

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

18 octobre 2012 (*)

«Fiscalité – TVA – Droit à déduction – Apport en nature – Destruction de biens immobiliers – Nouvelles constructions – Régularisation»

Dans l'affaire C-234/11,

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 3 mai 2011, parvenue à la Cour le 16 mai 2011, dans la procédure

TETS Haskovo AD

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA COUR (troisième chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta (rapporteur), faisant fonction de président de la troisième chambre, MM. K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz, et D. Sváby, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. K. Sztranc-S?awiczek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 mai 2012,

considérant les observations présentées:

- pour TETS Haskovo AD, par Me M. Dimitrov, advokat,
- pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par M. S. Avramov,
- pour le gouvernement bulgare, par MM. Y. Atanasov et T. Ivanov, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mme C. Soulay et M. D. Roussanov, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 juin 2012,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 185 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, ci-après la «directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant TETS Haskovo AD (ci-après «TETS Haskovo») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et Gestion de l'exécution» pour la ville de Varna, de l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes, ci-après le «Direktor»), au sujet de la régularisation d'une déduction de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le droit de l'Union

3 L'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive dispose:

«À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.»

4 L'article 168 de la directive prévoit:

«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;

[...]»

5 L'article 184 de la directive prévoit que la déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer.

6 L'article 185 de la directive est libellé comme suit:

«1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons [...]

En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation.»

7 L'article 186 de la directive dispose que les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185 de celle-ci.

Le droit bulgare

- 8 La loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV no 63, du 4 août 2006, ci-après le «ZDDS») est en vigueur depuis le 1er janvier 2007.
- 9 L'article 5 du ZDDS prévoit:
- «Constitue un bien au sens de la présente loi tout bien meuble ou immeuble, ce qui inclut l'énergie électrique, le gaz, l'eau, la chaleur ou le froid et les objets similaires, ainsi que les logiciels standard.»
- 10 L'article 6, paragraphe 1, du ZDDS dispose:
- «La livraison de biens au sens de la présente loi s'entend du transfert du droit de propriété ou d'un autre droit réel sur les biens.»
- 11 Aux termes de l'article 10 du ZDDS:
- «(1) N'est pas une livraison de bien ni une prestation de service une livraison au cessionnaire par la personne qui subit une transformation, par l'aliénateur ou par l'apporteur, qui résulte de:
- [...]
3. La réalisation d'un apport en nature à une société commerciale.
- (2) Dans les cas prévus au paragraphe précédent, la personne qui reçoit les biens et les services succède à l'ensemble des droits et obligations y relatifs en vertu de la présente loi, notamment au droit à déduction de la TVA payée en amont, ainsi qu'à l'obligation de régulariser la déduction de la TVA versée en amont.
- [...]»
- 12 En dehors des cas de modification de l'assiette de l'impôt et du changement du type de livraison, les régularisations de l'exercice du droit à déduction sont régies par l'article 79 du ZDDS, qui prévoit:
- «[...]
- (3) Lors de la destruction, de la constatation d'absence ou de la mise au rebut des biens, ou à l'occasion d'un changement de leur affectation tel qu'il n'est plus possible de déduire la TVA en amont, tout assujetti ayant intégralement ou partiellement déduit la TVA en amont sur des biens produits, achetés, acquis ou importés, facture une taxe d'un montant équivalent à celui de la TVA déduite au titre de la taxe acquittée en amont, taxe dont il est également redevable.
- (4) La régularisation [...] est effectuée et constatée par procès-verbal pendant la période fiscale au cours de laquelle les conditions d'une telle régularisation sont apparues.
- [...]
- (6) [...] l'assujetti est redevable d'une taxe pour les biens ou les services qui sont des biens d'investissement selon la loi relative à l'impôt sur les sociétés [...]»
- 13 Les limitations aux régularisations sont prévues à l'article 80, paragraphe 2, du ZDDS dans les termes suivants:

«Les régularisations en vertu de l'article 79, paragraphe 3, ne sont pas effectuées en cas de:

1. destruction, disparition ou détérioration causées par un cas de force majeure, de même qu'en cas de destruction de produits soumis à accises et faisant l'objet d'un contrôle administratif conformément à la loi sur les droits d'accises et les entrepôts fiscaux;
2. destruction, disparition ou détérioration causées par des pannes ou des catastrophes au sujet desquelles la personne concernée est en mesure de prouver qu'elles ne sont pas de son fait;

[...]

4. défaut technique dans les limites de tolérance prévues, définies par la documentation technique concernant chaque procédure ou activité;
5. détérioration en raison du dépassement de la date de péremption, définie conformément aux exigences légales;
6. détérioration d'actifs corporels immobilisés au sens de la loi sur la comptabilité, lorsque leur valeur inscrite au bilan est inférieure à 10 % de leur coût d'acquisition.

[...]

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 TETS Haskovo a pour activité principale la production d'électricité ainsi que le transport et la distribution de chaleur. Elle exploite une centrale thermoélectrique située à Haskovo (Bulgarie).

15 Le 2 avril 2008, Finans inzhenering AD (ci-après «Finans inzhenering») a acheté à la commune de Haskovo un complexe immobilier comprenant notamment trois bâtiments destinés à la production d'énergie (tour de refroidissement, cheminée et bâtiment de production). Cet achat a été soumis à la TVA.

16 Le 4 juillet 2008, TETS Haskovo a fait l'objet d'une augmentation de son capital social au moyen d'un apport en nature constitué de ce complexe immobilier appartenant à Finans inzhenering, lequel avait été racheté à la commune de Haskovo.

17 L'opération d'apport effectuée par Finans inzhenering a été considérée par le service des recettes de la direction territoriale de l'agence nationale des recettes publiques de la ville de Varna comme ne constituant pas une livraison de biens, cette société ayant transféré un ensemble d'immeubles correspondant à une universalité de biens.

18 Le 29 juillet 2009, TETS Haskovo a obtenu un permis de construire dans le cadre d'un projet de modernisation de la centrale thermoélectrique de Haskovo, impliquant la démolition d'une partie des immeubles apportés au capital de cette entreprise par Finans inzhenering, à savoir une tour de refroidissement, une cheminée et un bâtiment de production. Les travaux de démolition, qui ont eu lieu entre le 1er janvier et le 28 février 2010, ont été réalisés par une autre société. Les déchets métalliques provenant de cette démolition ont été revendus, cette revente donnant lieu à des opérations soumises à la TVA.

19 Au cours du mois d'avril 2010, TETS Haskovo a fait l'objet d'un contrôle fiscal pour la période allant du 1er novembre 2009 au 28 février 2010. Dans ce cadre, il a été constaté que, avant d'être apportés au capital de TETS Haskovo, les immeubles concernés avaient été achetés par Finans inzhenering, laquelle avait déjà déduit le montant de TVA acquittée à l'occasion de la

réalisation de cet achat.

20 Au vu de ces constatations et eu égard, notamment, au fait qu'une partie des bâtiments en cause au principal avait fait l'objet d'une démolition, le service des recettes de la direction territoriale de l'agence nationale des recettes publiques de la ville de Varna a considéré que les conditions requises pour procéder à une régularisation de la TVA déduite, au titre de la taxe payée en amont, par Finans inzhenering, étaient réunies.

21 Par un avis d'imposition rectificatif, du 19 juillet 2010, ledit service a considéré que TETS Haskovo, en sa qualité de cessionnaire des droits et obligations de Finans inzhenering, était redevable d'une somme de 1 265 581 BGN, au titre de la régularisation de la déduction de la TVA opérée par cette dernière société, et des intérêts sur cette somme, pour un montant de 45 606 BGN.

22 Cet avis d'imposition rectificatif a fait l'objet d'un recours devant le Direktor, TETS Haskovofaisant valoir qu'il n'y avait pas lieu de procéder à une régularisation, dans la mesure où la démolition des bâtiments concernés avait pour objet de remplacer ces derniers par de nouveaux bâtiments devant servir à réaliser des opérations imposables. Le 1er décembre 2010, le Direktor a rejeté le recours.

23 TETS Haskovo s'est alors pourvu en justice, devant l'Administrativen sad Varna, contre ladite décision.

24 Cette juridiction expose que la législation nationale établit une distinction entre la destruction volontaire d'actifs et celle ayant une cause extérieure, l'assujetti n'étant dispensé de la régularisation que dans le second cas. Dans ces conditions, l'Administrativen sad Varna a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Comment faut-il interpréter la notion de 'destruction d'actif' au sens de l'article 185, paragraphe 2, de la directive [...] et les motifs et/ou les conditions d'exécution de la destruction importent-ils aux fins de la régularisation de la TVA déduite en amont lors de l'acquisition de l'actif?

2) Faut-il interpréter la démolition dûment prouvée d'actifs d'une entreprise, dans le seul but d'en créer de nouveaux, plus modernes, ayant la même destination, comme une 'modification des éléments déterminant la somme à déduire' au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive [...]?

3) Faut-il interpréter l'article 185, paragraphe 2, de la directive [...] comme permettant aux États membres de prévoir des régularisations en cas de destruction d'un actif lorsque l'acquisition de ce dernier n'a pas donné lieu à un paiement ou bien qu'elle a donné lieu à un paiement partiel?

4) Faut-il interpréter l'article 185, paragraphes 1 et 2, de la directive [...] en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que les articles 79, paragraphe 3, et 80, paragraphe 2, point 1, du [ZDDS], qui prévoit une régularisation de la TVA déduite en amont en cas de destruction d'un actif pour lequel le montant principal et la TVA facturée ont été payés en totalité, et qui subordonne l'absence de régularisation de la TVA en amont à une autre condition que la réalisation du paiement?

5) Faut-il interpréter l'article 185, paragraphe 2, de la directive [...]en ce sens qu'il exclut la possibilité de régulariser la TVA en amont déjà déduite en cas de démolition de bâtiments, réalisée dans le seul but de construire à leur place de nouveaux bâtiments plus modernes, ayant la même destination, et servant à des livraisons ouvrant droit à la déduction de la TVA en amont?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la deuxième question

25 Par sa deuxième question, à laquelle il convient de répondre en premier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 185, paragraphe 1, de la directive doit être interprété en ce sens qu'une destruction, telle que celle en cause au principal, de plusieurs bâtiments destinés à la production d'énergie et leur remplacement par des bâtiments plus modernes ayant la même finalité constituent une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction de la TVA opérée au titre de la taxe payée en amont, intervenue postérieurement à la déclaration de TVA, et, dès lors, entraînent une obligation de régulariser ladite déduction.

26 Afin de répondre à cette question, il importe de relever, à titre liminaire, que ce sont les articles 184 à 186 de la directive qui constituent le régime applicable pour ce qui est de la naissance d'un éventuel droit de l'administration fiscale à exiger une régularisation de la part d'un assujetti, y compris en ce qui concerne la régularisation de déductions relatives à des biens d'investissement.

27 Il y a lieu de rappeler, en outre, que le régime de déductions établi par la directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Ainsi, le système commun de TVA cherche à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêt du 22 mars 2012, Klub, C-153/11, point 35 et jurisprudence citée).

28 Il résulte de l'article 168 de la directive que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien, utilise le bien pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien. Ce droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, soit lors de la livraison des biens (voir arrêt Klub, précité, point 36 et jurisprudence citée).

29 En ce qui concerne l'incidence éventuelle sur ladite déduction d'événements survenus postérieurement à cette dernière, il ressort de la jurisprudence que l'utilisation qui est faite des biens ou des services, ou qui est envisagée pour ceux-ci, détermine l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit et l'étendue d'éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes, lesquelles doivent être effectuées dans les conditions prévues aux articles 185 à 187 de la directive (voir, en ce sens, arrêt du 15 décembre 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. p. I-11087, point 54 et jurisprudence citée).

30 En effet, le mécanisme de régularisation prévu par lesdits articles de la directive fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par celle-ci.

31 Il importe de souligner, à cet égard, que les règles prévues par la directive en matière de régularisation visent à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la TVA, de sorte que les opérations effectuées au stade antérieur continuent à donner lieu au droit de déduction dans la seule mesure où elles servent à fournir des prestations soumises à une telle

taxe. Par lesdites règles, la directive a ainsi pour objectif d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval (voir arrêt *Centralan Property*, précité, point 57).

32 En ce qui concerne la naissance d'une éventuelle obligation de régularisation de la déduction de la TVA effectuée au titre de la taxe payée en amont, l'article 185, paragraphe 1, de la directive établit le principe selon lequel une telle régularisation doit notamment être opérée lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant de ladite déduction sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA.

33 Dans ces conditions, se pose la question de savoir si, dans une affaire telle que celle au principal, où la démolition de biens immobiliers a été réalisée dans le cadre de la modernisation d'une centrale thermique et en vue de la poursuite d'activités économiques ayant pour objet la production d'énergie, il convient de constater l'existence de telles modifications, au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive, et si, par conséquent, le principe même du mécanisme de régularisation est applicable.

34 À cet égard, dans une situation telle que celle en cause au principal, le remplacement de structures vétustes par des bâtiments plus modernes ayant la même fonction et, par conséquent, l'utilisation de ces derniers pour des opérations taxables en aval ne rompent aucunement le lien direct existant entre l'acquisition des bâtiments concernés en amont, d'une part, et les activités économiques réalisées par la suite par l'assujetti, d'autre part. L'acquisition des immeubles en cause, puis leur destruction en vue de leur modernisation peuvent, ainsi, être considérées comme une suite d'opérations liées entre elles ayant pour objet l'accomplissement d'opérations taxables au même titre que l'achat d'immeubles neufs et l'utilisation directe de ceux-ci.

35 Cette interprétation s'impose à plus forte raison dans des circonstances où les bâtiments acquis n'ont été que partiellement détruits, que de nouveaux bâtiments ont été construits sur les mêmes terrains, acquis précédemment, et que certains déchets provenant de la démolition des anciens bâtiments ont été revendus, ces reventes ayant d'ailleurs donné lieu à des opérations taxables en aval.

36 Dans ces conditions, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 185, paragraphe 1, de la directive doit être interprété en ce sens qu'une destruction, telle que celle en cause au principal, de plusieurs bâtiments destinés à la production d'énergie et leur remplacement par des bâtiments plus modernes ayant la même finalité ne constituent pas une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction de la TVA opérée au titre de la taxe payée en amont, intervenue postérieurement à la déclaration de TVA, et, dès lors, n'entraînent pas une obligation de régulariser cette déduction.

37 Eu égard à la réponse apportée à la deuxième question, qui exclut la possibilité d'une modification des éléments pertinents au regard de la TVA dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, il n'y a pas lieu de répondre aux autres questions posées.

Sur les dépens

38 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 (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 185, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens

qu'une destruction, telle que celle en cause au principal, de plusieurs bâtiments destinés à la production d'énergie et leur remplacement par des bâtiments plus modernes ayant la même finalité ne constituent pas une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée opérée au titre de la taxe payée en amont, intervenue postérieurement à la déclaration de taxe sur la valeur ajoutée, et, dès lors, n'entraînent pas une obligation de régulariser cette déduction.

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.