CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

Mme Juliane Kokott

présentées le 14 juin 2012 (1)

Affaire C-234/11

TETS Haskovo AD

contre

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

[demande de décision préjudicielle formée par l'Administrativen sad – Varna (Bulgarie)]

«Fiscalité – TVA – Articles 185 et 187 de la directive 2006/112/CE – Régularisation des déductions du fait de la démolition de bâtiments»

I – Introduction

1. Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée de l'Union européenne se caractérise par la déduction des taxes payées en amont. Toute entreprise bénéficie de cette déduction pour chaque acquisition, mais cela uniquement si ses opérations sont taxées en aval. La Cour décrit cela de la manière suivante: la déduction des taxes en amont est liée à la perception de taxes en aval (2).

2. Que se passe-t-il cependant en cas de rupture de ce lien entre opérations en amont et opérations en aval? Par exemple, un entrepreneur est dans l'impossibilité de revendre un bien qu'il a acquis, parce que l'entrepôt a brûlé ou que toutes les marchandises ont été volées.

3. Ces questions sont réglées par les dispositions de l'Union relatives à la régularisation des déductions, qui font l'objet de la présente demande à titre préjudiciel. Heureusement, il ne s'agit pas, en l'espèce, d'événements aussi peu réjouissants que l'incendie ou le vol. C'est l'entrepreneur lui-même qui a pris l'initiative de démolir plusieurs de ses bâtiments pour faire de la place pour un bâtiment nouveau. La Cour, quant à elle, est invitée à se prononcer sur la question de savoir si, dans un tel cas, il est nécessaire de procéder à la régularisation des déductions initiales.

II – Cadre juridique

A – *Droit de l'Union*

4. Les dispositions de l'Union qui régissent la taxe sur la valeur ajoutée pour la période litigieuse au principal sont celles de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006,

relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (3).

5. Les dispositions du titre X, chapitre 1, concernent la «naissance et [l']étendue du droit à déduction». Les conditions sont prévues à l'article 168 de la directive 2006/112, comme le montrent les extraits suivants:

«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 [...] par un autre assujetti;

[...]»

6. Le titre X, chapitre 5, de la directive 2006/112 contient, aux articles 184 à 192, les dispositions relatives à la «[r]égularisation des déductions». À cet égard, l'article 184 dispose de manière générale:

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

7. L'article 185 prévoit le cas particulier suivant en matière de régularisation:

«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.»

8. S'agissant de la régularisation des déductions concernant les biens d'investissement, la directive 2006/112 prévoit des dispositions particulières aux articles 187 à 191. L'article 187 contient notamment les dispositions suivantes:

«1. En ce qui concerne les biens d'investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

[...]

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans.

2. Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés.

La régularisation visée au premier alinéa est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de

laquelle le bien a été acquis [...]»

9. De plus, l'article 19 de la directive 2006/112 prévoit les dispositions particulières suivantes s'agissant des conséquences fiscales d'un apport en nature:

«Les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, [...] sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant.»

B – *Droit bulgare*

10. La République de Bulgarie a transposé la directive 2006/112 par la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, ci-après la «ZDDS»).

11. La régularisation des déductions est régiee comme suit à l'article 79 de la ZDDS:

«[...]»

(3) Lors de la destruction, de la constatation d'absence ou de la mise au rebut des biens, ou à l'occasion d'un changement de leur affectation tel qu'il n'est plus possible de déduire la TVA en amont, tout assujetti ayant intégralement ou partiellement déduit la TVA en amont sur des biens produits, achetés, acquis ou importés, facture une taxe d'un montant équivalent à celui de la TVA déduite en amont, taxe dont il est également redevable.

(4) La régularisation visée aux paragraphes 1 et 3 est effectuée et constatée [...] pendant la période fiscale au cours de laquelle les conditions d'une telle régularisation sont apparues [...]

[...]

(6) Nonobstant les paragraphes 1 et 3, l'assujetti est redevable d'une taxe pour les biens ou les services qui sont des biens d'investissement [...] dont le montant est déterminé selon la formule suivante [...]»

12. Concernant les exceptions aux régularisations des déductions, l'article 80 de la ZDDS prévoit notamment:

«[...]»

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

1. destruction, disparition ou détérioration causées par un cas de force majeure [...];

2. destruction, disparition ou détérioration causées par des pannes ou des catastrophes au sujet desquelles la personne concernée est en mesure de prouver qu'elles ne sont pas de son fait;

[...]»

13. Par ailleurs, l'article 10 de la ZDDS prévoit les conséquences fiscales suivantes d'un apport en nature:

«(1) N'est pas une livraison de bien, ni une prestation de services, une livraison au cessionnaire par la personne qui subit une transformation, par l'aliénateur ou par l'apporteur, qui résulte de:

[...]

3. la réalisation d'un apport en nature à une société commerciale.

(2) Dans les cas prévus au paragraphe précédent, la personne qui reçoit les biens et les services succède à l'ensemble des droits et obligations y relatifs en vertu de la présente loi, notamment au droit à déduction de la TVA en amont, ainsi qu'à l'obligation de régulariser la déduction de la TVA en amont.»

III – Faits et questions préjudicielles

14. Le litige au principal porte sur le montant de la TVA due par la société TETS Haskovo AD, une société de droit bulgare (ci-après l'«assujettie»), pour la période de janvier et de février 2010.

15. En août 2008, il a été décidé d'augmenter le capital de l'assujettie au moyen d'un apport en nature. Celui-ci comporte notamment trois installations servant à la production d'énergie – une tour de refroidissement, une cheminée et un autre immeuble –, qui ont été démolies par l'assujettie au cours des mois de janvier et de février 2010. Cette démolition est intervenue en vue de la réalisation d'un plan de remaniement et de modernisation d'une centrale thermique sur le terrain. La vente de la ferraille récupérée lors de la démolition était soumise à la TVA.

16. Avant l'apport en nature, les immeubles en question appartenaient à la société Finans inzhenering AD (ci-après «Finans inzhenering»). Celle-ci avait acheté les immeubles à la commune de Haskovo en avril 2008 et déduit, à ce titre, la taxe payée en amont. La taxe déduite au titre des bâtiments démolis par la suite correspondait en gros à 1,5 million de leva (ci-après «BGN»), ce qui équivaut à 767 000 euros environ.

17. L'administration fiscale bulgare estime que cette déduction doit, conformément à l'article 79, paragraphes 3 et 6, de la ZDDS, faire l'objet d'une régularisation partielle du fait de la démolition des bâtiments. Elle a émis un avis d'imposition, en vertu duquel l'assujettie doit, en sa qualité de cessionnaire des droits et obligations de la société Finans inzhenering, un montant total d'environ 1,3 million de BGN au titre de la TVA pour les mois de janvier et de février 2010.

18. La juridiction de renvoi doit se prononcer sur le recours que l'assujettie a formé contre cet avis. Selon elle, cela nécessite une réponse de la Cour aux questions suivantes:

«1) Comment faut-il interpréter la notion de 'destruction d'actif' au sens de l'article 185, paragraphe 2, de la directive 2006/112 et les motifs et/ou les conditions d'exécution de la destruction importent-ils aux fins de la régularisation de la TVA déduite en amont lors de l'acquisition de l'actif?

2) Faut-il interpréter la démolition dûment prouvée d'actifs d'une entreprise, dans le seul but d'en créer de nouveaux, plus modernes, ayant la même destination, comme une 'modification des éléments déterminant la somme à déduire' au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive 2006/112?

3) Faut-il interpréter l'article 185, paragraphe 2, de la directive 2006/112 comme permettant aux États membres de prévoir des régularisations en cas de destruction d'un actif lorsque l'acquisition de ce dernier n'a pas donné lieu à un paiement ou bien qu'elle a donné lieu à un paiement partiel?

4) Faut-il interpréter l'article 185, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112 en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que les articles 79, paragraphe 3, et 80, paragraphe 2, point 1, de la loi bulgare sur la taxe sur la valeur ajoutée (ZDDS), qui prévoit une régularisation de la TVA déduite en amont en cas de destruction d'un actif pour lequel le montant

principal et la TVA facturée ont été payés en totalité, et qui subordonne l'absence de régularisations de la TVA en amont à une autre condition que la réalisation du paiement?

5) Faut-il interpréter l'article 185, paragraphe 2, de la directive 2006/112 en ce sens qu'il exclut la possibilité de régulariser la TVA en amont déjà déduite en cas de démolition de bâtiments, réalisée dans le seul but de construire à la place de nouveaux bâtiments plus modernes, ayant la même destination, et servant à des livraisons ouvrant droit à la déduction de la TVA en amont?»

IV – Analyse juridique

19. Les questions préjudicielles ont été posées dans le cadre d'une situation où, conformément à l'article 10, paragraphe 1, point 3, et paragraphe 2, de la ZDDS, l'assujettie, dont les déductions ont été régularisées, succède aux droits et obligations de Finans inzhenering qui avait initialement procédé à la déduction de la TVA en amont. C'est à partir de cette situation juridique que nous allons examiner les questions préjudicielles.

20. Il nous semble cependant nécessaire de signaler que l'article 19 de la directive 2006/112 n'autorise les États membres à prévoir une telle succession en droit que dans l'hypothèse de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens. Concernant la disposition antérieure, à savoir l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive (4), la Cour a constaté qu'elle ne couvre que le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, qui constitue une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome, mais qu'elle ne couvre pas la simple cession de biens (5). Les indications de l'ordonnance de renvoi ne permettent pas de déterminer si ces conditions sont remplies dans la procédure au principal. Par conséquent, la juridiction de renvoi devra, le cas échéant, vérifier si, dans la procédure au principal, l'article 10, paragraphe 1, point 3, et paragraphe 2, de la ZDDS peut être appliqué en conformité avec l'article 19 de la directive 2006/112.

21. La juridiction de renvoi a posé cinq questions concernant l'interprétation de l'article 185 de la directive 2006/112. Il nous semble utile d'examiner ces questions ci-dessous dans un ordre différent et correspondant à l'économie de cette disposition. De plus, en vue de l'interprétation de la directive 2006/112, nous évoquerons également la jurisprudence de la Cour relative à la sixième directive, dont la directive 2006/112 actuellement applicable ne devait, en réalité, que constituer une nouvelle rédaction.

A – *Sur la deuxième question: application du mécanisme de régularisation*

22. Conformément à la structure de l'article 185 de la directive 2006/112, il convient tout d'abord de répondre à la deuxième question, qui concerne le paragraphe 1 de la disposition, et donc le principe même de l'application du mécanisme de régularisation. Par cette question, la juridiction de renvoi aimerait, pour l'essentiel, savoir si la démolition dûment prouvée d'actifs d'une entreprise, dans le seul but d'en créer de nouveaux, plus modernes ayant la même destination, correspond, en principe, à l'hypothèse d'une régularisation de déductions.

1. Régime spécial pour les biens d'investissement

23. En vue de la réponse à cette question, il convient tout d'abord de noter que, s'agissant de biens d'investissement, la régularisation des déductions fait l'objet d'un régime spécial (6), qui figure aux articles 187 à 191 de la directive 2006/112. On entend par biens d'investissement au sens de ces dispositions des biens qui sont utilisés sur une période assez longue et dont les coûts d'acquisition sont amortis (7). Les bâtiments constituent des biens d'investissement classiques, de sorte que le régime spécial précité s'applique en l'espèce.

24. L'article 187, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112 prévoit une régularisation annuelle des déductions pour les biens d'investissement. En vertu du second alinéa du texte précité, cette régularisation dépend des «modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis». Il apparaît donc que, pour chaque année de la période de régularisation, le droit à déduction doit faire l'objet d'une nouvelle détermination. Lorsque, au cours d'une année, ce droit n'existe pas, il convient, aux termes de l'article 187, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112, de régulariser et donc de rembourser un cinquième de la déduction de TVA en amont effectuée au cours de l'année d'acquisition. Cette vérification est effectuée chaque année jusqu'à la fin de la période de régularisation.

25. Cette détermination constante du droit à déduction, exigée par l'article 187, paragraphe 2, de la directive 2006/112 pour les biens d'investissement au cours de la période de régularisation, correspond aux conditions prévues aux articles 185, paragraphe 1, et 184 de la directive pour la régularisation des déductions. Dans les deux cas, l'application du mécanisme de régularisation exige une modification ultérieure de la déduction initialement accordée ou des facteurs qui sont décisifs pour la détermination de la déduction. Dans un cas comme dans l'autre, il convient de déterminer un droit ultérieur à la déduction de la TVA payée en amont. Par conséquent, il importe peu de savoir si l'article 187 régit de manière autonome le mécanisme de régularisation pour les biens d'investissement ou s'il suppose l'application des critères prévus aux articles 185, paragraphe 1, ou 184 de la directive 2006/112. En tout état de cause, il faut l'intervention d'une modification ultérieure du droit à déduction pour que le mécanisme de régularisation s'applique s'agissant de biens d'investissement.

26. Il est vrai que l'article 187, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2006/112 – tout comme l'article 185, paragraphe 1, ou l'article 184 de la directive – n'indique pas de manière explicite la manière dont il convient de déterminer le droit ultérieur à déduction pour chacune des années de la période de régularisation. Le titre X, chapitre 1, ne régit, aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112, que la naissance du droit à déduction, c'est-à-dire du droit de l'année au cours de laquelle un bien d'investissement a été acquis. À notre avis, il convient cependant d'appliquer ces dispositions par analogie, afin de déterminer le droit à déduction pour chaque année en cours.

27. Dans le cadre de cette application par analogie, il faut apporter quelques modifications lors de la vérification du droit à déduction. Ainsi, l'article 168 de la directive 2006/112 exige, pour que ce droit puisse prendre naissance, que le bien acquis soit utilisé pour les besoins des opérations taxées. Cependant, au moment de la naissance du droit, il n'est normalement pas possible de déterminer si un bien d'investissement est *effectivement* utilisé pour ces besoins. En effet, conformément aux articles 167 et 63 de la directive 2006/112, le droit à déduction prend en principe naissance dès la livraison du bien à un assujetti (8). L'utilisation effective pour les besoins d'opérations taxées n'intervient nécessairement que postérieurement. C'est pourquoi seule l'*intention* d'utiliser le bien en question, prouvée par des éléments objectifs, est en principe décisive pour la naissance du droit à déduction (9).

28. S'agissant de la régularisation de déductions, il est cependant possible de tenir compte, a posteriori, de l'utilisation *effective* d'un bien. C'est à partir de cette prise en compte a posteriori qu'il convient de déterminer le droit à déduction pour chacune des années de la période de régularisation. Cette manière de procéder correspond à l'objectif de la régularisation des déductions. L'objectif est en effet d'assurer que, s'agissant notamment de biens d'investissement acquis par l'assujetti, les déductions en amont reflètent l'utilisation durable du bien d'investissement pour les besoins des opérations taxées (10).

2. Modification du droit à déduction en janvier et en février 2010

29. Par conséquent, il ne doit y avoir régularisation en l'espèce conformément à l'article 187, paragraphe 2, de la directive 2006/112 que dans l'hypothèse où la démolition des bâtiments a modifié le droit à déduction en janvier et en février 2010. En vertu de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, tel serait le cas si, en janvier et en février 2010, les bâtiments n'avaient, de ce fait, plus été utilisés pour les besoins des opérations taxées.

a) Le critère d'un lien direct et immédiat

30. Ce n'est pas la première fois que la Cour se penche sur la question de savoir à quel moment on est en présence d'une utilisation pour les besoins des opérations taxées au sens de la disposition précitée. Selon une jurisprudence constante, la Cour exige l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction (11).

31. Selon une jurisprudence constante, cette exigence s'applique tant aux biens qu'aux services acquis par l'assujetti en tant qu'opérations en amont (12). Il est vrai que, dans son arrêt du 16 février 2012, *Eon Aset Menidjmont*, le plus récent intervenu en la matière, la Cour a constaté que le critère tiré de l'utilisation d'une opération en amont diffère selon qu'il s'agit de l'acquisition d'un service ou d'un bien d'investissement et qu'il n'exige l'existence d'un lien direct et immédiat avec des opérations en aval plus que pour l'acquisition de services (13). À notre avis, cela ne signifie cependant pas qu'il y ait un revirement de jurisprudence s'agissant de l'acquisition de biens. En effet, dans cette affaire, la Cour a manifestement effectué cette distinction dans le cadre de prestations qui, dès l'origine, sont destinées, en partie, à un usage privé et, en partie, à un usage professionnel. Dans ce domaine, il y a, du fait de la jurisprudence de la Cour, des particularités susceptibles de donner lieu à cette distinction (14), mais qui n'ont aucune importance en l'espèce.

32. D'ailleurs, le lien direct et immédiat exigé par la Cour suppose, selon une jurisprudence constante, que les dépenses effectuées pour l'acquisition des opérations en amont soient des éléments constitutifs du prix de l'opération taxée en aval, c'est-à-dire qu'elles soient incorporées dans leur prix (15). De plus, la Cour a précisé que cela couvre également les opérations en amont devant être considérées comme relevant des frais généraux d'un assujetti. S'agissant d'opérations en amont de ce type, le lien obligatoire existe non pas entre elles et des opérations particulières en aval, mais entre elles et l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, c'est-à-dire la totalité de ses opérations en aval (16).

33. Ces exigences que la Cour a formulées s'agissant de la naissance du droit à déduction nécessitent, elles aussi, une certaine adaptation dans le cadre de la régularisation des déductions. Comme nous l'avons démontré (17), le droit à déduction pour les années comprises dans la période de régularisation doit, aux termes de l'article 187, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2006/112, normalement être déterminé à partir de l'utilisation *effective* d'un bien d'investissement. Dans ce cas, le lien exigé par la Cour doit être établi entre l'utilisation effective

du bien d'investissement et des opérations taxées en aval. En effet, l'existence d'un lien avec l'opération en amont, c'est-à-dire avec l'acquisition du bien d'investissement, n'a de l'importance que pour la naissance du droit à déduction, étant donné que, à ce moment, il n'y a pas encore d'utilisation effective.

34. Il est évident que ces conditions abstraites formulées par la Cour ne sont pas faciles à appliquer dans un cas d'espèce. Elle avait déjà signalé très tôt que, compte tenu de la diversité des activités économiques, il n'était pas possible de donner une description abstraite plus précise du lien devant exister entre les opérations en amont et les opérations en aval pour la naissance du droit à déduction. C'est pourquoi il appartient, en principe, aux juridictions nationales d'appliquer concrètement le critère du lien direct et immédiat aux faits de chaque affaire dont elles sont saisies (18).

b) Application dans la présente espèce

35. En même temps, nous pensons pouvoir constater que, dans un cas comme celui de l'espèce, il existe un lien direct et immédiat entre l'utilisation des bâtiments en janvier et en février 2010 et des opérations taxées en aval.

36. Cette conclusion s'impose rien qu'en raison du fait que la vente de la ferraille récupérée lors de la démolition des bâtiments était soumise à la TVA. Il ne devrait donc pas être difficile de constater l'existence d'un lien direct et immédiat. De plus, il ne fait aucun doute que les dépenses pour l'acquisition des bâtiments qui contenaient la ferraille sont des éléments constitutifs du prix de vente de ceux-ci. Peu importe, à cet égard, que le prix versé pour l'achat des bâtiments démolis, c'est-à-dire la valeur qui leur a été attribuée dans le cadre de l'apport en nature, dépasse clairement le prix de vente de la ferraille. En effet, le droit à déduction ne dépend pas du succès économique de l'assujetti.

37. Par ailleurs, il importe peu également que les bâtiments aient été «détruits» par la démolition, comme l'indique la juridiction de renvoi. La démolition d'un bâtiment et l'utilisation économique des éléments ainsi récupérés correspondent en quelque sorte à la consommation d'un bien dans le cadre du processus de production de l'assujetti. Comme la Commission l'a constaté elle-même, ce type d'utilisation d'un bien est une forme tout à fait courante de l'utilisation au sens de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112. C'est également dans ce sens que la Cour a, s'agissant de la régularisation des déductions, jugé qu'il n'existe aucune modification d'éléments au sens de l'actuel article 185, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lorsque des biens ou des services ont été totalement consommés dans le cadre de l'activité professionnelle (19).

38. En outre, il peut également y avoir un lien direct et immédiat entre la démolition des bâtiments en janvier et en février 2010 et une production d'énergie taxée ultérieurement. Cela est d'autant plus vrai que les bâtiments démolis ont apparemment été achetés conjointement avec un terrain et d'autres bâtiments. Il ne fait aucun doute que l'acquisition globale de ces immeubles est un élément constitutif du prix de la production ultérieure d'énergie qui aura lieu sur ce terrain. Nous sommes d'accord avec la Commission lorsqu'elle fait valoir que la démolition de quelques bâtiments ne change en tout cas rien à cette conclusion, lorsqu'elle fait – comme en l'espèce – partie de la modernisation des installations. L'acquisition et la démolition des bâtiments ont donc pour but ultime la production d'énergie, ce qui correspond à des opérations taxées en aval.

39. Du reste, il importe peu de savoir si le remaniement de la centrale thermique est réalisé avec succès et s'il y a effectivement une production d'énergie. En effet, selon la jurisprudence, le droit à déduction existe, en principe, également lors de la phase de création d'une activité économique qui n'atteint jamais le stade opérationnel. Le droit à déduction exercé s'agissant

d'actes préparatoires persiste même si l'activité économique projetée n'aboutit pas à des opérations taxées (20).

40. Il conviendrait donc de conclure que, en l'espèce, il existe un droit à déduction concernant les bâtiments démolis également en janvier et en février 2010, de sorte qu'il n'y aurait de toute façon pas lieu d'appliquer le mécanisme de régularisation. Nous nous permettons de signaler que, dans ce cas, il ne devrait pas non plus – en cas d'application, par analogie, de l'article 188, paragraphe 1, de la directive 2006/112 – y avoir de régularisation des déductions pour le reste de la période de régularisation.

3. Destruction au sens de l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112

41. Cette conclusion n'est pas affectée par le fait que l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112 prévoit que, «en cas de destruction [...] dûment prouv[e] ou justifié[e]», la régularisation prévue au paragraphe 1, n'a pas lieu. On pourrait en effet déduire de cette disposition que, en cas de destruction d'un bien, il doit en principe y avoir une régularisation au titre de l'article 185, paragraphe 1, de la directive 2006/112, étant donné que, au cas contraire, il n'aurait pas été nécessaire de prévoir une exception pour ce cas de figure au paragraphe 2, premier alinéa, de cette disposition.

42. Il importe peu, dans un premier temps, de savoir s'il convient ou non d'appliquer l'article 185 de la directive 2006/112 s'agissant de biens qui sont des biens d'investissement. Cette question pourrait en effet se poser, étant donné qu'il existe, pour les biens d'investissement, un régime spécial aux articles 187 à 191 de la directive 2006/112, qui pose ses propres conditions pour une régularisation, et que les articles 186 et 189 contiennent chacun des habilitations particulières et différentes en vue de la mise en œuvre des articles 184 et 185 de la directive 2006/112, d'une part, et des articles 187 et 188 de cette même directive, d'autre part.

43. En tout état de cause, on peut interpréter la notion de destruction figurant à l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112 en ce sens qu'elle vise uniquement la destruction de biens qui n'intervient pas pour les besoins des opérations taxées d'un assujetti. Si un bien est détruit de manière fortuite ou pour des besoins d'ordre privé de l'assujetti, le mécanisme de régularisation prévu à l'article 185 de la directive 2006/112 est, à notre avis également, applicable en principe.

4. Abus

44. Enfin, nous examinerons le grief d'abus que le gouvernement et l'administration fiscale bulgares ont, du moins de manière implicite, soulevé dans la présente espèce. Il est vrai que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé dans le droit de l'Union en matière de TVA (21). D'après la jurisprudence de la Cour, l'administration fiscale peut demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes correspondant à la TVA déduite en amont, lorsque l'assujetti a feint de vouloir déployer une activité économique particulière (22). De plus, le droit à déduction peut être refusé à un assujetti lorsque les opérations en cause constituent une pratique abusive. Cela suppose, entre autres, que l'application de la législation en matière de TVA aboutisse à un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif des dispositions appliquées (23).

45. En l'espèce, la Cour ne dispose cependant pas d'éléments susceptibles de justifier le grief d'abus au regard de la TVA. L'assujettie a, dans le cadre de son activité économique, pris des décisions d'investissement, dont la législation en matière de TVA ne doit, en principe, pas examiner la pertinence. Le maintien de la déduction pour l'acquisition des bâtiments démolis ultérieurement est, dans ce contexte, conforme à la jurisprudence constante, en vertu de laquelle

le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques (24).

46. Le maintien des déductions dans la présente espèce est également conforme à la finalité du mécanisme de régularisation. Il s'agit, d'une part, d'éviter de procurer un avantage économique injustifié à l'assujetti par rapport à un consommateur final (25). On ne voit pas de tel avantage dans la présente espèce, étant donné que, après la démolition, l'assujettie ne peut pas utiliser les bâtiments à des fins privées. Il s'agit, d'autre part, de garantir, par le mécanisme de régularisation, une correspondance entre la déduction de la taxe d'amont et la perception de la taxe d'aval (26). Nous avons déjà démontré l'existence de ce lien (27).

47. Une autre question est celle de savoir si les bâtiments ont été appréciés à leur juste valeur dans le cadre de l'apport en nature. On peut se demander s'il convient effectivement de comptabiliser pour une valeur d'environ 8,9 millions de BGN des bâtiments qui sont démolis peu de temps après, ce qui donne naissance à un besoin d'amortissement en conséquence. Il s'agit cependant, tout au plus, d'un problème relevant de l'imposition des bénéficiaires.

48. Cette question n'a en revanche aucune importance pour la TVA. En effet, selon une jurisprudence constante, pour la détermination du montant de la base d'imposition et donc également pour le montant de la déduction, l'élément déterminant est la contrepartie réellement reçue et non une valeur estimée selon des critères objectifs (28). Il apparaît donc que même le fait, pour l'assujetti, d'avoir versé un prix objectivement surévalué pour l'acquisition d'un bien n'a aucun effet sur le montant de la TVA déduite en amont.

5. Conclusion intermédiaire

49. Il convient, par conséquent, de répondre à la deuxième question de la juridiction de renvoi en ce sens que, en vertu de l'article 187, paragraphe 2, de la directive 2006/112, la destruction de biens d'investissement dans le but de créer de nouveaux biens, plus modernes, ayant la même destination, n'entraîne pas la régularisation des déductions, si la destruction constitue une utilisation pour les besoins d'opérations taxées au sens de l'article 168 de ladite directive.

B – *Sur la quatrième question: compatibilité des dispositions nationales*

50. Par sa quatrième question préjudicielle, la juridiction de renvoi aimerait savoir si l'article 185 de la directive 2006/112 s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit une régularisation de la TVA déduite en amont en cas de destruction d'un actif lors de l'acquisition duquel le montant principal et la TVA facturée avaient été payés en totalité et qui subordonne l'absence de régularisation de la TVA en amont à une autre condition que la réalisation du paiement.

51. Il résulte de notre réponse à la deuxième question préjudicielle que la destruction d'un bien d'investissement n'entraîne pas l'application du mécanisme de régularisation au titre de l'article 187, paragraphe 2, de la directive 2006/112, lorsque la destruction constitue une utilisation pour les besoins d'opérations taxées au sens de l'article 168 de ladite directive. Il convient, par conséquent, de répondre à la quatrième question posée par la juridiction de renvoi qu'une réglementation nationale qui prévoit une régularisation de la TVA déduite en amont en cas de destruction de biens d'investissement, indépendamment de la question de savoir si elle intervient pour les besoins d'opérations taxées, n'est pas compatible avec l'article 187, paragraphe 2, et avec l'article 168 de la directive 2006/112.

C – *Sur les autres questions*

52. Compte tenu des réponses que nous avons proposées pour les deuxième et quatrième

questions de la juridiction de renvoi, il n'est plus nécessaire de répondre aux autres questions préjudicielles. Les première, troisième et cinquième questions préjudicielles portent sur l'interprétation de l'article 185, paragraphe 2, de la directive 2006/112, qui régit les exceptions à l'obligation de régularisation. Il est évident que, dans le litige au principal, la réponse à ces questions n'a de pertinence que s'il convient effectivement d'appliquer le mécanisme de régularisation. Cependant, comme nous l'avons déjà expliqué ci-dessus (29), nous ne pensons pas que tel soit le cas.

V – Conclusion

53. Par ces motifs, nous proposons de répondre comme suit aux questions préjudicielles de l'Administrativen sad – Varna:

«1) Il convient d'interpréter l'article 187, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce sens que la destruction de biens d'investissement dans le but de créer de nouveaux biens, plus modernes, ayant la même destination, n'entraîne pas la régularisation des déductions, si la destruction correspond à une utilisation pour les besoins d'opérations taxées au sens de l'article 168 de ladite directive.

2) Une réglementation nationale, qui prévoit une régularisation des déductions en cas de destruction de biens d'investissement, indépendamment de la question de savoir si elle intervient pour les besoins d'opérations taxées, n'est pas compatible avec l'article 187, paragraphe 2, ni avec l'article 168 de la directive 2006/112.»

1 – Langue originale: l'allemand.

2 – Arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039, point 24).

3 – JO L 347, p. 1.

4 – 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 L 145, p. 1).

5 – Voir arrêts du 27 novembre 2003, Zita Modes (C-497/01, Rec. p. I-14393, point 40); du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, Rec. p. I-10413, point 37), et du 10 novembre 2011, Schriever (C-444/10, Rec. p. I-11071, point 24).

6 – Voir arrêt du 15 décembre 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec. p. I-11087, point 55).

7 – Ibidem, point 55.

8 – Voir arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, point 36).

9 – Voir point 81 de nos conclusions présentées le 1er mars 2012 dans l'affaire X (C-334/10, pendante devant la Cour).

10 – Voir arrêt Centralan Property (précité à la note 6, point 77).

11 – Arrêts du 6 avril 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983, point 19); du 8 juin 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec. p. I-4177, point 24); du 22 février 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361, point 26); du 27 septembre 2001, Cibo Participations (C-16/00, Rec. p. I-6663, point 29); du 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, Rec. p. I-1599, point 26); du 21 février 2006, Halifax

e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609, point 79); du 8 février 2007, Investrand (C-435/05, Rec. p. I-1315, point 23), et SKF (précité à la note 5, point 57).

12 – Voir, notamment, arrêts Midland Bank (précité à la note 11, point 20) et SKF (précité à la note 5, point 57).

13 – C-118/11, points 45 et 46.

14 – Ibidem, points 53 et suiv., et nos conclusions dans l'affaire X (précitée à la note 9), points 23 et suiv.

15 – Voir arrêts Midland Bank (précité à la note 11, point 30), Abbey National (précité à la note 11, point 28), Cibo Participations (précité à la note 11, point 31), Investrand (précité à la note 11, point 23), SKF (précité à la note 5, points 57 et 60) et Eon Aset Menidjmont (précité à la note 13, point 48).

16 – Voir arrêts Midland Bank (précité à la note 11, point 31), Abbey National (précité à la note 11, point 35), Cibo Participations (précité à la note 11, point 33), Investrand (précité à la note 11, point 24), SKF (précité à la note 5, point 58) et Eon Aset Menidjmont (précité à la note 13, point 47).

17 – Voir ci-dessus, points 27 et suiv.

18 – Voir arrêts Midland Bank (précité à la note 11, point 25) et SKF (précité à la note 5, point 63).

19 – Voir arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049, point 91).

20 – Voir arrêts du 29 février 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857, point 20), et Fini H (précité à la note 11, point 22).

21 – Voir arrêt du 27 octobre 2011, Tanoarch (C-504/10, Rec. p. I-10853, point 50 et jurisprudence citée).

22 – Voir arrêt Klub (précité à la note 8, point 48 et jurisprudence citée).

23 – Voir, entre autres, arrêts Halifax e.a. (précité à la note 11, point 74), et Tanoarch (précité à la note 21, point 52).

24 – Voir, entre autres, arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19), et Klub (précité à la note 8, point 35).

25 – Voir arrêt du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, Rec. p. I-8297, point 35).

26 – Ibidem, point 36.

27 – Voir ci-dessus, points 35 et suiv.

28 – Voir, entre autres, arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445, point 13), et du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, point 27).

29 – Voir ci-dessus, points 22 et suiv.