

ORDONNANCE DE LA COUR (dixième chambre)

23 novembre 2017

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Principes de neutralité fiscale et d’effectivité – Régime de l’autoliquidation – Refus du droit de déduire la TVA en amont au destinataire de la facture – Décision des autorités fiscales établissant une taxe à la charge de l’acquéreur d’un bien »

Dans l’affaire C-314/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), par décision du 22 mai 2017, parvenue à la Cour le 29 mai 2017, dans la procédure

« **Geocycle Bulgaria** » **EOOD**

contre

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. E. Levits, président de la chambre, M. A. Borg Barthet (rapporteur) et M^{me} M. Berger, juges.

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de statuer par voie d’ordonnance motivée, conformément à l’article 99 du règlement de procédure de la Cour,

rend la présente

Ordonnance

- 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 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), en particulier des dispositions de cette directive relatives au droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) lors de l’application du système de l’autoliquidation, ainsi que des principes d’effectivité et de neutralité fiscale.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant « Geocycle Bulgaria » EOOD au Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna

praktika » Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la Direction « Recours et pratique en matière de prélèvements fiscaux et sociaux » pour la ville de Veliko Tarnovo au sein de l'Agence nationale des recettes, Bulgarie) au sujet du droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 168 de la directive TVA dispose :

« 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 ;
- b) la TVA due pour les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services conformément à l'article 18, point a), et à l'article 27 ;
- c) la TVA due pour les acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b) i) ;
- d) la TVA due pour les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires conformément aux articles 21 et 22 ;
- e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre. »

4 L'article 178, sous f), de cette directive prévoit :

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

[...]

- f) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acquéreur en cas d'application des articles 194 à 197 et de l'article 199, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre. »

6 Aux termes de l'article 199 de ladite directive :

« 1) Les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des opérations suivantes :

- a) les travaux de construction, y compris les travaux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec des biens immeubles, ainsi que la délivrance de travaux immobiliers considérée comme étant une livraison de biens en vertu de l'article 14, paragraphe 3 ;

- b) la mise à disposition de personnel participant à des activités visées au point a) ;
- c) les livraisons de biens immeubles, au sens de l'article 135, paragraphe 1, points j) et k), lorsque le fournisseur a opté pour la taxation de l'opération conformément à l'article 137 ;
- d) les livraisons de matériaux usagés, de matériaux usagés ne pouvant pas être réutilisés en l'état, de déchets industriels et non industriels, de déchets de récupération, de déchets en partie transformés, de débris et les livraisons de certains biens et les prestations de certains services spécifiques, figurant à l'annexe VI ;
- e) les livraisons de biens donnés en garantie par un assujetti au profit d'un autre assujetti en exécution de cette garantie ;
- f) les livraisons de biens effectuées après la cession d'un droit de réserve de propriété à un cessionnaire qui exerce ce droit ;
- g) les livraisons d'un bien immobilier vendu par le débiteur d'une créance exécutoire dans le cadre d'une procédure de vente forcée.

2. Lorsqu'ils appliquent l'option prévue au paragraphe 1, les États membres peuvent définir les livraisons de biens et les prestations de services couvertes et les catégories de fournisseurs, prestataires, acquéreurs ou preneurs auxquelles ces mesures peuvent s'appliquer.

3. Aux fins du paragraphe 1, les États membres peuvent prendre les mesures suivantes :

- a) prévoir qu'un assujetti exerçant aussi des activités ou exécutant aussi des opérations qui ne sont pas considérées comme des livraisons de biens ou des prestations de services imposables au sens de l'article 2, est considéré comme un assujetti en ce qui concerne les livraisons de biens ou les prestations de services qui lui sont destinées tel que prévu au paragraphe 1 du présent article ;
- b) prévoir qu'un organisme public non assujetti soit considéré comme un assujetti en ce qui concerne les livraisons qui lui sont destinées tel que prévue au paragraphe 1, points e), f) et g).

4. Les États membres informent le comité de la TVA de l'introduction des mesures nationales adoptées en application des dispositions du paragraphe 1, dans la mesure où il ne s'agit pas de mesures qui ont fait l'objet d'une autorisation du Conseil avant le 13 août 2006 conformément à l'article 27, paragraphes 1 à 4, de la directive 77/388/CEE et qui sont maintenues en vertu du paragraphe 1 du présent article. »

Le droit bulgare

7 L'article 25 du *Zakon za danak varhu dobavenata stoinost* (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, DV n° 63, du 4 août 2006, ci-après le « ZDDS ») dispose :

« (1) Sont des faits générateurs au sens de la présente loi : la livraison de biens ou la prestation de services, effectuées par des assujettis au sens de la présente loi, l'acquisition intracommunautaire et l'importation de biens au sens de l'article 16. »

(2) Le fait générateur intervient à la date à laquelle la propriété du bien est transférée ou à laquelle le service est fourni. »

8 Aux termes de l'article 73a du ZDDS :

« 1. En cas de livraison où la taxe est due par le destinataire, le droit à déduction de la TVA est ouvert même lorsque le fournisseur des biens n'a pas délivré de document conforme aux exigences visées à l'article 114 et/ou le destinataire ne dispose pas du document visé à l'article 71, points 2, 4 et 5, et/ou le destinataire ne remplit pas les conditions fixées à l'article 72, dès lors que la livraison n'est pas dissimulée et que les informations y afférentes sont disponibles dans la comptabilité du destinataire.

2. Dans les cas visés au paragraphe 1, le droit à déduction de la TVA s'exerce pendant la période fiscale au cours de laquelle la taxe est devenue exigible [...] »

9 L'article 82 du ZDDS prévoit :

« (1) La taxe est due par le fournisseur/prestataire du bien/service imposable immatriculé à la TVA en vertu de la présente loi, sauf dans les cas visés aux paragraphes 4 et 5.

(2) Lorsque le fournisseur/prestataire est un assujetti qui n'est pas établi sur le territoire du pays et que la livraison ou la prestation est effectuée dans le pays et qu'elle est imposable, la taxe est due par le destinataire en cas :

[...]

(5) Dans les cas visés à l'article 163a, la taxe est due par le destinataire des livraisons, enregistré conformément à la présente loi, indépendamment du fait que le fournisseur soit une personne assujettie ou exonérée au regard de la présente loi.

[...] »

10 L'article 117, paragraphe 1, du ZDDS dispose :

« Une note [d'autoliquidation] est obligatoirement établie :

[...]

(1) [...] dans les cas visés à l'article 82, paragraphes 2, 3, 4 et 5 et à l'article 84, par l'assujetti destinataire de la livraison/prestation ;

[...]

(4) [...] dans les cas de figure visés aux articles 161 et 163a, par le destinataire enregistré de la livraison, lorsque le fournisseur est un assujetti non enregistré conformément à la loi. »

11 L'article 163a du ZDDS énonce :

« (1) Le fait générateur de la taxe pour des livraisons de biens et des prestations de services qui sont mentionnées dans l'annexe 2 de la présente loi intervient selon les règles du régime normal de la TVA.

(2) La taxe pour les livraisons visées au paragraphe 1 est due par le destinataire de la livraison qui est enregistré à la TVA aux termes de la présente loi, indépendamment du fait que le fournisseur soit une personne assujettie ou exonérée.

(3) La TVA pour les livraisons mentionnées au paragraphe 1 est due conformément aux modalités de l'article 25, paragraphes 6 et 7. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 12 Geocycle Bulgaria, dont l'activité porte sur la collecte et le transport de tourteau de tournesol, a acheté à « Oliva » AD du tourteau de tournesol en considérant que les livraisons portaient sur un bien. Oliva a émis des factures au titre de ces livraisons et y a appliqué le régime normal de TVA. Geocycle Bulgaria a déduit la TVA acquittée en amont au titre de ces factures et a, à son tour, procédé à des livraisons de tourteau de tournesol à sa cliente « Holcim Bulgaria » AD pour les besoins de son activité de production de ciment. Geocycle Bulgaria a appliqué aux factures afférentes à ces livraisons le régime normal de TVA.
- 13 L'administration fiscale bulgare a considéré que les livraisons effectuées par Oliva portaient sur des « déchets », au sens du paragraphe 1, points 1, 3 et 4, des dispositions complémentaires au Zakon za upravlenie na otpadatsite (loi sur le traitement des déchets). Elle a considéré qu'il s'agissait de « services de transformation de déchets », au sens du paragraphe 1, point 47, des dispositions complémentaires au ZDDS, et a appliqué la TVA conformément à l'article 82, paragraphe 5, lu ensemble avec l'article 163a du ZDDS, en tant que taxe due par le destinataire des livraisons.
- 14 L'administration fiscale bulgare a considéré que le principe de neutralité fiscale a ainsi été respecté, dans la mesure où Geocycle Bulgaria a déduit la TVA acquittée en amont correspondant aux factures émises par Oliva, mais n'a pas établi la note d'autoliquidation prévue à l'article 117, paragraphe 1, du ZDDS. Ainsi, les livraisons ayant pour destinataire Geocycle Bulgaria ont été soumises une première fois au régime général de la TVA et une seconde fois, du fait du redressement effectué par l'administration fiscale bulgare, au régime d'autoliquidation.
- 15 Selon cette même administration, la déduction correspond à la TVA appliquée par le fournisseur et payée par le destinataire des livraisons en cause. Par la nouvelle imposition à la TVA dont a fait l'objet Geocycle Bulgaria au titre de ces livraisons à la suite dudit redressement, sans qu'ait été exercé le droit à déduction et alors que la TVA a été appliquée aux livraisons faites à Holcim Bulgaria, Geocycle Bulgaria aurait supporté une charge injustifiée d'impôt indirect.
- 16 Le tribunal administratif de première instance a rejeté le recours dirigé contre l'avis de redressement fiscal avec une motivation semblable à celle de l'administration fiscale bulgare.

- 17 C'est dans ces conditions que le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les principes de neutralité fiscale et d'effectivité du système commun de la TVA, découlant des dispositions de la directive 2006/112 [...], sont-ils violés lorsque, au vu des faits de la procédure au principal, une seule et même livraison est soumise à la TVA, une première fois selon le régime général – la TVA étant liquidée par le fournisseur sur la facture de la vente – puis une seconde fois en vertu du mécanisme de l'autoliquidation par le destinataire, conformément à l'avis de redressement fiscal – mécanisme dans le cadre duquel l'exercice du droit à déduction de l'impôt n'est pas possible en pratique – et alors que la législation nationale ne permet pas que la TVA liquidée sur la facture du fournisseur soit corrigée après la clôture de la procédure de redressement fiscal ? »

Sur la question préjudicielle

- 18 En vertu de l'article 99 de son règlement de procédure, lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel ne laisse place à aucun doute raisonnable, la Cour peut à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, décider de statuer par voie d'ordonnance motivée.
- 19 Il y a lieu de faire application de cette disposition dans le cadre du présent renvoi préjudiciel.
- 20 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance si, les principes de neutralité fiscale et d'effectivité du système commun de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'un État membre refuse au destinataire d'une livraison le droit de déduire la TVA acquittée en amont, lorsque, pour une seule et même livraison, la TVA est perçue une première fois auprès du fournisseur, étant donné qu'il l'a mentionnée dans la facture qu'il a émise, puis dans une seconde fois auprès du destinataire, dans les cas où la législation nationale ne prévoit pas la possibilité de rectifier la TVA lorsqu'il existe une décision de redressement fiscal.
- 21 Tout d'abord, il y a lieu de souligner, d'une part, que le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 36 et jurisprudence citée).
- 22 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 37 et jurisprudence citée).
- 23 S'agissant, d'autre part, des modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA énumérées à l'article 178 de la directive TVA, seules celles figurant à cet article, sous f), sont applicables lorsqu'il s'agit d'une procédure d'autoliquidation relevant de l'article 199 de cette directive (arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 32).

- 24 À cet égard, il convient de rappeler qu'un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de livraisons, de la TVA afférente à ceux-ci, n'est pas obligé de détenir une facture établie selon les conditions formelles de la directive TVA, afin de pouvoir exercer son droit à déduction, et doit uniquement remplir les formalités établies par l'État membre concerné dans l'exercice de l'option qui lui est ouverte audit article 178, sous f) (voir, par analogie, arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 33 et jurisprudence citée).
- 25 Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que l'étendue des formalités ainsi établies par l'État membre concerné et qui doivent être respectées par l'assujetti pour qu'il puisse exercer le droit à déduction de la TVA ne saurait dépasser ce qui est strictement nécessaire en vue de contrôler l'application correcte de la procédure d'autoliquidation et d'assurer la perception de la TVA (arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 34 et jurisprudence citée).
- 26 Ainsi, la Cour a considéré que, dans le cadre du régime de l'autoliquidation, le principe de neutralité fiscale exige que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 35 et jurisprudence citée).
- 27 Il convient enfin de rappeler qu'en application du régime de l'autoliquidation applicable aux livraisons portant sur les déchets, aucun paiement de la TVA n'a lieu entre le prestataire et le bénéficiaire des livraisons, ce dernier étant redevable, pour les opérations effectuées, de la TVA en amont, tout en pouvant, en principe, déduire cette même taxe de telle sorte qu'aucun montant n'est dû à l'administration fiscale (voir, par analogie, arrêt du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 29).
- 28 S'agissant de l'affaire au principal, il ressort de la décision de renvoi que, en ce qui concerne les livraisons en question, le redevable de l'impôt est le destinataire de la facture qui doit, d'une part, liquider la TVA et qui a, d'autre part, le droit de déduire cette taxe de sorte que, pour lui, le résultat serait nul.
- 29 Or, ainsi que la juridiction de renvoi l'a relevé, il est constant que les livraisons en cause au principal n'ont pas été dissimulées et que les informations y afférentes sont disponibles dans la comptabilité du destinataire de celles-ci.
- 30 En outre, ainsi que l'a constaté la juridiction de renvoi, en appliquant le mécanisme de l'autoliquidation sans reconnaître le droit à déduction au destinataire desdites livraisons, les autorités fiscales nationales ont violé le principe de neutralité fiscale étant donné que le montant de la TVA imputée reste entièrement à la charge de celui-ci et que cela conduit à un double paiement de la taxe au profit du trésor public.
- 31 En l'occurrence, la loi nationale ne permet plus la rectification de la TVA après la clôture de la procédure de redressement fiscal.
- 32 À cet égard, il importe de rappeler que les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter, afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent, dès lors, être utilisées de 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 (arrêt du 11 avril 2013,

Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, points 28 et 29 ainsi que jurisprudence citée).

- 33 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. 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 cette taxe indûment facturée puisse être corrigée sans qu'une telle régularisation puisse être subordonnée par les États membres à la bonne foi de l'émetteur de ladite facture. Cette régularisation ne saurait dépendre du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale (arrêt du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, points 26 et 27 ainsi que jurisprudence citée).
- 34 Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, refuser à l'assujetti le remboursement de la TVA revient à lui faire porter la charge fiscale de cette taxe et aboutit à ce que l'administration fiscale perçoive un montant de TVA supérieur à ce qui est normalement dû, la loi nationale ne permettant pas la rectification de la TVA après la clôture de la procédure de redressement fiscal.
- 35 Eu égard à ces considérations, il y a lieu de répondre à la question posée que les principes de neutralité fiscale et d'effectivité du système commun de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'un État membre refuse au destinataire d'une livraison le droit de déduire la TVA acquittée en amont, lorsque, pour une seule et même livraison, la TVA est perçue une première fois auprès du fournisseur, étant donné qu'il l'a mentionnée dans la facture qu'il a émise, puis une seconde fois auprès du destinataire, dans les cas où la législation nationale ne prévoit pas la possibilité de rectifier la TVA lorsqu'il existe une décision de redressement fiscal.

Sur les dépens

- 36 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 (dixième chambre) dit pour droit :

Les principes de neutralité fiscale et d'effectivité du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'un État membre refuse au destinataire d'une livraison le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont, lorsque, pour une seule et même livraison, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue une première fois auprès du fournisseur, étant donné qu'il l'a mentionnée dans la facture qu'il a émise, puis une seconde fois auprès de l'acquéreur, dans les cas où la législation nationale ne prévoit pas la possibilité de rectifier la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'il existe une décision de redressement fiscal.