



Recueil de la jurisprudence

ORDONNANCE DE LA COUR (sixième chambre)

3 mars 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 90 – Réduction de la base d'imposition – Non-paiement total ou partiel de prix – Créance devenue définitivement irrécouvrable – Délai de prescription en vue de demander la réduction postérieure de la base d'imposition à la TVA – Date à laquelle le délai commence à courir »

Dans l'affaire C-507/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Pécsi Törvényszék (cour de Pécs, Hongrie), par décision du 17 septembre 2020, parvenue à la Cour le 8 octobre 2020, dans la procédure

FGSZ Földgázszállító Zrt.

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de la sixième chambre, M^{me} C. Toader (rapporteure) et M. M. Safjan, juges,

avocat général : M^{me} J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de statuer par voie d'ordonnance motivée, conformément à l'article 99 du règlement de procédure de la Cour,

rend la présente

Ordonnance

- 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, ci-après la directive « TVA »), lu conjointement avec les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité.

* Langue de procédure : le hongrois.

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant FGSZ Földgázaszállító Zrt., société commerciale hongroise, au Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie, ci-après la « direction des recours »), au sujet du refus de cette dernière d'accorder à FGSZ le droit de réduire la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à concurrence de la contrepartie de TVA qu'elle n'a pas perçue en raison de l'insolvabilité du débiteur.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 90 de la directive TVA dispose :

« 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. »

- 4 Aux termes de l'article 185 de cette directive :

« 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 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. »

- 5 L'article 273, premier alinéa, de ladite directive prévoit :

« 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. »

Le droit hongrois

- 6 L'az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (loi n° XCII de 2003 portant code de procédure fiscale) [Magyar Közlöny 2003/131. (XI. 14., p. 9990)], applicable aux faits du litige au principal, prévoit, à son article 4, paragraphe 3, sous b), en substance, que le remboursement de la TVA doit être qualifié d'aide budgétaire et qu'il est donc soumis aux règles de prescription applicables aux aides budgétaires.
- 7 L'article 164, paragraphe 1, de la loi n° XCII de 2003 dispose, en substance, que le droit de demander une aide budgétaire est prescrit à l'expiration d'un délai de cinq ans qui court à compter de l'année au cours de laquelle le droit d'introduire une telle demande est né.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 8 FGSZ a, pour la période comprise entre le mois d'octobre 2010 et le mois de janvier 2011, adressé à EMFESZ Kft., société partenaire (ci-après la « société débitrice »), plusieurs factures incluant la TVA. Au cours de l'année 2011, FGSZ a déclaré et versé la TVA relative à ces factures à l'autorité fiscale.
- 9 La société débitrice a fait l'objet, avant que ces factures ne soient payées, de procédures de mise en liquidation, dont celle ouverte le 28 janvier 2014 par la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie). La créance résultant desdites factures a été déclarée par FGSZ, le liquidateur de la société débitrice ayant, le 7 mai 2018, confirmé l'admissibilité de cette créance. Le 13 décembre 2019, celui-ci a constaté que ladite créance était devenue irrécouvrable.
- 10 Le 19 décembre 2019, FGSZ a déposé une demande aux fins de la récupération de la TVA concernant ces mêmes factures et de paiement des intérêts de retard.
- 11 Par décision du 24 janvier 2020, l'autorité fiscale de premier degré a refusé de faire droit à cette demande, au motif que le délai de prescription de cinq ans, prévu par la législation nationale, avait expiré le 31 décembre 2016.
- 12 FGSZ a formé une réclamation contre cette décision de rejet devant la direction des recours, qui a été rejetée le 3 mars 2020. Cette direction a rappelé que, si l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit que la base d'imposition est réduite lorsque, comme dans l'affaire au principal, la TVA afférente à des factures n'a pas été payée, il appartient toutefois aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles cette réduction doit être effectuée. À ce titre, elle a considéré que les États membres pouvaient prévoir que le droit d'obtenir une réduction de la base d'imposition pouvait être soumis à un délai de prescription. Selon elle, ce délai devrait commencer à courir à partir de la date de l'exécution de l'obligation de paiement, c'est-à-dire celle mentionnée dans les factures.
- 13 FGSZ a introduit un recours juridictionnel contre la décision du 3 mars 2020 devant la juridiction de renvoi. Elle a en substance fait valoir, se fondant sur les arrêts du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), et du 12 avril 2018, Biosafe – Indústriá de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), que le délai de prescription doit commencer à courir à compter non pas de la date de l'exécution de l'obligation de paiement initialement prévue, mais de celle à laquelle la créance est devenue irrécouvrable.
- 14 Estimant que cette affaire soulevait des difficultés d'interprétation du droit de l'Union, la Pécsi Törvényszék (cour de Pécs, Hongrie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Une pratique d'un État membre en vertu de laquelle ce dernier, en invoquant l'effet ex tunc de la réduction de l'assiette d'imposition applicable en cas de non-paiement définitif régi par l'article 90, paragraphe 1, de la directive [TVA], prévoit que le délai de prescription de cinq ans dans lequel la réduction de l'assiette est possible, prévu par la réglementation générale de cet État membre, commence à courir à compter de la date à laquelle la livraison de biens a initialement été effectuée et non à partir de celle à laquelle une créance donnée est devenue irrécouvrable, et, en invoquant l'expiration de ce délai de prescription, prive l'assujetti de bonne foi de son droit, lié au fait que la créance est devenue définitivement irrécouvrable, de réduire l'assiette d'imposition, dans des circonstances dans lesquelles il peut s'être écoulé plusieurs années entre la date de livraison des biens et celle à laquelle la créance est devenue définitivement irrécouvrable, et dans lesquelles la réglementation de l'État membre, à la date de livraison des biens, ne permettait pas, en contradiction avec le droit de l'Union, la réduction de l'assiette d'imposition liée au caractère définitivement irrécouvrable d'une créance, est-elle compatible avec les principes de proportionnalité, de neutralité fiscale et d'effectivité, compte tenu en particulier du point 63 des conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Biosafe – Indústriá de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), du point 27 de l'arrêt

du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), et du point 36 de l'arrêt du 22 février 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), ainsi que du fait qu'un État membre ne peut percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui effectivement perçu par le fournisseur d'une livraison ou d'une prestation pour la livraison ou la prestation en cause ? »

Sur la question préjudicielle

- 15 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 90 de la directive TVA, lu conjointement avec les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un État membre fixe un délai de prescription au terme duquel l'assujetti, qui dispose d'une créance devenue définitivement irrécouvrable, ne peut plus faire valoir son droit d'obtenir une réduction de l'assiette d'imposition, ce délai doit commencer à courir à compter de la date de l'exécution de l'obligation de paiement initialement prévue ou de la date à laquelle la créance est devenue définitivement irrécouvrable.
- 16 En vertu de l'article 99 de son règlement de procédure, la Cour peut, notamment lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence, décider à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, de statuer par voie d'ordonnance motivée.
- 17 Dans la présente affaire, il y a lieu de faire application de cette disposition.
- 18 En premier lieu, il y a lieu de rappeler, d'une part, que l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, 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. Cette disposition 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. Ladite disposition constitue l'expression d'un principe fondamental de cette directive, le principe de neutralité fiscale, 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 [ordonnance du 24 octobre 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, non publiée, EU:C:2019:901, point 19 et jurisprudence citée, ainsi que arrêt du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition), C-335/19, EU:C:2020:829, point 21 et jurisprudence citée].
- 19 Eu égard au libellé de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, lu en combinaison avec celui de l'article 273 de celle-ci, ainsi que du principe de neutralité fiscale, il importe 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 [voir, en ce sens, arrêt du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition), C-335/19, EU:C:2020:829, points 22 à 25 et jurisprudence citée].
- 20 D'autre part, l'article 90, paragraphe 2, de la directive TVA 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. À cet égard, la Cour a eu l'occasion de préciser que l'exercice de cette faculté de dérogation ne saurait permettre aux États membres d'exclure purement et simplement la réduction de la base d'imposition à la TVA en cas de non-paiement. Ladite faculté de dérogation ne vise qu'à permettre à ces derniers de remédier à l'incertitude liée au non-paiement d'une facture ou au caractère définitif de celui-ci et ne règle pas la question de savoir si une réduction de la base d'imposition peut ne pas être effectuée en cas de non-paiement [voir, en ce sens, arrêt du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition), C-335/19, EU:C:2020:829, points 29 et 30 ainsi que jurisprudence citée].

- 21 En l'occurrence, le 13 décembre 2019, le caractère irrécouvrable de la créance détenue par FGSZ en raison du non-paiement total des factures par la société débitrice a été constaté. Le 19 décembre 2019, FGSZ a déposé une demande aux fins de la récupération de la TVA concernant ces factures.
- 22 Il s'ensuit que, à la date d'introduction de cette demande, le caractère définitivement irrécouvrable de la créance était établi.
- 23 En second lieu, il résulte de la jurisprudence de la Cour que la possibilité d'introduire une demande de remboursement de TVA sans aucune 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. Si l'existence d'un délai de prescription dont l'expiration a pour conséquence de ne plus permettre à un créancier de demander la réduction de la base d'imposition à la TVA afférente à certaines créances ne peut être considérée comme incompatible avec la directive TVA, la détermination de la date à compter de laquelle ce délai commence à courir relève du droit national, sous réserve du respect des principes d'équivalence et d'effectivité (voir, en ce sens, arrêts du 21 janvier 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, points 16 et 17 ainsi que jurisprudence citée, et du 12 avril 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, points 36 et 37 ainsi que jurisprudence citée).
- 24 S'agissant du principe d'équivalence, il y a lieu de relever que la Cour ne dispose d'aucun élément de nature à susciter un doute quant à la conformité avec celui-ci de la réglementation en cause dans l'affaire au principal.
- 25 En ce qui concerne le principe d'effectivité, la Cour a dit pour droit, s'agissant de l'article 185 de la directive TVA, dont la Cour a souligné qu'il devait faire l'objet d'une interprétation cohérente avec l'article 90 de cette directive (arrêt du 22 février 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, point 35), que, dans la mesure où l'assujetti n'a pas fait preuve d'un manque de diligence, et en l'absence d'abus ou de collusion frauduleuse, un délai qui aurait commencé à courir à compter de la date d'émission des factures initiales et aurait, pour certaines opérations, expiré avant la régularisation ne pourrait valablement être opposé à l'exercice du droit à réduction de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 12 avril 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, point 43 ainsi que jurisprudence citée).
- 26 En effet, de telles modalités de computation du délai ne sauraient être justifiées par la nécessité de prendre en compte l'incertitude quant au caractère définitivement irrécouvrable de la créance [voir, en ce sens, arrêt du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition), C-335/19, EU:C:2020:829, points 33 à 35 et 44].
- 27 Il convient de rappeler, à cet égard, que la Cour a déjà jugé que le droit de l'Union s'oppose à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle le bénéfice du droit au remboursement de la TVA à l'assujetti est refusé, au motif que le délai de forclusion prévu par cette réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir soit à compter de la date de livraison des biens et aurait expiré avant l'introduction de la demande de remboursement (arrêt du 21 mars 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, point 51), soit à compter de la date d'émission des factures initiales et aurait expiré (arrêt du 12 avril 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, point 44).
- 28 Il s'ensuit que, lorsqu'un État membre a prévu que le droit, pour un créancier, d'obtenir la réduction de la base d'imposition visée à l'article 90 de la directive TVA est soumis à un délai de prescription, ce délai doit commencer à courir à compter non pas de la date de l'exécution de l'obligation de paiement initialement prévue, mais de celle à laquelle la créance est devenue définitivement irrécouvrable.

- 29 En l'occurrence, si la réglementation nationale en cause au principal fixe un délai de prescription de 5 ans qui court à compter de l'année au cours de laquelle le droit d'introduire une telle demande est né, il ressort des informations fournies par la juridiction de renvoi que FGSZ a introduit une demande aux fins de la récupération de la TVA le 19 décembre 2019, à savoir six jours après la constatation par le liquidateur de la société débitrice du caractère irrécouvrable de la créance en cause.
- 30 Il s'ensuit que, en introduisant sa demande dans un tel délai, il convient de constater que l'assujetti a fait preuve de diligence et que celui-ci ne saurait être privé de son droit à réduction de la base d'imposition.
- 31 Enfin, il y a encore lieu de rappeler que, d'une part, l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA remplit les conditions pour produire un effet direct 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. Ainsi, lorsqu'un assujetti, tel que FGSZ, ne remplit pas les conditions fixées par la réglementation nationale, qui ne sont pas conformes à cette disposition, cet assujetti peut invoquer ladite disposition devant les juridictions nationales contre l'État membre en cause pour obtenir la réduction de sa base d'imposition [arrêt du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition), C-335/19, EU:C:2020:829, points 51 et 52 ainsi que jurisprudence citée].
- 32 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 90 de la directive TVA, lu conjointement avec les principes de neutralité fiscale et d'effectivité, doit être interprété en ce que, lorsqu'un État membre fixe un délai de prescription au terme duquel l'assujetti, qui dispose d'une créance devenue définitivement irrécouvrable, ne peut plus faire valoir son droit d'obtenir une réduction de l'assiette d'imposition, ce délai doit commencer à courir à compter non pas de la date de l'exécution de l'obligation de paiement initialement prévue, mais de celle à laquelle la créance est devenue définitivement irrécouvrable.

Sur les dépens

- 33 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 (sixième chambre) ordonne :

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, lu conjointement avec les principes de neutralité fiscale et d'effectivité, doit être interprété en ce que, lorsqu'un État membre fixe un délai de prescription au terme duquel l'assujetti, qui dispose d'une créance devenue définitivement irrécouvrable, ne peut plus faire valoir son droit d'obtenir une réduction de l'assiette d'imposition, ce délai doit commencer à courir à compter non pas de la date de l'exécution de l'obligation de paiement initialement prévue, mais de celle à laquelle la créance est devenue définitivement irrécouvrable.

Signatures