

62020CJ0358

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

18 novembre 2021 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Harmonisation des législations fiscales – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Droit à déduction de la TVA – Annulation de l'identification à la TVA d'un assujetti – Refus du droit à déduction – Conditions formelles »

Dans l'affaire C-358/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Judecătoria Oradea (tribunal de première instance d'Oradea, Roumanie), par décision du 9 juillet 2020, parvenue à la Cour le 30 juillet 2020, dans la procédure

Promexor Trade SRL

contre

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. F. Biltgen (rapporteur), juge, faisant fonction de président de la huitième chambre, Mme L. S. Rossi et M. N. Wahl, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour Promexor Trade SRL, par Me R. Chiriș, avocat,

—

pour le gouvernement roumain, par Mmes E. Gane, A. Rotăreanu et A. Wellman, en qualité d'agents,

—

pour la Commission européenne, par Mmes A. Armenia et L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 1er, 167 à 169, 176 à 180, de l'article 214, paragraphe 1, ainsi que des articles 250, 272 et 273 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 par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »), ainsi que des principes de neutralité fiscale, d'effectivité, de coopération loyale, de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de proportionnalité.

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Promexor Trade SRL (ci-après « Promexor ») à la Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (direction générale des finances publiques de Cluj – administration départementale des finances publiques de Bihor, Roumanie) (ci-après l'« administration des finances publiques ») au sujet de l'obligation faite à Promexor, à laquelle le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée en amont a été refusé en raison de l'annulation de son identification à la TVA, de s'acquitter de la TVA sur ses opérations taxées.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

L'article 167 de la directive TVA énonce :

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

4

L'article 168 de cette directive 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. »

5

L'article 178 de ladite directive prévoit :

« 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 dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ;

b)

pour la déduction visée à l'article 168, point b), en ce qui concerne les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ;

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 au titre de ses acquisitions et détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 5 ;

d)

pour la déduction visée à l'article 168, point d), en ce qui concerne les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires de biens, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ;

e)

pour la déduction visée à l'article 168, point e), en ce qui concerne les importations de biens, détenir un document constatant l'importation qui le désigne comme destinataire ou importateur et qui mentionne ou permet de calculer le montant de la TVA due ;

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 179, premier alinéa, de la directive TVA :

« 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. »

7

L'article 180 de cette directive prévoit :

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

8

L'article 213, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive dispose :

« Tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti. »

9

Selon l'article 214, paragraphe 1, de la même directive :

« Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que soient identifiées par un numéro individuel les personnes suivantes :

a)

tout assujetti, à l'exception de ceux visés à l'article 9, paragraphe 2, qui effectue sur leur territoire respectif des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction, autres que des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles la TVA est due uniquement par le preneur ou le destinataire conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199 ;

b)

tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b), ou qui a exercé l'option prévue à l'article 3, paragraphe 3, de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires ;

c)

tout assujetti qui effectue sur leur territoire respectif des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ses opérations qui relèvent des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, et qu'il effectue en dehors de ce territoire ;

d)

tout assujetti qui reçoit, sur leur territoire respectif, des prestations de services pour lesquelles il

est redevable de la TVA en vertu de l'article 196 ;

e)

tout assujetti qui est établi sur leur territoire respectif et qui effectue, sur le territoire d'un autre État membre, des prestations de services pour lesquelles seul le preneur est redevable de la TVA en vertu de l'article 196. »

10

L'article 250, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit :

« Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. »

11

Aux termes de l'article 273 de cette directive :

« 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. »

Le droit roumain

L'ancien code des impôts

12

L'article 153, paragraphes 9 et 9 bis, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi no 571/2003, portant code des impôts), du 22 décembre 2003 (Monitorul Oficial al României, partie I, no 927 du 23 décembre 2003), telle que modifiée (ci-après l'« ancien code des impôts »), prévoyait :

« 9. Les autorités fiscales compétentes annulent l'identification d'une personne à la TVA conformément au présent article :

[...]

e)

si, dans les déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs au cours d'un semestre civil, dans le cas des personnes dont l'exercice fiscal est le mois civil, et pour deux périodes fiscales consécutives au cours d'un semestre civil, dans le cas des assujettis dont l'exercice fiscal est le trimestre civil, il n'a été fait mention ni d'acquisitions de biens ou de services ni de livraisons de biens ou de prestations de services effectuées au cours de ces périodes de déclaration, à compter du premier jour du deuxième mois suivant le semestre civil en cours. À partir de la déclaration relative au mois de juillet 2012, dans le cas des assujettis dont l'exercice fiscal est le mois civil, ou

de la déclaration relative au troisième trimestre de l'année 2012, dans le cas des assujettis dont l'exercice fiscal est le trimestre civil, les autorités fiscales compétentes annulent l'identification d'une personne à la TVA si, dans les déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs, dans le cas des assujettis dont l'exercice fiscal est le mois civil, et pour deux trimestres civils consécutifs, dans le cas des assujettis dont l'exercice fiscal est le trimestre civil, il n'a été fait mention ni d'acquisitions de biens ou de services ni de livraisons de biens ou de prestations de services effectuées au cours de ces périodes de déclaration, à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le délai de dépôt de la sixième déclaration a expiré, dans le premier cas, et à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le délai de dépôt de la deuxième déclaration a expiré, dans le second ;

[...]

9 bis. La procédure d'annulation de l'identification à la TVA est définie par les règles procédurales en vigueur. Après l'annulation de l'identification à la TVA prononcée conformément au paragraphe 9, sous a) à e) et h), les autorités fiscales compétentes identifient les assujettis à la TVA en appliquant le paragraphe 7 bis de la manière suivante :

[...]

d)

à la demande de l'assujetti, dans la situation visée au paragraphe 9, sous e), sur le fondement d'une attestation sur l'honneur dont il ressort qu'il exercera des activités économiques. La date d'identification à la TVA de l'assujetti est celle de la notification de la décision d'identification à la TVA.

Les assujettis se trouvant dans les situations visées au présent paragraphe ne peuvent pas appliquer les dispositions relatives au plafond d'exonération pour les petites entreprises prévu à l'article 152 jusqu'à la date d'identification à la TVA et sont tenus d'appliquer les dispositions de l'article 11, paragraphes 1 bis et 1 quater. »

13

L'article 11, paragraphe 1 quater, de l'ancien code des impôts disposait :

« Les contribuables, assujettis établis en Roumanie, dont l'identification à la TVA a été annulée conformément à l'article 153, paragraphe 9, sous b) à e) et h), ne bénéficient pas, pour la période en question, du droit à déduction de la TVA sur les acquisitions effectuées, mais sont redevables de la TVA perçue, conformément aux dispositions du titre VI, afférente aux opérations imposables effectuées au cours de cette période. Pour les acquisitions de biens et/ou de services effectuées au cours de la période pendant laquelle l'intéressé n'a pas de numéro de TVA valable, destinées aux opérations qui seront effectuées après la date d'identification à la TVA et qui ouvrent droit à déduction en vertu du titre VI, est ajustée en faveur de l'assujetti, par inscription dans la première déclaration de taxe prévue à l'article 156 ter déposée par l'assujetti après l'identification à la TVA ou, selon le cas, dans une déclaration ultérieure, la taxe afférente :

a)

aux biens entreposés et aux services non utilisés au moment de l'identification, constatés sur la base d'un inventaire ;

b)

aux immobilisations corporelles, y compris aux biens d'investissement pour lesquels la période d'ajustement de la déduction n'a pas expiré, ainsi qu'aux immobilisations corporelles en cours d'exécution, constatées sur la base d'un inventaire, dont l'intéressé est titulaire au moment de l'identification. Dans le cas des immobilisations corporelles autres que des biens d'investissement, la taxe afférente aux valeurs non encore amorties au moment de l'identification est ajustée. L'article 149 s'applique aux biens d'investissement. »

14

L'article 145 de l'ancien code des impôts prévoyait :

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

2. Tout assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

a)

les opérations taxées ;

b)

les opérations résultant d'activités économiques pour lesquelles le lieu de livraison/prestation est considéré comme se trouvant à l'étranger, dans le cas où la taxe serait déductible si ces opérations avaient été effectuées en Roumanie ;

c)

les opérations exonérées, conformément aux articles 143, 144 et 144 bis ;

d)

les opérations exonérées conformément à l'article 141, paragraphe 2, sous a), points 1 à 5, et sous b), lorsque l'acquéreur ou le preneur est établi hors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de la Communauté ainsi que pour les opérations effectuées par des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans le déroulement de telles opérations ;

e)

les opérations visées à l'article 128, paragraphe 7, et à l'article 129, paragraphe 7, si la taxe s'appliquait audit transfert.

[...]

4. Dans les conditions fixées par les règles établissant les modalités d'application, le droit à déduction de la taxe est accordé pour les acquisitions effectuées par un assujetti avant son identification à la TVA, conformément à l'article 153. »

Le nouveau code des impôts

15

L'article 11, paragraphe 8, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (loi no 227/2015, portant

code des impôts), du 8 septembre 2015 (Monitorul Oficial al României, partie I, no 688 du 10 septembre 2015, ci-après le « nouveau code des impôts »), dispose :

« Les assujettis établis en Roumanie, dont l'identification à la TVA a été annulée conformément à l'article 316, paragraphe 11, sous c) à e) et h), ne bénéficient pas, pour la période en question, du droit à déduction de la TVA sur les acquisitions effectuées, mais sont redevables de la TVA perçue, conformément aux dispositions du titre VII, afférente aux opérations taxées effectuées au cours de cette période. En cas d'identification à la TVA conformément à l'article 316, paragraphe 12, l'assujetti exerce son droit à déduction pour les acquisitions de biens et/ou de services effectuées pendant la période au cours de laquelle le numéro d'identification à la TVA était annulé, par inscription dans la première déclaration de TVA prévue à l'article 323 déposée après son identification à la TVA ou, selon le cas, dans une déclaration ultérieure, même si la facture ne comporte pas le numéro d'identification à la TVA de l'assujetti. Après avoir été identifiés à la TVA conformément à l'article 316, paragraphe 12, pour les livraisons de biens/prestations de services effectuées pendant la période au cours de laquelle le numéro d'identification à la TVA a été annulé, les assujettis émettent des factures indiquant séparément la [TVA] perçue pendant cette période, qui n'est pas inscrite dans la déclaration de TVA déposée conformément à l'article 323. »

16

Aux termes de l'article 316, paragraphes 12 et 14, du nouveau code des impôts :

« 12. La procédure d'annulation de l'identification à la TVA est définie par les règles procédurales en vigueur. Après l'annulation de l'identification à la TVA prononcée conformément au paragraphe 11, sous a) à e) et h), les autorités fiscales compétentes identifient l'assujetti à la TVA, à sa demande, de la manière suivante :

[...]

d)

dans la situation visée au paragraphe 11, sous e), sur le fondement d'une attestation sur l'honneur dont il ressort qu'il exercera des activités économiques. La date d'identification à la TVA de l'assujetti est celle de la notification de la décision d'identification à la TVA ;

[...]

14. Les assujettis se trouvant dans les situations visées au paragraphe 12 ne peuvent pas appliquer les dispositions relatives au plafond d'exonération pour les petites entreprises prévu à l'article 310 jusqu'à la date d'identification à la TVA et sont tenus d'appliquer les dispositions de l'article 11, paragraphes 6 et 8. »

17

L'article 297 du nouveau code des impôts dispose :

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

[...]

4. Tout assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

a)

les opérations taxées ;

b)

les opérations résultant d'activités économiques pour lesquelles le lieu de la livraison/prestation est considéré comme se trouvant à l'étranger, dans le cas où la taxe serait déductible si ces opérations avaient été effectuées en Roumanie ;

c)

les opérations exonérées, conformément aux articles 294, 295 et 296 ;

d)

les opérations exonérées conformément à l'article 292, paragraphe 2, sous a), points 1 à 5, et sous b), lorsque l'acquéreur ou le preneur est établi en dehors de l'Union européenne ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de l'Union européenne ainsi que pour les opérations effectuées par des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans le déroulement de telles opérations ;

[...]

6. Dans les conditions fixées par les règles établissant les modalités d'application, le droit à déduction de la taxe est accordé pour les acquisitions effectuées par un assujetti avant son identification à la TVA, conformément à l'article 316 ».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

18

Par décision du 30 avril 2014, l'identification à la TVA de Promexor a été annulée d'office au motif que ses déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs ne faisaient pas mention d'opérations soumises à la TVA. Privée de numéro d'identification valide, Promexor a néanmoins continué, à partir du mois de mai 2014, à émettre des factures hors TVA.

19

Au mois d'avril 2019, l'administration des finances publiques a notifié à Promexor un avis de contrôle fiscal qui visait la période allant du 1er avril 2014 au 31 décembre 2017. Afin d'échapper au paiement d'une amende pour défaut de dépôt, dans les délais prévus, de déclarations fiscales, Promexor a procédé au dépôt a posteriori des déclarations relatives à la TVA due par les assujettis dont le numéro d'identification à la TVA a été annulé conformément à l'article 153, paragraphe 10, de l'ancien code des impôts.

20

Sur la base de ces déclarations et sans procéder à des vérifications supplémentaires, l'administration des finances publiques a émis, le 19 avril 2019, un titre exécutoire sur le fondement duquel elle a engagé, contre Promexor, une procédure d'exécution forcée, avec délivrance, ce même 19 avril 2019, d'une injonction de payer la TVA.

21

À la suite du contrôle fiscal effectué le 11 juin 2019, l'administration des finances publiques a retenu, en ce qui concerne la période visée, que Promexor avait effectivement procédé au dépôt des déclarations relatives à la TVA. Le 31 juillet 2019, à savoir postérieurement à l'adoption du rapport de contrôle fiscal, mais avant l'échéance du délai de prescription du droit à déduction, Promexor a déposé des déclarations rectificatives faisant état d'un montant de TVA égal à zéro.

22

Par acte du 28 mai 2019, Promexor a saisi la Judec?toria Oradea (tribunal de première instance d'Oradea, Roumanie) d'un recours tendant, en particulier, à l'annulation du titre exécutoire et de l'injonction de payer du 19 avril 2019.

23

À l'appui de sa requête, Promexor a fait valoir que, en dépit de l'existence de voies visant à remédier aux conséquences d'une annulation du numéro d'identification à la TVA, à savoir la possibilité pour un assujetti de bénéficier rétroactivement, après une nouvelle identification à la TVA, de la déduction de la TVA pour toute la période durant laquelle il ne détenait pas de numéro d'identification, ces voies restaient en pratique inaccessibles. Dans de telles conditions, l'assujetti dont l'identification à la TVA a été annulée et qui, pour des raisons formelles, ne peut s'identifier de nouveau à la TVA ne disposerait d'aucun remède. De plus, Promexor faisait valoir que le maintien indéterminé, à la charge d'une personne morale dont le numéro d'identification à la TVA a été annulé, de l'obligation de verser la TVA perçue irait à l'encontre des principes établis par la jurisprudence de la Cour.

24

L'administration des finances publiques, pour sa part, a soutenu que la procédure d'exécution forcée était fondée et régulière. En effet, les déclarations relatives à la TVA due par les assujettis dont le numéro d'identification à la TVA a été annulé, telles que celles déposées par Promexor, auraient valeur de déclarations sur l'honneur, en application de la réglementation en vigueur. En ce qui concerne les déclarations rectificatives, l'administration des finances publiques a fait observer que celles-ci avaient été déposées à la suite de l'adoption du rapport de contrôle fiscal, de sorte que, selon la loi, aucune correction ne pouvait plus y être apportée.

25

La juridiction de renvoi relève, d'abord, que, en vertu de la réglementation nationale, l'assujetti dont l'identification à la TVA a été annulée ne dispose pas de droit à déduction de la TVA afférente aux acquisitions effectuées, mais reste soumis à l'obligation de payer la TVA perçue. Ensuite, elle indique que la réglementation nationale en vigueur n'établit aucune limite de temps en ce qui concerne l'obligation de perception de la TVA incombant à un tel assujetti. Enfin, elle ajoute que le droit à déduction de la TVA pourrait, certes, être exercé également de manière rétroactive, à la suite d'une nouvelle identification à la TVA. Toutefois, en l'occurrence, Promexor serait privée d'une telle possibilité, faute de satisfaire à une exigence formelle, étant donné que son administrateur aurait également la qualité d'associé d'une société soumise à une procédure d'insolvabilité.

26

Dans ces conditions, la Judec?toria Oradea (tribunal de première instance d'Oradea) a décidé de

surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Les dispositions de la directive [TVA] et le principe de neutralité fiscale s'opposent-ils à des règles nationales par lesquelles l'État membre impose, pour une durée indéterminée, à un ressortissant de percevoir la [TVA] et de la verser à l'État sans toutefois lui reconnaître le droit corrélatif à déduction de la TVA, au motif que son numéro de TVA a été annulé d'office, car les déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs/deux trimestres civils consécutifs n'auraient fait mention d'aucune opération relevant du champ d'application de la TVA ?

2)

Dans les circonstances du litige au principal, le principe de sécurité juridique, le principe de protection de la confiance légitime, le principe de proportionnalité et [le principe] de coopération loyale, tels qu'ils découlent de la directive [TVA], sont-ils compatibles avec une règle nationale ou une pratique de l'administration fiscale en vertu de laquelle, bien que l'État membre permette normalement à une personne morale dont le numéro de TVA a été annulé d'office d'obtenir, à sa demande, une nouvelle identification à la TVA, dans certaines circonstances concrètes, le contribuable ne peut pas demander une nouvelle identification à la TVA pour des raisons purement formelles et est tenu, pour une durée indéterminée, de percevoir la TVA et de la verser à l'État, sans toutefois se voir reconnaître le droit corrélatif à déduction de la TVA ?

3)

Dans les circonstances du litige au principal, le principe de sécurité juridique, le principe de protection de la confiance légitime, le principe de proportionnalité et [le principe de] coopération loyale, tels qu'ils découlent de la directive [TVA], doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils interdisent d'établir une obligation du contribuable de percevoir et de verser la TVA pour une durée indéterminée sans lui reconnaître le droit à déduction de la TVA, sans que l'autorité fiscale vérifie [le respect] des conditions matérielles du droit à déduction de la TVA et sans que le contribuable n'ait commis aucune fraude ? »

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

27

Le gouvernement roumain remet en cause la description du cadre juridique et factuel faite par la juridiction de renvoi et allègue que, si Promexor avait soumis une demande pour l'obtention d'un nouveau numéro d'identification à la TVA, l'administration des finances publiques lui en aurait attribué un. En conséquence, le gouvernement roumain considère que les questions préjudicielles devraient être déclarées irrecevables.

28

Il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (arrêt du 4 juin 2020, *Kancelaria Medius*, C-495/19, EU:C:2020:431, point 21 et jurisprudence citée).

29

Il s'ensuit que les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa propre responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Le rejet par la Cour d'une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 4 juin 2020, *Kancelaria Medius*, C-495/19, EU:C:2020:431, point 22 et jurisprudence citée).

30

En l'occurrence, il ne ressort pas de manière manifeste du dossier dont dispose la Cour que la situation de l'affaire au principal corresponde à l'une des hypothèses mentionnées au point précédent du présent arrêt. En particulier, même si la juridiction de renvoi n'a pas expressément cité la disposition nationale qui empêchait Promexor d'obtenir une nouvelle identification à la TVA, elle a néanmoins mentionné l'existence d'une telle disposition. En tout état de cause, il n'est pas contesté qu'une telle disposition existe et figure dans l'Ordinul pre?edintelui ANAF nr. 2856/2017 (arrêté du président de l'Agence nationale d'administration fiscale no 2856/2017). Or, il n'appartient pas à la Cour de revenir sur l'interprétation du droit national fournie par la juridiction de renvoi.

31

Partant, la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur les questions préjudicielles

32

Par ses questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 168, l'article 213, paragraphe 1, l'article 214, paragraphe 1, et l'article 273 de la directive TVA ainsi que le principe de neutralité de la TVA, lus à la lumière des principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de proportionnalité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale qui autorise une administration fiscale ayant annulé l'identification à la TVA d'un contribuable qui, pour six mois consécutifs, a déposé des déclarations de TVA dans lesquelles ne figurait aucune opération imposable d'obliger cet assujetti, lorsque qu'il poursuit son activité après l'annulation de son identification à la TVA, à percevoir la TVA sans pour autant pouvoir solliciter une nouvelle identification à la TVA et bénéficier du droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

En vue de répondre à cette question, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante 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. Le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive TVA 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. 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 et le système commun de la TVA garantit 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, en ce sens, arrêt du 7 mars 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, points 28 à 30 et jurisprudence citée).

En outre, le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de celle-ci en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (arrêt du 7 mars 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, point 31 et jurisprudence citée). Partant, si le refus du droit à déduction peut être justifié lorsque la violation des exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (voir, en ce sens, arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, point 46 et jurisprudence citée), un tel refus ne saurait être opposé lorsque l'administration compétente dispose de toutes les données nécessaires pour établir que les exigences de fond sont réunies (voir, en ce sens, arrêt du 11 décembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, points 44 et 45).

La Cour a par ailleurs retenu que, en particulier, l'identification à la TVA, prévue à l'article 214 de la directive TVA, ainsi que l'obligation pour l'assujetti de déclarer le commencement, le changement et la cessation de ses activités, prévue à l'article 213 de cette directive, ne constituent que des exigences formelles à des fins de contrôle, lesquelles ne peuvent pas remettre en cause, notamment, le droit à déduction de la TVA, dans la mesure où les conditions matérielles qui font naître ce droit sont remplies (arrêt du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, point 60 ainsi que jurisprudence citée).

La Cour en a conclu qu'un assujetti à la TVA ne saurait être empêché d'exercer son droit à déduction au motif qu'il ne se serait pas identifié à la TVA avant d'utiliser les biens acquis dans le cadre de son activité taxée (arrêt du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, point 61 ainsi que jurisprudence citée).

En particulier, dans une affaire concernant la même législation nationale que celle en cause au principal, la Cour a jugé que les articles 167 à 169 et 179, l'article 213, paragraphe 1, l'article 214, paragraphe 1, et l'article 273 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui permet à l'administration fiscale de refuser à un

assujetti le droit à déduction de la TVA lorsqu'il est établi que, en raison des manquements reprochés à ce dernier, l'administration fiscale n'a pu disposer des données nécessaires pour établir que les exigences de fond ouvrant droit à la déduction de la TVA acquittée en amont par ledit assujetti sont satisfaites ou que ce dernier a agi de manière frauduleuse pour pouvoir bénéficier de ce droit (voir, en ce sens, arrêt du 7 mars 2018, *Dobre*, C?159/17, EU:C:2018:161, point 42).

38

En l'occurrence, d'une part, la juridiction de renvoi considère qu'il n'y a pas eu de fraude à la TVA dans l'affaire au principal. Si cette absence de fraude devait être confirmée, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, le droit à déduction de la TVA acquittée en amont ne saurait, pour cette raison, être refusé à *Promexor*.

39

Dans le cadre de cette vérification, il incombera à la juridiction de renvoi de tenir compte du fait que, même si les manquements aux obligations formelles n'empêchent pas d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ouvrant droit à déduction de la TVA en amont sont satisfaites, de telles circonstances peuvent établir l'existence du cas le plus simple de fraude fiscale, dans lequel l'assujetti omet délibérément de satisfaire aux obligations formelles qui lui incombent en vue d'échapper au paiement de la taxe (voir, en ce sens, arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, point 55).

40

D'autre part, la juridiction de renvoi indique que, tout en étant privée du droit à déduction de la TVA acquittée en amont, en raison du fait que l'administration des finances publiques n'a pas vérifié si les conditions de fond pour pouvoir prétendre à cette déduction étaient remplies, *Promexor* restait tenue de prélever la TVA due sur ses opérations taxées et était dans l'impossibilité, pour des raisons purement formelles, d'obtenir une nouvelle identification à la TVA.

41

À cet égard, il importe de rappeler que, s'il résulte du libellé des articles 213 et 214 de la directive TVA que les États membres disposent d'une certaine marge d'appréciation lorsqu'ils adoptent des mesures pour assurer l'identification des assujettis aux fins de la TVA, cette marge d'appréciation ne saurait être illimitée, de sorte qu'un État membre ne saurait refuser d'attribuer à un assujetti un numéro individuel sans motif légitime (voir, en ce sens, arrêt du 14 mars 2013, *Ablessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, points 22 et 23). En particulier, si les États membres ont un intérêt légitime à prendre les mesures appropriées pour protéger leurs intérêts financiers et lutter contre la fraude, l'évasion fiscale ainsi que les abus éventuels, et s'ils peuvent donc tout aussi légitimement prévoir, conformément à l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA, des mesures aptes à empêcher l'usage abusif des numéros d'identification, en particulier par des entreprises dont l'activité et, par conséquent, la qualité d'assujetti seraient purement fictives, ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude et elles ne doivent pas systématiquement remettre en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de cette taxe (voir, en ce sens, arrêt du 14 mars 2013, *Ablessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, points 28 et 30).

42

Or, le fait pour une administration fiscale de subordonner, en s'appuyant sur la législation

nationale, le droit à déduction de la TVA au respect d'obligations formelles, telles que l'identification à la TVA, sans prendre en compte les exigences de fond et, notamment, comme tel est le cas en l'occurrence ainsi que l'indique la juridiction de renvoi, sans s'interroger sur le point de savoir si celles-ci sont satisfaites, va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 45 et jurisprudence citée). La même conclusion s'impose, au regard de la jurisprudence rappelée au point 41 du présent arrêt, dans le cas où une administration fiscale, en application de la législation nationale, décide, de manière systématique, de ne pas attribuer de numéro d'identification à la TVA à un assujetti pour la seule raison que son administrateur est associé à une autre société soumise à une procédure d'insolvabilité, sans pour autant évaluer s'il existe un risque pour l'exacte perception de la TVA ou un risque de fraude.

43

Toutefois, il appartient, en définitive, à la juridiction de renvoi d'apprécier la compatibilité de la législation nationale et de son application par l'administration des finances publiques avec les exigences mentionnées aux points 41 et 42 du présent arrêt, eu égard à l'ensemble des circonstances de l'affaire au principal.

44

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question préjudicielle que l'article 168, l'article 213, paragraphe 1, l'article 214, paragraphe 1, et l'article 273 de la directive TVA ainsi que le principe de neutralité de la TVA, lus à la lumière des principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de proportionnalité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, dans le cas où l'identification d'un assujetti à la TVA a été annulée en raison de l'absence de mention d'opérations imposables dans ses déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs mais où cet assujetti poursuit son activité nonobstant cette annulation, à une législation nationale qui permet à l'administration fiscale compétente d'imposer à cet assujetti de percevoir la TVA due sur ses opérations taxées, pourvu qu'il puisse solliciter une nouvelle identification à la TVA et déduire la TVA acquittée en amont. La circonstance que l'administrateur de l'assujetti soit associé à une autre société faisant l'objet d'une procédure d'insolvabilité ne saurait, en tant que telle, être avancée pour refuser systématiquement à cet assujetti une nouvelle identification à la TVA.

Sur les dépens

45

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 (huitième chambre) dit pour droit :

L'article 168, l'article 213, paragraphe 1, l'article 214, paragraphe 1, et l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, ainsi que le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), lus à la lumière des principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de proportionnalité, doivent être

interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, dans le cas où l'identification d'un assujetti à la TVA a été annulée en raison de l'absence de mention d'opérations imposables dans ses déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs mais où cet assujetti poursuit son activité nonobstant cette annulation, à une législation nationale qui permet à l'administration fiscale compétente d'imposer à cet assujetti de percevoir la TVA due sur ses opérations taxées, pourvu qu'il puisse solliciter une nouvelle identification à la TVA et déduire la TVA acquittée en amont. La circonstance que l'administrateur de l'assujetti soit associé à une autre société faisant l'objet d'une procédure d'insolvabilité ne saurait, en tant que telle, être avancée pour refuser systématiquement à cet assujetti une nouvelle identification à la TVA.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le roumain.