

Affaire C-335/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

24 avril 2019

Jurisdiction nationale :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

6 décembre 2018

Partie requérante :

E. Sp. z o.o. Sp. k. z siedzibą w S.

Partie défenderesse :

Minister Finansów

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Le 6 décembre 2018

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)

[Formation]

après examen, le **16 novembre 2018**,

en **chambre fiscale**,

du pourvoi en cassation de **E. [...] Société à responsabilité limitée Société en commandite simple dont le siège est situé à S.**

contre l'arrêt du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (tribunal administratif de voïvodie de Szczecin, Pologne)**

du **9 septembre 2015** [OMISSIS]

ayant statué sur le recours d'E. [...] **Société à responsabilité limitée Société en commandite simple dont le siège est situé à S.**

contre le rescrit fiscal du **Minister Finansów (ministre des Finances)**

en date du 12 janvier 2015, portant le **numéro [...]**

sur **l'application de dispositions en matière fiscale**

rend la décision suivante :

1) Au titre de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [OMISSIS], la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

1) 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), en particulier son article 90, paragraphe 2, autorise-t-elle, au regard des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, l'introduction, en droit national, de dispositions limitant la faculté de réduire la base d'imposition en cas **[Or. 2]** de non-paiement partiel ou total, selon le statut fiscal particulier du débiteur et du créancier ?

2) Plus particulièrement, le droit de l'Union s'oppose-t-il à l'instauration, en droit national, de règles permettant de bénéficier d'un « allègement pour créances irrécouvrables » à condition que, à la date de l'exécution de la prestation de services ou de la livraison de biens, ainsi qu'au jour qui précède celui du dépôt de la régularisation de la déclaration fiscale visant à bénéficier dudit allègement :

- le débiteur ne fasse pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation ?
- le créancier et le débiteur soient enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA ?

[sursis à statuer]

[sceau, signature]

[Or. 3]

MOTIVATION

I. Cadre juridique

Le droit de l'Union

1. Les dispositions de la directive 2006/112 :

Article 90 :

« 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 ».

Article 273 :

« 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.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3 ».

2. Les dispositions du droit national

2.1. Les dispositions de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services) (Dz. U. 2011 n° 177, position 1054, telle que modifiée, ci-après la « loi sur la TVA ») :

Article 89a, dans sa version applicable à la présente affaire :

« 1. Un assujetti peut régulariser la base d'imposition et la TVA exigible au titre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée sur le territoire national en cas de créances dont il justifie du caractère vraisemblablement irrécouvrable. La régularisation concerne **[Or. 4]** également la base d'imposition et le montant de TVA afférents à la fraction desdites créances dont il justifie du caractère vraisemblablement irrécouvrable.

1a. Une créance est considérée comme vraisemblablement irrécouvrable lorsqu'elle n'a été ni réglée ni cédée sous quelque forme que ce soit dans les

150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture.

2. Le paragraphe 1 s'applique lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1) la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée pour un assujetti visé à l'article 15, paragraphe 1, enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et ne faisant pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation ;

[2) abrogé]

3) au jour qui précède celui du dépôt de la déclaration fiscale comportant la régularisation visée au paragraphe 1 :

a) le créancier et le débiteur sont enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA,

b) le débiteur ne fait pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation ;

[4) abrogé]

5) la période écoulée depuis la date d'émission de la facture établissant la créance, calculée à compter de la fin de l'année où elle a été émise, n'excède pas deux ans ;

3. La régularisation visée au paragraphe 1 peut être effectuée dans la déclaration fiscale afférente à la période au cours de laquelle il a été justifié du caractère vraisemblablement irrécouvrable de la créance, à condition que celle-ci n'ait été ni réglée ni cédée sous quelque forme que ce soit au jour du dépôt de ladite déclaration fiscale par le créancier pour cette période.

4. Lorsque, à la suite du dépôt de la déclaration fiscale comportant la régularisation visée au paragraphe 1, la créance est réglée ou cédée sous quelque forme que ce soit, le créancier est tenu d'augmenter la base d'imposition ainsi que le montant de la TVA exigible dans la déclaration afférente à la période au cours de laquelle cette créance a été réglée ou cédée. Si la créance n'a été réglée qu'en partie, la base d'imposition ainsi que le montant de la TVA exigible augmentent à due concurrence de cette partie.

5. Lors du dépôt de la déclaration fiscale dans laquelle il apporte une rectification, au sens du paragraphe 1, le créancier est tenu d'informer de cette rectification le directeur de l'administration fiscale compétent, en lui en indiquant le montant ainsi que les coordonnées du débiteur.

7. Les paragraphes 1 à 5 ne s'appliquent pas lorsque le créancier et le débiteur sont liés par l'une des relations visées à l'article 32, paragraphes 2 à 4. **[Or. 5]**

8. Le ministre compétent en matière de finances publiques définit, par voie d'arrêté, le modèle de l'information visée au paragraphe 5, en veillant à la nécessité de mettre à disposition les données indispensables permettant de vérifier l'exécution, par le débiteur, de son obligation au titre de l'article 89b, paragraphe 1 ».

Article 89b.

« 1. Lorsqu'une facture établie pour une livraison de biens ou une prestation de services effectuée sur le territoire national n'a pas été réglée dans les 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture, le débiteur est tenu de régulariser la déduction de TVA afférente à ladite facture, dans une déclaration afférente à la période de 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture.

1a. Le paragraphe 1 ne s'applique pas si le débiteur a réglé la créance au plus tard le dernier jour de la période de 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement de ladite créance.

2. Lorsque la créance a été réglée en partie dans les 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture, la régularisation porte sur la TVA en amont afférente à la partie impayée de la créance. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent mutatis mutandis.

4. En cas de paiement de la créance postérieurement à la régularisation visée au paragraphe 1, l'assujetti a le droit, dans la déclaration correspondant à la période au cours de laquelle la créance a été réglée, d'augmenter le montant de la TVA en amont du montant de la taxe visée au paragraphe 1. Si seule une partie de la créance a été réglée, la TVA en amont peut être augmentée à concurrence du montant afférent à cette partie.

6. Lorsqu'il est constaté que l'assujetti a manqué à son obligation au titre du paragraphe 1, le directeur de l'administration fiscale ou l'organe de contrôle fiscal impose une charge fiscale supplémentaire correspondant à 30 % du montant de résultant des factures impayées, qui n'a pas été régularisé conformément au paragraphe 1. La charge fiscale supplémentaire ne s'applique pas aux personnes physiques reconnues responsables d'une infraction fiscale au titre des mêmes faits ».

2.2. Dispositions de l'ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (loi polonaise du 28 février 2003 relative à l'insolvabilité et au redressement) (Dz. U. 2015 n° 177, position 233, telle que modifiée, ci-après la « loi sur l'insolvabilité ») :

Article 342 dans sa version applicable à la présente affaire : **[Or. 6]**

« 1. Les créances à satisfaire à partir des fonds de la masse de l'insolvabilité sont réparties dans les catégories suivantes :

- 1) Première catégorie – les coûts de la procédure d’insolvabilité postérieurs à la déclaration d’insolvabilité, les créances alimentaires et les pensions dues pour avoir causé une maladie, une incapacité de travail, une invalidité ou un décès, ainsi qu’au titre de la conversion des droits relevant d’un contrat viager en rente viagère, les créances fondées sur l’enrichissement indu de de la masse, les créances résultant des contrats conclus par le débiteur avant la déclaration d’insolvabilité et dont le syndic a exigé l’exécution, les créances résultant des actes accomplis par le syndic ou l’administrateur, et les créances résultant des actes accomplis par le débiteur après la déclaration d’insolvabilité et qui ne sont pas soumis à l’approbation de l’administrateur judiciaire ou qui ont été exécutées avec l’accord de celui-ci ;
- 2) deuxième catégorie – les créances issues d’une relation de travail et antérieures à la déclaration d’insolvabilité, les créances des exploitants agricoles au titre de contrats portant sur livraison de produits issus de leur propre production, les créances alimentaires et les pensions dues pour avoir causé une maladie, une incapacité de travail, une infirmité ou un décès, ainsi qu’au titre de la conversion des droits relevant d’un contrat viager en rente viagère, les créances de cotisations sociales dues pour les deux dernières années précédant la déclaration d’insolvabilité, majorées des intérêts et des frais d’exécution ;
- 3) troisième catégorie – les impôts et autres prélèvements publics, ainsi que les autres créances de cotisations sociales, majorées des intérêts et des frais d’exécution ;
- 4) quatrième catégorie – les autres créances, si elles ne relèvent pas de celles entrant dans la cinquième catégorie, majorées des intérêts pour la dernière année précédant la date de déclaration d’insolvabilité, avec les indemnités contractuelles, les frais de procédure et d’exécution ;
- 5) cinquième catégorie – les intérêts qui ne relèvent d’aucune des catégories ci-dessus, dans l’ordre de remboursement du capital, ainsi que les amendes judiciaires et administratives, et les créances issues de donations et de legs.

2. Une créance acquise par cession ou aval après la déclaration d’insolvabilité est prise en compte dans la troisième catégorie si elle n’est pas une créance de quatrième catégorie. Sont exclues les créances découlant des actes du syndic ou de l’administrateur ou des actes du débiteur accomplis avec l’accord de l’administrateur judiciaire.

3. Les dispositions portant sur le paiement des créances issues de relations de travail s’appliquent mutatis mutandis aux actions du Fonds de garantie salariale pour le [Or. 7] remboursement par la masse des prestations payées par le Fonds aux salariés du débiteur ».

II. Les faits

- 1 Dans sa demande de rescrit fiscal, E. [...] société à responsabilité limitée, dont le siège est situé à S. (ci-après la « demanderesse » ou la « requérante ») a indiqué que, en sa qualité d'assujettie enregistrée à la TVA, elle exerçait une activité de prestation de services rémunérés de conseil dans le domaine fiscal, notamment pour des entités enregistrées en tant qu'assujetties à la TVA. Les destinataires de ces services ne sont pas des entités qui lui sont liées. Elle reconnaît que les revenus qu'elle tire de ces services constituent sa base d'imposition. Elle soumet les prestations de services fournies sur le territoire national au taux normal de TVA. Dans les cas prévus par la loi sur la TVA (article 28b de ladite loi), la demanderesse applique également l'autoliquidation de la TVA.

La demanderesse a émis une facture avec TVA pour un client au titre de services de conseil fiscal imposables sur le territoire national. Au jour du dépôt de sa demande, la demanderesse n'a pas obtenu le paiement de la facture incluant la TVA. Il ne s'est pas écoulé plus de deux ans depuis la date d'émission de la facture. La créance n'a été ni réglée ni cédée sous quelque forme que ce soit. De plus, la demanderesse a indiqué que son client (le débiteur), au moment de l'exécution de la prestation du service, était enregistré en tant qu'assujetti à la TVA, qu'il ne faisait pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité et n'était pas placé en liquidation. Le client est toujours enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et est actuellement placé en liquidation.

C'est dans ce contexte qu'elle a posé la question suivante.

« Dans les circonstances de faits exposées, est-il possible de régulariser la base d'imposition et la TVA exigible en aval au titre de la prestation de services fournie sur le territoire national lorsque la créance n'a pas été payée en totalité et que, dans la période de 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement, le débiteur est placé en liquidation ? »

- 2.1 Par rescrit fiscal du 12 janvier 2015, le ministre des Finances a considéré que la position de la demanderesse était erronée dans les circonstances correspondant à sa question. **[Or. 8]**

Selon cette autorité, l'article 90 de la directive 2006/112 donne le droit de réduire la base d'imposition dans les conditions déterminées par chaque État membre. L'introduction, à l'article 89a de la loi sur la TVA, de la faculté de régulariser la base d'imposition et la TVA exigible au titre d'une créance dont le créancier a justifié du caractère vraisemblablement irrécouvrable, ne porte pas atteinte à l'article 90 de la directive 2006/112. Les dispositions de l'article 90 de la directive 2006/112 ont un caractère facultatif pour les États membres. Ainsi, les États membres sont libres d'introduire les dispositions adéquates dans leur droit interne. Cela signifie que si l'une des conditions fondamentales prévues par la disposition transposant en droit polonais la faculté découlant de l'article 90 de la directive 2006/112 n'est pas remplie, l'assujetti n'est pas habilité à se prévaloir du droit dit

de l'« allègement pour créances irrécouvrables » en le tirant directement du droit de l'Union.

- 2.2 Contestant ledit rescrit fiscal, la demanderesse a, par lettre du 2 janvier 2015, invité l'autorité à mettre fin à cette violation du droit.
3. La demanderesse a formé un recours contre le rescrit fiscal devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (tribunal administratif de voïvodie de Szczecin) en alléguant notamment la violation de l'article 89a, paragraphes 1, 1a et 2, point 3), sous b), de la loi sur la TVA, de l'article 90, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112, et de l'article 273 de ladite directive.
4. La juridiction de première instance a rejeté le recours de la requérante. Pour motiver sa décision, la juridiction a estimé que le législateur polonais a transposé l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 à l'article 89a de la loi sur la TVA, en fixant, au paragraphe 2 de la disposition en cause, les conditions auxquelles est subordonnée la réduction de la base d'imposition (la TVA exigible), lesquelles conditions sont justifiées par la protection des intérêts budgétaires de l'État. En même temps, s'agissant de l'article 89b de la loi sur la TVA, le législateur a décidé de faire usage de la faculté prévue à l'article 185, paragraphe [2, deuxième alinéa], de la directive 2006/112.

Selon la juridiction de première instance, le régime de l'article 89a de la loi sur la TVA adopté par le législateur polonais ne dépasse pas ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif de protection des intérêts du trésor public et ne porte pas atteinte au principe de neutralité de la TVA.

S'agissant de la condition fixée à l'article 89a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA pour régulariser la base d'imposition et la TVA exigible au titre de créances dont le caractère vraisemblablement irrécouvrable a été établi, la juridiction de première instance a conclu que les principes de neutralité et de proportionnalité ne sont pas violés. **[Or. 9]**

La juridiction de première instance estime que seule la réunion de toutes les conditions prévues à l'article 89a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA ouvre droit à la régularisation de la TVA exigible, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Partant, s'agissant des créances résultant des factures en cause, la demanderesse ne peut pas régulariser la TVA exigible sur la base de l'article 89a, paragraphe 2, point 3), sous b), de la loi sur la TVA. Le débiteur de la demanderesse se trouve actuellement en liquidation.

5. Dans son pourvoi en cassation, la requérante a fait valoir qu'en rendant l'arrêt attaqué, la juridiction de renvoi avait violé des dispositions du droit matériel, à savoir l'article 89a, paragraphes 1, 1a et 2, point 3), sous b), de la loi sur la TVA, lu en combinaison avec l'article 91, paragraphe 3, de la constitution de la République de Pologne, lu en combinaison avec l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et l'article 273 de ladite directive, dans la mesure où elle avait

mal interprété lesdites dispositions en considérant que les dispositions de la loi sur la TVA ne portent pas atteinte aux exigences résultant du droit de l'Union.

6. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de joindre pour connexité l'affaire I FSK 2261/15 à d'autres affaires, portant les références I FSK 2262 à 2264/15. La juridiction de céans relève que, dans toutes les affaires susmentionnées, la requérante a demandé un rescrit fiscal visant en substance la conformité des conditions auxquelles le droit polonais subordonne l'allégement pour créances irrécouvrables, dans les différentes circonstances factuelles dans lesquelles peut trouver à s'appliquer l'article 89a de la loi sur la TVA.
 - 6.1. Dans l'affaire I FSK 2262/15, les doutes de la requérante exposés dans sa demande de rescrit se rapportent à la question de savoir si elle peut régulariser sa base d'imposition et la taxe exigible au titre d'une prestation de services fournie sur le territoire national lorsque la créance n'a pas été payée en totalité et que, lors de l'exécution de la prestation de service, son client (le débiteur) faisait l'objet d'une procédure d'insolvabilité.
 - 6.2. Dans l'affaire I FSK 2263/15, les doutes exposés dans la demande de rescrit se rapportent à la question de savoir si la requérante peut régulariser sa base d'imposition et la taxe exigible au titre d'une prestation de services fournie sur le territoire national lorsque la créance n'a pas été réglée en totalité et que, lors de l'exécution de la prestation de service, son client (le débiteur) n'était pas enregistré en tant qu'assujetti à la TVA.
 - 6.3. Dans l'affaire I FSK 2264/15, les doutes exposés dans la demande de rescrit se rapportent à la question de savoir si la requérante peut régulariser sa base d'imposition et la taxe exigible au titre d'une prestation de services sur le territoire national lorsque la créance n'a pas été réglée en totalité et que, au cours de la période de [Or. 10] 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement, le débiteur fait l'objet d'une procédure d'insolvabilité.

III. Les motifs de la demande de décision préjudicielle déférée par la juridiction nationale [le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative)]

Les doutes de la juridiction de céans concernent la marge d'appréciation accordée aux États membres pour déterminer, en droit national, les conditions d'application des dispositions de l'article 90 de la directive 2006/112. Plus particulièrement, la juridiction de céans s'interroge sur le point de savoir si les conditions prévues à l'article 89 de la loi sur la TVA ne devraient pas se limiter uniquement à celles permettant de justifier du non-paiement d'une créance qui a été inscrite dans une déclaration de TVA pour indiquer un chiffre d'affaire imposable et une taxe exigible, à l'exclusion des conditions concernant le statut fiscal du créancier et du débiteur. La juridiction de céans relève qu'en plus de définir les créances qui sont

considérées comme non réglées, l'article 89a de la loi sur la TVA prévoit encore, en son paragraphe 2, d'autres conditions, à savoir :

- 1) la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée pour un assujetti visé à l'article 15, paragraphe 1, enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et ne faisant pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation.
- 3) au jour qui précède celui du dépôt de la déclaration fiscale comportant la régularisation visée au paragraphe 1 :
 - a) le créancier et le débiteur sont enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA,
 - b) le débiteur ne fait pas l'objet d'une procédure d'insolvabilité ou de liquidation ;
- 5) la période écoulée depuis la date d'émission de la facture établissant la créance, calculée à compter de la fin de l'année où elle a été émise, n'excède pas deux ans.

L'article 90 de la directive 2006/112 ne précise ni les conditions ni les obligations que les États membres peuvent prévoir, ce que le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a interprété jusqu'à présent en ce sens que ces dispositions confèrent aux États membres une marge d'appréciation, notamment, quant aux formalités à remplir par les assujettis devant les autorités fiscales desdits États, aux fins de procéder à une réduction [Or. 11] de la base d'imposition. C'est pourquoi l'on admettait dans la jurisprudence nationale que l'allègement pour créances irrécouvrables relevait de la marge d'appréciation.

Selon la juridiction de céans, la Cour, dans sa jurisprudence, ne donne pas de réponse uniforme quant aux possibilités pour introduire en droit interne les limites susmentionnées.

Il semble ressortir de la jurisprudence de la Cour que celle-ci préconise une interprétation restrictive des limitations auxquelles les États membres peuvent subordonner, dans leur droit interne, le bénéfice de l'« allègement pour créances irrécouvrables ».

En particulier, au point 39 de l'arrêt du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), la Cour a jugé qu'« *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 de 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* ».

Cependant, au point 36 de ce même arrêt, la Cour a précisé que, « *quant à la question de savoir à quelles formalités peut être soumis l'exercice de ce droit à réduction de la base d'imposition, il y a lieu de rappeler que, en vertu de l'article 273 de la directive TVA, les États membres peuvent prévoir les obligations qu'ils jugent nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, à condition notamment que cette faculté ne soit pas utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3 de cette directive* ».

Les doutes de la juridiction de renvoi ne sont pas non plus dissipés par l'arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), dans lequel la Cour a jugé 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* ».

La thèse de l'arrêt ainsi formulée peut suggérer que la durée de la procédure d'insolvabilité a joué un rôle clef pour apprécier la conformité au droit de l'Union de la législation nationale qui limitait la réduction de la base d'imposition. Toutefois, une autre image se dégage des motifs de cet arrêt. En procédant à l'interprétation de l'article 11, C, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive, [dans l'arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887)], la Cour a estimé qu'« *[e]n effet, s'il est pertinent que les États membres puissent combattre l'incertitude inhérente [Or. 12] au caractère définitif du non-paiement d'une facture, rappelée au point 16 [de cet] 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* » (point 22). Comme l'a souligné la Cour plus loin, « *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* » (point 23 des motifs de l'arrêt).

Tout en faisant référence au principe de proportionnalité, la Cour a jugé que « *[c]ette incertitude [ndt : "inhérente au caractère définitif du non-paiement d'une facture"] 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* ». En parallèle, la Cour a souligné 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* » (point 27).

En même temps, la Cour a conclu qu'« [i]l 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 » (point 27).

Selon la juridiction de céans, il semble ressortir de la jurisprudence existante de la Cour que les conditions auxquelles le législateur polonais subordonne le bénéfice de l'allègement pour créances irrécouvrables ne peuvent qu'entrer dans le cadre de la lutte contre l'incertitude inhérente au caractère définitif du non-paiement d'une facture.

Eu égard à la position adoptée par la Cour dans ces affaires, la juridiction de céans nourrit des doutes quant à la question de savoir si les conditions supplémentaires prévues à l'article 89a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA sont licites, ou si l'on doit tenir pour une condition de régularisation suffisante le fait pour l'assujetti d'établir le caractère vraisemblablement irrécouvrable de la créance, [Or. 13] en démontrant que celle-ci n'a été ni réglée ni cédée sous quelque forme que ce soit dans les 150 jours suivant l'expiration du délai de paiement indiqué au contrat ou sur la facture.

La juridiction de céans attend notamment de la Cour qu'elle se prononce sur le point de savoir si les conditions prévues à l'article 89a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA relèvent de la marge d'appréciation accordée aux États membres ou si c'est au juge national, au regard du principe de proportionnalité, qu'il appartient d'apprécier ces conditions à la lumière des circonstances de l'affaire, ce qui impliquerait notamment de tenir compte de la durée de la procédure d'insolvabilité ou de liquidation.

La juridiction de céans souligne que si l'utilisation par un État membre de la condition prévue à l'article 89a, paragraphe 2, de la loi sur la TVA devait être jugée contraire au droit de l'Union, cela nuirait gravement à la cohérence du système juridique polonais.

En effet, il convient d'avoir à l'esprit que, par l'article 89b de la loi sur la TVA, le législateur polonais a entendu faire usage de la faculté prévue à l'article 185, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

Afin d'éviter toute violation des principes de neutralité et de proportionnalité, la possibilité pour un assujetti/créancier de bénéficier de l'« allègement pour créances irrécouvrables » et de régulariser sa TVA exigible est liée à l'obligation incombant à l'assujetti/débiteur de régulariser la TVA déduite en amont. C'est ainsi qu'est assurée la neutralité de la TVA, qui constitue sa caractéristique structurelle. Lorsque le créancier bénéficie de l'« allègement pour créances irrécouvrables », la taxe qui a été régularisée cesse d'exister d'un point de vue structurel. La taxe déduite en amont cesse elle-même de facto d'exister. Il s'ensuit que l'existence du droit du créancier de régulariser la TVA exigible en cas de

créances irrécouvrables a pour corollaire l'obligation que l'article 89b, paragraphe 1, de la loi sur la TVA fait à l'assujetti/débiteur de réduire la TVA en amont ou, à défaut, d'augmenter le montant de la TVA exigible en aval, à concurrence du montant de l'impôt résultant des factures impayées, en procédant à la régularisation de la déclaration fiscale afférente à la période au cours de laquelle il a effectué la déduction. Étant donné que les dispositions de l'article 89a de la loi sur la TVA portent sur le droit de l'assujetti/créancier et établissent les conditions qui subordonnent son droit à en bénéficier, tandis que l'article 89b, paragraphe 1, de la loi sur la TVA porte sur l'obligation réciproque incombant à l'assujetti/débiteur qui n'a pas satisfait à la mise en demeure du créancier l'invitant à payer la créance qui remplit les conditions de l'article 89a, paragraphes 1 et 1a, de la loi sur la TVA, laquelle obligation lui impose de procéder à la régularisation correspondante de la TVA déduite en amont ou d'augmenter [Or. 14] en conséquence le montant de la TVA exigible pour la période au cours de laquelle il a effectué la déduction, il doit exister une corrélation et une identité totales entre ces deux dispositions quant au régime juridique que suivent le créancier et le débiteur. En effet, c'est de l'appréciation du bien-fondé de l'exercice par le créancier de son droit de régulariser la TVA exigible dont dépend l'examen de la situation de son débiteur, les droits du premier assujetti étant directement liés aux obligations du second.

Selon la juridiction de renvoi, la régularisation qu'effectue le créancier par rapport au débiteur insolvable empiète de façon illicite sur la procédure d'insolvabilité, en modifiant l'ordre de désintéressement des créanciers prescrit à l'article 342 de la loi sur l'insolvabilité, dans la mesure où elle aboutit à satisfaire – au frais du Trésor public d'ailleurs – l'un des créancier du débiteur, qui est remplacé dans la masse [des créanciers] par un autre créancier, à savoir le Trésor public justement, ce qui provoque la transformation d'une créance de TVA, qui passe de la quatrième catégorie dans l'ordre de désintéressement (la valeur brute de la facture émise par le créancier au titre de relations commerciales ou relevant de façon générale du droit civil) à la troisième catégorie (les impôts). Il est reconnu en jurisprudence nationale que le droit de la faillite et du redressement judiciaire, en particulier l'article 342 de la loi sur l'insolvabilité, ont un caractère spécifique en matière fiscale et ne permettent pas de porter atteinte à l'ordre de désintéressement des différents créanciers prévu par ladite disposition [par exemple arrêt du Sąd Najwyższy (Cour suprême, Pologne) du 8 septembre 2016, affaire II CSK 826/15].

Les limites prévues en droit national, respectivement à l'article 89a, paragraphe 2, point 1 et à l'article 89b, paragraphe 1b, de la loi sur la TVA, sont l'expression du respect de ce principe, dont la violation compromettrait la cohérence systémique du régime juridique que manifeste l'article 342 de la loi sur l'insolvabilité.

Néanmoins, un dilemme se pose à cet égard, qui amène à s'interroger sur le point de savoir si les limitations susmentionnées qui résultent du droit national, relatives à la faculté du créancier d'effectuer une régularisation par rapport au débiteur insolvable, dans le cadre de l'allègement pour créances irrécouvrables, ne sont pas

contraires à l'article 90, paragraphe 2, de la directive 2006/112, au regard des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, et, dans le cas où la Cour jugerait qu'elles violent ladite disposition, si celle-ci considère que le juge national devrait statuer en écartant l'article 342 de la loi sur l'insolvabilité.

Ces doutes se posent aussi s'agissant des autres conditions prévues à l'article 89a de la loi sur la TVA en ce qui concerne l'application de l'allègement pour créances irrécouvrables. Ces conditions assurent elles-mêmes la symétrie des mécanismes fiscaux mis en place. En **[Or. 15]** particulier, la condition qui impose que la livraison soit effectuée en faveur d'un assujetti garantit l'existence d'une réduction symétrique de la TVA déduite en amont par l'acquéreur du bien. Sans cette limitation, la consommation finale ne serait pas soumise à la TVA et la due perception de l'impôt ne serait pas assurée.

Selon la juridiction de céans, les arguments présentés ci-dessus sont un élément essentiel plaidant en faveur de la nécessité d'une application cumulative de toutes les conditions prévues aux articles 89a et 89b de la loi sur la TVA.

La juridiction de céans souligne qu'elle a pris connaissance de la question préjudicielle posée par [...] ([...]) le 16 [février] 2018 [OMISSIS] [et qui a fait l'objet de l'arrêt du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377)]. Dans sa demande, la juridiction [de renvoi] a notamment demandé si « *une législation nationale qui ne permet pas à un assujetti à la TVA de procéder à une rectification du montant de la TVA s'il a été soumis à l'obligation de déclarer la taxe du fait d'avoir fourni une prestation imposable à un autre assujetti qui n'a pas payé, ou seulement partiellement, la prestation et qui a ensuite cessé d'être un assujetti* » était contraire à la finalité de l'article 90 de la directive 2006/112.

La juridiction de céans estime que la question préjudicielle posée dans l'affaire susvisée n'ôte pas sa pertinence à la présente demande. La question de la juridiction [de renvoi dans l'affaire C-127/18] ne porte que sur l'un des éléments liés au problème de l'application du droit de l'Union dans la présente affaire, de sorte que la juridiction de renvoi a jugé nécessaire d'adresser la présente demande.

Les doutes exposés ci-dessus, liés à l'interprétation des dispositions de droit de l'Union susmentionnées ainsi qu'à la pratique nationale actuellement suivie sur la base desdites dispositions, justifient de saisir la Cour des questions préjudicielles énoncées ci-dessus.

Pour ces motifs, au titre de l'article 267 TFUE, la juridiction de céans a statué comme indiqué au point 1 du dispositif de la présente ordonnance.

[sursis à statuer]

[sceau, signature]