Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

11 avril 2013 *

«Fiscalité — TVA — Directive 2006/112/CE — Article 203 — Principe de neutralité fiscale — Remboursement au fournisseur de la taxe payée, en cas de refus du droit à déduction opposé au destinataire d'une opération exonérée»

Dans l'affaire C-138/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad Varna (Bulgarie), par décision du 6 mars 2012, parvenue à la Cour le 15 mars 2012, dans la procédure

Rusedespred OOD

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. T. von Danwitz (rapporteur), président de chambre, MM. A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby et C. Vajda, juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par M^me^ S. Zlateva, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement bulgare, par M. T. Ivanov et M^me^ D. Drambozova, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M^me^ L. Lozano Palacios et M. D. Roussanov, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure: le bulgare.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Rusedespred OOD (ci-après «Rusedespred») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution», pour la ville de Varna, de l'administration centrale de l'agence des recettes publiques, ci-après le «Direktor»), au sujet du refus de ce dernier de rembourser à Rusedespred la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») facturée par celle-ci à son client, après que l'administration fiscale a refusé à ce dernier le droit de déduire ladite TVA, au motif que la prestation en cause n'était pas imposable.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112:

«Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;

[...]»

4 L'article 203 de ladite directive dispose:

«La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture.»

Le droit bulgare

5 L'article 12, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, ci-après le «ZDDS») prévoit:

«Constituent des opérations imposables toute livraison de biens ou toute prestation de services au sens des articles 6 et 9 lorsqu'elle est effectuée par un assujetti en vertu de la présente loi et que son lieu d'exécution se trouve sur le territoire national, ainsi que toute opération soumise au taux zéro effectuée par un assujetti, sauf dans les cas où la présente loi en dispose autrement.»

6 Aux termes de l'article 45, paragraphe 3, du ZDDS:

«Constituent [...] des opérations exonérées la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment non neufs, la livraison du sol y attenant, ainsi que la constitution et le transfert d'autres droits réels sur ceux-ci.»

7 En vertu de l'article 70, paragraphe 5, du ZDDS, aucun droit à déduction de la TVA acquittée en amont n'est ouvert si celle-ci a été facturée indûment.

8 Selon l'article 85 de cette loi, la taxe est due par toute personne qui la mentionne sur une facture et/ou une note, au sens de l'article 112 de ladite loi.

9 L'article 116 de la même loi dispose:

«(1) Les rectifications et ajouts sur les factures et les notes y afférentes ne sont pas autorisés. Les documents erronés ou rectifiés sont annulés et de nouveaux documents sont établis.

[...]

(3) Sont également considérées comme des documents erronés les factures émises et les notes y afférentes, sur lesquelles la TVA est mentionnée, alors qu'elle ne devrait pas l'être.

(4) Aux fins de l'annulation de documents erronés ou rectifiés figurant dans les registres comptables du fournisseur ou de l'acquéreur, il est établi, pour chacune des parties, un document d'annulation comportant les éléments suivants:

1. le motif de l'annulation;

2. le numéro et la date du document annulé;

3. le numéro et la date du nouveau document émis;

4. la signature des personnes ayant établi le document d'annulation pour chacune des parties.

(5) Tous les exemplaires des documents annulés sont conservés chez l'émetteur et sont pris en compte par le fournisseur et l'acquéreur selon les modalités prévues par les dispositions d'application de la présente loi.»

10 Le remboursement des montants indûment payés au titre d'impôts est régi par les articles 128 et 129 du code des procédures fiscale et de sécurité sociale (danachno osiguritelen protsesualen kodeks).

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Le 15 août 2009, Rusedespred a adressé à Esi Trade EOOD (ci-après «Esi Trade») une facture relative à la vente d'un bâtiment et à sa rénovation. Cette facture mentionnait les prix de ce bâtiment et de sa rénovation, les montants de la taxe d'acquisition et des droits d'enregistrement ainsi que le montant de la TVA.

12 La vente dudit bâtiment étant considérée comme exonérée de la TVA, la taxe a été calculée sur la base des trois autres éléments de ladite facture, à savoir le coût de la rénovation, la taxe d'acquisition et les droits d'enregistrement.

13 Par la suite, Rusedespred a inclus la même facture dans sa déclaration fiscale relative à la période concernée, tandis qu'Esi Trade a exercé son droit à déduction de la TVA facturée.

14 Au cours de l'année 2010, Esi Trade a été soumise à un contrôle de l'administration fiscale, laquelle, par un avis rectificatif du 18 juin 2010, a refusé à cette société le droit de déduire la TVA indiquée sur la facture en question. Selon cette administration, l'ensemble des opérations facturées était exonéré, de sorte que la mention de la TVA sur cette facture n'était pas justifiée. Ledit avis rectificatif est devenu définitif le 4 avril 2011.

15 Le 9 mai 2011, Rusedespred a introduit une demande de remboursement du montant indûment facturé auprès de l'administration fiscale, laquelle a ordonné un contrôle de cette société et, par un avis rectificatif du 2 juin 2011, a refusé le remboursement demandé au motif qu'il n'y avait pas lieu de constater de versements de TVA indus. En effet, conformément à l'article 85 du ZDDS, la TVA indiquée sur la facture émise le 15 août 2009 serait exigible de Rusedespred, en sa qualité de personne ayant mentionné ladite taxe sur cette facture.

16 Le Direktor ayant confirmé ledit avis rectificatif du 2 juin 2011 par une décision du 25 août 2011, Rusedespred a formé un recours devant l'Administrativen sad Varna, en faisant valoir que l'administration fiscale avait refusé à tort le remboursement de la TVA indûment payée au titre de la livraison exonérée, étant donné qu'elle avait, précédemment, par un avis rectificatif définitif, refusé au destinataire de la facture le droit de déduire ladite taxe.

17 Au cours de la procédure au principal, le Direktor a soutenu que la taxe mentionnée sur la facture litigieuse était due en vertu de l'article 85 du ZDDS. Selon lui, dans l'hypothèse où l'assujetti considérerait avoir commis une erreur lors de l'émission de ladite facture, il aurait, conformément à l'article 116 du ZDDS, la possibilité de corriger cette erreur.

18 La juridiction de renvoi relève que, en l'espèce, le droit de déduire la TVA facturée a été refusé à Esi Trade par un avis rectificatif définitif. Elle estime qu'il convient de considérer que le risque de perte de TVA résultant du droit à déduction est «complètement et indiscutablement» éliminé. Dès lors, selon elle, il serait contraire au principe de neutralité fiscale de demander au fournisseur concerné de payer ladite taxe sur le fondement de l'article 85 du ZDDS.

19 En ce qui concerne la possibilité pour Rusedespred de corriger la facture erronée, la juridiction de renvoi expose que, contrairement à ce qu'affirme l'administration fiscale, une telle possibilité n'est pas offerte en l'espèce. La procédure de rectification des documents établis de manière erronée, régie par l'article 116 du ZDDS, exigerait l'annulation du document fiscal ainsi établi. Or, une telle annulation de facture ne serait pas permise, étant donné que la livraison aurait déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal et que la déduction de la TVA facturée aurait été refusée au preneur de la livraison par un avis rectificatif définitif.

20 Dans ces circonstances, la juridiction de renvoi se demande si l'assujetti peut fonder son droit au remboursement de la TVA facturée par erreur sur les principes du droit de l'Union régissant le système commun de la TVA. Estimant que la solution du litige au principal dépend de l'interprétation du droit de l'Union, l'Administrativen sad Varna a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) En vertu du principe de neutralité de la TVA, l'assujetti est-il en droit, dans le délai de prescription prévu, de demander le remboursement de la TVA facturée à tort et non due, lorsque, selon le droit national, la livraison pour laquelle la taxe a été facturée est exonérée, le risque de pertes de recettes fiscales est écarté et le régime de correction de la facture prévu par la loi nationale est inapplicable?

2) Le système commun de la TVA ainsi que les principes de neutralité, d'effectivité et d'égalité de traitement s'opposent-ils au refus du service des recettes, fondé sur une disposition nationale transposant l'article 203 de la directive 2006/112, de rembourser à un assujetti la TVA qu'il a mentionnée sur une facture, alors que cette taxe n'est pas due, parce que la livraison est exonérée

mais qu'elle est facturée, prise en compte et payée à tort, et qu'un avis rectificatif définitif a déjà refusé au preneur de la livraison le droit de déduire la TVA d'amont pour cette même livraison, au motif que cette TVA a été facturée indûment par le fournisseur?

3) L'assujetti peut-il invoquer directement les principes régissant le système commun de la TVA et, plus précisément, les principes de neutralité de la TVA et d'effectivité, afin de s'opposer à la règle juridique nationale ou à son application par les autorités fiscales et judiciaires, ou à l'absence d'une telle règle, enfreignant ces principes?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

21 Par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de neutralité de la TVA tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que, sur le fondement d'une disposition nationale visant à transposer ledit article, l'administration fiscale refuse au fournisseur d'une prestation exonérée le remboursement de la TVA facturée par erreur à son client, au motif que ce fournisseur n'a pas procédé à une rectification de la facture erronée, alors que cette administration a définitivement refusé à ce client le droit de déduire ladite TVA, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable.

22 Afin de répondre à ces questions, il convient, en premier lieu, de relever que l'article 203 de la directive 2006/112 prévoit que toute personne mentionnant la TVA sur une facture est redevable de la taxe mentionnée sur cette facture.

23 À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que ces personnes sont redevables de la TVA mentionnée sur une facture indépendamment de toute obligation de l'acquitter en raison d'une opération soumise à la TVA (voir arrêts du 18 juin 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, point 26 et jurisprudence citée, ainsi que du 31 janvier 2013, Stroy trans, C-642/11, point 29).

24 En prévoyant que la TVA mentionnée sur une facture est due, l'article 203 de la directive 2006/112 vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de ladite directive (voir, en ce sens, arrêts précités Stadeco, point 28, et Stroy trans, point 32). À cet égard, il ressort de la décision de renvoi qu'un tel risque n'existe pas dans l'affaire au principal, l'administration fiscale ayant définitivement refusé au destinataire de la facture litigieuse le droit à déduction.

25 En deuxième lieu, en ce qui concerne le remboursement de la TVA facturée par erreur, il convient de rappeler que la directive 2006/112 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 (voir, en ce sens, arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, points 48 et 49, ainsi que Stadeco, précité, point 35).

26 La Cour a jugé que, pour 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 (voir arrêts du 13 décembre 1989, Genius, C-342/87, Rec. p. 4227, point 18, ainsi que Stadeco, précité, point 36).

27 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 (voir arrêts précités Schmeink & Cofreth et Strobel, points 58 et 68, ainsi que Stadeco, points 37 et 38).

28 En troisième lieu, il importe de rappeler que les États membres ont, certes, la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude (voir arrêt Stadeco, précité, point 39). En particulier, la condition selon laquelle il convient de rectifier une facture erronée avant de pouvoir obtenir le remboursement de la TVA facturée par erreur est, en principe, susceptible d'assurer l'élimination du risque de perte de recettes fiscales (voir arrêt Stadeco, précité, point 42).

29 Cependant, ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs ainsi poursuivis et ne peuvent, dès lors, être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par le droit de l'Union en la matière (voir arrêt Stadeco, précité, point 39 et jurisprudence citée).

30 En conséquence, si le remboursement de la TVA devient impossible ou excessivement difficile en fonction des conditions dans lesquelles des demandes de restitution de taxes peuvent être exercées, le principe de neutralité ainsi que le principe d'effectivité peuvent exiger que les États membres prévoient les instruments et les modalités procédurales nécessaires pour permettre à l'assujetti de récupérer la taxe indûment facturée (voir arrêt Stadeco, précité, point 40 et jurisprudence citée).

31 S'agissant de l'affaire au principal, il ressort de la décision de renvoi que le droit bulgare prévoit, en principe, la possibilité d'obtenir le remboursement de la TVA facturée par erreur, mais subordonne l'exercice de ce droit à la condition que la facture erronée soit préalablement rectifiée. Ainsi qu'il a été relevé au point 28 du présent arrêt, une telle exigence est susceptible d'assurer l'élimination du risque de perte de recettes fiscales.

32 Or, il ressort également de la décision de renvoi que, en vertu du droit national applicable, Rusedespred ne dispose plus de la possibilité de corriger la facture litigieuse après que l'administration fiscale a définitivement refusé au destinataire de cette facture le droit de déduire le montant de TVA mentionné sur celle-ci.

33 En outre, ainsi que la juridiction de renvoi le relève, l'administration fiscale ayant définitivement refusé au destinataire de la facture litigieuse le droit à déduction, le risque de pertes fiscales lié à l'exercice de ce droit est complètement éliminé.

34 Dans de telles circonstances, il y a lieu de considérer que le fait de soumettre la régularisation de la TVA mentionnée à tort sur une facture à la condition que cette dernière ait fait l'objet d'une rectification, condition devenue impossible à satisfaire, va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi par l'article 203 de la directive 2006/112 et consistant à éliminer le risque de perte de recettes fiscales.

35 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux première et deuxième questions que le principe de neutralité de la TVA tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que, sur le fondement d'une disposition nationale visant à transposer ledit article, l'administration fiscale refuse au fournisseur d'une prestation exonérée le remboursement de la TVA facturée par erreur à son client, au motif que ce fournisseur n'a pas procédé à une rectification de la

facture erronée, alors que cette administration a définitivement refusé à ce client le droit de déduire ladite TVA, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable.

Sur la troisième question

36 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de neutralité de la TVA tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112 peut être invoqué par un assujetti afin de s'opposer à une disposition du droit national subordonnant le remboursement de la TVA facturée par erreur à la rectification de la facture erronée, alors que le droit de déduire ladite TVA a définitivement été refusé, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable.

37 À titre liminaire, il convient de rappeler qu'il est de jurisprudence constante que, en appliquant le droit interne, les juridictions nationales sont tenues d'interpréter celui-ci dans toute la mesure possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive en cause pour atteindre le résultat visé par celle-ci et, partant, se conformer à l'article 288, troisième alinéa, TFUE. Cette obligation d'interprétation conforme du droit national est en effet inhérente au système du traité FUE en ce qu'elle permet aux juridictions nationales d'assurer, dans le cadre de leurs compétences, la pleine efficacité du droit de l'Union lorsqu'elles tranchent les litiges dont elles sont saisies (voir, notamment, arrêt du 24 janvier 2012, Dominguez, C-282/10, point 24 et jurisprudence citée).

38 En ce qui concerne la possibilité d'invoquer le principe de neutralité de la TVA à l'encontre d'un État membre, il y a lieu de relever, tout d'abord, que ce principe est un principe fondamental du régime commun de la TVA, tel qu'il est régi, notamment, par la directive 2006/112 (voir en ce sens, notamment, arrêt Stadeco, précité, point 39 et jurisprudence citée).

39 Ensuite, ainsi qu'il résulte du point 35 du présent arrêt, le principe de neutralité de la TVA tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale refuse, au fournisseur d'une prestation exonérée, le remboursement de la TVA facturée par erreur à son client, au motif que ce fournisseur n'a pas procédé à une rectification de la facture erronée, alors que cette administration a définitivement refusé à ce client le droit de déduire ladite TVA, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable.

40 Selon la jurisprudence, le principe de neutralité de la TVA peut, le cas échéant, être invoqué par un assujetti à l'encontre d'une disposition nationale, ou de l'application de celle-ci, qui méconnaîtrait ce principe (voir, en ce sens, arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 34). Dans des circonstances telles que celles qui ressortent du point 35 du présent arrêt, le principe de neutralité de la TVA tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112, mettant à la charge de l'État membre concerné une obligation inconditionnelle et suffisamment précise, peut être invoqué à l'encontre d'une disposition nationale qui le méconnaîtrait.

41 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la troisième question que le principe de neutralité de la TVA tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112 peut être invoqué par un assujetti afin de s'opposer à une disposition du droit national subordonnant le remboursement de la TVA facturée par erreur à la rectification de la facture erronée, alors que le droit de déduire ladite TVA a définitivement été refusé, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable.

Sur les dépens

42 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:

1) **Le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 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 ce que, sur le fondement d'une disposition nationale visant à transposer ledit article, l'administration fiscale refuse au fournisseur d'une prestation exonérée le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée facturée par erreur à son client, au motif que ce fournisseur n'a pas procédé à une rectification de la facture erronée, alors que cette administration a définitivement refusé à ce client le droit de déduire ladite taxe sur la valeur ajoutée, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable.**

2) **Le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112, peut être invoqué par un assujetti afin de s'opposer à une disposition du droit national subordonnant le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée facturée par erreur à la rectification de la facture erronée, alors que le droit de déduire ladite taxe sur la valeur ajoutée a définitivement été refusé, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable.**

Signatures