



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

23 novembre 2017*

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Base d'imposition – Sixième directive 77/388/CEE – Article 11, C, paragraphe 1, second alinéa – Limitation du droit à la réduction de la base d'imposition en cas de non-paiement par le cocontractant – Marge d'appréciation dont disposent les États membres lors de la transposition – Caractère proportionné de la période de préfinancement par l'opérateur »

Dans l'affaire C-246/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (commission fiscale provinciale de Syracuse, Italie), par décision du 7 mars 2016, parvenue à la Cour le 28 avril 2016, dans la procédure

Enzo Di Maura

contre

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

LA COUR (première chambre),

composée de M^{me} R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, S. Rodin et E. Regan, juges,

avocat général : M^{me} J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,
 - pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{mes} J. Kraehling et G. Brown, en qualité d'agents, assistées de M^{me} E. Mitrophanous, barrister,
 - pour la Commission européenne, par M^{mes} F. Tomat et M. Owsiany-Hornung, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 8 juin 2017,

* Langue de procédure : l'italien.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), ainsi que des principes de proportionnalité, d'effectivité du droit de l'Union et de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Enzo Di Maura à l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (administration fiscale – direction provinciale de Syracuse, Italie) (ci-après l'« administration fiscale ») au sujet d'un avis de recouvrement pour l'année fiscale 2004 et portant sur la réduction de la base d'imposition à la TVA.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive, qui régit la réduction de la base d'imposition, dispose :

« 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.

Toutefois, en cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger à cette règle. »

Le droit italien

- 4 L'article 26 du decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (décret du président de la République n° 633, portant institution et réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée), du 26 octobre 1972 (GURI n° 292, du 11 novembre 1972), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après le « décret présidentiel »), intitulé « Modification de la base imposable ou de la taxe », énonce, à son paragraphe 2 :

« Si une opération pour laquelle une facture a été émise, après l'enregistrement visé aux articles 23 et 24, disparaît en tout ou en partie, ou si le montant imposable est réduit, à la suite d'une déclaration de nullité, d'annulation, de révocation, de résolution, de résiliation ou d'un acte similaire ou en raison d'un défaut de paiement total ou partiel à cause de procédures collectives ou de mesures d'exécution restées infructueuses ou à la suite de l'application de rabais ou de remises prévus contractuellement, le fournisseur du bien ou le prestataire du service a le droit de déduire, en application de l'article 19, le montant de la taxe correspondant à la modification, en l'enregistrant au titre de l'article 25. Le cessionnaire ou le commettant qui a déjà enregistré l'opération au sens de ce dernier article doit dans ce cas enregistrer la modification conformément à l'article 23 ou à l'article 24, sans préjudice de son droit à la restitution du montant payé au fournisseur ou au prestataire au titre de la répercussion. »

- 5 La juridiction de renvoi indique que cette disposition a été interprétée de manière constante par l'administration et les juridictions italiennes en ce sens que, pour que soit réduite la base d'imposition en cas de non-paiement, l'assujetti doit apporter la preuve du caractère infructueux des

procédures collectives, ce qui n'est possible qu'à l'expiration du délai imparti pour présenter des observations sur un éventuel plan de répartition ou, à défaut, en l'absence de plan de répartition, lorsque le délai de recours contre le décret de clôture de la procédure d'insolvabilité est expiré.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 6 L'un de ses clients ayant été déclaré en faillite sans avoir honoré une facture de 35 000 euros, M. Di Maura a procédé à une réduction à due concurrence de sa base d'imposition à la TVA, ce qu'il a cru pouvoir faire en application des dispositions précitées du décret présidentiel.
- 7 L'administration fiscale n'a pas approuvé cette régularisation au motif qu'elle ne pouvait être effectuée que postérieurement à l'exercice infructueux d'une procédure d'insolvabilité ou d'une procédure exécutoire individuelle, c'est-à-dire une fois acquise la certitude que la créance ne serait pas honorée, et non à la suite d'un simple jugement déclaratif de faillite tel que celui dont a fait l'objet le débiteur de M. Di Maura.
- 8 Ce dernier a porté l'affaire devant la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (commission fiscale provinciale de Syracuse, Italie) et a soutenu que, au contraire, la réduction de la base d'imposition en raison d'un défaut de paiement de la contrepartie devait pouvoir intervenir au moment de la déclaration de faillite du débiteur.
- 9 Cette juridiction doute de la conformité de la disposition précitée du décret présidentiel aux principes de proportionnalité, d'effectivité du droit de l'Union et de neutralité de la TVA, notamment eu égard au délai moyen des procédures collectives en Italie, dont elle indique qu'il n'est pas rare qu'il dépasse dix ans. Elle considère également que la limite au droit à réduction de l'assiette imposable que pose le droit italien est excessive, dès lors que la sixième directive conditionnerait ce type de limitation au défaut de paiement, et non à des procédures collectives ou à des mesures d'exécution restées infructueuses.
- 10 Dans ces conditions, la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (commission fiscale provinciale de Syracuse) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
 - « 1) Vu les articles 11, partie C, paragraphe 1, et 20, paragraphe 1, sous b), deuxième phrase de la [sixième directive], relatifs à la réduction de la base imposable et à la régularisation de la TVA due sur les opérations imposables en cas de défaut de paiement total ou partiel de la contrepartie établie entre les cocontractants, est-il conforme aux principes de proportionnalité et d'effectivité, garantis par le traité FUE, et aux principes de neutralité régissant l'application de la TVA, d'imposer des limites qui rendent impossible ou excessivement difficile – en termes notamment de temps, eu égard à la durée imprévisible d'une procédure collective – pour l'assujetti la récupération de la taxe relative à la contrepartie restée partiellement ou totalement impayée ?
 - 2) En cas de réponse affirmative à la première question, une disposition telle que l'article 26, paragraphe 2, du [décret présidentiel], qui subordonne le droit à récupération de la taxe à la satisfaction de la preuve du recours préalable à des procédures collectives infructueuses, c'est-à-dire, selon la jurisprudence et la pratique de l'administration fiscale de l'État membre, que la récupération a nécessairement lieu après la répartition finale infructueuse de l'actif ou, à défaut, après l'adoption de l'acte définitif de clôture de faillite, est-elle compatible avec les principes rappelés ci-dessus, même lorsque de telles actions sont raisonnablement antiéconomiques compte tenu du montant de la créance alléguée, des perspectives de son recouvrement et des coûts des procédures collectives, et alors que, en tout état de cause, les présupposés précités pourraient ne se vérifier que des années après la date d'ouverture de la faillite ? »

Sur les questions préjudicielles

- 11 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'un État membre peut subordonner la réduction de la base d'imposition à la TVA en cas de non-paiement total ou partiel au caractère infructueux d'une procédure collective lorsqu'une telle procédure est susceptible de durer plus de dix ans.
- 12 Il y a lieu, à titre liminaire, de rappeler que, en vue d'harmoniser la base d'imposition, l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit que, à l'intérieur du pays, cette base est, en principe, constituée par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire de la part de l'acheteur, du preneur ou du tiers.
- 13 Cette disposition constitue l'expression d'un principe fondamental de la sixième directive, selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement perçue, et dont le corollaire est que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait lui-même perçu à ce titre (arrêt du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, point 15).
- 14 Conformément à ce principe, l'article 11, C, paragraphe 1, premier alinéa, de la sixième directive, qui vise les cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel et de réduction de prix après le moment où s'effectue la transaction, oblige les États membres à réduire la base d'imposition et, partant, le montant de la TVA dû 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 (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, point 16).
- 15 L'article 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive permet aux États membres de déroger à la règle mentionnée au point précédent en cas de non-paiement total ou partiel.
- 16 En effet, si le non-paiement total ou partiel du prix d'achat intervient sans qu'il y ait eu résolution ou annulation du contrat, l'acheteur reste redevable du prix convenu et le vendeur, bien que n'étant plus propriétaire du bien, 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 d'achat, 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 (arrêt du 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, point 25).
- 17 Toutefois, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, cette faculté de dérogation, qui est strictement limitée aux cas de non-paiement total ou partiel, 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 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, point 18) .
- 18 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 sixième directive (arrêt du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, point 18).

- 19 Il découle, certes, par analogie du point 23 de l'arrêt du 15 mai 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), que, lorsque l'État membre concerné a entendu faire application de la dérogation prévue à l'article 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive, les assujettis ne sauraient se prévaloir, sur le fondement de l'article 11, C, paragraphe 1, premier alinéa, de la sixième directive, d'un droit à la réduction de leur base d'imposition à la TVA en cas de non-paiement du prix.
- 20 Néanmoins, contrairement à ce que soutiennent les gouvernements italien et du Royaume-Uni, cette motivation, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocat général aux points 32 à 44 de ses conclusions, ne saurait être lue comme remettant en cause la jurisprudence citée aux points 17 et 18 du présent arrêt, en ce qu'il serait possible pour les États membres d'exclure purement et simplement la réduction de la base d'imposition à la TVA.
- 21 À cet égard, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que les exceptions doivent être interprétées de manière restrictive (voir, en ce sens, arrêts du 20 juin 2002, *Commission/Allemagne*, C-287/00, EU:C:2002:388, point 47 ; du 14 juin 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, point 16, et du 21 mars 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, point 23). Or, il résulte du libellé même de l'article 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive que les États membres, s'ils ont une possibilité de déroger à la correction de la base d'imposition prévue au premier alinéa, n'ont pas reçu du législateur de l'Union la faculté de l'exclure purement et simplement.
- 22 Cette conclusion est confirmée par une interprétation finaliste de l'article 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive. En effet, s'il est pertinent que les États membres puissent combattre l'incertitude inhérente au caractère définitif du non-paiement d'une facture, rappelée au point 16 du présent arrêt, 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.
- 23 Du reste, 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 (voir, en ce sens, arrêts du 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, point 25, et du 13 mars 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, point 41).
- 24 Par suite, il convient, pour répondre aux questions préjudicielles, d'examiner dans quelle mesure un mécanisme de réduction de la base d'imposition tel que celui en cause au principal est justifié.
- 25 À cet égard, 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 sixième directive doivent être aptes à réaliser les objectifs assignés à ce texte et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre (voir, par analogie, arrêt du 26 avril 2012, *Commission/Pays-Bas*, C-508/10, EU:C:2012:243, point 75).
- 26 Ainsi qu'il a été dit au point 22 du présent arrêt, l'objet de la dérogation au droit à réduction de la base d'imposition prévue à l'article 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive est de tenir compte de l'incertitude inhérente au caractère définitif du non-paiement d'une facture.
- 27 Cette incertitude est, à l'évidence, prise en compte en privant l'assujetti de son droit à réduction de la base d'imposition aussi longtemps que la créance ne présente pas un caractère définitivement irrécouvrable, ainsi que le prévoit, en substance, la législation nationale en cause au principal. Mais force est de constater que la même fin pourrait également être poursuivie en accordant la réduction lorsque l'assujetti fait état d'une probabilité raisonnable que la dette ne soit pas honorée, quitte à ce que la base d'imposition soit réévaluée à la hausse dans l'hypothèse où le paiement interviendrait néanmoins. Il incomberait alors 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 l'assujetti 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 l'assujetti, qui assure le préfinancement de la TVA en la collectant pour le compte de l'État ainsi qu'il a été rappelé au point 23 du présent arrêt.

- 28 Le constat fait au point précédent vaut à plus forte raison dans le contexte d'une législation nationale telle que celle en cause au principal, en application de laquelle la certitude du caractère définitivement irrécouvrable de la créance ne peut être acquise, en pratique, qu'au terme d'une dizaine d'années. 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 sixième directive.
- 29 Il suit de là qu'il convient de répondre aux questions préjudicielles que l'article 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'un État membre ne peut pas subordonner la réduction de la base d'imposition à la TVA au caractère infructueux d'une procédure collective lorsqu'une telle procédure est susceptible de durer plus de dix ans.

Sur les dépens

- 30 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 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'un État membre ne peut pas subordonner la réduction de la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée au caractère infructueux d'une procédure collective lorsqu'une telle procédure est susceptible de durer plus de dix ans.

Signatures