé comme suit :

« (1) Le droit de déduire la taxe sur un bien ou un service naît dans le chef de l'assujetti le jour où la taxe devient exigible pour ce bien ou ce service.

(2) L'assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable la taxe sur les biens et les services qu'il utilise pour les livraisons de biens et les prestations de services en tant qu'assujetti sous réserve de l'exception prévue aux paragraphes 3 et 7. L'assujetti peut déduire la taxe si celle-ci

a) lui est appliquée par un autre assujetti en Slovaquie sur des biens ou des services qui sont fournis ou doivent être fournis à l'assujetti,

[...] »

- 21 Aux termes de l'article 51, paragraphe 1, de cette loi :

« Le droit à déduction de la TVA en application de l'article 49 peut être exercé par l'assujetti si

a) dans le cadre de la déduction de la taxe en application de l'article 49, paragraphe 2, sous a), l'assujetti dispose d'une facture établie par un assujetti au sens de l'article 71,

[...] »

- 22 L'article 55 b, paragraphe 1, de ladite loi dispose :

« Le demandeur exerce son droit au remboursement de la taxe en introduisant une demande de remboursement de la taxe par voie électronique sur le portail électronique dans l'État membre dans lequel il a son siège social, son siège d'exploitation, un établissement, son domicile ou dans lequel il séjourne habituellement. La demande de remboursement est introduite au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement. Le Daňový úrad Bratislava I [administration fiscale de Bratislava I (Slovaquie)] informe sans retard par voie électronique le demandeur de la date de réception de la demande de remboursement de la taxe. »

- 23 L'article 71, paragraphes 1 et 2, de la loi n° 222/2004 prévoit :

« (1) Aux fins de la présente loi, on entend par

a) "facture" tout document ou toute communication établi(e) sur support papier ou par voie électronique en application de la présente loi ou d'une loi en vigueur dans un autre État membre régissant l'établissement d'une facture,

[...]

(2) Est qualifiée de facture également tout document ou communication qui modifie la facture originelle et qui s'y réfère spécifiquement et sans équivoque. »

24 L'article 45, paragraphe 1, de la zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (loi n° 511/1992 relative à l'administration des impôts et autres redevances, et portant modification de l'organisation des autorités financières territoriales), dans sa version applicable au litige au principal, est libellé comme suit :

« Sous réserve d'une disposition différente dans la présente loi ou dans une loi particulière, il n'est pas possible de prélever la taxe ni la différence de taxe, ou de reconnaître le droit au remboursement de l'excédent de TVA ou au remboursement de la taxe après l'expiration d'une période de cinq ans à compter de l'année au cours de laquelle est née l'obligation de déposer une déclaration fiscale ou une déclaration de TVA, ou à compter de l'année au cours de laquelle le contribuable était redevable de la taxe sans obligation de déposer une déclaration fiscale ou une déclaration de TVA, ou à compter de l'année au cours de laquelle est né dans le chef du contribuable le droit au remboursement de l'excédent de TVA ou au remboursement de la taxe [...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

25 Au cours des années 2004 à 2010, Hella Leuchten-Systeme GmbH, société établie en Allemagne, ainsi que Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. et Hella Slovakia – Signal Lighting, sociétés établies en Slovaquie (ci-après, ensemble, les « sociétés Hella »), ont livré à Volkswagen AG, société établie en Allemagne, des moules destinés à la fabrication de phares pour les véhicules automobiles. À cette occasion, les sociétés Hella ont établi des factures hors TVA, ayant considéré qu'il s'agissait non pas de livraisons de biens, mais de « compensations financières », exemptées de la TVA.

26 Au cours de l'année 2010, les sociétés Hella ont constaté que leur manière de procéder n'était pas conforme au droit slovaque. Elles ont alors établi des factures mentionnant la TVA due par Volkswagen pour les livraisons des biens en cause, conformément à la loi n° 222/2004, introduit des déclarations fiscales complémentaires pour l'ensemble des années 2004 à 2010 et versé la TVA au budget de l'État.

27 Le 1^{er} juillet 2011, Volkswagen a adressé à l'administration fiscale de Bratislava I (Slovaquie) une demande de remboursement de la TVA appliquée à ces livraisons.

28 Par une décision du 3 avril 2012, cette administration fiscale a partiellement fait droit à cette demande en ordonnant le remboursement de la TVA à hauteur d'un montant de 1 536 622,92 euros, correspondant aux livraisons de biens effectuées au cours des années 2007 à 2010. En revanche, elle a rejeté celle-ci en ce qu'elle se rapportait à la période allant de l'année 2004 à l'année 2006, en raison de l'expiration du délai de forclusion de cinq ans prévu par le droit slovaque. Elle a estimé, à cet égard, que le droit au remboursement de la TVA était né à la date de livraison des biens, à savoir lorsque la TVA était devenue exigible, de sorte que le droit au remboursement de celle-ci pour la période allant de l'année 2004 à l'année 2006 était éteint à la date d'introduction de la demande de remboursement. Cette décision a été confirmée par la direction des finances de la République slovaque agissant en qualité d'organe d'appel.

29 Volkswagen a introduit un recours visant à l'annulation de cette dernière décision devant le Krajský súd v Bratislave (cour régionale de Bratislava, Slovaquie), qui l'a rejeté.

30 Volkswagen a alors interjeté appel de ce jugement devant le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque), la juridiction de renvoi, en faisant valoir que l'interprétation du droit interne concernant la fixation du point de départ du délai de forclusion de cinq ans, prévu à l'article 45, paragraphe 1, de la loi n° 511/1992, dans sa version applicable au litige au principal, n'était pas conforme au droit de l'Union ni à la jurisprudence de la Cour, le droit au remboursement de la

TVA ne naissant, selon elle, que lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services a été effectuée et que la TVA a été appliquée par le fournisseur par l'établissement d'une facture. Le délai de forclusion ne pourrait donc pas commencer à courir si ces deux conditions ne sont pas réunies.

31 Devant apprécier le bien-fondé de l'argumentation de Volkswagen et, partant, déterminer le point de départ du délai de cinq ans au cours duquel les assujettis peuvent, à peine de forclusion, demander le remboursement de la TVA exigible, le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque) s'interroge sur la compatibilité avec le droit de l'Union de la pratique des autorités fiscales selon laquelle ce délai commence à courir à la date de livraison d'un bien ou de fourniture d'un service soumis à la TVA.

32 Dans ces conditions, le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) La directive 2008/9 et le droit au remboursement de la taxe doivent-ils être interprétés en ce sens que l'exercice du droit au remboursement de la TVA exige nécessairement le respect de deux conditions cumulatives, à savoir
a) la livraison d'un bien ou la fourniture d'un service, et
b) l'application de la TVA par le fournisseur sur la facture ?

En d'autres mots, est-il possible que le remboursement de la taxe soit demandé par l'assujetti auquel la TVA n'a pas été appliquée au moyen d'une facture ?

2) Est-il conforme au principe de proportionnalité ou de neutralité de la TVA que le délai de remboursement de la taxe soit calculé à compter de la date à laquelle ne sont pas remplies toutes les conditions matérielles pour l'application du droit au remboursement de la taxe ?

3) Les dispositions de l'article 167 et de l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 doivent-elles être interprétées, à la lumière du principe de neutralité fiscale, en ce sens que, dans les circonstances du cas d'espèce et sous réserve du respect des autres conditions matérielles et procédurales nécessaires à l'exercice du droit à déduction de la taxe, elles s'opposent au refus des autorités fiscales de reconnaître à un assujetti le droit au remboursement de la taxe exercé dans le délai prévu par la directive 2008/9, taxe qui lui a été appliquée par le fournisseur sur la facture et qui a été prélevée par ce dernier avant l'expiration du délai de forclusion fixé par le droit national ?

4) À la lumière du principe de neutralité et du principe de proportionnalité, qui sont des principes fondamentaux du système commun de la TVA, les autorités fiscales slovaques ont-elles dépassé les limites de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif défini par la directive 2006/112 en ce qu'elles ont refusé à l'assujetti de faire droit au remboursement de la taxe acquittée, au motif que le délai de forclusion prévu par le droit national pour le remboursement de la taxe était expiré alors que, au cours de ce délai, l'assujetti n'a pas pu exercer son droit au remboursement de la taxe et bien que la taxe ait été correctement prélevée et que le risque de fraude fiscale ou de non-acquittement de la taxe ait été totalement écarté ?

5) Le principe de sécurité juridique, le principe de confiance légitime et le droit à une bonne administration au sens de l'article 41 de la Charte doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une interprétation des dispositions du droit national selon laquelle, aux fins du respect du délai de remboursement de la TVA, c'est la date de la décision des autorités fiscales portant sur le remboursement de la taxe qui est déterminante, et non pas la date de l'exercice par l'assujetti du droit au remboursement de cette taxe ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur les première à quatrième questions

- 33 Par ses première à quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles en cause au principal dans lesquelles la TVA a été facturée à l'assujetti et payée par celui-ci plusieurs années après la livraison des biens en cause, le bénéfice du droit au remboursement de la TVA est refusé, au motif que le délai de forclusion prévu par ladite réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison et aurait expiré avant l'introduction de la demande de remboursement.
- 34 Afin de répondre à cette question, il convient de rappeler que la directive 2008/9 a, selon son article 1^{er}, pour objet de définir les modalités du remboursement de la TVA, prévu à l'article 170 de la directive 2006/112, en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement qui remplissent les conditions énoncées à l'article 3 de la directive 2008/9.
- 35 La directive 2008/9 n'a toutefois pas pour objectif de déterminer les conditions d'exercice ni l'étendue du droit au remboursement. En effet, l'article 5, second alinéa, de cette directive prévoit, sans préjudice de l'article 6 de celle-ci et aux fins de cette dernière, que le droit au remboursement de la TVA payée en amont est déterminé en vertu de la directive 2006/112, telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement.
- 36 Ainsi, le droit, pour un assujetti établi dans un État membre, d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée dans un autre État membre, tel que régi par la directive 2008/9, est le pendant du droit, instauré en sa faveur par la directive 2006/112, de déduire la TVA payée en amont dans son propre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 25 octobre 2012, Daimler et Widex, C-318/11 et C-319/11, EU:C:2012:666, point 41 ainsi que jurisprudence citée).
- 37 Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (arrêt du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 26 et jurisprudence citée).
- 38 Le régime des déductions et, partant, des remboursements, vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 27, et du 21 septembre 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, point 40 ainsi que jurisprudence citée).
- 39 Ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêts du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 37, et du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 36 ainsi que jurisprudence citée).
- 40 Le droit à déduction de la TVA est néanmoins subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que formelles (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 38).

- 41 S'agissant des exigences ou des conditions matérielles, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, pour pouvoir bénéficier dudit droit, il faut, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti » au sens de ladite directive et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder le droit à déduction de la TVA soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens soient livrés ou ces services soient rendus par un autre assujetti (voir, en ce sens, arrêts du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 28 et jurisprudence citée, ainsi que du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 39).
- 42 Quant aux modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA, qui s'assimilent à des exigences ou à des conditions de nature formelle, l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 prévoit que l'assujetti doit détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de celle-ci (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 40).
- 43 Il résulte de ce qui précède que, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 58 de ses conclusions, bien que, en vertu de l'article 167 de la directive 2006/112, le droit à déduction de la TVA prenne naissance à la date à laquelle la taxe devient exigible, l'exercice dudit droit n'est en principe possible, conformément à l'article 178 de cette directive, qu'à partir du moment où l'assujetti est en possession d'une facture (voir, en ce sens, arrêt du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 35 et jurisprudence citée).
- 44 Selon l'article 167 et l'article 179, premier alinéa, de la directive 2006/112, le droit à déduction de la TVA s'exerce, en principe, au cours de la même période que celle pendant laquelle il a pris naissance, à savoir au moment où la taxe devient exigible.
- 45 Néanmoins, en vertu des articles 180 et 182 de cette directive, un assujetti peut être autorisé à procéder à la déduction de la TVA même s'il n'a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris naissance, sous réserve, cependant, du respect des conditions et des modalités fixées par les réglementations nationales (arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 32 et jurisprudence citée).
- 46 Toutefois, la possibilité d'exercer le droit à déduction de la TVA sans limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de sécurité juridique, qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 33 et jurisprudence citée).
- 47 La Cour a ainsi déjà jugé qu'un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction de la TVA, ne saurait être considéré comme incompatible avec le régime établi par la directive 2006/112 pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction de la TVA (principe d'effectivité) (voir, en ce sens, arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, points 34 et 35 ainsi que jurisprudence citée).
- 48 De plus, en vertu de l'article 273 de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude. La lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est, en effet, un objectif reconnu et encouragé par cette directive. Toutefois, les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter en vertu de l'article 273 de celle-ci ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent, dès lors, être utilisées de manière telle qu'elles remettraient

systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, points 49 et 50 ainsi que jurisprudence citée).

- 49 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que, si les livraisons de biens en cause ont été effectuées pendant les années 2004 à 2010, les sociétés Hella n'ont procédé à une régularisation de la TVA qu'au cours de l'année 2010 en établissant des factures incluant la TVA, en adressant des déclarations fiscales complémentaires à l'autorité nationale compétente et en versant le montant de la TVA due au Trésor public. Il en ressort également que le risque de fraude fiscale ou de non-acquittement de la TVA a été écarté. Dans ces circonstances, Volkswagen a été dans l'impossibilité objective d'exercer son droit à remboursement avant cette régularisation, n'ayant pas disposé auparavant des factures ni su que la TVA était due.
- 50 En effet, c'est seulement à la suite de cette régularisation que les conditions matérielles et formelles ouvrant droit à déduction de la TVA ont été réunies et que Volkswagen pouvait donc demander à être soulagée du poids de la TVA due ou acquittée conformément à la directive 2006/112 et au principe de neutralité fiscale. Dès lors, Volkswagen n'ayant pas fait preuve d'un manque de diligence, et en l'absence d'abus ou de collusion frauduleuse avec les sociétés Hella, un délai de forclusion qui aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison des biens et aurait, pour certaines périodes, expiré avant cette régularisation ne pouvait valablement être opposé au droit au remboursement de la TVA.
- 51 En conséquence, il convient de répondre aux première à quatrième questions que le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles en cause au principal dans lesquelles la TVA a été facturée à l'assujetti et payée par celui-ci plusieurs années après la livraison des biens en cause, le bénéfice du droit au remboursement de la TVA est refusé, au motif que le délai de forclusion prévu par ladite réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison et aurait expiré avant l'introduction de la demande de remboursement.

Sur la cinquième question

- 52 Compte tenu de la réponse apportée aux première à quatrième questions, dont il découle que la conformité d'une réglementation ou d'une pratique nationale au droit de l'Union peut, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, être appréciée à la lumière de la directive 2006/112, il n'y a pas lieu de répondre à la cinquième question.

Sur les dépens

- 53 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 (deuxième chambre) dit pour droit :

Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles en cause au principal dans lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a été facturée à l'assujetti et payée par celui-ci plusieurs années après la livraison des biens en cause, le bénéfice du droit au remboursement de

la TVA est refusé, au motif que le délai de forclusion prévu par ladite réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison et aurait expiré avant l'introduction de la demande de remboursement.

Signatures