



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

2 juillet 2020*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Rectification de facture – Taxe erronément facturée – Remboursement de la taxe indûment versée – Régime de l'autoliquidation de la TVA – Transactions afférentes à une période imposable ayant déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal – Neutralité fiscale – Principe d'effectivité – Proportionnalité »

Dans l'affaire C-835/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel Timișoara (cour d'appel de Timișoara, Roumanie), par décision du 21 novembre 2018, parvenue à la Cour le 24 décembre 2018, dans la procédure

SC Terracult SRL

contre

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, MM. I. Jarukaitis, E. Juhász (rapporteur), M. Ilešič et C. Lycourgos, juges,

avocat général : M. M. Bobek,

greffier : M. R. Schiano, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 5 février 2020,

considérant les observations présentées :

- pour SC Terracult SRL, par M^e I. Kocsis-Josan, avocată,
- pour le gouvernement roumain, initialement par M^{mes} E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman et O.-C. Ichim ainsi que par M. C.-R. Caňăr, puis par M^{mes} E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman et O.-C. Ichim, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le roumain.

– pour la Commission européenne, par M^{mes} A. Armenia et N. Gossement, en qualité d’agents,
ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 26 mars 2020,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation des dispositions 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 2013/43/UE du Conseil, du 22 juillet 2013 (JO 2013, L 201, p. 4, ci-après la « directive TVA »), ainsi que des principes de neutralité fiscale, d’effectivité et de proportionnalité.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant SC Terracult SRL, société commerciale de droit roumain (ci-après « Terracult »), à la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (direction générale des finances publiques de Timișoara – administration départementale des finances publiques d’Arad – service de contrôle fiscal des personnes morales n° 5, Roumanie) et à l’ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Agence nationale d’administration fiscale – direction générale des finances publiques de Timișoara – service de résolution des contestations, Roumanie), au sujet d’une demande d’annulation d’un avis d’imposition refusant, à ladite société, le droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et lui imposant le paiement d’un montant supplémentaire de taxe.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

- 3 Aux termes de l’article 193 de la directive TVA :

« La TVA est due par l’assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 *ter* et de l’article 202. »
- 4 L’article 199 bis de cette directive, issu de la directive 2013/43 qui est entrée en vigueur le 15 août 2013, prévoyait :

« 1. Jusqu’au 31 décembre 2018 et pour une période minimale de deux ans, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la TVA est l’assujetti destinataire des livraisons suivantes :

[...]

i) les livraisons de céréales et de plantes industrielles, y compris les oléagineux et les betteraves sucrières, qui ne sont, en principe, pas destinés en l’état aux consommateurs finaux ;

[...]

1 *bis*. Les États membres peuvent définir les conditions d’application du mécanisme prévu au paragraphe 1.

1 *ter.* L'application du mécanisme prévu au paragraphe 1 à la fourniture des biens et des services dont la liste figure aux points c) à j) dudit paragraphe s'accompagne de l'instauration d'obligations appropriées et efficaces en matière de communication d'informations dont devront s'acquitter les assujettis qui fournissent des biens ou des services auxquels s'applique le mécanisme prévu au paragraphe 1. »

- 5 En vertu de la décision d'exécution du Conseil, du 20 juin 2011, autorisant la Roumanie à appliquer une mesure particulière dérogatoire à l'article 193 de la directive 2006/112 (JO 2011, L 163, p. 26), applicable jusqu'au 31 mai 2013, puis, en vertu de l'article 199 bis, paragraphe 1, de la directive TVA, issu de la directive 2013/43, cet État membre appliquait le régime de l'autoliquidation en ce qui concerne certaines céréales, y compris le colza.

Le droit roumain

- 6 Aux termes de l'article 7, paragraphe 2, de l'Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (ordonnance du gouvernement n° 92, portant code de procédure fiscale), du 24 décembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 941 du 29 décembre 2003) :

« L'autorité fiscale est habilitée à examiner d'office la situation de fait, à obtenir et à utiliser toutes les informations et documents nécessaires pour établir correctement la situation fiscale du contribuable. Dans le cadre de son analyse, l'autorité fiscale recense et prend en compte toutes les circonstances pertinentes de l'affaire ».

- 7 L'article 205 de ce code, intitulé « Possibilité d'introduire une réclamation », prévoit, à son paragraphe 1 :

« Une réclamation peut être formée, conformément à la loi, contre le titre de créance ainsi que contre tout autre acte administratif fiscal. La réclamation étant une voie de recours gracieuse, elle ne prive pas la personne qui s'estime lésée par un acte administratif fiscal, ou par l'absence d'un tel acte, du droit à un recours contentieux dans les conditions prévues par la loi ».

- 8 Aux termes de l'article 207, paragraphe 1, dudit code :

« La réclamation est déposée dans un délai de 30 jours à compter de la notification de l'acte administratif fiscal, sous peine de forclusion. »

- 9 L'article 213 du même code, intitulé « Traitement de la réclamation », dispose, à ses paragraphes 1 et 4 :

« (1) L'autorité compétente, statuant sur la réclamation, contrôle les motifs de fait et de droit sur lesquels se fonde l'acte administratif fiscal. L'analyse de la réclamation tient compte des arguments des parties, des dispositions légales invoquées par celles-ci et des documents versés au dossier de l'affaire. La réclamation est traitée dans les limites de la saisine.

[...]

(4) L'auteur de la réclamation, les parties intervenantes ou leurs mandataires peuvent apporter de nouveaux éléments de preuve à l'appui de leur demande. Dans ce cas, l'autorité fiscale émettrice de l'acte administratif fiscal attaqué ou l'organe ayant effectué le contrôle, selon le cas, aura la possibilité de se prononcer sur ces nouveaux éléments. »

10 La Legea nr. 571 privind Codul fiscal (loi n° 571, portant code des impôts), du 22 décembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 927 du 23 décembre 2003), telle que modifiée et complétée par la Legea nr. 343 (loi n° 343), du 17 juillet 2006 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 662 du 1^{er} août 2006), qui a transposé, dans le droit roumain, notamment la directive TVA, dispose, à son article 159 :

« (1) La correction des informations inscrites sur les factures ou sur d'autres documents tenant lieu de factures s'effectue comme suit :

- (a) dans le cas où le document n'a pas été transmis au bénéficiaire, il est annulé et un nouveau document est établi ;
- (b) dans le cas où le document a été transmis au bénéficiaire, soit un nouveau document est établi, contenant, d'une part, les informations figurant dans le document initial, le numéro et la date du document corrigé, les valeurs avec le signe moins ("–"), et, d'autre part, les informations et valeurs correctes, soit un nouveau document est établi contenant les informations et les valeurs correctes et, en parallèle, un document contenant les valeurs avec le signe moins est établi, sur lequel figurent le numéro et la date du document corrigé.

[...]

(3) Les assujettis qui ont fait l'objet d'un contrôle fiscal à l'occasion duquel des erreurs dans le calcul de la taxe perçue ont été constatées, et qui sont tenus de payer ces sommes en vertu de l'acte administratif établi par l'autorité fiscale compétente, peuvent établir des factures correctives destinées aux bénéficiaires, conformément au paragraphe 1, sous b). Sur les factures établies, il sera mentionné qu'elles ont été établies après contrôle, et ces factures seront inscrites dans une rubrique séparée de la déclaration de TVA. Les bénéficiaires ont le droit de déduire la taxe inscrite sur ces factures dans les limites et conditions établies aux articles 145 à 147 ter. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 11 Entre le 10 et le 14 octobre 2013, Donauland SRL, société commerciale de droit roumain, a livré du colza à Almos Alfons Mosel Handels GmbH (ci-après « Almos »), société commerciale de droit allemand. Elle a considéré les opérations correspondantes comme étant des livraisons intracommunautaires.
- 12 Donauland n'ayant pas été en mesure de produire, lors du contrôle fiscal dont elle a fait l'objet, les documents attestant que le colza ainsi livré avait quitté le territoire roumain, l'autorité fiscale compétente a considéré que l'exonération de la TVA prévue pour les livraisons intracommunautaires de biens n'était pas applicable à ces opérations. Cette autorité a donc mis à la charge de Donauland, par un avis d'imposition du 4 mars 2014 (ci-après l'« avis d'imposition du 4 mars 2014 »), la somme de 440 241 lei roumains (RON) (environ 100 000 euros) au titre de la TVA afférente aux livraisons de colza destinées à Almos, du mois d'octobre 2013, qualifiées de livraisons nationales soumises au taux normal de 24 %. Donauland n'a pas contesté cet avis d'imposition, qui est, par conséquent, devenu définitif.
- 13 Le 27 mars 2014, Donauland, conformément à l'avis d'imposition du 4 mars 2014, a requalifié les livraisons intracommunautaires concernées, en les classant dans la catégorie des livraisons nationales soumises au taux normal de TVA et a émis des factures rectificatives à cette fin. Ces factures faisaient état de l'annulation desdites livraisons intracommunautaires et de leur requalification. Elles mentionnaient leur nature rectificative et précisaient que leur émission avait eu lieu sur la base de l'avis d'imposition du 4 mars 2014.

- 14 Le 28 mars 2014, Almos a informé Donauland qu'elle avait constaté que lesdites factures rectificatives comportaient son numéro d'identification fiscale allemand et a sollicité une rectification des mêmes factures reprenant ses données d'identification en Roumanie. Almos a également indiqué à Donauland que le colza en cause n'avait pas quitté le territoire roumain et que les livraisons concernées devaient être soumises au régime de l'autoliquidation de la TVA.
- 15 Dès lors, le 31 mars 2014, Donauland a émis de nouvelles factures rectificatives, requalifiant les livraisons nationales en cause, soumises au taux ordinaire de la TVA, pour les classer dans la catégorie des livraisons de biens soumises au régime de l'autoliquidation de la TVA, en raison d'une identification erronée de l'acheteur, détectée à la suite de la communication d'Almos du 28 mars 2014. Ces nouvelles factures rectificatives ayant été prises en compte dans la déclaration de TVA relative au mois de mars 2014, Donauland a déduit la TVA afférente à ces factures de la TVA due pour la période en cours. Un montant négatif de TVA ayant été calculé, Donauland a demandé un remboursement de TVA, couvrant la somme de 440 241 RON (environ 100 000 euros), correspondant au supplément de TVA mentionné dans l'avis d'imposition du 4 mars 2014.
- 16 Après avoir vérifié, entre le 28 novembre 2016 et le 10 février 2017, ladite demande de remboursement de TVA, l'autorité fiscale compétente a, par un avis d'imposition du 10 février 2017 (ci-après l'« avis d'imposition du 10 février 2017 »), mis définitivement à la charge de Terracult, qui avait acquis Donauland, par absorption, le 1^{er} août 2016, cette somme de 440 241 RON (environ 100 000 euros), au titre du supplément de TVA afférent aux livraisons de colza effectuées au mois d'octobre 2013. Cette autorité fiscale a notamment considéré que la requalification de ces livraisons de colza et leur classement dans la catégorie des livraisons de biens soumises au régime de l'autoliquidation de la TVA annulaient illégalement les effets de l'avis d'imposition du 4 mars 2014, alors que ce dernier était devenu définitif.
- 17 L'avis d'imposition du 10 février 2017 a fait l'objet d'une réclamation administrative de la part de Terracult, laquelle a été rejetée le 14 juillet 2017.
- 18 Le 2 février 2018, Terracult a saisi le Tribunalul Arad (tribunal de grande instance d'Arad, Roumanie) d'un recours tendant, notamment, à l'annulation de la décision du 14 juillet 2017 rejetant sa réclamation, à l'annulation partielle de l'avis d'imposition du 10 février 2017 et au remboursement du montant payé au titre de l'avis d'imposition du 4 mars 2014. Terracult a relevé que ce remboursement s'imposait en raison du fait que Donauland s'était simplement conformée, tout d'abord, aux informations fournies par Almos, selon lesquelles le colza livré allait quitter le territoire roumain, ensuite, à l'avis d'imposition du 4 mars 2014 constatant que ledit colza n'avait pas quitté ce territoire et imposant le paiement d'un supplément de TVA au titre de livraisons nationales, ainsi que, enfin, à la réalité des faits impliquant l'application du régime de l'autoliquidation de la TVA à ces livraisons. Terracult a fait valoir que les règles relatives à ce régime et le principe de neutralité de la TVA exigeaient que soient admis la rectification des factures en cause, effectuée le 31 mars 2014 en fonction de la réalité des faits, et le remboursement du supplément de TVA indûment acquitté.
- 19 Le 18 mai 2018, cette juridiction a rejeté le recours de Terracult au motif que Donauland n'avait pas introduit la réclamation administrative qui lui aurait permis de modifier l'état de fait fiscal indiqué dans l'avis d'imposition du 4 mars 2014. Terracult a, le 29 juin 2018, interjeté appel de la décision rejetant son recours devant la Curtea de Apel Timișoara (cour d'appel de Timișoara, Roumanie).
- 20 Éprouvant des doutes quant à la compatibilité avec le droit de l'Union de la réglementation nationale pertinente et de son application par les autorités nationales, la Curtea de Apel Timișoara (cour d'appel de Timișoara) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« La directive TVA ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité s'opposent-ils, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, à une pratique administrative et/ou [à] une interprétation des dispositions du droit national qui ne permettent pas la

correction de factures et, par conséquent, l'inclusion des factures corrigées dans la déclaration de TVA relative à la période durant laquelle la correction a été faite, au titre d'opérations effectuées pendant une période qui a fait l'objet d'un contrôle fiscal à la suite duquel les autorités fiscales ont émis un avis d'imposition devenu définitif, lorsque des données et des informations supplémentaires imposant l'application d'un régime fiscal différent ont été découvertes après l'émission de l'avis d'imposition ? »

Sur la question préjudicielle

- 21 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions de la directive TVA ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale ou à une pratique administrative nationale qui ne permettent pas à un assujetti, ayant effectué des opérations qui se sont révélées ultérieurement relever du régime de l'autoliquidation de la TVA, de corriger les factures relatives à ces opérations et de s'en prévaloir par la rectification d'une déclaration fiscale antérieure ou par le dépôt d'une nouvelle déclaration fiscale prenant en compte la correction ainsi effectuée, en vue du remboursement de la TVA indûment facturée et acquittée par cet assujetti, au motif que la période au titre de laquelle lesdites opérations ont été réalisées avait déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal au terme duquel l'autorité fiscale compétente avait émis un avis d'imposition qui, n'ayant pas été contesté par ledit assujetti, était devenu définitif.
- 22 Il est constant entre les intéressés ayant déposé des observations écrites dans la présente affaire que toute livraison de colza effectuée au mois d'octobre 2013 en Roumanie, par un assujetti fournisseur, au profit d'un autre assujetti, chacun des deux disposant d'un numéro d'identification fiscal roumain, devait être soumise au régime de l'autoliquidation de la TVA. Or, en application de ce régime, aucun paiement de la TVA n'a lieu entre le fournisseur et l'assujetti destinataire des livraisons, ce dernier étant redevable, pour les opérations effectuées, de la TVA en amont (voir, en ce sens, arrêt du 26 avril 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, point 41 et jurisprudence citée).
- 23 La TVA n'étant pas due par un tel fournisseur, conformément aux articles 193, 199 et 199 bis de la directive TVA, celui-ci ne peut être considéré comme étant redevable de la TVA et la circonstance que ce fournisseur a acquitté la TVA en se fondant sur la supposition erronée selon laquelle la livraison concernée n'était pas soumise au régime de l'autoliquidation de la TVA ne permet pas de déroger à cette règle (voir, en ce sens, arrêt du 23 avril 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, points 28 et 29), de telle sorte que cette TVA erronément facturée et acquittée doit, en principe, être remboursée audit fournisseur.
- 24 En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union telles qu'elles ont été interprétées par la Cour. L'État membre concerné est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union. La demande de remboursement de la TVA indûment versée relève du droit à la répétition de l'indu, qui, selon une jurisprudence constante, tend à remédier aux conséquences de l'incompatibilité de la taxe avec le droit de l'Union en neutralisant la charge économique qu'elle a fait indûment peser sur l'opérateur qui l'a, en définitive, effectivement supportée (arrêt du 14 juin 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, points 29 et 30 ainsi que jurisprudence citée).
- 25 À cet égard, il convient de rappeler que le principe de neutralité de la TVA, constituant un principe fondamental du système commun de TVA, vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA dans le cadre de ses activités économiques. Ainsi, ce système garantit la parfaite 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, arrêt du 13 mars 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, point 41 et jurisprudence citée).

- 26 En ce qui concerne le remboursement de la TVA facturée par erreur, la Cour a déjà relevé que la directive TVA ne prévoit aucune disposition relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment facturée et que, dans ces conditions, il appartient, en principe, aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA indûment facturée peut être régularisée (arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, point 25 et jurisprudence citée).
- 27 Afin d'assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la possibilité de régularisation de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi (arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, point 26 et jurisprudence citée).
- 28 Toutefois, lorsque l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, le principe de neutralité de la TVA exige que la TVA indûment facturée puisse être corrigée sans qu'une telle régularisation puisse être subordonnée par les États membres à la bonne foi de l'émetteur de ladite facture. Cette régularisation ne saurait dépendre du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale (arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, point 27 et jurisprudence citée).
- 29 Or, en cas de livraisons de biens relevant du régime de l'autoliquidation de la TVA, le risque de perte de recettes fiscales lié à l'exercice du droit au remboursement se trouve éliminé. En effet, si l'assujetti destinataire desdites livraisons est redevable de la TVA en amont, il peut, en principe, déduire cette même taxe, de telle sorte qu'aucun montant n'est dû à l'administration fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 11 avril 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, point 30 et jurisprudence citée).
- 30 Par conséquent, en l'absence d'un risque de perte des recettes fiscales, le refus d'accorder à un fournisseur le remboursement de la TVA indûment acquittée, celle-ci ayant été facturée en dépit de la circonstance que, au lieu des règles relatives au régime ordinaire de la TVA, c'étaient celles afférentes au régime de l'autoliquidation de la TVA qui s'appliquaient à une livraison effectuée par ce fournisseur dans le cadre de ses activités économiques soumises à la TVA, reviendrait à lui imposer de supporter une charge fiscale en méconnaissance du principe de neutralité de la TVA.
- 31 En outre, les principes d'effectivité et de proportionnalité s'opposent également à une réglementation ou à une pratique administrative telles que celles en cause au principal.
- 32 S'agissant du principe d'effectivité, qui exige qu'une disposition procédurale nationale ne rende pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés aux particuliers par le droit de l'Union, il ressort de la jurisprudence de la Cour que la possibilité d'introduire une demande de remboursement de la 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 à ses obligations envers l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause. La Cour a reconnu la compatibilité avec le droit de l'Union de la fixation de délais raisonnables de recours à peine de forclusion, dans l'intérêt de la sécurité juridique, qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernés. En effet, de tels délais ne sont pas de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union, même si, par définition, l'écoulement de ces délais entraîne le rejet, total ou partiel, de l'action intentée (voir, en ce sens, arrêt du 14 février 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, points 41 et 42 ainsi que jurisprudence citée).
- 33 Il ressort de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, les autorités fiscales et la juridiction ayant statué en première instance ont refusé au fournisseur le droit de recourir aux dispositions de la réglementation fiscale nationale régissant la possibilité d'obtenir le remboursement de la TVA

erronément facturée et acquittée, dans un délai de cinq ans, par la rectification des factures qu'il avait émises, au motif que ce fournisseur aurait dû, conformément à la réglementation nationale en cause au principal, utiliser la possibilité, aux fins de ce remboursement, de contester le premier avis d'imposition avant qu'il ne devienne définitif.

- 34 Toutefois, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 47 de ses conclusions, bien que la réglementation nationale prévoit que l'assujetti dispose d'un délai de 30 jours à compter de la communication de l'avis d'imposition afin d'introduire une réclamation, cet assujetti peut ne disposer que d'un délai très court aux fins d'une telle réclamation, ou même être forclos, lorsque les éléments sur le fondement desquels il serait possible de contester cet avis d'imposition sont découverts après l'émission dudit avis, de telle sorte que l'exercice du droit à déduction de la TVA par l'assujetti devient en pratique impossible ou, à tout le moins, excessivement difficile. En l'occurrence, selon les informations dont dispose la Cour, le prédécesseur de Terracult n'aurait disposé que de quelques jours pour contester utilement le premier avis d'imposition par la procédure de réclamation qui lui était ouverte.
- 35 Dans ces conditions, le principe d'effectivité s'oppose à de telles réglementation ou pratique administrative nationales, dans la mesure où elles sont susceptibles de priver un assujetti de la possibilité de corriger les factures relatives à certaines de ses opérations et de s'en prévaloir en vue du remboursement de la TVA indûment facturée et acquittée par cet assujetti, alors que le délai de forclusion de cinq ans fixé par ladite réglementation n'est pas encore écoulé (voir, par analogie, arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, point 40).
- 36 S'agissant des interrogations de la juridiction de renvoi portant sur le principe de proportionnalité, il y a lieu de rappeler qu'un législateur national a la possibilité d'assortir les obligations formelles des assujettis de sanctions de nature à inciter ces derniers à respecter lesdites obligations, en vue d'assurer le bon fonctionnement du système de la TVA, et que, ainsi, une sanction administrative de nature pécuniaire est susceptible d'être appliquée à l'encontre d'un assujetti dont la demande de remboursement de la TVA indûment versée résulte de sa propre négligence (voir, en ce sens, arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, points 48 et 49).
- 37 Il importe de relever que, à supposer qu'une négligence de la part de l'assujetti soit établie, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de constater, l'État membre concerné doit recourir à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif visé par la réglementation nationale, portent atteinte le moins possible aux principes posés par la législation de l'Union, tel le principe de neutralité de la TVA. Dès lors, compte tenu de la place que ce principe occupe dans le système commun de TVA, une sanction, consistant en un refus absolu du droit au remboursement de la TVA erronément facturée et indûment acquittée, apparaît disproportionnée (voir, en ce sens, arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, points 50 et 51 ainsi que jurisprudence citée).
- 38 Il y a lieu également d'ajouter que, ainsi que l'a souligné le gouvernement roumain, il y a lieu de refuser le bénéfice du droit à remboursement de la TVA si ce droit est invoqué de manière frauduleuse ou abusive. En effet, la lutte contre la fraude et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA et les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 3 octobre 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, point 29 et jurisprudence citée). Toutefois, en l'occurrence, la juridiction de renvoi ne fait aucunement état, dans sa demande de décision préjudicielle, de l'existence d'une fraude ou d'un abus.
- 39 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que les dispositions de la directive TVA ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale ou à une pratique administrative nationale qui ne permettent pas à un assujetti, ayant effectué des opérations qui se sont révélées ultérieurement relever du régime de l'autoliquidation de la TVA, de corriger les factures relatives à ces opérations et de s'en prévaloir par la rectification d'une déclaration

fiscale antérieure ou par le dépôt d'une nouvelle déclaration fiscale prenant en compte la correction ainsi effectuée, en vue du remboursement de la TVA indûment facturée et acquittée par cet assujetti, au motif que la période au titre de laquelle lesdites opérations ont été réalisées avait déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal, au terme duquel l'autorité fiscale compétente avait émis un avis d'imposition qui, n'ayant pas été contesté par ledit assujetti, était devenu définitif.

Sur les dépens

- 40 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 (cinquième chambre) dit pour droit :

Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2013/43/UE du Conseil, du 22 juillet 2013, ainsi que les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale ou à une pratique administrative nationale qui ne permettent pas à un assujetti, ayant effectué des opérations qui se sont révélées ultérieurement relever du régime de l'autoliquidation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), de corriger les factures relatives à ces opérations et de s'en prévaloir par la rectification d'une déclaration fiscale antérieure ou par le dépôt d'une nouvelle déclaration fiscale prenant en compte la correction ainsi effectuée, en vue du remboursement de la TVA indûment facturée et acquittée par cet assujetti, au motif que la période au titre de laquelle lesdites opérations ont été réalisées avait déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal au terme duquel l'autorité fiscale compétente avait émis un avis d'imposition qui, n'ayant pas été contesté par ledit assujetti, était devenu définitif.

Signatures