



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

15 octobre 2020 *

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 90 – Réduction de la base d'imposition à la TVA – Non-paiement total ou partiel du prix – Conditions imposées par une réglementation nationale pour l'exercice du droit à réduction – Condition selon laquelle le débiteur ne doit pas faire l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation – Condition selon laquelle le créancier et le débiteur doivent être assujettis à la TVA »

Dans l'affaire C-335/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 6 décembre 2018, parvenue à la Cour le 24 avril 2019, dans la procédure

E. sp. z o.o. sp. k.

contre

Minister Finansów,

LA COUR (première chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de chambre, M. L. Bay Larsen, M^{me} C. Toader MM. M. Safjan et N. Jääskinen, juges,

avocat général : M^{me} J. Kokott,

greffier : M. M. Aleksejev, chef d'unité,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour E. sp. z o.o. sp. k., par M. A. Bartosiewicz, conseiller fiscal,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par M^{mes} J. Jokubauskaitė et M. Siekierzyńska, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 4 juin 2020,

rend le présent

* Langue de procédure : le polonais.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 90 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).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant E. sp. z o.o. sp. k. au Minister Finansów (ministre des Finances, Pologne) au sujet de rescrits fiscaux émis par ce dernier.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 63 de la directive 2006/112 dispose :

« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. »
- 4 L'article 73 de cette directive énonce :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »
- 5 L'article 90 de ladite directive est rédigé en ces termes :

« 1. En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

2. En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1. »
- 6 L'article 184 de la même directive prévoit :

« La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. »
- 7 L'article 185 de la directive 2006/112 est libellé comme suit :

« 1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de [taxe sur la valeur ajoutée (TVA)], entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 16.

En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation. »

8 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. »

Le droit polonais

9 L'article 89a de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004, dans sa version applicable au litige au principal (Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054, ci-après la « loi sur la TVA »), dispose :

« 1. Un assujetti peut régulariser la base d'imposition et la TVA exigible au titre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée sur le territoire national en cas de créances dont il justifie du caractère vraisemblablement irrécouvrable. La régularisation concerne également la base d'imposition et le montant de TVA afférents à la fraction desdites créances dont il justifie du caractère vraisemblablement irrécouvrable.

1a. Une créance est considérée comme vraisemblablement irrécouvrable lorsqu'elle n'a été ni réglée ni cédée sous quelque forme que ce soit dans les 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture.

2. Le paragraphe 1 s'applique lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1) la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée pour un assujetti visé à l'article 15, paragraphe 1, enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et ne faisant pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation ;

[...]

3) au jour qui précède celui du dépôt de la déclaration fiscale comportant la régularisation visée au paragraphe 1 :

- a) le créancier et le débiteur sont enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA,
- b) le débiteur ne fait pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation,

[...]

5) la période écoulée depuis la date d'émission de la facture établissant la créance, calculée à compter de la fin de l'année où elle a été émise, n'excède pas deux ans ;

[...]

3. La régularisation visée au paragraphe 1 peut être effectuée dans la déclaration fiscale afférente à la période au cours de laquelle il a été justifié du caractère vraisemblablement irrécouvrable de la créance, à condition que celle-ci n'ait été ni réglée ni cédée sous quelque forme que ce soit au jour du dépôt de ladite déclaration fiscale par le créancier pour cette période.

4. Lorsque, à la suite du dépôt de la déclaration fiscale comportant la régularisation visée au paragraphe 1, la créance est réglée ou cédée sous quelque forme que ce soit, le créancier est tenu d'augmenter la base d'imposition ainsi que le montant de la TVA exigible dans la déclaration afférente à la période au cours de laquelle cette créance a été réglée ou cédée. Si la créance n'a été réglée qu'en partie, la base d'imposition ainsi que le montant de la TVA exigible augmentent à due concurrence de cette partie.

[...] »

10 L'article 89b de la loi sur la TVA énonce :

« 1. Lorsqu'une facture établie pour une livraison de biens ou une prestation de services effectuée sur le territoire national n'a pas été réglée dans les 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture, le débiteur est tenu de régulariser la déduction de TVA afférente à ladite facture, dans une déclaration afférente à la période de 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture.

1a. Le paragraphe 1 ne s'applique pas si le débiteur a réglé la créance au plus tard le dernier jour de la période de 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement de ladite créance.

2. Lorsque la créance a été réglée en partie dans les 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture, la régularisation porte sur la TVA en amont afférente à la partie impayée de la créance. Les dispositions du paragraphe 1a s'appliquent mutatis mutandis.

[...]

4. En cas de paiement de la créance postérieurement à la régularisation visée au paragraphe 1, l'assujetti a le droit, dans la déclaration correspondant à la période au cours de laquelle la créance a été réglée, d'augmenter le montant de la TVA en amont du montant de la taxe visée au paragraphe 1. Si seule une partie de la créance a été réglée, la TVA en amont peut être augmentée à concurrence du montant afférent à cette partie.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 E., une société à responsabilité limitée de droit polonais établie en Pologne et assujettie à la TVA, exerce une activité de conseil fiscal à destination, notamment, d'entités assujetties à la TVA qui ne lui sont pas liées. Elle soumet les prestations de services ainsi fournies en Pologne au taux normal de la TVA.

12 E. a adressé à l'un de ses clients une facture incluant la TVA au titre de services de conseil fiscal imposables sur le territoire polonais. Au moment de l'exécution de la prestation de services, ce client était enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et ne faisait pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation. Toutefois, ledit client a été placé en liquidation dans la période de 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement, tout en restant enregistré en tant qu'assujetti à la TVA. Cette facture n'ayant pas été réglée ni cédée sous quelque forme que ce soit, E. a adressé au ministre des Finances, avant l'issue de la période de deux ans suivant la date d'émission de ladite facture, une demande de rescrit fiscal afin de savoir si, malgré la mise en liquidation de son client postérieurement à l'exécution de la prestation de services concernée, elle pouvait bénéficier, en raison du fait que les autres conditions imposées à l'article 89a de la loi sur la TVA étaient remplies, de la réduction de la base d'imposition à la TVA pour non-paiement de la créance résultant de la même facture.

- 13 Par un rescrit fiscal du 12 janvier 2015, le ministre des Finances a répondu par la négative à la demande de E. Il a notamment indiqué que l'article 90 de la directive 2006/112 ne confère aux assujettis le droit de réduire la base d'imposition à la TVA que dans les conditions déterminées par chaque État membre, ce que la République de Pologne a établi à l'article 89a de la loi sur la TVA. Ainsi, si l'une des conditions prévues à cet article n'est pas remplie, l'assujetti ne serait pas habilité à se prévaloir du droit à réduction en tirant ce dernier directement du droit de l'Union.
- 14 La juridiction de renvoi précise que E. a également demandé trois autres rescrits fiscaux au sujet de la conformité des conditions fixées à l'article 89a de la loi sur la TVA dans les différentes circonstances factuelles dans lesquelles cet article peut trouver à s'appliquer. Il ressort du dossier dont dispose la Cour que ces demandes n'ont pas, elles non plus, donné lieu à des réponses favorables. La juridiction de renvoi indique qu'elle a joint pour connexité les quatre affaires relatives aux rescrits fiscaux litigieux.
- 15 E. a contesté, en vain, lesdits rescrits fiscaux devant la juridiction polonaise compétente en première instance. Elle s'est par la suite pourvue en cassation devant la juridiction de renvoi, considérant que la juridiction de première instance avait jugé, à tort, que les dispositions contestées de la loi sur la TVA ne portent pas atteinte aux exigences résultant du droit de l'Union.
- 16 La juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à la marge d'appréciation accordée aux États membres pour déterminer, dans leur droit national, les conditions d'application des dispositions de l'article 90 de la directive 2006/112. Au regard notamment des arrêts du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), et du 23 novembre 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), elle s'interroge sur le point de savoir si les conditions prévues à l'article 89a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA sont licites.
- 17 La juridiction de renvoi précise que le législateur polonais a adopté, à titre de mesure de transposition de l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2006/112, l'article 89b de la loi sur la TVA de manière à imposer au débiteur l'obligation de régulariser le montant de la TVA déductible, comme corollaire du droit pour le créancier de procéder, dans les conditions prévues à l'article 89a de la loi sur la TVA, à la réduction de la base d'imposition. Ainsi, les conditions prévues à l'article 89a de la loi sur la TVA, en particulier celle relative à l'assujettissement du créancier et du débiteur à la TVA, assureraient la symétrie des mécanismes fiscaux, aux fins d'une bonne perception de la taxe.
- 18 La juridiction de renvoi précise en outre que la condition selon laquelle, en vertu de l'article 89a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, le débiteur ne doit pas faire l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation permet d'assurer la cohérence du système juridique polonais en évitant, notamment, qu'il soit porté atteinte à l'ordre de désintéressement des créanciers prévu par le droit de la faillite. Ainsi, dans l'hypothèse où la Cour jugerait que l'article 90, paragraphe 2, de la directive 2006/112 s'oppose à des conditions telles que celles prévues à l'article 89a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, la juridiction de renvoi se demande si elle devrait statuer en écartant les règles nationales applicables en matière de faillite.
- 19 Dans ces conditions, le *Naczelny Sąd Administracyjny* (Cour suprême administrative, Pologne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
 - « 1) La directive 2006/112[...], en particulier son article 90, paragraphe 2, autorise-t-elle, au regard des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, l'introduction, dans le droit national, de dispositions limitant la faculté de réduire la base d'imposition en cas de non-paiement partiel ou total, selon le statut fiscal particulier du débiteur et du créancier ?

- 2) Plus particulièrement, le droit de l'Union s'oppose-t-il à l'instauration, dans le droit national, de règles permettant de bénéficier d'un "allègement pour créances irrécouvrables" à condition que, à la date de l'exécution de la prestation de services ou de la livraison de biens, ainsi qu'au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale visant à bénéficier dudit allègement :
- le débiteur ne fasse pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation,
 - le créancier et le débiteur soient enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA ? »

Sur les questions préjudicielles

- 20 Par ses deux questions qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 90 de la directive 2006/112 s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne la réduction de la base d'imposition à la TVA à la condition que, au jour de la livraison du bien ou de la prestation de services ainsi qu'au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale tendant au bénéfice de cette réduction, le débiteur soit enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et ne fasse pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation et que, au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale, le créancier soit lui-même toujours enregistré en tant qu'assujetti à la TVA.
- 21 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui vise les cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération qui a donné lieu au paiement de la taxe, oblige les États membres à réduire la base d'imposition et, partant, le montant de la TVA due par l'assujetti chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti. Cette disposition constitue l'expression d'un principe fondamental de la directive 2006/112 selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue et dont le corollaire consiste en ce que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait perçu (arrêt du 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, point 17 et jurisprudence citée).
- 22 Par ailleurs, en vertu de l'article 273 de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir les obligations qu'ils jugent 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.
- 23 Étant donné que, en dehors des limites qu'elles fixent, les dispositions de l'article 90, paragraphe 1, et de l'article 273 de la directive 2006/112 ne précisent ni les conditions ni les obligations que les États membres peuvent prévoir, force est de constater que ces dispositions confèrent à ces derniers une marge d'appréciation, notamment, quant aux formalités à remplir par les assujettis devant les autorités fiscales, afin de procéder à une réduction de la base d'imposition (arrêt du 6 décembre 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, point 32 et jurisprudence citée).
- 24 Il ressort, toutefois, de la jurisprudence de la Cour que les mesures de nature à éviter des fraudes ou des évasions fiscales ne peuvent, en principe, déroger au respect des règles relatives à la base d'imposition que dans les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif spécifique. En effet, elles doivent affecter le moins possible les objectifs et les principes de la directive 2006/112 et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (arrêt du 6 décembre 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, point 33 et jurisprudence citée).

- 25 Il importe, par conséquent, que les formalités à remplir par les assujettis pour exercer, devant les autorités fiscales, le droit de procéder à une réduction de la base d'imposition à la TVA soient limitées à celles qui permettent de justifier que, postérieurement à la conclusion de la transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie ne sera définitivement pas perçue. Il incombe à cet égard aux juridictions nationales de vérifier que tel est le cas des formalités exigées par l'État membre concerné (arrêt du 6 décembre 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, point 34 et jurisprudence citée).
- 26 L'article 90, paragraphe 2, de la directive 2006/112 permet aux États membres de déroger, en cas de non-paiement total ou partiel du prix de l'opération, à la règle visée à l'article 90, paragraphe 1, de cette directive.
- 27 En effet, si le non-paiement total ou partiel du prix de l'opération intervient sans qu'il y ait eu résolution ou annulation du contrat, l'acheteur ou le preneur reste redevable du prix convenu et le vendeur ou le prestataire dispose toujours, en principe, de sa créance, dont il peut se prévaloir en justice. Dès lors qu'il ne saurait être exclu, cependant, qu'une telle créance devienne en fait définitivement irrécouvrable, le législateur de l'Union a entendu laisser à chaque État membre le choix de déterminer si la situation de non-paiement du prix, qui, par elle-même, contrairement à la résolution ou à l'annulation du contrat, ne remet pas les parties dans leur situation initiale, ouvre droit à la réduction de la base d'imposition à due concurrence dans les conditions qu'il fixe, ou bien si une telle réduction n'est pas admise dans cette situation (voir, en ce sens, arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, point 16 et jurisprudence citée).
- 28 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, cette faculté de dérogation est fondée sur l'idée que le non-paiement de la contrepartie peut, dans certaines circonstances et en raison de la situation juridique existant dans l'État membre concerné, être difficile à vérifier ou n'être que provisoire (arrêt du 8 mai 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, point 19 et jurisprudence citée).
- 29 Il s'ensuit que l'exercice d'une telle faculté de dérogation doit être justifié, afin que les mesures prises par les États membres pour sa mise en œuvre ne bouleversent pas l'objectif d'harmonisation fiscale poursuivi par la directive 2006/112, et qu'elle ne saurait permettre à ces derniers d'exclure purement et simplement la réduction de la base d'imposition à la TVA en cas de non-paiement (arrêt du 8 mai 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, point 20 et jurisprudence citée).
- 30 En particulier, s'il est pertinent que les États membres puissent combattre l'incertitude quant au non-paiement d'une facture ou au caractère définitif de celui-ci, une telle faculté de dérogation ne saurait s'étendre au-delà de cette incertitude, et notamment à la question de savoir si une réduction de la base d'imposition peut ne pas être effectuée en cas de non-paiement (arrêt du 8 mai 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, point 21 et jurisprudence citée).
- 31 En outre, admettre la possibilité, pour les États membres, d'exclure toute réduction de la base d'imposition à la TVA irait à l'encontre du principe de neutralité de la TVA, dont il découle notamment que, en sa qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État, l'entrepreneur doit être entièrement soulagé du poids de la taxe due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 8 mai 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, point 22 et jurisprudence citée).
- 32 En l'occurrence, les conditions prévues à l'article 89a, paragraphe 2, point 1, et point 3, sous a) et b), de la loi sur la TVA s'analysent à la fois comme la détermination, par la République de Pologne, au titre de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, des formalités que les assujettis doivent accomplir afin de pouvoir exercer le droit à la réduction de la base d'imposition à la TVA dans les cas de non-paiement total ou partiel du prix et, en ce qui concerne les assujettis qui, à l'instar de E., ne peuvent pas réduire cette base d'imposition en raison du fait qu'ils ne remplissent pas ces conditions, comme l'exercice, par la République de Pologne, de la faculté de dérogation prévue à l'article 90,

paragraphe 2, de la directive 2006/112. Il s'ensuit qu'il convient d'examiner si la restriction que comportent ces conditions pour des assujettis tels que E. est justifiée par la nécessité de prendre en compte l'incertitude quant au caractère définitif du non-paiement.

- 33 En ce qui concerne, en premier lieu, la condition qui subordonne la réduction de la base d'imposition à la TVA à la circonstance que le débiteur ait été enregistré en tant qu'assujetti à la TVA au jour de la livraison du bien ou de la prestation de services, il convient de considérer qu'une telle condition ne saurait être justifiée par la nécessité de prendre en compte l'incertitude quant au caractère définitif du non-paiement. En effet, le fait que le débiteur soit assujetti ou non à la TVA le jour de la livraison du bien ou de la prestation de services ne permet pas, en soi, de considérer que la créance risque de ne pas être recouvrée. Il doit en aller d'autant moins ainsi que, ainsi que la Commission européenne le fait valoir dans ses observations écrites, des biens peuvent être livrés et des services fournis à des personnes qui ne sont pas assujetties à la TVA, telles que des entités exonérées de la TVA ou des consommateurs, sans que cela affecte l'obligation, pour le créancier, de collecter la TVA pour le compte de l'État et le droit de ce créancier de régulariser la base d'imposition a posteriori.
- 34 S'agissant, en deuxième lieu, de la condition qui subordonne la réduction de la base d'imposition à la TVA à la circonstance que le débiteur soit toujours enregistré en tant qu'assujetti à la TVA au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale, il importe de souligner, outre la circonstance rappelée au point précédent du présent arrêt selon laquelle le débiteur n'est pas nécessairement un assujetti, que, au point 28 de l'arrêt du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), la Cour a jugé que l'article 90 de la directive 2006/112 s'oppose à une législation nationale qui prévoit que l'assujetti ne peut procéder à la réduction de la base d'imposition, en cas de non-paiement total ou partiel, par son débiteur, d'une somme due au titre d'une opération soumise à la TVA, si le débiteur n'est plus assujetti à la TVA.
- 35 En ce qui concerne, en troisième lieu, la condition qui subordonne la réduction de la base d'imposition à la TVA à la circonstance que le créancier soit toujours enregistré en tant qu'assujetti à la TVA au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale, il y a lieu de considérer que cette condition n'est pas justifiée par la nécessité de prendre en compte l'incertitude quant au caractère définitif du non-paiement. En effet, l'existence de la créance et l'obligation du débiteur de payer celle-ci ne dépendant pas du maintien de la qualité d'assujetti du créancier, le fait que ce dernier soit assujetti ou non à la TVA au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale ne permet pas, en soi, de considérer que la créance risque de ne pas être recouvrée.
- 36 Les considérations développées aux points 32 à 35 du présent arrêt ne sont pas infirmées par l'argument exposé par le gouvernement polonais dans ses observations écrites, selon lequel, compte tenu du lien qui unit l'article 90 de la directive 2006/112 et les articles 184 et 185 de cette directive, à savoir l'interdépendance entre la TVA due par le créancier en tant que vendeur ou prestataire et la TVA déductible par le débiteur en tant qu'acquéreur ou preneur de la prestation, l'exigence relative à l'assujettissement du créancier et du débiteur à la TVA permet d'assurer une réduction symétrique du montant de la base d'imposition servant au calcul de la TVA due, prévue à l'article 89a de la loi sur la TVA, et du montant de la TVA déductible, prévue à l'article 89b de la loi sur la TVA, ainsi que, partant, la cohérence et le bon fonctionnement du système de la TVA, dans le respect du principe de neutralité.
- 37 Il est vrai que la Cour a jugé que, alors que l'article 90 de la directive 2006/112 régit le droit du fournisseur ou du prestataire de réduire la base d'imposition lorsque, postérieurement à la conclusion d'une transaction, il ne reçoit pas la contrepartie prévue ou reçoit seulement une partie de celle-ci, l'article 185 de cette directive concerne la régularisation des déductions initialement opérées par l'autre partie à cette même transaction, ces deux articles représentant ainsi les deux faces d'une même opération économique et devant être interprétés de manière cohérente (arrêt du 22 février 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, point 35).

- 38 En particulier, lorsqu'un État membre prévoit, en application de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, que, sous certaines conditions, un assujetti peut réduire la base d'imposition postérieurement à la conclusion d'une transaction, il doit faire application, aux fins de garantir le principe de neutralité fiscale, de l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2006/112 pour que l'autre partie à cette même transaction régularise, de son côté, le montant de la TVA déductible. C'est effectivement ce que le législateur polonais a fait en adoptant les articles 89a et 89b de la loi sur la TVA.
- 39 Cependant, la garantie d'une réduction symétrique de la base d'imposition à la TVA due et du montant de la TVA déductible ne dépend pas de l'assujettissement des deux parties à la TVA. En effet, ni le droit pour le créancier de réduire la base d'imposition ni l'obligation du débiteur de réduire le montant de la TVA déductible ne dépendent du maintien de la qualité d'assujetti.
- 40 S'agissant, premièrement, du créancier, il convient de considérer que, dès lors que celui-ci était assujetti au moment où la livraison de biens ou la prestation de services a été effectuée, date à laquelle, en vertu de l'article 63 de la directive 2006/112, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible, il reste redevable de la TVA qu'il a collectée pour le compte de l'État, indépendamment du fait qu'il ait perdu entre-temps sa qualité d'assujetti. En outre, compte tenu du fait que, ainsi qu'il ressort du point 21 du présent arrêt, la base d'imposition, telle que définie à l'article 73 de la directive 2006/112, est constituée de la contrepartie réellement reçue, ce créancier peut, même après avoir perdu la qualité d'assujetti, régulariser la base d'imposition de manière à ce que celle-ci reflète la contrepartie réellement reçue et que l'administration fiscale ne perçoive pas au titre de la TVA un montant supérieur à celui perçu par ledit créancier. Ainsi, le droit du créancier de réduire la base d'imposition à des fins de régularisation ne dépend pas du maintien de sa qualité d'assujetti.
- 41 S'agissant, deuxièmement, du débiteur, il y a lieu de rappeler que toute personne qui a la qualité d'assujetti et qui agit en tant que tel au moment où elle acquiert un bien ou une prestation de services dispose d'un droit à déduction au titre de ce bien ou du service fourni et que, en l'absence de circonstances frauduleuses ou abusives et sous réserve d'éventuelles régularisations conformément aux conditions prévues à l'article 185 de la directive 2006/112, le droit à déduction, une fois né, reste acquis (arrêts du 2 juin 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, point 32, et du 22 mars 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, point 46). Dans ces conditions, le montant de la TVA déductible doit pouvoir être régularisé par toute personne qui n'a plus la qualité d'assujetti, mais qui détenait cette qualité au moment de la naissance du droit à déduction. Ainsi, l'obligation du débiteur de réduire le montant de la TVA déductible ne dépend pas du maintien de sa qualité d'assujetti.
- 42 Quant au fait que, une fois les régularisations de la base d'imposition et de la TVA déductible effectuées, la TVA désormais due par le débiteur risque de ne pas être versée à l'État en raison du fait que le débiteur fait l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation, il suffit de relever, à l'instar de M^{me} l'avocate générale aux points 58 à 60 de ses conclusions, que la corrélation existant entre la régularisation de la base d'imposition et celle de la TVA déductible n'implique pas nécessairement que ces régularisations doivent avoir lieu au même moment. Ainsi, cette corrélation n'empêche pas les États membres, compte tenu de l'absence de critère temporel à l'article 185, paragraphe 2, deuxième phrase, de la directive 2006/112, d'exiger la régularisation de la TVA déductible dès que le débiteur est en situation de défaut de paiement et avant même qu'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation ne soit ouverte en ce qui le concerne, de manière à prévenir ainsi tout risque de perte financière pour l'État.
- 43 Par ailleurs, une exigence, telle que celle en cause au principal, relative à l'assujettissement du créancier et du débiteur à la TVA ne saurait être justifiée ni par la prévention des irrégularités ou des abus ni au regard des dispositions de l'article 273 de la directive 2006/112.

- 44 En effet, il convient de relever, d'une part, que l'objectif de prévention des irrégularités et des abus ne permet pas d'aller à l'encontre de la finalité ainsi que de l'économie de l'article 90, paragraphe 2, de la directive 2006/112, telles qu'exposées aux points 26 à 30 du présent arrêt, et de justifier une dérogation à l'article 90, paragraphe 1, de cette directive pour des motifs autres que ceux relatifs à l'incertitude quant au non-paiement ou au caractère définitif de celui-ci (voir, par analogie, arrêt du 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, point 25).
- 45 D'autre part, compte tenu de la jurisprudence rappelée au point 24 du présent arrêt au sujet de l'article 273 de la directive 2006/112, il ne ressort pas du dossier dont dispose la Cour que le fait d'autoriser un créancier, tel que E., à réduire la base de son imposition à la TVA malgré la perte, a posteriori, de sa qualité d'assujetti ou de la qualité d'assujetti du débiteur présenterait un risque particulier de fraude ou d'évasion fiscale. Il doit d'autant moins en aller ainsi que, comme il a été rappelé aux points 40 et 41 du présent arrêt, le droit de régulariser la base d'imposition et l'obligation de régulariser le montant de la TVA déductible ne dépendent pas du maintien de la qualité d'assujetti tant du créancier que du débiteur. En tout état de cause, le fait d'exclure toute possibilité de réduction de la base d'imposition en pareille hypothèse et de faire peser sur un tel créancier la charge d'un montant de TVA qu'il n'aurait pas perçu dans le cadre de ses activités économiques dépasse les limites strictement nécessaires pour atteindre les objectifs visés à l'article 273 de la directive 2006/112 (arrêt du 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, point 27).
- 46 En ce qui concerne, en quatrième lieu, la condition qui subordonne la réduction de la base d'imposition à la TVA à la circonstance que le débiteur ne fasse pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation au jour de la livraison du bien ou de la prestation de services et au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale, il y a lieu de constater que, en privant le créancier de son droit à réduction en raison du fait que le caractère définitivement irrécouvrable de la créance ne peut pas être établi avant l'issue de la procédure d'insolvabilité ou de liquidation, une telle condition prend effectivement en compte l'incertitude inhérente au caractère définitif du non-paiement.
- 47 Cependant, il convient de rappeler que, conformément au principe de proportionnalité, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union, les moyens employés pour la mise en œuvre de la directive 2006/112 doivent être de nature à permettre la réalisation des objectifs assignés à cette directive et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre (arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, point 25).
- 48 Or, force est de constater que l'incertitude liée au caractère définitif du non-paiement pourrait également être prise en compte en accordant la réduction de la base d'imposition à la TVA lorsque le créancier fait état, avant l'issue de la procédure d'insolvabilité ou de liquidation, d'une probabilité raisonnable que la dette ne sera pas honorée, quitte à ce que cette base d'imposition soit réévaluée à la hausse dans l'hypothèse où le paiement interviendrait néanmoins. Il incomberait ainsi aux autorités nationales de déterminer, dans le respect du principe de proportionnalité et sous le contrôle du juge, les preuves d'une probable durée prolongée du non-paiement à fournir par le créancier, en fonction des particularités du droit national applicable. Une telle modalité serait aussi efficace pour atteindre l'objectif visé tout en étant moins contraignante pour le créancier, qui assure le préfinancement de la TVA en la collectant pour le compte de l'État (voir, par analogie, arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, point 27).
- 49 Il convient d'ailleurs de souligner à cet égard que, d'une part, l'article 89a, paragraphe 1a, de la loi sur la TVA prévoit précisément un critère temporel au terme duquel la créance est considérée comme vraisemblablement irrécouvrable et, d'autre part, en vertu de l'article 89a, paragraphe 4, de cette loi, le créancier doit augmenter la base d'imposition et le montant de la TVA exigible lorsque, à la suite de la réduction de la base d'imposition, la créance finit par être réglée ou cédée. Lues de manière combinée, ces dispositions constituent, à elles seules, une mesure adéquate qui répond, ainsi qu'il a été rappelé au point précédent du présent arrêt, aux exigences du principe de proportionnalité.

- 50 Le constat effectué au point 48 du présent arrêt vaut a fortiori dans le contexte de procédures d'insolvabilité ou de liquidation, dans lesquelles la certitude du caractère définitivement irrécouvrable de la créance ne peut être acquise, en principe, qu'au terme d'une longue période. Un tel délai est, en tout état de cause, de nature à faire supporter aux entrepreneurs soumis à cette législation, lorsqu'ils sont confrontés au non-paiement d'une facture, un désavantage de trésorerie par rapport à leurs concurrents d'autres États membres, qui serait manifestement de nature à bouleverser l'objectif d'harmonisation fiscale poursuivi par la directive 2006/112 (voir, par analogie, arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, point 28).
- 51 Quant au fait, soulevé par la juridiction de renvoi, que la condition mentionnée au point 46 du présent arrêt permet d'assurer la cohérence du système juridique polonais en évitant notamment qu'il soit porté atteinte à l'ordre de désintéressement des créanciers dans le droit de la faillite, il convient de rappeler que, d'une part, l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 remplit les conditions pour produire un effet direct (arrêt du 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, point 34) et, d'autre part, le principe de primauté du droit de l'Union implique que tout juge national saisi dans le cadre de sa compétence a, en tant qu'organe d'un État membre, l'obligation de laisser inappliquée toute disposition nationale contraire à une disposition de droit de l'Union qui est d'effet direct dans le litige dont il est saisi (arrêt du 24 juin 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, point 61).
- 52 Il s'ensuit que, lorsqu'il ne remplit pas les seules conditions fixées par la réglementation nationale, qui ne sont pas conformes à l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, un assujetti tel que E. peut invoquer cette disposition devant les juridictions nationales contre l'État pour obtenir la réduction de sa base d'imposition (voir, en ce sens, arrêt du 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, point 35), à charge pour la juridiction nationale saisie d'écarter ces conditions non conformes. Le fait que, ce faisant, d'autres dispositions du droit national sont affectées est dénué de pertinence, faute de quoi l'obligation, pour les juridictions nationales, de laisser inappliquée une disposition de droit interne contraire à une disposition du droit de l'Union produisant un effet direct serait vidée de sa substance, portant ainsi atteinte au principe de primauté du droit de l'Union.
- 53 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 90 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne la réduction de la base d'imposition à la TVA à la condition que, au jour de la livraison du bien ou de la prestation de services ainsi qu'au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale tendant au bénéfice de cette réduction, le débiteur soit enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et ne fasse pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation et que, au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale, le créancier soit lui-même toujours enregistré en tant qu'assujetti à la TVA.

Sur les dépens

- 54 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 (première chambre) dit pour droit :

L'article 90 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 s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne la réduction de la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à la condition que, au jour de la livraison du bien ou de la prestation de services ainsi qu'au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale

tendant au bénéfice de cette réduction, le débiteur soit enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et ne fasse pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation et que, au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale, le créancier soit lui-même toujours enregistré en tant qu'assujetti à la TVA.

Signatures