



Recueil de la jurisprudence

Affaire C-335/19

**E. Sp. z o.o. Sp. k.
contre
Minister Finansów**

(demande de décision préjudicielle,
introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny)

Arrêt de la Cour (première chambre) du 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 »

Harmonisation des législations fiscales – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Base d'imposition – Réduction en cas de non-paiement total ou partiel – Mesures nationales dérogatoires – Régularisation de la base d'imposition et de la TVA exigible – Réglementation nationale subordonnant la réduction de la base d'imposition à l'assujettissement du créancier et du débiteur à la TVA, le débiteur ne devant pas faire l'objet d'une procédure d'insolvabilité – Inadmissibilité

(Directive du Conseil 2006/112, art. 90, § 1, et 273)

(voir points 21-23, 33-35, 46, 48, 50, 53 et disp.)

Résumé

E., une société établie en Pologne et assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), exerce une activité de conseil fiscal et soumet les prestations de services fournies en Pologne au taux normal de la TVA. E. a adressé à l'un de ses clients, enregistré en tant qu'assujetti à la TVA, une facture incluant la TVA au titre de services imposables sur le territoire polonais. Ce client a été placé en liquidation après l'expiration du délai de paiement, tout en restant enregistré en tant qu'assujetti à la TVA. La facture n'ayant pas été réglée, E. a adressé au ministre des Finances 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 par la législation nationale 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 facture.

Par rescrit fiscal, le ministre des Finances a répondu par la négative à cette demande. Il a indiqué que l'article 90 de la directive 2006/112¹ ne confère aux assujettis le droit de réduire la base d'imposition à la TVA que dans les conditions déterminées par chaque État membre. Celles-ci sont prévues par la législation nationale sur la TVA. Selon le ministre, si l'une de ces conditions, telle l'exigence selon laquelle le débiteur ne doit pas faire l'objet d'une procédure de liquidation, n'est pas remplie, l'assujetti ne peut pas se prévaloir du droit à réduction en tirant ce dernier directement du droit de l'Union.

Après avoir contesté, en vain, le rescrit fiscal devant la juridiction polonaise compétente en première instance, E. s'est pourvue en cassation devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), considérant que la juridiction de première instance avait jugé, à tort, que les dispositions contestées de la législation nationale sur la TVA ne portent pas atteinte aux exigences résultant du droit de l'Union.

Les dispositions pertinentes de la législation nationale subordonnent le droit pour l'assujetti de réduire la base d'imposition à la TVA en cas de créance vraisemblablement irrécouvrable, 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. L'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui vise notamment les cas de non-paiement total ou partiel du prix après le moment où s'effectue l'opération qui a donné lieu au paiement de la taxe, oblige les États membres à réduire, dans les conditions qu'ils fixent, 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. 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.

Nourrissant 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, la juridiction de renvoi a saisi la Cour de questions préjudicielles concernant l'interprétation de cette disposition.

Dans son arrêt du 15 octobre 2020, la Cour a dit pour droit que 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.

À cet égard, la Cour a examiné si la restriction que comportent les conditions prévues par la législation nationale pour des assujettis tels que E. est justifiée par la nécessité de prendre en compte l'incertitude quant au caractère définitif du non-paiement.

¹ 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).

La Cour a ainsi jugé que ne sauraient être justifiées par cette nécessité les conditions qui subordonnent la réduction de la base d'imposition à la TVA à l'enregistrement du débiteur en qualité d'assujetti à la TVA au jour de la livraison du bien ou de la prestation de services et au maintien de la qualité d'assujetti du créancier et du débiteur au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale. Elle a en outre précisé que, s'il est vrai que le droit d'un assujetti de réduire la base d'imposition postérieurement à la conclusion d'une transaction implique l'obligation pour l'autre partie à cette transaction de régulariser, de son côté, le montant de la TVA déductible, 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. Par ailleurs, la Cour a jugé que l'exigence 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.

En ce qui concerne la condition qui subordonne la réduction de la base d'imposition 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, la Cour a estimé 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, cette condition prend en compte l'incertitude inhérente au caractère définitif du non-paiement. Toutefois, une telle incertitude 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 réévaluer cette base d'imposition à la hausse si le paiement intervenait néanmoins. Une telle modalité serait aussi efficace pour atteindre l'objectif visé tout en étant moins contraignante pour le créancier.

La Cour a enfin relevé que, l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 étant d'effet direct, un assujetti tel que E., qui ne remplit pas les seules conditions nationales non conformes à cette disposition, peut invoquer ladite disposition devant les juridictions nationales contre l'État pour obtenir la réduction de sa base d'imposition, à charge pour la juridiction nationale saisie d'écarter ces conditions non conformes en application du principe de primauté du droit de l'Union.