ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

7 mars 2018 (*)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Annulation de l'identification à la TVA – Obligation de versement de la TVA perçue dans la période au cours de laquelle le numéro d'identification à la TVA est annulé – Non-reconnaissance du droit à déduction de la TVA afférente aux acquisitions effectuées au cours de cette période »

Dans l'affaire C-159/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel Constanța (cour d'appel de Constanța, Roumanie), par décision du 10 mars 2017, parvenue à la Cour le 29 mars 2017, dans la procédure

Întreprinderea Individuală Dobrescu Marius

contre

Ministerul Finanțelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – Serviciul Soluționare Contestații,

A.N.A.F – D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. E. Levits (rapporteur), président, MM. A. Borg Barthet et F. Biltgen, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le gouvernement roumain, par M. R.-H. Radu ainsi que par Mmes C.-M. Florescu et E. Gane, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et G.-D. Balan, 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 167 à 169 et 179, de l'article 213, paragraphe 1, de l'article 214, paragraphe 1, sous a), et de 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 (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée, en ce qui concerne les règles de facturation, par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1), (ci-après la « directive 2006/112 »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'Întreprinderea Individual? Dobre M. Marius (entreprise unipersonnelle Dobre M. Marius, ci-après « Dobre ») au Ministerul Finan?elor Publice – Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Gala?i – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii (ministère des Finances publiques – agence nationale de l'administration fiscale – direction générale des finances publiques de Gala?i – service du traitement des réclamations) et à l'Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Gala?i – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Constan?a – Serviciul Inspec?ie Fiscal? Persoane Fizice 2 Constan?a (agence nationale de l'administration fiscale – direction générale des finances publiques de Gala?i – administration départementale des finances publiques de Constan?a – service no 2 de contrôle fiscal des personnes physiques de Constan?a) (ci-après, ensemble, l'« administration fiscale »), au sujet du droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente aux acquisitions effectuées par Dobre au cours de la période durant laquelle son identification à la TVA était annulée.

Le cadre juridique

La directive 2006/112

3 L'article 167 de la directive 2006/112 dispose :

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

4 L'article 168 de cette directive, figurant sous le titre X de celle-ci, dénommé « Déductions », est rédigé en ces termes :

« 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 Conformément à l'article 178, sous a), de ladite directive, pour pouvoir exercer le droit à déduction, en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, l'assujetti doit remplir, entre autres, la condition suivante :

« [...] détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6. »

6 En vertu de l'article 179, premier alinéa, de la même 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. »

7 L'article 213, paragraphe 1, de la directive 2006/112 dispose :

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

[...] »

8 L'article 214 de cette directive précise que :

« 1. 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 ;

[...] »

9 Aux termes de l'article 250, paragraphe 1, de ladite directive :

« 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. »

10 L'article 252 de la même directive précise :

« 1. La déclaration de TVA doit être déposée dans un délai à fixer par les États membres. Ce délai ne peut dépasser de plus de deux mois le terme de chaque période imposable.

2. Les États membres fixent la durée de la période imposable à un, deux ou trois mois.

Les États membres peuvent toutefois fixer des durées différentes pour autant qu'elles n'excèdent pas un an. »

11 L'article 273 de la directive 2006/112 est rédigé comme suit :

« 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.

[...] »

Le droit roumain

12 Aux termes de l'article 11, paragraphe 1 quater, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi no 571/2003 portant code des impôts) (*Monitorul Oficial al României*, no 927 du 23 décembre 2003) :

« 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 sous 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 ;
- c) aux acquisitions de biens et de services à obtenir, à savoir ceux pour lesquels la taxe est devenue exigible conformément à l'article 134 ter, paragraphe 2, sous a) et b), avant la date d'identification et dont le fait générateur de l'impôt, à savoir la livraison ou prestation, se produit après cette date. »

13 L'article 153, paragraphe 9, sous d), de cette loi précise :

« [I]es autorités fiscales compétentes annulent l'identification d'une personne à la TVA conformément au présent article :

[...]

d) si, au cours d'un semestre civil, cette personne n'a déposé aucune déclaration de TVA prévue à l'article 156 ter, mais ne se trouve pas dans la situation visée au point a) ou au point b), à compter du premier jour du deuxième mois suivant du semestre civil en cours. Ces dispositions s'appliquent uniquement aux personnes dont l'exercice fiscal est le mois ou le trimestre. À partir de la déclaration relative au mois de juillet 2012, dans le cas des personnes 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 elle n'a déposé aucune déclaration d'impôt prévue à l'article 156 ter pour 6 mois consécutifs, dans le cas des personnes 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, mais ne se trouvent pas dans la situation visée au point a) ou au point b), 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 ».

14 L'article 153, paragraphe 9 bis, de ladite loi dispose :

« 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 :

[...]

c) à la demande de l'assujetti, dans la situation visée au paragraphe 9, sous d), à compter de la date de la notification de la décision d'identification à la TVA, sur la base des informations ou documents suivants fournis par l'assujetti :

1. présentation des déclarations de TVA non déposées dans les délais ;
2. présentation d'une demande motivée indiquant que l'assujetti s'engage à déposer les déclarations de TVA dans les délais prévus par la loi ;

[...] »

15 Selon l'article 156 quater, paragraphe 10, de la même loi :

« Les assujettis dont le numéro d'identification à la TVA a été annulé en vertu de l'article 153, paragraphe 9, sous a) à e), doivent déposer une déclaration concernant la taxe perçue due, conformément à l'article 11, paragraphes 1 bis et 1 quater, jusqu'au 25 inclus du mois suivant celui au cours duquel la taxe est devenue exigible pour les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées ou les acquisitions de biens ou de services pour lesquels ils sont redevables de la taxe, effectuées pendant la période au cours de laquelle l'assujetti n'a pas de numéro d'identification à la TVA valable [...]

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

16 Dobre était identifiée à la TVA en Roumanie pour la période comprise entre le 13 juillet 2011 et le 31 juillet 2012.

17 Dobre a omis de déposer auprès de l'administration fiscale les déclarations de TVA afférentes au quatrième trimestre de l'année 2011 et au premier trimestre de l'année 2012, ce qui a conduit à l'annulation de son identification à la TVA à compter du 1er août 2012.

18 Du 1er août 2012 au 31 juillet 2013, Dobre a continué à émettre des factures incluant la TVA, sans procéder aux déclarations de TVA afférentes.

19 Le 30 janvier 2014, Dobre a déposé les déclarations de TVA relatives au quatrième trimestre de l'année 2011 ainsi qu'aux premier et deuxième trimestres de l'année 2012.

20 À la suite d'un contrôle fiscal effectué entre 1er juillet et le 4 août 2015, l'administration fiscale a émis un avis d'imposition imposant à Dobre le versement, notamment, de la somme de 183 301 lei roumains (RON) (environ 39 982 euros) correspondant à la TVA qu'elle a perçue pour la période durant laquelle elle n'était pas identifiée à la TVA (ci-après l'« avis d'imposition »).

21 Dobre a demandé une déduction de 123 266 RON (environ 26 887 euros) de la somme réclamée au titre de la TVA payée pour les biens et services auxquels elle a recouru en vue de fournir à des personnes morales des services correspondant à son objet social pour la période durant laquelle elle n'était pas identifiée à la TVA, ce que l'administration fiscale a refusé.

22 Dobre a introduit un recours administratif contre l'avis d'imposition et le refus de sa demande de déduction, lequel a été rejeté.

23 Dobre a saisi le Tribunalul Constanța (tribunal de grande instance de Constanța,

Roumanie) d'un recours dirigé, notamment, contre l'avis d'imposition, lequel a également été rejeté.

24 Dobre a introduit un pourvoi contre le jugement du Tribunalul Constanța (tribunal de grande instance de Constanța) devant la juridiction de renvoi, la Curtea de Apel Constanța (cour d'appel de Constanța, Roumanie).

25 Celle-ci relève que le refus opposé à un assujetti de déduire la TVA versée en amont pour réaliser ses activités et, parallèlement, l'obligation qui lui est faite de payer la TVA perçue en lien avec les services qu'il a fournis, alors même qu'il n'était plus identifié à la TVA vise, conformément à l'article 273 de la directive 2006/112, à combattre l'évasion fiscale. Elle doute toutefois de la conformité d'une telle règle au principe fondamental du droit à déduction.

26 Dans ces circonstances, la Curtea de Apel Constanța (cour d'appel de Constanța) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions de l'article 167, de l'article 168, de l'article 169, de l'article 179, de l'article 213, paragraphe 1, de l'article 214, paragraphe 1, sous a), et de l'article 273 de la directive [2006/112] doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale qui, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, impose au contribuable assujetti dont l'identification à la TVA a été annulée, l'obligation de verser à l'État la TVA perçue pendant la période au cours de laquelle le numéro d'enregistrement à la TVA était annulé, sans toutefois lui reconnaître le droit de déduire la TVA afférente aux acquisitions effectuées au cours de cette période ? »

Sur la question préjudicielle

27 Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui permet à l'administration fiscale de refuser à un assujetti le droit de déduire la TVA lorsque son identification à la TVA a été annulée au motif qu'il a omis de présenter des déclarations de TVA dans le délai légal pour une période donnée.

28 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que 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 européenne (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 35 et jurisprudence citée).

29 Ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 36 et jurisprudence citée).

30 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 37 et jurisprudence citée).

31 Ainsi, selon une jurisprudence constante, 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 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, point 45).

32 En particulier, l'identification à la TVA, prévue à l'article 214 de la directive 2006/112, 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 mettre 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).

33 Partant, 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 21 octobre 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, point 51).

34 En outre, la Cour a jugé que le fait de sanctionner le non-respect par l'assujetti des obligations de comptabilité et de déclaration par un refus du droit à déduction va clairement au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif d'assurer l'application correcte de ces obligations, dès lors que le droit de l'Union n'empêche pas les États membres d'infliger, le cas échéant, une amende ou une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction (arrêt du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, point 63).

35 Il pourrait en aller autrement si la violation de telles exigences formelles avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (arrêt du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, point 46 et jurisprudence citée). Le refus du droit à déduction est, en effet, davantage dépendant de l'absence des données nécessaires pour établir que les exigences de fond sont réunies que du non-respect d'une exigence formelle (voir, en ce sens, arrêt du 11 décembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, points 44 et 45).

36 De même, le droit à déduction peut être refusé s'il était établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement (arrêt du 19 octobre 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, point 43).

37 En l'occurrence, d'une part, il ressort de la décision de renvoi que l'annulation de l'identification à la TVA de *Dobre* est intervenue, conformément à l'article 153, paragraphe 9, sous d), de la loi no 571/2003, au motif que cet assujetti n'a pas déposé, dans le délai légal prévu, ses déclarations de TVA relatives au quatrième trimestre de l'année 2011 et aux premier et deuxième trimestres de l'année 2012. D'autre part, ledit assujetti n'a pas fourni de telles déclarations, du mois d'août 2012 au mois de juillet 2013, alors même qu'il a continué à émettre des factures incluant la TVA, de telle sorte que les autorités fiscales ne lui ont pas reconnu le droit à déduction de la TVA pour cette période.

38 Eu égard aux considérations rappelées au point 35 du présent arrêt, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si l'administration fiscale disposait des données nécessaires pour établir que les exigences de fond ouvrant droit à la déduction de la TVA acquittée en amont par *Dobre* sont satisfaites, en dépit des manquements aux conditions formelles qui lui sont reprochés.

39 À cet égard, il faut rappeler que, en vertu de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il importe, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti » au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ledit droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées

et que, en amont, ces biens soient livrés ou ces services soient rendus par un autre assujetti (voir en ce sens, notamment, arrêts du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, point 28, et du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 39).

40 En tout état de cause, la Cour a jugé 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 (arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 55).

41 En particulier, l'absence de dépôt de déclaration de TVA qui permettrait l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale est susceptible d'empêcher l'exacte perception de la taxe et, par conséquent, de compromettre le bon fonctionnement du système commun de la TVA. Partant, le droit de l'Union n'empêche pas de considérer de tels manquements comme relevant d'une fraude fiscale et de refuser, dans un tel cas, le bénéfice du droit à déduction (voir, en ce sens, arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 56).

42 Eu égard à ces considérations, il convient d'interpréter les articles 167 à 169 et 179, l'article 213, paragraphe 1, l'article 214, paragraphe 1, et l'article 273 de la directive 2006/112 en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, 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, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur les dépens

43 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit :

Les articles 167 à 169 et 179, 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, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui permet à l'administration fiscale de refuser à un assujetti le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée 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 taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont par ledit assujetti sont satisfaites ou que ce dernier a agi de manière frauduleuse pour pouvoir bénéficier de ce droit, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Signatures

* Langue de procédure : le roumain.