

62022CJ0127

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

4 mai 2023 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 185 – Régularisation des déductions de la TVA payée en amont – Biens mis au rebut – Vente ultérieure en tant que déchets – Destruction ou élimination dûment prouvées ou justifiées »

Dans l'affaire C-127/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), par décision du 16 février 2022, parvenue à la Cour le 22 février 2022, dans la procédure

« Balgarska telekomunikatsionna kompania » EAD

contre

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de Mme L. S. Rossi, présidente de chambre, M. J.-C. Bonichot et Mme O. Spineanu-Matei (rapporteure), juges,

avocat général : Mme T. Ćapeta,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour « Balgarska telekomunikatsionna kompania » EAD, par Mes O. P. Hadzhiyski et T. M. Mollahasan, advokati,

—

pour le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia, par M. T. Todorov,

—

pour la Commission européenne, par Mmes D. Drambozova, J. Jokubauskaitė et M. V. Uher, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

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 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « Balgarska telekomunikatsionna kompania » EAD (ci-après « BTK ») au Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika » – Sofia (directeur de la direction « Recours et pratiques fiscales et en matière de sécurité sociale » de Sofia, Bulgarie) au sujet de la décision de l'inspecteur général des impôts près la Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite (direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques, Bulgarie) « grands contribuables et assureurs » rejetant la demande de BTK visant à obtenir le remboursement de sommes versées au titre de régularisations de déductions de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) initialement opérées, auxquelles il avait été procédé en raison de la mise au rebut de divers biens d'investissement et éléments de stock entre l'année 2014 et l'année 2017.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

L'article 168, sous a), de la directive TVA 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 ».

4

L'article 184 de cette directive prévoit :

« La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. »

5

Aux termes de l'article 185 de ladite directive :

« 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 visés à l'article 16.

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

6

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

Le droit bulgare

7

Le zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 21 juillet 2006 (DV no 63, du 4 août 2006, p. 8), dans sa version applicable à partir du 1er janvier 2017 (ci-après le « ZDDS »), dispose à son article 78 :

« 1. La TVA déduite en amont est le montant de l'impôt qu'un assujetti en vertu de la présente loi a déduit au cours de l'année d'exercice du droit à déduction.

2. En cas de changement de base d'imposition, de résolution d'une livraison ou de changement de nature d'une livraison, l'assujetti est tenu de régulariser le montant de la TVA déduite.

[...] »

8

L'article 79, paragraphe 1, du ZDDS prévoit :

« Tout assujetti ayant intégralement, partiellement ou proportionnellement au niveau d'utilisation aux fins de l'exercice indépendant déduit un crédit d'impôt sur des biens qu'il a produits, acquis ou importés, liquide, lors de la destruction, de la constatation d'absence ou de la mise au rebut de ces biens, une taxe d'un montant équivalent à celui de la TVA déduite en amont. »

9

Des exceptions ou des limitations à la régularisation de la TVA déduite en amont sont prévues à l'article 80 de cette loi, lequel dispose, à son paragraphe 2 :

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

1.

destruction, disparition ou mise au rebut causées par un cas de force majeure, de même qu'en cas de destruction de produits soumis à accise et faisant l'objet d'un contrôle administratif conformément à la loi sur les droits d'accise et les entrepôts fiscaux ;

2.

destruction, disparition ou mise au rebut 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 ou du fait de la personne qui utilise le bien ;

3.

disparitions résultant d'un changement des propriétés physiques et chimiques dans des proportions normales correspondant aux normes établies pour les valeurs limites de perte naturelle de substance, et disparitions de biens pendant leur stockage et leur transport conformément à un acte réglementaire ou aux standards et normes de l'entreprise ;

4.

défaut technique dans les limites de tolérance prévues dans la documentation technique concernant chaque procédure ou activité ;

5.

mise au rebut en raison du dépassement de la date de péremption, définie conformément aux exigences légales ;

6.

mise au rebut d'actifs corporels immobilisés, lorsque leur valeur nette comptable est inférieure à dix pour cent de leur valeur d'origine. »

10

L'article 79, paragraphe 3, et l'article 80, paragraphe 2, du ZDDS dans sa version applicable avant le 1er janvier 2017 (ci-après le « ZDDS dans sa version antérieure ») contenaient des dispositions semblables à celles reproduites, respectivement, aux points 8 et 9 du présent arrêt.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11

BTK est une société de droit bulgare active dans le domaine des télécommunications. Elle est assujettie à la TVA pour ses activités, qui consistent notamment dans la fourniture de services de télécommunication. Pour les besoins de ses activités, elle acquiert divers biens d'investissement ainsi que, en vue de leur revente, des appareils de communication mobile et divers équipements nécessaires ou accessoires à l'utilisation des services qu'elle fournit. La TVA payée à l'occasion de ces acquisitions fait l'objet de déductions.

12

Durant la période comprise entre le mois d'octobre 2014 et le mois de décembre 2017, BTK a effectué des mises au rebut de divers biens, tels des installations, équipements ou appareils considérés comme devenus impropres à l'usage ou à la vente pour diverses raisons, notamment

leur usure, leur défectuosité ou encore leur caractère obsolète ou inadapté. Ces mises au rebut ont été réalisées dans le respect de la réglementation nationale applicable. Elles ont consisté, concrètement, en la radiation du bilan de la société des biens concernés. Ensuite, ces biens ont été, pour certains, vendus en tant que déchets à des entreprises tierces assujetties et, pour d'autres, détruits ou éliminés.

13

Lesdites opérations de mise au rebut ont entraîné des régularisations impliquant la restitution de la TVA déduite en amont relativement aux biens concernés. Ces régularisations ont été exécutées en application de l'article 79, paragraphe 3, du ZDDS dans sa version antérieure, entre l'année 2014 et l'année 2016, et en application de l'article 79, paragraphe 1, du ZDDS, à partir du 1er janvier 2017.

14

Le 18 janvier 2019, BTK a introduit une demande de remboursement des sommes payées dans le cadre desdites régularisations. Cette demande portait sur un montant total de 1304090,54 leva bulgares (BGN) (environ 666770 euros). Elle a soutenu à cette occasion que l'article 79, paragraphe 1, du ZDDS et l'article 79, paragraphe 3, du ZDDS dans sa version antérieure étaient incompatibles avec l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA.

15

Cette demande de remboursement a été rejetée par une décision de l'inspecteur général des impôts de la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques « grands contribuables et assureurs », adoptée le 5 décembre 2019. Cette décision a été confirmée par une décision du 18 février 2020 du directeur de la direction « Recours et pratiques fiscales et en matière de sécurité sociale » de Sofia.

16

De même, le recours juridictionnel introduit par BTK contre cette dernière décision devant l'Administrativen sad Sofia grad (tribunal administratif de la ville de Sofia, Bulgarie) a été rejeté par un jugement du 18 mai 2021. Ce tribunal a relevé que la mise au rebut de biens pouvait ne pas donner lieu à régularisation, conformément à l'article 80, paragraphe 2, du ZDDS, pour autant que l'une des conditions prévues à cette disposition soit remplie, ce qui n'était pas le cas.

17

Un pourvoi a été formé contre ce jugement devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), qui est la juridiction de renvoi.

18

Celle-ci précise que la mise au rebut de biens consiste en leur radiation du bilan et que cette notion est interprétée en droit bulgare comme visant des éléments d'actif ou des articles du stock devenus inutilisables ou impropres à l'usage auquel ils étaient destinés en raison d'une usure physique ou de dommages, ou lorsqu'ils sont obsolètes et ne peuvent plus être utilisés ou vendus. Elle constate, en substance, que cette interprétation signifie l'épuisement du potentiel économique des biens concernés au cours de leur utilisation dans le cadre de l'activité économique de l'entreprise. Elle effectue à cet égard un rapprochement avec la situation dans laquelle des biens ou des services ont été totalement consommés dans le cadre de l'activité professionnelle d'un assujetti, situation dans laquelle elle considère que, conformément à la jurisprudence de la Cour,

une sortie de ces biens ou services du patrimoine de l'assujetti n'implique pas de modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction, au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA.

19

Ensuite, la juridiction de renvoi relève que l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA contient une énumération exhaustive des cas qui, sous réserve du second alinéa de ce paragraphe, ne doivent pas donner lieu à régularisation de la TVA déduite en amont et considère que ces cas correspondent à des situations dans lesquelles un bien ne peut plus être utilisé par l'assujetti pour des livraisons ultérieures, en raison d'événements indépendants de la volonté de celui-ci. Elle souligne que l'exemption de régularisation prévue dans de tels cas vise à éviter à l'assujetti de subir une perte fiscale en plus de la perte économique.

20

Dans ce contexte, la juridiction de renvoi considère que la légalité de la décision attaquée devant elle, et donc la solution du litige dont elle est saisie, requiert de clarifier certaines notions visées à l'article 185 de la directive TVA.

21

Elle s'interroge tout d'abord sur l'éventuelle incidence du fait que, en l'occurrence, des biens mis au rebut ont ultérieurement été vendus en tant que déchets dans le cadre d'opérations taxables, mais ne relevant pas de l'activité économique habituelle de BTK, exercée en tant qu'assujetti. Elle se demande ensuite si la mise au rebut constitue une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction, au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA, lorsque les biens concernés ont, par la suite, été détruits ou éliminés, à l'exclusion de toute utilisation dans le cadre d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA. Enfin, envisageant que la mise au rebut puisse constituer une « perte », au sens de l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de ladite directive, elle se demande si l'élément essentiel est, dans cette hypothèse, que le bien ait, objectivement, été détruit ou s'il est requis en outre que cela résulte d'événements qui sont indépendants de la volonté de l'assujetti et que celui-ci n'aurait pu ni prévoir ni empêcher.

22

Dans ces conditions, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

L'article 185, paragraphe 1, de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que la mise au rebut de biens, entendue comme la radiation d'actifs ou de stocks du bilan de l'assujetti au motif qu'ils sont considérés comme ne pouvant plus apporter un avantage économique (par exemple, parce qu'ils sont usés, défectueux, inadaptés ou [...] impropres à l'usage auquel ils étaient destinés), constitue une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la TVA déjà déduite en amont, lors de l'achat des biens en cause, intervenue postérieurement à la déclaration de [TVA], et donne dès lors lieu à une obligation de régularisation de cette déduction, lorsque les biens mis au rebut ont été vendus ultérieurement [dans le cadre d']une livraison imposable ?

2)

L'article 185, paragraphe 1, de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que la mise au rebut de biens, entendue comme [indiqué dans le cadre de la première question], constitue une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la TVA déjà déduite en amont, lors de l'achat des biens en cause, intervenue postérieurement à la déclaration [de TVA], et donne dès lors lieu à une obligation de régularisation de cette déduction, lorsque les biens mis au rebut ont été détruits ou éliminés ultérieurement et que cela a été dûment prouvé ou justifié ?

3)

En cas de réponse affirmative à la première et/ou à la deuxième questions, l'article 185, paragraphe 2, de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que la mise au rebut d'un bien, dans les circonstances susmentionnées, constitue une destruction ou une perte d'un bien, dûment prouvée ou justifiée, qui ne donne pas lieu à l'obligation de procéder à une régularisation de la TVA déduite en amont lors de l'achat du bien ?

4)

L'article 185, paragraphe 2, de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il n'y a pas lieu de procéder à une régularisation de la TVA déduite en amont en cas de destruction ou de perte dûment prouvées ou justifiées uniquement lorsque la destruction ou la perte est causée par des événements indépendants de la volonté de l'assujetti et que ces événements n'auraient pas pu être prévus et empêchés par ce dernier ?

5)

En cas de réponse négative à la première et/ou à la deuxième questions, l'article 185, paragraphe 1, de la directive [TVA] admet-il [des] disposition[s] nationale[s] comme celle de l'article 79, paragraphe 3, du ZDDS [dans sa version antérieure] et celle de l'article 79, paragraphe 1, du ZDDS [...], qui prévoient l'obligation de régularisation de la TVA déduite en amont lors de la mise au rebut de biens, même si ces biens ont ensuite été vendus dans le cadre d'une livraison imposable [...] ou ont été détruits ou éliminés et que cela est dûment prouvé ou justifié ? »

Sur les questions préjudicielles

23

À titre liminaire, il importe de rappeler que les modalités de régularisation de la TVA initialement déduite prévues aux articles 187 à 191 de la directive TVA en ce qui concerne les biens d'investissement, tels que certains des biens qui auraient été mis au rebut par BTK, sont sans incidence sur la réponse auxdites questions. En effet, ces dernières portent sur la naissance d'une obligation de régularisation, et non sur les modalités d'une éventuelle régularisation. En revanche, ce sont les articles 184 à 186 de la directive TVA 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 (voir, en ce sens, arrêt du 17 septembre 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, point 33 et jurisprudence citée).

Sur la première question

24

Par la première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la mise au rebut d'un bien, dont l'assujetti a estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, suivie de la vente de ce bien en tant que déchet, laquelle a été soumise à la TVA, constitue une « modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions », au sens de cette disposition.

25

Afin de répondre à cette question, il convient tout d'abord de rappeler que le mécanisme de régularisation prévu aux articles 184 à 186 de la directive TVA fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par cette directive (arrêt du 17 juillet 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, point 32 et jurisprudence citée).

26

S'agissant de ce régime de déduction, il résulte de l'article 168 de la directive TVA que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien, utilise ce bien pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien (arrêt du 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, point 36 et jurisprudence citée).

27

L'objectif dudit régime de déduction est de 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 (arrêt du 17 octobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, point 23 et jurisprudence citée).

28

Ensuite, s'agissant de l'incidence éventuelle sur les déductions d'événements survenus postérieurement à celles-ci, il y a lieu de rappeler 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 (arrêt du 17 septembre 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, point 25 et jurisprudence citée).

29

Ainsi, les règles établies par la directive TVA 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 à déduction dans la seule mesure où elles servent à fournir des prestations soumises à une telle taxe. Par lesdites règles, cette directive a ainsi pour objectif de maintenir 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 (arrêt du 10 octobre 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, point 34 et jurisprudence citée).

Enfin, en ce qui concerne la naissance d'une éventuelle obligation de régularisation de la déduction de la TVA payée en amont, l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA établit la règle selon laquelle une telle régularisation doit notamment être opérée lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant de cette déduction sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA.

En l'occurrence, il résulte de la décision de renvoi que les biens concernés ont finalement été vendus par l'assujetti dans le cadre d'opérations taxables. Partant, il y a lieu de constater qu'est remplie la condition permettant l'application et le maintien du droit à déduction, conformément à la jurisprudence rappelée au point 27 du présent arrêt, à savoir que ces biens ont été utilisés dans le cadre d'activités économiques soumises à la TVA. Cette application et ce maintien sont d'ailleurs nécessaires pour assurer la neutralité fiscale qui constitue l'objectif que poursuit le système commun de TVA au travers du régime de déduction.

À cet égard, il est sans pertinence que la vente de déchets ne relève pas des activités économiques habituelles de l'assujetti qui procède à une telle vente ou que la valeur de réalisation des biens concernés soit réduite par rapport à leur valeur initiale, du fait qu'ils sont vendus comme déchets, ou que, pour la même raison, leur nature initiale ait été modifiée.

En effet, conformément à la jurisprudence rappelée au point 27 du présent arrêt, pour autant que les biens soient utilisés dans le cadre d'activités économiques soumises à la TVA, le régime de déduction concerne toutes les activités économiques d'un assujetti, quels que soient leurs buts ou leurs résultats. Il convient d'ailleurs de relever que la Cour a déjà pris en compte, pour considérer qu'il n'y avait pas lieu à régularisation des déductions, le fait que des déchets provenant d'immeubles acquis sous le régime de déduction de la TVA et ensuite partiellement démolis avaient été revendus dans le cadre d'opérations taxables en aval (voir, en ce sens, arrêt du 18 octobre 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, point 35).

Partant, de telles circonstances ne sont pas de nature à entraîner une rupture de la relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont à l'occasion de l'acquisition des biens concernés et l'utilisation de ceux-ci pour des opérations taxées en aval, au sens de la jurisprudence citée au point 29 du présent arrêt.

Il résulte de l'ensemble de ces considérations que l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la mise au rebut d'un bien, dont l'assujetti a estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, suivie de la vente de ce bien en tant que déchet, laquelle a été soumise à la TVA, ne constitue pas une « modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions », au sens de cette disposition.

36

Par la deuxième question ainsi que par les troisième et quatrième questions en tant que ces dernières portent sur des biens détruits, qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 185 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la mise au rebut d'un bien, dont l'assujetti a estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, suivie de la destruction volontaire de ce bien constitue une « modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions », au sens du paragraphe 1 de cet article, et, dans l'affirmative, si la mise au rebut dudit bien dans de telles circonstances constitue une « destruction dûment prouvée ou justifiée » ou une « perte dûment prouvée ou justifiée », au sens du paragraphe 2 dudit article, bien qu'il ne s'agisse pas d'un événement indépendant de la volonté de cet assujetti et que celui-ci n'aurait pu ni prévoir ni empêcher.

37

En premier lieu, il convient de constater que la destruction d'un bien entraîne nécessairement la disparition de toute possibilité de l'utiliser dans le cadre d'opérations taxées (voir, par analogie, arrêt du 4 octobre 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, point 35).

38

Partant, ce fait entraîne une rupture de la relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont et l'utilisation du bien concerné pour des opérations taxées en aval, telle que visée par la jurisprudence rappelée au point 29 du présent arrêt, et constitue donc une « modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction », au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA. Cela est d'ailleurs confirmé par la mention, au paragraphe 2 de cet article, de la destruction parmi les possibles exceptions à l'obligation de régularisation.

39

En second lieu, s'agissant de la signification et de la portée des termes « destruction » et « perte », au sens de l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA, en l'absence de définition, celles-ci doivent être établies conformément au sens habituel, dans le langage courant, de ces termes, tout en tenant compte notamment du contexte dans lequel ils sont utilisés (voir, en ce sens, arrêt du 22 avril 2021, Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, point 22 et jurisprudence citée).

40

Dans le langage courant, le terme « destruction » désigne l'action d'altérer profondément un objet, de le faire disparaître en le démolissant, de l'anéantir. Le terme « perte », lorsqu'il se rapporte à un bien, vise, quant à lui, le fait d'être privé d'une chose dont on avait la propriété ou la jouissance. Il en découle que la perte d'un bien ne saurait découler d'une action volontaire de son propriétaire ou possesseur, alors que cela n'est pas exclu en cas de destruction.

41

Quant au contexte dans lequel s'inscrivent les exceptions prévues à l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA et à leur objectif, il convient de relever qu'une disposition prévoyant des exceptions similaires était précédemment insérée dans l'article 20, paragraphe 1,

sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1). Les travaux préparatoires relatifs à cette dernière disposition indiquent que, par ces exceptions, le législateur communautaire avait jugé nécessaire, en cas de disparition d'un bien ayant donné lieu à déduction de la TVA en amont, de limiter l'obligation de régularisation aux cas de disparition non justifiée, de façon à éviter qu'une perte de nature fiscale puisse s'ajouter à la perte économique lorsque la preuve de la destruction, de la perte ou du vol était apportée.

42

Il résulte de ces indications que les hypothèses de destruction, de perte ou de vol visées à l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA correspondent à des cas de perte économique subie, mais aussi que la survenance de ces cas doit être dûment prouvée ou justifiée, en application du premier alinéa de cette disposition.

43

En l'occurrence, dès lors que la destruction des biens concernés a découlé d'une intervention de l'assujetti, il y a lieu de considérer qu'il s'agit d'une « destruction », et non d'une « perte », au sens de l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA.

44

En outre, il ne résulte ni du texte de cette disposition, ni des travaux préparatoires qui peuvent être considérés comme pertinents, que la destruction d'un bien doive être totalement indépendante de la volonté de l'assujetti. En effet, ainsi qu'il est indiqué au point 40 du présent arrêt, il ne saurait être exclu que, dans certaines hypothèses, ladite destruction suppose une intervention volontaire de celui-ci.

45

Il en est ainsi, en particulier, en cas de destruction d'un bien décidée à la suite du constat que celui-ci est devenu impropre à son utilisation dans le cadre des activités économiques habituelles de l'assujetti. À cet égard, il y a lieu de rappeler que la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, point 43 ainsi que jurisprudence citée).

46

Cependant, pour relever de l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA, la destruction d'un bien faisant partie du patrimoine de l'assujetti doit être dûment prouvée ou justifiée et seule peut être prise en considération la destruction d'un bien décidée en raison de la perte objective d'utilité de ce bien dans le cadre des activités économiques habituelles de l'assujetti, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.

47

Pour le surplus, dans la mesure où la juridiction de renvoi évoque également le fait que certains biens ayant donné lieu aux régularisations en cause au principal ont été « éliminés », il lui incombe également de vérifier si les circonstances qui sont concrètement visées par ce terme correspondent à la disparition irréversible de ces biens. Ainsi, des modes d'élimination d'un bien tels que la mise en décharge de celui-ci doivent être considérés comme aboutissant à sa «

destruction », au sens de l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA, dès lors qu'ils entraînent concrètement la disparition irréversible de ce bien.

48

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'article 185 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la mise au rebut d'un bien, dont l'assujetti a estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, suivie de la destruction volontaire de ce bien constitue une « modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions », au sens du paragraphe 1 de cet article. Toutefois, une telle situation constitue une « destruction », au sens du paragraphe 2, premier alinéa, dudit article, indépendamment de son caractère volontaire, de telle sorte que cette modification n'engendre pas une obligation de régularisation pour autant que cette destruction soit dûment prouvée ou justifiée et que ledit bien avait objectivement perdu toute utilité dans le cadre des activités économiques de l'assujetti. L'élimination dûment prouvée d'un bien doit être assimilée à sa destruction pour autant qu'elle implique concrètement la disparition irréversible de ce bien.

Sur la cinquième question

49

Par la cinquième question, posée en cas de réponse négative à la première et/ou à la deuxième questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à des dispositions de droit national qui prévoient la régularisation de la TVA déduite en amont à l'occasion de l'acquisition d'un bien lorsque celui-ci a été mis au rebut, l'assujetti ayant estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, indépendamment du fait que, ensuite, ce bien a fait l'objet d'une vente soumise à la TVA ou a été détruit ou éliminé de façon dûment prouvée ou justifiée.

50

Il résulte toutefois de la dernière partie de cette question, lue à la lumière de la décision de renvoi, en particulier des troisième et quatrième questions ainsi que des circonstances du litige au principal, que la juridiction de renvoi vise concrètement, par la présente question, l'exigence de procéder dans de telles circonstances à la régularisation de la TVA déduite en amont, au regard non seulement de l'obligation de régularisation inscrite à l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA, mais également de certaines exceptions à cette obligation mentionnées au paragraphe 2 de cet article, et donc au regard de l'ensemble des dispositions dudit article 185.

51

Par ailleurs, pour les mêmes raisons, il n'y a pas uniquement lieu de répondre à cette question en cas de réponse négative à la première question, relative à la vente comme déchets de biens mis au rebut, ou à la deuxième question, relative à la destruction de biens mis au rebut. En effet, une réponse à la cinquième question est également susceptible de présenter un intérêt en cas de réponse affirmative à l'une de ces deux questions.

52

Dans de telles circonstances, il incombe à la Cour de reformuler la question qui lui est soumise, afin de donner à la juridiction de renvoi une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont elle est saisie (voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2021, *The Department for Communities in*

53

Partant, il y a lieu de considérer que, par sa cinquième question, la juridiction de renvoi demande si l'article 185 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à des dispositions de droit national qui prévoient la régularisation de la TVA déduite en amont à l'occasion de l'acquisition d'un bien lorsque celui-ci a été mis au rebut, l'assujetti ayant estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, indépendamment du fait que, ensuite, ce bien a fait l'objet d'une vente soumise à la TVA ou a été détruit ou éliminé de façon dûment prouvée ou justifiée.

54

Or, eu égard à l'ensemble des considérations qui ont motivé les réponses aux première à quatrième questions, figurant aux points 35 et 48 du présent arrêt, de telles dispositions nationales sont incompatibles avec l'article 185, paragraphe 1 et paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA.

55

Par ailleurs, la destruction d'un bien n'est pas l'un des cas dans lesquels l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de cette directive autorise les États membres à exiger néanmoins la régularisation des déductions.

56

En conséquence, il y a lieu de répondre à la cinquième question que l'article 185 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à des dispositions de droit national qui prévoient la régularisation de la TVA déduite en amont à l'occasion de l'acquisition d'un bien lorsque celui-ci a été mis au rebut, l'assujetti ayant estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, et que, ensuite, ce bien soit a fait l'objet d'une vente soumise à la TVA, soit a été détruit ou éliminé d'une façon qui implique concrètement sa disparition irréversible, pour autant que cette destruction soit dûment prouvée ou justifiée et que ledit bien avait objectivement perdu toute utilité dans le cadre des activités économiques de l'assujetti.

Sur les dépens

57

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 (neuvième chambre) dit pour droit :

1)

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 que :

la mise au rebut d'un bien, dont l'assujetti a estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, suivie de la vente de ce bien en tant que déchet, laquelle a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ne constitue pas une « modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions », au sens de cette disposition.

2)

L'article 185 de la directive 2006/112

doit être interprété en ce sens que :

la mise au rebut d'un bien, dont l'assujetti a estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, suivie de la destruction volontaire de ce bien constitue une « modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions », au sens du paragraphe 1 de cet article. Toutefois, une telle situation constitue une « destruction », au sens du paragraphe 2, premier alinéa, dudit article, indépendamment de son caractère volontaire, de telle sorte que cette modification n'engendre pas une obligation de régularisation pour autant que cette destruction soit dûment prouvée ou justifiée et que ledit bien avait objectivement perdu toute utilité dans le cadre des activités économiques de l'assujetti. L'élimination dûment prouvée d'un bien doit être assimilée à sa destruction pour autant qu'elle implique concrètement la disparition irréversible de ce bien.

3)

L'article 185 de la directive 2006/112

doit être interprété en ce sens que :

il s'oppose à des dispositions de droit national qui prévoient la régularisation de la TVA déduite en amont à l'occasion de l'acquisition d'un bien lorsque celui-ci a été mis au rebut, l'assujetti ayant estimé qu'il était devenu inutilisable dans le cadre de ses activités économiques habituelles, et que, ensuite, ce bien soit a fait l'objet d'une vente soumise à la TVA, soit a été détruit ou éliminé d'une façon qui implique concrètement sa disparition irréversible, pour autant que cette destruction soit dûment prouvée ou justifiée et que ledit bien avait objectivement perdu toute utilité dans le cadre des activités économiques de l'assujetti.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le bulgare.