

ORDONNANCE DE LA COUR (dixième chambre)

15 juillet 2015 (*)

«Renvoi préjudiciel ? Article 99 du règlement de procédure de la Cour ? Fiscalité ? TVA – Directive 2006/112/CE ? Principe de neutralité fiscale – Déduction de la TVA payée en amont – Notion de 'livraisons de biens' – Conditions de l'existence d'une livraison de biens – Absence de preuve de possession effective des biens par le fournisseur direct»

Dans l'affaire C-123/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad Varna (Bulgarie), par décision du 28 février 2014, parvenue à la Cour le 14 mars 2014, dans la procédure

«Itales» OOD

contre

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

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. C. Vajda, président de chambre, MM. A. Rosas et D. Šváby (rapporteur), juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

considérant les observations présentées:

- pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par Mme A. Kirova, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios, M. D. Roussanov et Mme C. Soulay, en qualité d'agents,

rend la présente

Ordonnance

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant «Itales» OOD (ci-après «Itales») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et pratique en matière fiscale et de sécurité sociale», pour la ville de Varna, de l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques) au sujet du refus de ce dernier d'admettre

le droit d'Itales de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA» ou la «taxe») dont elle s'est acquittée en amont sur des biens acquis auprès de fournisseurs, en raison de l'absence de livraison effective de ces biens.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive 2006/112 prévoit que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA.

4 Aux termes de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive:

«Est considéré comme 'livraison de biens', le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.»

5 Selon l'article 63 de ladite directive, le fait générateur de la TVA intervient et celle-ci devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

6 Selon l'article 167 de la même directive, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

7 L'article 168 de la directive 2006/112 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;

[...]»

Le droit bulgare

8 Selon l'article 6, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, du 4 août 2006, ci-après le «ZDDS»):

«On entend par livraison d'un bien, au sens de la présente loi, le transfert du droit de propriété ou d'un autre droit réel sur le bien.»

9 Aux termes de l'article 12, paragraphe 1, du ZDDS:

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

10 L'article 68, paragraphes 1 et 2, du ZDDS prévoit:

«(1) Le crédit d'impôt correspond au montant de la taxe qu'une personne enregistrée a le droit de déduire de ses dettes fiscales en vertu de cette loi au titre:

1. des biens ou des services qu'elle a reçus dans le cadre d'une livraison ou d'une prestation

imposable;

2. d'un paiement qu'elle a effectué avant l'intervention du fait générateur de la TVA pour une livraison ou une prestation imposable;

3. d'une importation qu'elle a effectuée;

4. de la TVA dont elle est redevable au sens du chapitre 8.

(2) Le droit à déduction de la TVA en amont d'impôt naît lorsque la TVA déductible devient exigible.»

11 L'article 70, paragraphe 5, du ZDDS prévoit qu'il n'existe pas de droit à déduction de la TVA acquittée en amont lorsque celle-ci a été facturée indûment.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 Itales est une société de droit bulgare enregistrée conformément au ZDDS et dont l'une des activités principales est le commerce de cèpes sauvages.

13 Au titre des périodes fiscales des mois de novembre et décembre 2009, Itales a exercé un droit à déduction de TVA en amont sur la base de trois factures relatives à des cèpes congelés et séchés, émises par différents fournisseurs, en l'occurrence Akva Driyms EOOD (ci-après «Akva Driyms»), Vizita Treyd Kampani OOD (ci-après «Vizita Treyd Kampani») et Fungi OOD (ci-après «Fungi»).

14 À l'occasion d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale bulgare a établi qu'Itales avait déclaré une livraison de cèpes congelés auprès d'une société italienne, laquelle a confirmé la livraison.

15 Lors des vérifications effectuées auprès des fournisseurs d'Itales, il est apparu que ceux-ci avaient inscrit dans leur comptabilité les factures adressées à Itales et indiqué la TVA correspondante dans leurs déclarations fiscales.

16 S'agissant d'Akva Driyms, il a été constaté que celle-ci n'employait aucun salarié disposant d'un contrat de travail. D'après les observations écrites du gérant de cette société, la marchandise vendue à Itales avait antérieurement été achetée à des personnes physiques par un commissionnaire de transport et intermédiaire, et la transaction avait été réalisée à Plovdiv (Bulgarie), le transport et les frais ayant été pris en charge par Itales.

17 S'agissant de Vizita Treyd Kampani, il a été constaté que celle-ci avait pour activité principale l'achat, la transformation et l'exportation de champignons sauvages et de baies, activité pour laquelle elle possédait ses propres installations de congélation, de séchage et de conservation des produits. La remise de la marchandise à Itales aurait été effectuée dans l'entrepôt du vendeur, les frais de transport étant à la charge de l'acheteur. Aucun document relatif à la réception et à la remise de la marchandise n'a été présenté.

18 S'agissant de Fungi, il a été constaté que celle-ci utilisait des entrepôts frigorifiques appartenant à Vizita Treyd Kampani et dans lesquels la marchandise ultérieurement vendue à Itales avait été stockée. Cette marchandise aurait fait l'objet de deux livraisons, à l'occasion desquelles des bons de livraison auraient été établis, le transport étant à la charge d'Itales. Vizita Treyd Kampani était mentionnée sur ces bons en tant que fournisseur de Fungi.

19 Eu égard à ces constatations, l'administration fiscale a estimé que la preuve de l'achat des

champignons en amont par les fournisseurs d'Itales n'avait pas été rapportée et a conclu à l'absence de livraison de biens au sens de l'article 6 du ZDDS. En effet, selon cette administration, dès lors que les fournisseurs directs n'avaient pas prouvé l'achat des champignons, ils ne pouvaient être regardés comme les ayant vendus à Itales. Un avis rectificatif a été émis à l'intention d'Itales, refusant à celle-ci le droit de déduire la TVA en ce qui concerne les trois factures en cause au principal.

20 La requérante au principal a introduit un recours hiérarchique contre cet avis rectificatif et, à la suite du rejet de ce recours, a saisi l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna).

21 Au cours de la procédure juridictionnelle, des preuves ont été produites visant à démontrer la réception de la marchandise en Italie. De même, des informations relatives à un échange de données entre les administrations fiscales des États membres concernés ont été portées à la connaissance de la juridiction de renvoi, au nombre desquelles la déclaration des livraisons et la facturation de la TVA par le destinataire de cette marchandise.

22 Toutefois, l'administration fiscale fait valoir devant ladite juridiction qu'Akva Driyms, Vizita Treyd Kampani et Fungi n'ont pas établi avoir acheté la marchandise en cause au principal et être ainsi entrées en possession de celle-ci. Ainsi, ces trois sociétés ne sauraient être regardées comme ayant vendu cette marchandise à Itales. Les factures ne prouveraient pas l'existence d'un transfert effectif de propriété et seraient dépourvues de pertinence. Dès lors, la TVA qui a été imputée auxdites sociétés aurait été indûment facturée au sens de l'article 70, paragraphe 5, du ZDDS et le droit à déduction de la TVA en amont aurait été à bon droit refusé à Itales.

23 Selon la juridiction de renvoi, il est constant entre les parties que la marchandise en cause au principal a fait l'objet d'une livraison au sein de l'Union à partir du site d'Itales et de celui de son fournisseur direct, à destination de l'Italie, où l'acquéreur l'a réceptionnée et où la TVA a été facturée.

24 La juridiction de renvoi considère que la question posée est de savoir s'il y a eu transfert de propriété de la marchandise en cause au principal entre, d'une part, Akva Driyms, Vizita Treyd Kampani et Fungi, et, d'autre part, Itales. En effet, alors même que cette marchandise a ultérieurement été vendue par Itales à une société italienne et réceptionnée par celle-ci, il n'est pas prouvé qu'Akva Driyms, Vizita Treyd Kampani et Fungi auraient antérieurement été propriétaires de ladite marchandise. La juridiction de renvoi souligne que la pratique du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) est controversée à cet égard.

25 Dans ces conditions, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 168 de la directive 2006/112 doit-il être interprété en ce sens que, dès lors qu'une marchandise est vendue à un tiers, son achat fait naître un droit à déduction de TVA en amont, même lorsqu'il n'y a aucune preuve que le fournisseur précédent ait possédé une marchandise de cette nature?

2) Une pratique administrative telle que celle appliquée par l'agence nationale des recettes publiques, consistant à refuser à des assujettis au titre de la loi bulgare relative à la taxe sur la valeur ajoutée, l'exercice du droit à déduction de TVA en amont, en raison de l'absence de preuves de l'origine de la marchandise, sans exprimer de doute concernant une participation à une fraude fiscale et/ou sans indiquer d'éléments objectifs permettant d'établir que l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour faire valoir le droit à déduction était impliquée dans une fraude, est-elle compatible avec la directive 2006/112 et avec la jurisprudence relative à l'interprétation de ladite directive?»

Sur les questions préjudicielles

26 En vertu de l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, lorsqu'une question posée à titre préjudiciel est identique à une question sur laquelle la Cour a déjà statué, lorsque la réponse à une telle question peut être clairement déduite de la jurisprudence ou lorsque la réponse à la 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.

27 Il y a lieu de faire application de cette disposition dans la présente affaire.

28 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions de la directive 2006/112 concernant le droit à déduction doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre considère qu'une livraison de biens n'a pas été effectuée, avec pour conséquence de faire obstacle à ce que la TVA supportée lors de cette acquisition puisse être déduite par l'acquéreur, au motif que ce dernier n'a prouvé ni l'origine des marchandises ni que son fournisseur les a possédées, alors que cette administration n'établit pas que cet acquéreur a participé à une fraude à la TVA et savait ou aurait dû savoir que l'opération en cause était impliquée dans une telle fraude.

29 Il ressort du libellé de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, 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 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.

30 Selon une jurisprudence bien établie de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (voir, notamment, arrêts Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 37, ainsi que Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, point 25).

31 Ainsi que la Cour l'a itérativement jugé, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 38, ainsi que Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, point 26; ordonnance Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, point 24).

32 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. 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 (voir, notamment, arrêts Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 39, et Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, point 27, ainsi que ordonnances Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, point 27, et Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, point 18).

33 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, l'administration fiscale a considéré qu'Itales n'avait été destinataire d'aucune livraison de biens au sens de la directive 2006/112 de la part d'Akva Dryms, de Vizita Treyd Kampani et de Fungi, en raison du fait que la preuve de l'origine de la marchandise en cause au principal n'a pas été rapportée et que ces trois sociétés n'ont pas prouvé avoir possédé cette marchandise.

34 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112 définit la livraison de biens comme «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

35 Selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion de «livraison de biens» ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien (voir arrêts Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, point 33, et Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, point 20).

36 Or, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, n'exige pas que la partie à laquelle ce bien corporel est transféré détienne physiquement celui-ci ni que ledit bien corporel soit physiquement transporté vers elle et/ou physiquement reçu par elle.

37 La Cour a déjà eu l'opportunité de préciser, à cet égard, que le fait qu'un bien n'a pas été reçu directement de la main de l'émetteur de la facture n'est pas nécessairement la conséquence d'une dissimulation frauduleuse commise par le fournisseur réel, mais peut avoir d'autres raisons, telles que, notamment, l'existence de deux ventes successives portant sur les mêmes biens, qui, sur ordre, sont transportés directement du premier vendeur au second acquéreur, de telle sorte qu'il y a deux livraisons successives au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, mais un seul transport effectif. En outre, il n'est pas nécessaire que le premier acquéreur soit devenu propriétaire des biens en cause au moment de ce transport, étant donné que l'existence d'une livraison au sens de cette disposition ne présuppose pas le transfert de la propriété juridique du bien (voir, en ce sens, ordonnance JagieŃo, C-33/13, EU:C:2014:184, point 32).

38 Certes, selon une jurisprudence constante de la Cour, si l'administration fiscale déduit de l'existence de fraudes ou d'irrégularités commises par l'émetteur de la facture que l'opération facturée et invoquée pour fonder le droit à déduction n'a pas été réalisée effectivement, cette administration doit, pour que le droit à déduction puisse être refusé, établir, au vu d'éléments objectifs et sans exiger du destinataire de la facture des vérifications qui ne lui incombent pas, que ce destinataire savait ou aurait dû savoir que cette opération était impliquée dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (voir ordonnances Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, point 35, et JagieŃo, C-33/13, EU:C:2014:184, point 33).

39 Toutefois, en l'occurrence, les questions posées par la juridiction de renvoi partent explicitement de la prémisse que l'administration fiscale bulgare n'a pas établi qu'Itales a participé à une fraude à la TVA et savait ou aurait dû savoir que l'opération en cause était impliquée dans une telle fraude.

40 Or, selon une jurisprudence de la Cour également bien établie, il n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par la directive 2006/112 de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas et n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne de livraison, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA (voir, notamment, arrêt LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, point 60, ainsi que ordonnances Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, point 38, et Jagie??o, C-33/13, EU:C:2014:184, point 36).

41 Néanmoins, il convient de rappeler que, d'une part, il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier et que, d'autre part, il appartient à la juridiction de renvoi d'effectuer, conformément aux règles nationales relatives à l'administration de la preuve, une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait du litige au principal afin de déterminer si l'Italie peut exercer un droit à déduction sur le fondement des livraisons de biens concernées (arrêt Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, point 37).

42 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que les dispositions de la directive 2006/112 concernant le droit à déduction de la TVA doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre considère qu'une livraison de biens n'a pas été effectuée, avec pour conséquence de faire obstacle à ce que la TVA supportée lors de cette acquisition puisse être déduite par l'acquéreur, au motif que ce dernier n'a prouvé ni l'origine des marchandises concernées ni que son fournisseur les a possédées, alors que cette administration n'a pas établi que cet acquéreur a participé à une fraude à la TVA et savait ou aurait dû savoir que l'opération en cause était impliquée dans une telle fraude.

Sur les dépens

43 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 dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, concernant le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre considère qu'une livraison de biens n'a pas été effectuée, avec pour conséquence de faire obstacle à ce que la taxe sur la valeur ajoutée supportée lors de cette acquisition puisse être déduite par l'acquéreur, au motif que ce dernier n'a prouvé ni l'origine des marchandises concernées ni que son fournisseur les a possédées, alors que cette administration n'a pas établi que cet acquéreur a participé à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée et savait ou aurait dû savoir que l'opération en cause était impliquée dans une telle fraude.

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.