Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

12 juillet 2012 (*)

«TVA – Directive 2006/112/ CE – Droit à déduction – Délai de forclusion pour l'exercice du droit à déduction de la TVA – Principe d'effectivité – Refus du droit à déduction de la TVA – Principe de neutralité fiscale»

Dans l'affaire C-284/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Bulgarie), par décision du 25 mai 2011, parvenue à la Cour le 8 juin 2011, dans la procédure

EMS-Bulgaria Transport OOD

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), président de chambre, MM. U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev et C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 21 mars 2012,

considérant les observations présentées:

– pour EMS-Bulgaria Transport OOD, par Me N. Nikolov, advokat,

– pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, par Mme E. Raycheva et M. G. Arnaudov, en qualité d'agents,

– pour le gouvernement bulgare, par M. T. Ivanov et Mme E. Petranova, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios et M. D. Roussanov, 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 179, 180 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 L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»), ainsi que des principes

d’effectivité et de neutralité fiscale.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un recours introduit par EMS-Bulgaria Transport OOD (ci-après «EMS») contre un avis de redressement fiscal émis à la suite du refus, par les autorités fiscales, du droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

3 L’article 20, premier alinéa, de la directive TVA énonce:

«Est considérée comme ‘acquisition intracommunautaire de biens’ l’obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d’un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l’acquéreur, par le vendeur, par l’acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l’expédition ou du transport du bien.»

4 L’article 68 de cette directive dispose:

«Le fait générateur de la taxe intervient au moment où l’acquisition intracommunautaire de biens est effectuée.

L’acquisition intracommunautaire de biens est considérée comme effectuée au moment où la livraison de biens similaires sur le territoire de l’État membre est considérée comme effectuée.»

5 Aux termes de l’article 69 de ladite directive:

«1. Pour les acquisitions intracommunautaires de biens, la taxe devient exigible le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

2. Par dérogation au paragraphe 1, la taxe devient exigible lors de l’émission de la facture prévue à l’article 220, lorsque cette facture a été émise avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.»

6 L’article 167 de la directive TVA prévoit:

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

7 L’article 168 de cette directive énonce:

«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:

[…]

c) la TVA due pour les acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l’article 2, paragraphe 1, point b) i);

[…]»

8 Aux termes de l’article 179 de ladite directive:

«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.

Toutefois, les États membres peuvent obliger les assujettis qui effectuent des opérations occasionnelles visées à l'article 12 à n'exercer le droit à déduction qu'au moment de la livraison.»

9 L'article 180 de la directive TVA dispose:

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

10 L'article 182 de cette directive énonce:

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

11 L'article 213 de ladite directive prévoit:

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

[…]

2. Sans préjudice des dispositions du paragraphe 1, premier alinéa, tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens non soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, doit déclarer qu'il effectue de telles acquisitions lorsque les conditions pour ne pas les soumettre à la taxe, prévues audit article, ne sont plus remplies.»

12 Aux termes de 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.»

13 L'article 273 de la directive TVA dispose:

«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 bulgare

14 L’article 6, paragraphe 2, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV no 63, du 4 août 2006), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le «ZDDS»), énonce:

«Aux fins de la présente loi, on entend également par ‘livraison d’un bien’:

1) le transfert du droit de propriété ou d’un autre droit réel sur le bien à la suite d’une demande ou d’un acte d’une autorité étatique ou locale ou en vertu d’une loi moyennant une indemnisation;

2) la remise matérielle d’un bien en vertu d’un contrat prévoyant le transfert du droit de propriété dont il fait l’objet, en présence d’une condition suspensive ou d’un terme;

3) la remise matérielle d’un bien en vertu d’un contrat de crédit-bail prévoyant expressément le transfert du droit de propriété dont il fait l’objet, la présente disposition n’étant pas applicable lorsque le contrat de crédit-bail ne prévoit qu’une option de transfert de la propriété sur le bien;

4) la remise matérielle d’un bien à une personne agissant en son nom et pour le compte d’autrui.»

15 Conformément à l’article 13, paragraphe 1, du ZDDS, l’acquisition intracommunautaire est entendue comme étant l’acquisition du droit de propriété sur des biens ainsi que la réception matérielle de biens dans les cas visés à l’article 6, paragraphe 2, du ZDDS, qui sont envoyés ou transportés vers le territoire du pays à partir du territoire d’un autre État membre, lorsque le fournisseur est un assujetti enregistré aux fins de la TVA dans un autre État membre.

16 Aux termes de l’article 25 du ZDDS:

«1. Au sens de la présente loi, on entend par ‘fait générateur’, la livraison de biens ou la prestation de services réalisée par l’assujetti au sens de la présente loi, l’acquisition intracommunautaire de biens et l’importation de biens conformément à l’article 16.

2. Le fait générateur intervient à la date du transfert de la propriété du bien ou à celle de la prestation de service.

3. Outre les cas visés au paragraphe 2, le fait générateur intervient:

1) à la date à laquelle le bien est effectivement transféré conformément à l’article 6, paragraphe 2, de la présente loi, à l’exception des cas visés au paragraphe 6;

[…]

6. Lorsque, avant l’intervention d’un fait générateur au sens des paragraphes 2, 3 ou 4, a lieu un paiement d’avance partiel ou total d’une livraison, la taxe est due au moment de la réception du paiement (sur le montant du paiement), sauf si la réception du paiement est en lien avec une livraison intracommunautaire. Dans ce cas, la taxe est considérée comme étant incluse dans le montant du paiement réalisé.»

17 L’article 63 du ZDDS prévoit:

«1. En cas d’acquisition intracommunautaire, le fait générateur intervient à la date à laquelle le fait générateur interviendrait s’il s’agissait d’une livraison dans le territoire du pays.

[…]

3. Pour les acquisitions intracommunautaires, la taxe devient exigible le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur conformément aux paragraphes 1 et 2.

4. Nonobstant le paragraphe 3, la taxe devient exigible lors de l’émission de la facture lorsque cette facture a été émise avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.»

18 Il résulte de l’article 70, paragraphe 4, du ZDDS que l’intéressé enregistré en vertu de l’article 99 du ZDDS n’a pas le droit au crédit de TVA.

19 L’article 71 du ZDDS dispose:

«L’intéressé exerce son droit à déduction de TVA lorsqu’il a rempli l’une des conditions suivantes:

[…]

5. l’intéressé dispose d’un document répondant aux exigences de l’article 114, d’un justificatif conforme à l’article 117 et remplit les conditions visées à l’article 86 — en cas d’acquisition intracommunautaire.»

20 Aux termes de l’article 72 du ZDDS:

«1. L’intéressé enregistré conformément à la présente loi peut exercer son droit à déduire la TVA dans la période fiscale au cours de laquelle ce droit a pris naissance ou dans l’une des trois périodes fiscales suivantes.

2. L’intéressé exerce le droit visé au paragraphe 1 en:

1) incluant le montant du crédit de TVA calculé lors du résultat d’une période fiscale visée au paragraphe 1 dans la déclaration visée à l’article 125 relative à la même période fiscale;

2) inscrivant le document visé à l’article 71 dans le registre des achats visé à l’article 124 pour la période fiscale prévue au point 1.»

21 L’article 99 du ZDDS énonce:

«1. Tout assujetti, ou toute personne morale non assujettie, qui n’est pas enregistré en vertu des articles 96, 97, 98, 100, paragraphes 1 et 3 et 102, qui réalise une acquisition intracommunautaire de biens est soumis à l’obligation d’enregistrement conformément à la présente loi.

2. Le paragraphe 1 ne s’applique pas lorsque la valeur totale des acquisitions intracommunautaires imposables de l’année calendaire en cours ne dépasse pas 20 000 BGN.

3. Les personnes visées au paragraphe 2 doivent déposer une demande d’enregistrement visée dans la présente loi au plus tard sept jours avant la date du fait générateur de l’acquisition à partir de laquelle la valeur totale des acquisitions intracommunautaires imposables dépasse 20 000 BGN. Toute acquisition intracommunautaire à partir de laquelle est dépassé ce seuil est taxée

conformément à la présente loi.

4. La valeur visée au paragraphe 2 est la somme totale des acquisitions intracommunautaires imposables à l'exception des acquisitions de moyens de transport neufs et de marchandises soumises à accises, nettes de la [TVA] due ou acquittée dans l'État membre à partir duquel les marchandises ont été transportées ou envoyées.

5. Le paragraphe 1 ne s'applique pas:

1) aux personnes visées à l'article 168 qui acquièrent des moyens de transport neufs;

2) aux personnes visées à l'article 2, point 4 (réalisant une acquisition intracommunautaire de biens soumis à accises).

6. Toute personne enregistrée sur la base du présent article qui relève de l'enregistrement obligatoire en vertu des articles 96, 97 et 98 ou de l'enregistrement facultatif en vertu de l'article 100, paragraphes 1 et 3, est enregistrée selon les modalités et les délais applicables à l'enregistrement obligatoire ou à l'enregistrement facultatif.»

22 Conformément à l'article 100, paragraphes 1 et 2, du ZDDS, tout assujetti qui n'est pas soumis à l'enregistrement obligatoire en vertu respectivement des articles 96, paragraphe 1 (chiffre d'affaires imposable d'au moins 50 000 BGN dans les douze mois consécutifs précédant le mois en cours) et 99, paragraphe 1, du ZDDS peut s'enregistrer conformément à la présente loi.

23 Aux termes de l'article 73a du ZDDS, en vigueur à partir du 1er janvier 2009:

«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 TVA s'exerce pendant la période fiscale au cours de laquelle la taxe est devenue exigible […]»

24 Le paragraphe 18 des dispositions transitoires et finales de la loi modifiant et complétant le ZDDS, en vigueur également à partir du 1er janvier 2009, prévoit:

«1. Les personnes enregistrées, destinataires de la livraison ou importateurs débiteurs de la taxe en tant qu'assujettis au sens du chapitre 8 avant l'entrée en vigueur de la présente loi, qui, à cette date, n'ont pas acquitté la taxe conformément à l'article 86, paragraphe 1 et/ou qui n'ont pas exercé leur droit au crédit de TVA, peuvent acquitter la taxe ou exercer leur droit à déduire la TVA dans les quatre mois qui suivent l'entrée en vigueur de la présente loi.

2. Lorsque les personnes visées au paragraphe 1 ont déduit la TVA après le délai visé à l'article 72, paragraphe 1, les droits au crédit de TVA sont considérés comme étant exercés régulièrement.

3. Le paragraphe 2 et l'article 73a s'appliquent aux procédures administratives et judiciaires en cours à la date de l'entrée en vigueur de la loi.

[…]»

25 L’article 72, paragraphe 1, du ZDDS, dans sa version applicable à partir du 1er janvier 2010, prévoit:

«La personne enregistrée conformément à la présente loi peut exercer son droit à déduction de TVA pour la période fiscale au cours de laquelle ce droit a pris naissance ou pour l’une des douze périodes fiscales suivantes.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

26 Il ressort de la décision de renvoi que Marcotran International Transport C.A., société établie en Espagne, a vendu, le 14 novembre 2008, des camions et des tracteurs routiers d’occasion à EMS, établie en Bulgarie. Ce fournisseur espagnol a émis à cette occasion dix factures intitulées «vente de camions/tracteurs routiers/d’occasion» et déclaré une livraison intracommunautaire dans la base de données électronique du système d’échange d’informations en matière de TVA (VIES) («VAT Information Exchange System»).

27 Il ressort également de cette décision que, le 22 décembre 2008, EMS a présenté une demande d’enregistrement volontaire à la TVA, conformément à l’article 100, paragraphe 1, du ZDDS, et que l’enregistrement a été réalisé le 12 janvier 2009.

28 Au mois de juin 2009, EMS a émis dix justificatifs d’acquisitions intracommunautaires, conformément à l’article 117 du ZDDS, appliqué conjointement avec l’article 84 du ZDDS. Elle a acquitté la taxe due et exercé son droit à déduction. Les règles de l’autoliquidation ont été appliquées.

29 Selon la décision de renvoi, les autorités fiscales ont considéré que, le 14 novembre 2008, EMS avait réalisé une acquisition intracommunautaire de biens qui, n’étant ni des moyens de transport neufs ni des produits soumis à accises, ne relevaient pas de l’exception visée à l’article 99, paragraphe 5, du ZDDS. La valeur totale des acquisitions intracommunautaires dépassant 20 000 BGN et, pour chacune des dix factures, la valeur imposable de l’acquisition intracommunautaire étant supérieure à 20 000 BGN, EMS serait soumise à l’obligation d’enregistrement à la TVA au titre de l’article 99, paragraphe 1, du ZDDS et devrait acquitter la TVA sur la valeur totale de l’acquisition intracommunautaire, en vertu des articles 86 et 99, paragraphe 3, de la même loi, soit la somme de 229 548,50 BGN. La liquidation a été effectuée au mois de juin 2009 et non au mois de novembre 2008.

30 En raison de ce retard, EMS a été tenue de payer une somme de 18 250,38 BGN au titre des intérêts de retard.

31 En outre, les autorités fiscales ont refusé à EMS, en application de l’article 70, paragraphe 4, du ZDDS, le bénéfice du droit à déduction de la TVA, au motif que ledit droit a été exercé en dehors du délai prévu à l’article 72, paragraphe 1, du ZDDS et que le paragraphe 18 des dispositions transitoires et finales de la loi modifiant et complétant le ZDDS, en vigueur au 1er janvier 2009, ne trouvait pas à s’appliquer.

32 Tant le recours administratif devant le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv que celui introduit devant l’Administrativen sad - grad Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv) ont été rejetés.

33 Selon cette dernière juridiction, l’article 73a du ZDDS est une disposition matérielle qui s’applique depuis le 1er janvier 2009. Son effet rétroactif est prévu au paragraphe 18, premier alinéa, des dispositions transitoires et finales de la loi modifiant et complétant le ZDDS, également

entrée en vigueur le 1er janvier 2009. Ce paragraphe permet aux personnes enregistrées d'acquitter la taxe et d'exercer leur droit à déduction dans les quatre mois suivant l'entrée en vigueur de la loi modificative, dès lors que la TVA a pris naissance avant ladite entrée en vigueur. Dans la mesure où EMS n'était pas enregistrée à la date d'entrée en vigueur dudit paragraphe 18, elle ne saurait se prévaloir de cette disposition et n'aurait donc pas le droit de déduire la TVA.

34 La juridiction de renvoi souligne cependant qu'EMS s'est vu refuser le droit à déduction de la TVA non pas pour défaut d'enregistrement à la TVA mais pour non-respect du délai de forclusion.

35 EMS s'est pourvue en cassation contre cet arrêt devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême).

36 Cette juridiction considère qu'il y a eu une acquisition intracommunautaire et que la taxe est devenue exigible le 14 novembre 2008, lorsque les factures ont été émises. La circonstance que, à cette date, EMS n'était pas enregistrée conformément au ZDDS ne signifierait pas qu'il n'y ait pas eu d'acquisition intracommunautaire.

37 Le Varhoven administrativen sad souligne que le fait de devoir être enregistré conformément au ZDDS pour exercer le droit à la déduction de la TVA repose notamment sur l'article 72, paragraphe 1, de cette loi.

38 Il ressort, en outre, de la décision de renvoi que, conformément au nouvel article 73a du ZDDS, entré en vigueur le 1er janvier 2009, le législateur bulgare vise à ne pas limiter excessivement l'exercice du droit à déduction lorsqu'il est question d'autoliquidation, en permettant l'exercice de ce droit même sans avoir respecté le délai prévu à l'article 72 de cette même loi, dès lors que l'administration fiscale dispose des informations nécessaires et que l'intéressé, en tant que destinataire de la livraison, est celui qui doit payer la TVA. En l'espèce, les autorités fiscales disposeraient sans conteste de ces informations qui seraient, d'ailleurs, présentes dans la comptabilité d'EMS.

39 La juridiction de renvoi précise, enfin, que le nouveau délai pendant lequel les assujettis à la taxe peuvent exercer leur droit à déduction résultant de la modification de l'article 72, paragraphe 1, du ZDDS entrée en vigueur le 1er janvier 2010 — à savoir douze périodes fiscales qui suivent celle au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance au lieu de trois périodes — signifie que le délai de forclusion précédent était trop court et rendait l'exercice du droit à déduction difficile.

40 Selon la juridiction de renvoi, ce délai a été raccourci en l'espèce dans la mesure où EMS a dû s'enregistrer aux fins de la TVA avant d'exercer son droit à déduction alors que le délai de forclusion avait déjà commencé à courir. Ainsi, selon cette même juridiction, EMS n'a disposé que d'un mois pour exercer son droit à déduction.

41 C'est dans ces conditions que le Varhoven administrativen sad a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 179, paragraphe 1, 180 et 273 de la directive [TVA] et le principe d'effectivité en ce qui concerne la fiscalité indirecte, commenté dans l'arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, Rec. p. I-3457), doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à un délai de forclusion tel que celui de la présente espèce, visé à l'article 72, paragraphe 1, [du ZDDS] (dans sa rédaction en vigueur en 2008), qui a été prolongé jusqu'à la fin du mois d'avril 2009 uniquement pour les destinataires de livraisons pour qui la taxe est devenue exigible avant le 1er janvier 2009 en raison du paragraphe 18 des dispositions transitoires et finales de la loi modifiant

et complétant [le ZDDS] au regard des circonstances de l'espèce, à savoir:

– dans la mesure où l'enregistrement est une condition préalable à l'exercice du droit au crédit de TVA, l'intéressé ayant réalisé une acquisition intracommunautaire de biens, qui n'est pas enregistré conformément [au ZDDS], doit s'enregistrer volontairement, bien qu'il ne remplisse pas les conditions d'enregistrement obligatoire;

– la nouvelle disposition législative, inscrite à l'article 73a [du ZDDS] entrée en vigueur le 1er janvier 2009, qui permet d'exercer le droit à déduction, que le délai visé à l'article 72, paragraphe 1 ait ou non été respecté, lorsque la taxe est due par le destinataire des livraisons, dès lors que la livraison n'est pas dissimulée et les informations y afférentes sont disponibles dans la comptabilité,

– la modification ultérieure de l'article 72, paragraphe 1, [du ZDDS], entrée en vigueur le 1er janvier 2010, selon laquelle le droit à déduction du crédit de TVA peut être exercé pendant la période fiscale au cours de laquelle celui-ci a pris naissance ou au cours d'une des douze périodes fiscales suivantes?

2) Le principe de neutralité fiscale en tant que principe fondamental, qui est important pour la construction et le fonctionnement du système commun de TVA, doit-il être interprété en ce sens qu'il permet la pratique de redressement fiscal, telle que celle dans l'affaire au principal, selon laquelle lorsqu'une taxe est calculée en retard, une sanction pour acquittement en retard prenant la forme d'une obligation de payer des intérêts est imposée, ainsi qu'une sanction correspondant au refus du droit au crédit de TVA, dans [les] conditions concrètes dans lesquelles la requérante se trouve, eu égard au fait que la livraison n'est pas dissimulée, les informations y afférentes se trouvent dans la comptabilité, l'administration fiscale dispose des informations indispensables, il n'y a pas de pratique abusive et il n'est pas porté atteinte au budget?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

42 Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si les articles 179, paragraphe 1, 180 et 273 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à un délai de forclusion, encadrant l'exercice du droit à déduction, tel que celui en cause au principal.

43 Il convient de rappeler, à titre liminaire, que le régime de déductions établi par la directive TVA 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 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, notamment, arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 19, et du 22 mars 2012, Klub**,** C-153/11, point 35).

44 Le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité (voir, notamment, arrêts du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43; Ecotrade, précité, point 39, ainsi que du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, point 68 et jurisprudence citée).

45 Ainsi qu’il résulte du libellé des articles 167 et 179, paragraphe 1, de la directive TVA, le droit à déduction s’exerce, en principe, au cours de la même période que celle pendant laquelle il a pris naissance, à savoir au moment où la taxe devient exigible.

46 Néanmoins, en vertu des articles 180 et 182 de cette même directive, un assujetti peut être autorisé à procéder à la déduction même s’il n’a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris naissance, sous réserve du respect de certaines conditions et modalités fixées par les réglementations nationales (voir, en ce sens, arrêt Ecotrade, précité, points 42 et 43).

47 À cet égard, si les États membres ont la faculté d’adopter, en vertu de l’article 273 de la directive TVA, des mesures afin d’assurer l’exacte perception de la taxe et d’éviter la fraude, celles-ci ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs et ne doivent pas remettre en cause la neutralité de la TVA (arrêts du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rec. p. I-10385, point 49, et Klub, précité, point 50).

48 Il y a également lieu de préciser que la possibilité d’exercer le droit à déduction sans aucune limitation dans le temps irait à l’encontre du principe de sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l’assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l’administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d’être remise en cause (arrêt Ecotrade, précité, point 44).

49 La Cour a déjà jugé, dans le contexte de l’autoliquidation, qu’un délai de forclusion dont l’échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction, ne saurait être considéré comme incompatible avec le régime établi par la directive TVA, pour autant, d’une part, que ce délai s’applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l’Union (principe d’équivalence) et, d’autre part, qu’il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l’exercice du droit à déduction (principe d’effectivité) (arrêt Ecotrade, précité, point 46 et jurisprudence citée).

50 La juridiction de renvoi se demande si un délai de forclusion, tel que celui en cause au principal, ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l’exercice du droit à déduction par l’assujetti.

51 Selon la jurisprudence de la Cour, s’il appartient au juge national d’apprécier la compatibilité de mesures nationales avec le droit de l’Union, en l’espèce avec le principe d’effectivité (voir, par analogie, arrêt du 29 juillet 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski, C-188/09, Rec. p. I-7639, point 30), il revient cependant à la Cour de lui fournir toute indication utile afin de résoudre le litige qui lui est soumis (voir, en ce sens, arrêts du 11 octobre 2001, Adam, C-267/99, Rec. p. I-7467, point 39, et Eon Aset Menidjmunt, précité, point 49).

52 Afin d’apprécier un tel délai de forclusion, il convient de tenir compte de sa durée totale, revenant, en l’espèce, à trois périodes fiscales, outre la période fiscale au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance. Une période fiscale est égale, selon la législation nationale applicable, à un mois.

53 Si un tel délai de forclusion ne saurait, en tant que tel, rendre en pratique l’exercice du droit à déduction impossible ou excessivement difficile, étant donné que les articles 167 et 179, paragraphe 1, de la directive TVA permettent aux États membres d’exiger de l’assujetti qu’il exerce son droit à déduction pendant la période au cours de laquelle son droit a pris naissance, sa conformité avec le principe d’effectivité doit être examiné à la lumière de l’ensemble des circonstances de l’espèce.

54 De même, les motifs ayant conduit le législateur national à modifier ledit délai peuvent constituer des indications pertinentes en ce qu’ils sont susceptibles de témoigner d’une éventuelle prise en considération par ce dernier des difficultés concrètes rencontrées par les assujettis lors de l’exercice de leur droit à déduction.

55 À cet égard, il peut être relevé que le législateur bulgare a procédé à un allongement conséquent du délai de forclusion, d’une part, en prévoyant, à l’article 73a du ZDDS, la possibilité d’exercer, dans le contexte de l’autoliquidation, le droit à déduction que le délai visé à l’article 72, paragraphe 1, du ZDDS ait ou non été respecté, dès lors que la livraison n’est pas dissimulée et les informations y afférentes sont disponibles dans la comptabilité et, d’autre part, en modifiant ledit article 72, paragraphe 1, afin de permettre l’exercice de ce droit à déduction au cours d’une des douze périodes fiscales suivant la période initiale.

56 En outre, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si l’inscription au registre des assujettis à la TVA doit nécessairement être réalisée dans ce même délai de forclusion. Si tel s’avère être le cas, un tel élément doit être pris en considération.

57 Ainsi qu’il ressort de la décision de renvoi, l’enregistrement, en tant que condition de l’exercice du droit à déduction, est considéré comme effectué à compter de la date de délivrance de l’enregistrement et non à compter de la demande d’enregistrement.

58 Savoir si, en pratique, l’exercice du droit à déduction dans un tel délai de forclusion n’est pas rendu impossible ou excessivement difficile dépend, par conséquent, de la durée de la procédure d’enregistrement.

59 Ainsi que mentionné au point 40 du présent arrêt, dans l’affaire en cause au principal, EMS n’aurait en effet disposé que d’un mois après la date de délivrance de son enregistrement.

60 Il convient de préciser que l’obligation pour l’assujetti de déclarer le commencement de son activité prévue aux articles 213 et 214 de la directive TVA n’est pas constitutive du droit à déduction, mais constitue une exigence formelle à des fins de contrôle (voir arrêt Nidera Handelscompagnie, précité, point 50).

61 En outre, les formalités établies par l’État membre et qui doivent être respectées par l’assujetti pour qu’il puisse exercer le droit à déduction de la TVA ne sauraient dépasser ce qui est strictement nécessaire en vue de contrôler l’application correcte de la procédure d’autoliquidation (arrêt du 30 septembre 2010, Uszodaépít?, C-392/09, Rec. p. I-8791, point 38).

62 Il a également été jugé que 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. Dès lors que l’administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que l’assujetti, en tant que destinataire des transactions en cause, est redevable de la TVA, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit de ce dernier de déduire cette taxe, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l’exercice de ce droit (voir arrêts Ecotrade, précité, points 63 et 64; Nidera

Handelscompagnie, précité, point 42, ainsi que du 22 décembre 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, point 35).

63 Il en résulte que l'absence d'enregistrement à la TVA ne saurait priver l'assujetti de son droit à déduction, dès lors que les conditions de fond requises pour pouvoir bénéficier de celui-ci sont remplies.

64 Il convient, par conséquent, de répondre à la première question que les articles 179, paragraphe 1, 180 et 273 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à l'existence d'un délai de forclusion, encadrant l'exercice du droit à déduction, tel que celui en cause au principal, pour autant que celui-ci ne rend pas excessivement difficile ou pratiquement impossible l'exercice de ce droit. Une telle appréciation incombe à la juridiction nationale, laquelle peut, notamment, tenir compte de l'intervention ultérieure d'un allongement conséquent du délai de forclusion ainsi que de la durée d'une procédure d'enregistrement à la TVA devant être réalisée dans ce même délai afin de pouvoir exercer ledit droit à déduction.

Sur la seconde question

65 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si le principe de neutralité fiscale s'oppose à une sanction consistant à refuser le droit à déduction de la TVA et à imposer le versement d'intérêts lorsque la taxe est acquittée tardivement.

66 Il convient de préciser, à titre liminaire, que cette question semble faire abstraction du point de savoir si le délai de forclusion pour l'exercice du droit à déduction est respecté ou non.

67 À cet égard, il importe de rappeler que, si les États membres peuvent adopter des sanctions en cas de non-respect d'obligations visant à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude, celles-ci ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi (voir, en ce sens, arrêts précités Ecotrade, points 65 et 67, ainsi que Dankowski, point 37).

68 S'agissant d'une sanction consistant en un refus absolu du droit à déduction, il y a lieu de souligner que le système commun de la TVA, ainsi que cela ressort du point 43 du présent arrêt, vise à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, laquelle suppose la possibilité pour l'assujetti de déduire la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, conformément à l'article 167 de la directive TVA.

69 Les États membres doivent ainsi, conformément au principe de proportionnalité, avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union, comme le principe fondamental du droit à déduction de la TVA (voir arrêt du 10 juin 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, point 23).

70 Compte tenu de la place prépondérante qu'occupe le droit à déduction dans le système commun de TVA, une telle sanction apparaît disproportionnée au cas où aucune fraude ni atteinte au budget de l'État ne seraient établies.

71 En effet, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence rappelée au point 62 du présent arrêt, la déduction de la TVA en amont doit, en principe, être accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis. Il peut en aller autrement si la violation de telles exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (voir, par analogie, arrêt du 29 septembre 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, point 31).

72 Or, selon la décision de renvoi, dans l'affaire au principal, la livraison intracommunautaire n'a pas été dissimulée et les informations y afférentes sont disponibles dans la comptabilité de l'assujetti. L'administration fiscale disposerait des informations indispensables lui permettant, en principe, de vérifier si les conditions de fond sont effectivement remplies, ce qu'il appartient, en tout état de cause, à la juridiction nationale de vérifier.

73 Les États membres peuvent certes considérer, dans certaines conditions, la dissimulation de l'existence d'une opération intracommunautaire comme une tentative de fraude à la TVA et appliquer, dans un tel cas, les amendes ou sanctions pécuniaires prévues par leur droit interne, sous réserve que celles-ci soient proportionnées à la gravité de l'abus (voir, en ce sens, arrêt Collée, précité, point 40).

74 Toutefois, un acquittement tardif de la TVA ne saurait être, per se, assimilé à une fraude, laquelle suppose, d'une part, que l'opération en cause, malgré le respect des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive TVA et de la législation nationale transposant cette directive, ait pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions, et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel de l'opération en cause est l'obtention d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, points 74 et 75, ainsi que Klub, précité, point 49).

75 Le versement d'intérêts de retard peut constituer une sanction adéquate, pour autant qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif, rappelé au point 67 du présent arrêt, consistant à éviter la fraude et à assurer l'exacte perception de la TVA.

76 Ainsi qu'il résulte des points 68 et suivants du présent arrêt, une telle sanction serait disproportionnée si la somme globale des intérêts demandés correspondait au montant de la taxe déductible, revenant à priver en substance l'assujetti de son droit à déduction. L'appréciation du caractère proportionné de la sanction revient à la juridiction de renvoi.

77 Partant, il convient de répondre à la seconde question que le principe de neutralité fiscale s'oppose à une sanction consistant à refuser le droit à déduction en cas d'acquittement tardif de la TVA, mais ne s'oppose pas au versement d'intérêts de retard, sous réserve que cette sanction respecte le principe de proportionnalité, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur les dépens

78 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

1) **Les articles 179, paragraphe 1, 180 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à l'existence d'un délai de forclusion,**

encadrant l’exercice du droit à déduction, tel que celui en cause au principal, pour autant que celui-ci ne rend pas excessivement difficile ou pratiquement impossible l’exercice de ce droit. Une telle appréciation incombe à la juridiction nationale, laquelle peut, notamment, tenir compte de l’intervention ultérieure d’un allongement conséquent du délai de forclusion ainsi que de la durée d’une procédure d’enregistrement à la taxe sur la valeur ajoutée devant être réalisée dans ce même délai afin de pouvoir exercer ledit droit à déduction.

2) **Le principe de neutralité fiscale s’oppose à une sanction consistant à refuser le droit à déduction en cas d’acquittement tardif de la taxe sur la valeur ajoutée, mais ne s’oppose pas au versement d’intérêts de retard, sous réserve que cette sanction respecte le principe de proportionnalité, ce qu’il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.**

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.