

Affaire C-895/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

4 décembre 2019

Jurisdiction de renvoi :

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïvodie de Gliwice, Pologne)

Date de la décision de renvoi :

4 novembre 2019

Partie requérante :

A.

Partie défenderesse :

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Réf. I SA/GI 495/19

ORDONNANCE

Le 4 novembre 2019,

Le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïvodie de Gliwice, Pologne),

[omissis] [composition de la juridiction de renvoi]

après avoir examiné, lors de l’audience du 4 novembre 2019,

le litige relatif au recours formé par la société A., dont le siège social est établi à A.,

contre

le rescrit fiscal adopté par le Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur de l’information fiscale nationale, Pologne)

en date du [...] et portant le numéro [...],

en matière de TVA,

rend la décision suivante :

1. **En application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Cour est saisie de la question préjudicielle suivante portant sur l'interprétation de dispositions du droit de l'Union : les dispositions combinées des articles 167 et 178 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), doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle l'exercice du droit à déduction de la taxe d'amont au cours de la même période imposable que celle durant laquelle la taxe d'amont est due sur des opérations constituant des acquisitions intracommunautaires de biens, est subordonné à l'indication de la taxe due au titre de ces opérations dans la déclaration fiscale appropriée, déposée dans un délai de forclusion qui, en Pologne, est de trois mois à compter de la fin [Or. 2] du mois au cours duquel l'obligation fiscale relative aux biens et aux services acquis a pris naissance ?**

[omissis] [sursis à statuer] [Or. 3]

MOTIFS

1. Le cadre juridique

1.1. Le droit de l'Union

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, ci-après la « directive 2006/112 »).

Article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112

Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

Article 63 de la directive 2006/112

Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

Article 167 de la directive 2006/112

Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

Article 168 de la directive 2006/112

Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;
- c) la TVA due pour les acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b) i).

Article 178 de la directive 2006/112

Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

- a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;
- c) pour la déduction visée à l'article 168, point c), en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de biens, avoir fait figurer sur la déclaration de TVA prévue à l'article 250 toutes les données nécessaires pour constater le montant de la TVA due [Or. 4] au titre de ses acquisitions et détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3.

Article 179 de la directive 2006/112

La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période.

Article 180 de la directive 2006/112

Les États membres peuvent autoriser un assujetti à procéder à une déduction qui n'a pas été effectuée conformément aux articles 178 et 179.

Article 181 de la directive 2006/112

Les États membres peuvent autoriser un assujetti qui ne détient pas de facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 5, à procéder à la déduction visée à l'article 168, point c), en ce qui concerne ses acquisitions intracommunautaires de biens.

Article 182 de la directive 2006/112

Les États membres déterminent les conditions et modalités d'application des articles 180 et 181.

Article 273 de la directive 2006/112

Les États membres ont la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude à condition que ces mesures n'aillent ni au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs ni ne remettent en cause la neutralité de la TVA. [Ndt : cette formulation provient de l'arrêt du 15 septembre 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, point 41.]

1.2. Le droit national

1.2.2. 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. 2018, position 2174, telle que modifiée, ci-après la « loi sur la TVA »), dans sa version en vigueur avant comme après le 1^{er} janvier 2017 :

Article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA

Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés par l'assujetti aux fins d'opérations taxées, ce dernier bénéficie d'un droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable le montant de la taxe en amont.

Article 86, paragraphe 10, de la loi sur la TVA

Le droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont prend naissance pendant la période au cours de laquelle l'obligation fiscale relative aux biens et aux services acquis ou importés par l'assujetti a pris naissance.

Article 86, paragraphe 13, de la loi sur la TVA

[Or. 5]

Si l'assujetti n'a pas déduit du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont dans les délais fixés aux paragraphes 10, 10d, 10^e et 11, il peut déduire le montant de la taxe due en régularisant la déclaration fiscale pour la période au cours de laquelle le droit à déduction de la taxe a pris naissance, mais au plus tard

cinq ans à compter du début de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, sous réserve du paragraphe 13a.

Article 86, paragraphe 13a, de la loi sur la TVA

Si l'assujetti, en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de biens, les livraisons de biens et les prestations de services pour lesquelles l'acquéreur de biens ou de services est un assujetti conformément à l'article 17, n'a pas déduit du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont dans les délais fixés aux paragraphes 10 et 11, il peut déduire le montant de la taxe due en régularisant la déclaration fiscale pour la période au cours de laquelle le droit à déduction de la taxe a pris naissance, mais au plus tard cinq ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance.

1.2.2. Le libellé des dispositions jusqu'au 31 décembre 2016

Article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), de la loi sur la TVA

Le droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont dans les cas visés au paragraphe 2, point 4, sous c), prend naissance conformément au paragraphe 10, pour autant que l'assujetti inclue le montant de la taxe due sur l'acquisition intracommunautaire de biens dans la déclaration fiscale dans laquelle il est tenu de liquider cette taxe.

Article 86, paragraphe 10b, point 3, de la loi sur la TVA

Le droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont dans les cas visés au paragraphe 2, point 4, sous a), b) et d), prend naissance conformément au paragraphe 10, pour autant que l'assujetti inclue le montant de la taxe due sur ces opérations dans la déclaration fiscale dans laquelle il est tenu de liquider cette taxe.

1.2.3. À compter du 1^{er} janvier 2017, les dispositions de l'article 86, paragraphe 10b, points 2, sous b), et 3, ont été modifiées et le paragraphe 10i a été ajouté à cette disposition.

Article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), de la loi sur la TVA (par analogie, article 86, paragraphe 16b, point 3, de la loi sur la TVA)

Le droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont dans les cas visés au paragraphe 2, point 4, sous c), prend naissance conformément au paragraphe 10, pour autant que l'assujetti inclue le montant de la taxe due sur l'acquisition intracommunautaire de biens dans la déclaration fiscale dans laquelle il est tenu de liquider cette taxe, au plus tard trois mois à compter de la fin du mois au cours duquel l'obligation fiscale relative aux biens acquis a pris naissance.

[Or. 6]

Article 86, paragraphe 10b, point 3, de la loi sur la TVA

Le droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont dans les cas visés au paragraphe 2, point 4, sous a), b) et d), prend naissance conformément au paragraphe 10, pour autant que l'assujetti inclue le montant de la taxe due sur ces opérations dans la déclaration fiscale dans laquelle il est tenu de liquider cette taxe, au plus tard trois mois à compter de la fin du mois au cours duquel l'obligation fiscale relative aux biens ou aux services acquis a pris naissance.

Article 86, paragraphe 10i, de la loi sur la TVA

Si l'assujetti inclut le montant de la taxe due dans la déclaration fiscale dans laquelle il est tenu de liquider cette taxe, en dehors du délai prévu par le paragraphe 10b, points 2, sous b), et 3, il peut augmenter d'autant le montant de la taxe en amont dans la liquidation effectuée pour la période imposable à l'égard de laquelle le délai de présentation de la déclaration fiscale n'est pas encore expiré.

2. Les faits

2.2. Procédure devant l'administration fiscale

2.2.1. Dans la demande de rescrit fiscal introduite par la société A., dont le siège social est établi à H. (ci-après la « requérante au principal »), celle-ci a indiqué que, dans le cadre de son activité commerciale, elle effectuait des achats, y compris des acquisitions intracommunautaires de biens sur le territoire polonais. Les biens achetés sont ensuite utilisés aux fins d'opérations soumises à la TVA sur le territoire national. Dans le cadre de l'activité qu'elle exerce, il y a eu et il pourra y avoir des cas où la taxe due, résultant de l'acquisition intracommunautaire de biens, n'a pas été ou ne sera pas indiquée par la requérante au principal dans la déclaration fiscale (ou dans la régularisation de celle-ci) soumise dans un délai de trois mois à compter de la fin du mois au cours duquel l'obligation fiscale relative aux biens acquis a pris naissance (soit elle a procédé, soit elle procédera à cette indication après l'expiration de ce délai, au moyen d'une régularisation de la déclaration fiscale). L'absence d'indication de la taxe due dans le délai susmentionné peut s'expliquer, entre autres, par une réception tardive de la facture, une classification incorrecte de l'opération par la requérante au principal ou une erreur de la part de la personne chargée des registres et des déclarations de TVA. La requérante au principal a déclaré qu'elle était tout à fait en droit de déduire la TVA et que la déclaration ultérieure (après l'expiration du délai de trois mois) du montant de la taxe due dans le cadre de la régularisation de sa déclaration ne procédait pas d'un abus de droit ou de la volonté de réduire le montant de la taxe.

Dans ces conditions, la requérante au principal a posé la question suivante :
[Or. 7]

En vertu de la réglementation en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017, la requérante au principal, eu égard aux faits et à l'événement futur indiqués dans la demande, peut-elle et pourra-t-elle, à la suite de la régularisation de la déclaration de TVA pour la période au cours de laquelle l'obligation fiscale a pris naissance, déduire la taxe acquittée en amont au titre d'une acquisition intracommunautaire de biens au cours de la même période imposable que celle durant laquelle la taxe due a été indiquée, même si la régularisation a été ou sera effectuée en dehors du délai de trois mois à compter de la fin du mois au cours duquel l'obligation fiscale a pris naissance pour les biens achetés ?

Selon la requérante au principal, en vertu de la réglementation en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017, elle peut et elle pourra, à la suite de la régularisation de la déclaration de TVA pour la période au cours de laquelle l'obligation fiscale a pris naissance, déduire la taxe acquittée en amont au titre d'une acquisition intracommunautaire de biens au cours de la même période imposable que celle durant laquelle la taxe due a été indiquée, même si la régularisation a été ou sera effectuée en dehors du délai de trois mois à compter de la fin du mois au cours duquel l'obligation fiscale a pris naissance pour les biens achetés.

De l'avis de la requérante au principal, l'exigence découlant de l'article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), de la loi sur la TVA, dans sa version en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2017, est une exigence inconnue de la directive 2006/112 et ne devrait donc pas s'appliquer ; en outre, elle viole les principes de neutralité de la taxe et de proportionnalité.

2.1.2. Le Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur de l'information fiscale nationale, ci-après l'« autorité fiscale ») ne partage pas cette position. L'autorité fiscale a fait valoir que le point de vue adopté par la requérante au principal dans sa demande de rescrit fiscal relative à la TVA en ce qui concerne le droit à déduction de la taxe en amont sur les acquisitions intracommunautaires de biens était incorrect. Selon l'autorité fiscale, la réglementation introduite n'est pas contraire à la directive 2006/112, en particulier aux principes de neutralité de la taxe et de proportionnalité, car elle ne limite pas le droit de l'assujetti à déduire la taxe due, qui résulte de la structure même de la TVA. L'autorité fiscale a également souligné que l'article 178 de la directive 2006/112 autorisait les États membres à introduire certaines formalités qui conditionnent le droit à déduction de la TVA, et que l'exigence découlant de l'article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), de la loi sur la TVA, à savoir le délai de trois mois, constituait, selon elle, une telle formalité.

2.2. La procédure devant la juridiction administrative

2.2.1. Dans son recours devant la juridiction de céans, visant à obtenir l'annulation du rescrit fiscal contesté, la requérante au principal a notamment invoqué la violation de l'article 86, paragraphe 10b, point 2, de la loi sur la TVA en raison de son incompatibilité avec l'article 167 et l'article 178 de la directive 2006/112, la

violation du principe de neutralité de la taxe énoncé à l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112, [Or. 8] et la violation du principe de proportionnalité découlant de l'article 5, paragraphe 4, du traité UE (version consolidée publiée au JO 2012, C 326, p. 13).

2.2.2. Dans sa réponse, l'autorité fiscale a demandé le rejet du recours et a confirmé le point de vue défendu dans le rescrit fiscal attaqué.

2.2.3. La juridiction de céans a décidé de saisir la Cour de la question préjudicielle énoncée dans le dispositif de la présente ordonnance et de surseoir à statuer.

3. Justification de la question préjudicielle

3.1. Recevabilité de la question préjudicielle

La juridiction de céans est une juridiction nationale dont les décisions sont susceptibles, en vertu du droit polonais, d'un recours devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), au sens de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE.

3.2. Justification de la question préjudicielle

3.2.1. En Pologne, conformément à la règle édictée à l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA (qui met en œuvre le principe de neutralité fiscale énoncé à l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112), dans la mesure où les biens et les services sont utilisés aux fins d'opérations taxées, l'assujetti visé à l'article 15 bénéficie d'un droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable le montant de la taxe en amont. Ce droit prend naissance, en règle générale, pendant la période au cours de laquelle l'obligation fiscale relative aux biens et aux services acquis ou importés par l'assujetti a pris naissance (article 86, paragraphe 10, de la loi sur la TVA). Selon le droit national en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016, en cas d'acquisition intracommunautaire de biens, le droit de déduction prenait naissance conformément au paragraphe 10, pour autant, notamment, que l'assujetti inclue le montant de la taxe due sur l'acquisition intracommunautaire de biens dans la déclaration fiscale dans laquelle il était tenu de liquider cette taxe [article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), de la loi sur la TVA]. Toutefois, dans le cadre d'une modification du droit national, le législateur a introduit un délai de forclusion de trois mois pour exercer le droit prévu à l'article 86, paragraphe 10, de la loi sur la TVA, ce qui signifie qu'actuellement, le bénéfice de cette disposition est subordonné au dépôt d'une déclaration dans un délai de trois mois [article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), de la loi sur la TVA, dans sa version en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017]. Une fois ce délai dépassé, l'assujetti doit régulariser la déclaration soumise antérieurement (article 86, paragraphe 10g, de la loi sur la TVA) et ne peut liquider la taxe due au titre de l'acquisition intracommunautaire de biens que pour la période en cours (article 86, paragraphe 10i, de la loi sur la TVA). Il ressort de l'exposé des motifs

du document parlementaire n° 965, VII^e législature du Sejm (Diète, Pologne), que « [l']introduction de cette **[Or. 9]** clarification est justifiée par l'existence d'irrégularités dans les déclarations, par certaines entités, d'acquisitions intracommunautaires de biens et d'autres opérations, pour lesquelles, en principe, la taxe due est égale à la taxe en amont. La modification proposée permettra de mieux contrôler des domaines tels que les échanges intracommunautaires et l'autoliquidation nationale en matière de TVA » (<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/7E779774C14B578BC125805A0048C94D/%24File/965.pdf>). Il est clair, cependant, que le libellé des dispositions précédemment en vigueur n'impliquait pas l'existence d'un quelconque autre délai que le délai de prescription pour effectuer des régularisations de déclarations à cet égard. Il s'agit donc d'un nouveau délai.

Or, dans son arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349), portant sur la clause de standstill, la Cour a indiqué, sur la base de la jurisprudence citée, que le droit à déduction prévu à l'article 168, sous a), de la directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité de la TVA ayant grevé les opérations effectuées en amont et le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Selon la Cour, le système commun de la TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA. Il en résulte que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel à la date où il acquiert un bien ou un service, utilise ce bien ou ce service pour les besoins de ses opérations taxées, celui-ci est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien ou ledit service. En deuxième lieu, la Cour a déclaré qu'il ressort également de la jurisprudence que des dérogations au droit à déduction de la TVA ne sont permises que dans les cas expressément prévus par les dispositions des directives régissant cette taxe. Néanmoins, comme la Cour l'a déjà jugé, il y a lieu de tenir compte de l'application effective des dispositions nationales relatives aux exclusions du droit à déduction de la TVA et des effets qui en résultent pour les assujettis (points 25 à 28 et 37).

À la lumière de cet arrêt, la formation saisie de la juridiction de céans émet des doutes quant à la possibilité d'introduire une réglementation telle que celle en cause dans la présente affaire, sous la forme de nouvelles dispositions en principe inconnues jusqu'alors dans la législation nationale. Ce point est d'autant plus important qu'en introduisant cette réglementation, **[Or. 10]** le législateur polonais s'est prononcé sur la compatibilité des dispositions envisagées avec le droit de l'Union. Or, il ressort du document n° 965 du Sejm (Diète) que l'avis des organes et institutions de l'Union européenne n'a pas été recueilli, que ceux-ci n'ont pas été consultés et qu'aucun accord n'a été conclu avec eux ; le seul doute quant à la compatibilité avec le droit de l'Union a été soulevé à propos du projet d'article 113 relatif aux limites de la valeur des ventes, et donc au sujet d'une

disposition non applicable en l'espèce [document parlementaire n° 965, VII^e législature du Sejm (Diète)].

Par ailleurs, toutefois, il convient de souligner que la Cour s'est prononcée à plusieurs reprises sur la possibilité pour les États membres d'introduire des délais de forclusion en tant que condition formelle. Dans son arrêt du 28 juillet 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), la Cour a considéré que les articles 167, 168, 178, l'article 179, premier alinéa, et les articles 180 et 182 de la directive 2006/112 ne s'opposaient pas à une réglementation nationale qui prévoit un délai de forclusion pour l'exercice du droit à déduction, tel que celui en cause au principal, pour autant que les principes d'équivalence et d'effectivité sont respectés, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier. De même, dans son arrêt du 8 mai 2008, *Ecotrade* (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267), la Cour a dit pour droit que les articles 17, 18, paragraphes 2 et 3, ainsi que 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ne s'opposaient pas à une réglementation nationale qui prévoit un délai de forclusion pour l'exercice du droit à déduction, pour autant que les principes d'équivalence et d'effectivité sont respectés. En outre, le principe d'effectivité n'est pas méconnu par le simple fait que l'administration fiscale dispose, pour procéder au recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée impayée, d'un délai qui excède celui accordé aux assujettis pour exercer leur droit à déduction. Il convient de souligner également que, dans son arrêt du 6 février 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50), la Cour a déclaré qu'un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction, ne saurait être considéré comme étant incompatible avec le régime établi par la directive TVA, pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction (principe d'effectivité) (arrêts du 8 mai 2008, *Ecotrade*, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, point 46 et jurisprudence citée, et du 12 juillet 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, point 49). Il ressort déjà de ces seuls arrêts que l'introduction d'une condition formelle constituée par un délai de forclusion **[Or. 11]** ne peut enfreindre le principe de proportionnalité énoncé à l'article 273 de la directive 2006/112. Par ailleurs, dans son arrêt du 12 janvier 2006, *Agrarproduktion Staebelow* (C-504/04, EU:C:2006:30), la Cour a souligné que « [l]e principe de proportionnalité, qui fait partie des principes généraux du droit communautaire, exige que les actes des institutions communautaires ne dépassent pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la réalisation des objectifs légitimes poursuivis par la réglementation en cause, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante, et que les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés ». La manière dont il convient d'examiner si le principe de proportionnalité a été violé a été définie par la Cour dans ses arrêts du 18 mars 1987, *Société pour l'exportation des sucres* (56/86, EU:C:1987:146), et du 30 juin 1987, *Roquette Frères* (47/86, EU:C:1987:316), où elle a déclaré qu'afin d'établir si une

disposition de droit national est conforme au principe de proportionnalité, il importe de vérifier si les moyens qu'elle met en œuvre sont aptes à réaliser l'objectif visé et s'ils ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre. Dans d'autres arrêts, la Cour a également souligné que, en vertu du principe de proportionnalité, la légalité de mesures imposant des charges financières aux opérateurs est subordonnée à la condition que ces mesures soient appropriées et nécessaires à la réalisation des objectifs légitimement poursuivis par la réglementation en cause, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et de veiller à ce que les charges imposées ne soient pas démesurées par rapport aux buts visés. Lorsque des conditions procédurales sont prévues pour la déduction de la taxe, cela signifie que des exigences formelles peuvent être établies, lesquelles, toutefois, ne peuvent pas porter atteinte à l'essence même de cette institution, qui est fondée sur le principe de neutralité de la taxe, c'est-à-dire sur l'absence d'imposition à ce titre d'une charge économique à l'assujetti (arrêts du 26 juin 1990, Zardi, C-8/89, EU:C:1990:260, et du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454). Il convient également de prendre note de la position exprimée par la Cour dans son arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), selon laquelle l'article 167, l'article 178, sous a), l'article 179 et l'article 226, point 3, de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle la rectification d'une facture visant une mention obligatoire, à savoir le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée, ne produit pas d'effet rétroactif de telle sorte que le droit à déduction de cette taxe exercé au titre de la facture rectifiée porte non pas sur l'année au cours de laquelle cette facture a été initialement établie, mais sur l'année au cours de laquelle elle a été rectifiée. **[Or. 12]**

Il résulte donc de la position susmentionnée de la Cour que les dispositions de la directive 2006/112 ne s'opposent pas à la possibilité pour un État membre d'introduire des délais de forclusion dans son ordre juridique, mais ces délais ne peuvent pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale. En outre, ils doivent être proportionnés. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si le principe de proportionnalité a été respecté et, partant, de déterminer si le principe de neutralité fiscale a été violé. Il incombe à ladite juridiction d'établir si la disposition en cause a introduit des formalités excessives par rapport aux objectifs poursuivis, et notamment de vérifier si ces dernières entraînent une charge économique pour l'assujetti. En l'espèce, le rôle de la juridiction nationale est donc d'examiner si le délai de forclusion introduit remplit objectivement les conditions découlant des principes de proportionnalité et de neutralité fiscale. Si ce délai ne respecte pas ces conditions, l'assujetti peut se prévaloir de cette incompatibilité et, par conséquent, peut exercer son droit à déduction rétroactivement.

De l'avis de la juridiction de céans, il est donc indispensable en l'espèce de répondre à deux interrogations : d'une part, la question de savoir si le délai de

forclusion doit être considéré comme proportionné et, d'autre part, la question de savoir si la restriction découlant de ce délai viole le principe de neutralité fiscale.

Dans la présente affaire, la requérante au principal examine les motifs du non-respect du délai de forclusion dans deux cas, à savoir, premièrement, pour des raisons indépendantes de l'assujetti et qui entraînent un retard dans la réception de la facture et, deuxièmement, pour des raisons tenant à l'assujetti, à savoir des erreurs qui lui sont imputables. En raison de la déclaration susmentionnée, la description des faits ne concerne pas les situations liées à l'abus ou à la fraude en matière fiscale, ni l'objectif visé par l'instauration du délai de forclusion prévu à l'article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), de la loi sur la TVA.

Afin d'examiner ce qui précède sous l'angle du principe de proportionnalité, il importe d'observer tout d'abord que la situation de l'assujetti varie selon qu'il s'agit de la taxe due ou de la taxe en amont. En effet, l'article 86 de la loi sur la TVA prévoit un délai (de forclusion) à l'égard de la première de ces taxes uniquement aux fins de l'institution de la prescription, à savoir un délai de cinq ans. Ainsi, la régularisation de la taxe due est possible jusqu'à la fin de cette période (article 13 et article 13a de la loi sur la TVA). En ce qui concerne la taxe en amont, le législateur a introduit deux délais : d'une part, un délai de trois mois pour liquider la taxe due, et donc rétroactivement ou pour la période en cours (article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), et article 86, paragraphe 10i, de la loi sur la TVA), et d'autre part, un délai de cinq ans (article 86, paragraphes 13 et 13a, de la loi sur la TVA). Si le délai de prescription n'appelle aucune objection, le délai de forclusion prévu à l'article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), et à l'article 86, paragraphe 10i, de la loi sur la TVA, en revanche, suscite des doutes. **[Or. 13]**

En effet, d'une part, la juridiction de céans considère que le délai de forclusion introduit à l'article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), de la loi sur la TVA, à savoir le délai de trois mois, semble suffisant pour que l'assujetti obtienne une facture. Il ne fait aucun doute que ce délai peut aussi inciter l'assujetti à la discipline, car son introduction tend à susciter une plus grande réactivité des assujettis dans l'obtention des factures attestant d'une acquisition intracommunautaire de biens. Selon la juridiction de céans, le fait que cette disposition vise à prévenir les situations dans lesquelles la taxe en amont est égale à la taxe due et où une telle liquidation est utilisée avec un retard consécutif à une régularisation ultérieure de la taxe résultant d'une prise en compte de la facture en dehors du délai susmentionné est essentiel. En effet, ce comportement poursuit des fins d'« optimisation » fiscale et vise à commettre des abus de droit. Il ressort de l'exposé des motifs de la modification législative que l'introduction du délai de forclusion susmentionné permet un contrôle accru des liquidations de TVA par les autorités fiscales. La juridiction de céans déclare ne pas avoir connaissance de statistiques indiquant quel est le pourcentage de cas d'exercice du droit à déduction rétroactive dans un délai de cinq ans, au lieu de trois mois, qui ont servi à des fins de fraude fiscale ou d'abus de droit. D'autre part, toutefois, il convient de noter que l'assujetti n'a parfois aucune influence sur le respect du délai

susmentionné, comme l'indique en l'espèce la requérante au principal. En effet, le non-respect du délai peut résulter d'un retard dans l'émission et l'envoi de la facture par le contractant, ou d'irrégularités imputables aux opérateurs postaux. En outre, l'obtention par un assujetti d'une facture dans ce délai ne signifie pas toujours que cette facture satisfait aux exigences requises aux fins du droit à déduction, par exemple lorsqu'elle contient des erreurs. Il convient de souligner à cet égard qu'en vertu de la directive 2006/112, une facture doit être conforme à des exigences tant objectives que subjectives. Par ailleurs, comme la Cour a eu l'occasion de le souligner, un retard dans la réception d'une régularisation de facture dû à des exigences formelles ne peut pas toujours entraîner la privation du droit de l'assujetti d'exercer son droit à déduction (par exemple dans le cas de la correction d'un numéro d'identification à la TVA). Or, il découle des conditions introduites à partir du 1^{er} janvier 2017 que, quelle que soit la raison du retard, l'assujetti ne peut liquider la taxe en amont après le délai de trois mois que pour la période en cours. Cette situation a pour conséquence que la charge économique de la taxe due doit être supportée par la société avec le paiement d'intérêts calculés à partir du premier jour suivant la date à laquelle la taxe est devenue exigible jusqu'à la date de son paiement effectif ou à partir du premier jour suivant la date à laquelle la société a reçu un remboursement de l'excédent de taxe en amont jusqu'à la date de paiement, ou que le montant à reporter doit être **[Or. 14]** corrigé pour la période comprise entre la régularisation et la déclaration pour la période en cours.

De l'avis de la juridiction de céans, l'examen de l'article 86, paragraphe 10b, point 2, sous b), et de l'article 86, paragraphes 11g et 11i, de la loi sur la TVA, eu égard à la jurisprudence de la Cour, doit être guidé par le principe de la « diligence raisonnable de l'assujetti ». En effet, la fixation d'un délai de forclusion pour un contribuable négligent, c'est-à-dire un contribuable qui, du fait de sa propre négligence, provoque un dépassement du délai de liquidation, par exemple en raison d'une classification incorrecte des opérations, a été jugée conforme à la directive 2006/112 par la Cour.

La formation saisie de la juridiction de céans tend à considérer que les dispositions combinées des articles 167 et 178 de la directive 2006/112 doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle l'exercice du droit d'un assujetti « de bonne foi » de déduire la taxe d'amont au cours de la même période imposable que celle durant laquelle la taxe d'amont est due sur des opérations constituant des acquisitions intracommunautaires de biens, est subordonné à l'indication de la taxe due au titre de ces opérations dans la déclaration fiscale appropriée, déposée dans un délai de forclusion qui, en Pologne, est de trois mois à compter du mois au cours duquel l'obligation fiscale relative aux biens et aux services acquis a pris naissance, et que, pour le surplus, ces dispositions combinées ne s'opposent pas à l'introduction d'un tel délai.

4. Conclusion

Les doutes ainsi exprimés, ayant trait à l'interprétation des dispositions combinées des articles [167] et 178 de la directive 2006/112, dans le contexte d'un délai de forclusion et à la lumière des principes susmentionnés (de neutralité de la taxe et de proportionnalité), justifient de déférer à la Cour la question préjudicielle au titre de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, telle que formulée dans le dispositif de la présente ordonnance. L'appréciation, par la juridiction nationale, du bien-fondé de la position adoptée par l'autorité fiscale dépend de la réponse que la Cour apportera aux doutes exprimés ci-dessus, de sorte qu'une décision préjudicielle est nécessaire à la résolution du litige pendant devant la juridiction nationale.

5. Sursis à statuer [omissis]

DOCUMENT DE TRAVAIL