

**Affaire C-358/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

30 juillet 2020

**Juridiction de renvoi :**

Judecătoria Oradea (Roumanie)

**Date de la décision de renvoi :**

9 juillet 2020

**Partie requérante :**

Promexor Trade SRL

**Partie défenderesse :**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor,

---

[omissis]

**JUDECĂTORIA ORADEA (tribunal de première instance d’Oradea,  
Roumanie)**

[omissis]

**DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE**

À la demande de la partie requérante, Promexor Trade SRL, la juridiction de céans [omissis], conformément à l’article 267 du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne (TFUE), demande à la

**COUR DE JUSTICE DE L’UNION EUROPÉENNE**

de répondre aux questions préjudicielles suivantes concernant l’interprétation de l’article 5 [TUE], de l’article 1<sup>er</sup>, des articles 167 à 169, des articles 176 à 180, de l’article 214, paragraphe 1, de l’article 250 et des articles 272 [et] 273 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE, ainsi que des principes de

neutralité, d'effectivité, de coopération loyale, de sécurité des rapports juridiques et de protection de la confiance légitime [omissis] :

1) Les dispositions de la directive 2006/112[CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée] et le principe de neutralité fiscale s'opposent-ils à des règles nationales par lesquelles l'État membre impose, pour une durée indéterminée, à un ressortissant de percevoir la [taxe sur la valeur ajoutée, ci-après « TVA »] et de la verser à l'État sans toutefois lui reconnaître le droit corrélatif à déduction de la TVA, au motif que son numéro de TVA a été annulé d'office, car les déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs/deux trimestres civils consécutifs n'auraient fait mention d'aucune opération relevant du champ d'application de la TVA ?

2) Dans les circonstances du litige au principal, le principe de sécurité juridique, le principe de protection de la confiance légitime, le principe de proportionnalité et [le principe] de coopération loyale, tels qu'ils découlent de la directive 2006/112, sont-ils compatibles avec une règle nationale ou une pratique de l'administration fiscale en vertu de laquelle, bien que l'État membre permette normalement à une personne morale dont le numéro de TVA a été annulé d'office d'obtenir, à sa demande, une nouvelle identification à la TVA, dans certaines circonstances concrètes, le contribuable ne peut pas demander une nouvelle identification à la TVA pour des raisons purement formelles et est tenu, pour une durée indéterminée, de percevoir la TVA et de la verser à l'État, sans toutefois se voir reconnaître le droit corrélatif à déduction de la TVA ?

3) Dans les circonstances du litige au principal, le principe de sécurité juridique, le principe de protection de la confiance légitime, le principe de proportionnalité et [le principe de] coopération loyale, tels qu'ils découlent de la directive 2006/112, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils interdisent d'établir une obligation du contribuable de percevoir et de verser la TVA pour une durée indéterminée sans lui reconnaître le droit à déduction de la TVA, sans que l'autorité fiscale vérifie [le respect] des conditions matérielles du droit à déduction de la TVA et sans que le contribuable n'ait commis aucune fraude ? [Or. 2]

### **L'objet du litige. Les faits pertinents**

1. La Judecătoria Oradea (tribunal de première instance d'Oradea) a été saisie, le 28 mai 2019, d'un recours [omissis] formé par la requérante, Promexor Trade SRL, à l'encontre de la défenderesse, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj (direction générale régionale des finances publiques de Cluj, Roumanie) – Administrația Județeană a Finanțelor [Publice] Bihor (administration départementale des finances publiques de Bihor), visant à l'annulation de l'injonction n° 438, du 19 avril 2019, l'annulation du titre exécutoire n° 4367, l'annulation du 19 avril 2019, émis dans le cadre de l'exécution n° 2398310/5/30/1/2019/564044, l'annulation du titre de créance et l'annulation de l'exécution forcée, emportant l'annulation de toute forme d'exécution.

2. Dans sa requête, la requérante a fait valoir que, au cours de l'année 2014, la décision n° 83917275, du 30 avril 2014, avait prononcé l'annulation d'office de l'identification à la TVA de la société requérante, au motif que les déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs n'avaient fait mention d'aucune opération relevant du champ d'application de la TVA. À partir du mois de mai 2014, elle a établi ses factures fiscales hors TVA, faute de disposer d'un numéro valable. Au cours du mois d'avril 2019, la défenderesse lui a envoyé un avis l'informant de l'imminence d'un contrôle fiscal portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> avril 2014 au 31 décembre 2017. Afin d'éviter le paiement d'une amende pour ne pas avoir déposé ses déclarations fiscales à temps, la requérante a décidé de déposer rétroactivement la déclaration relative à la TVA perçue due par les assujettis dont le numéro d'identification à la TVA a été annulé. Le contrôle fiscal a été reporté à la date du 21 mai 2019 et, le 9 mai 2019, l'injonction et le titre exécutoire se référant aux déclarations déposées en avril 2019 ont été communiqués à la requérante. Cette dernière a indiqué que, bien qu'il existe des remèdes fiscaux en cas d'annulation du numéro de TVA du contribuable, en ce sens que, après avoir obtenu une nouvelle identification en tant qu'assujettie à la TVA, la société peut bénéficier, rétroactivement, de la déduction de la TVA pour la période pendant laquelle elle n'a pas eu de numéro de TVA, elle n'y avait concrètement pas accès. Dans ces conditions, le contribuable dont le numéro de TVA a été annulé, mais qui, pour diverses raisons, ne peut pas obtenir de nouvelle identification à la TVA n'a aucun remède à sa disposition. La requérante a souligné que maintenir à la charge de la personne morale dont le numéro de TVA a été annulé l'obligation de payer la TVA, pour une durée indéterminée, alors qu'elle ne tire plus aucun avantage découlant de la qualité d'assujetti à la TVA, semble contraire aux principes fixés en la matière par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne [ci-après la « Cour »].
3. Dans son mémoire en défense [omissis], la défenderesse a fait valoir que l'exécution forcée était fondée et légale. Les déclarations de la TVA due par les assujettis dont le numéro d'identification à la TVA a été annulé ont été déposées par la société sous forme d'attestation sur l'honneur et conformément aux dispositions légales en vigueur. En ce qui concerne les déclarations rectificatives, elles ont été déposées après la date de conclusion du rapport de contrôle fiscal et il n'est donc plus possible de corriger la déclaration de TVA, conformément à la législation en vigueur.
4. En ce qui concerne les circonstances de fait, la juridiction de céans constate que celles-ci n'ont pas été contestées par les parties. Ainsi, la décision n° 83917275, du 30 avril 2014, a prononcé l'annulation d'office de l'identification à la TVA de la société requérante, car, pendant deux trimestres civils consécutifs, il n'a été fait mention d'aucune acquisition de biens ou de services ni de livraisons de biens ou de prestation de services effectuées au cours de ces périodes de déclaration. À partir du 1<sup>er</sup> mai 2014, la requérante a établi ses factures fiscales hors TVA, faute de disposer d'un numéro valable. Au cours du mois d'avril 2019, la défenderesse lui a envoyé un avis l'informant de l'imminence d'un contrôle fiscal portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> avril 2014 au 31 décembre 2017. La requérante a déposé

rétroactivement la déclaration relative à la TVA perçue due par les assujettis dont le numéro d'identification à la TVA a été annulé, conformément à l'article [Or. 3] 153, paragraphe 10, du Cod fiscal (code des impôts) en vigueur au cours de la période 2014-2015. Sur le fondement des informations données dans les déclarations, sans effectuer de vérifications supplémentaires, les autorités fiscales ont émis le titre exécutoire n° 43637, du 19 avril 2019, et ont engagé la procédure d'exécution forcée à l'encontre de la requérante, en délivrant l'injonction n° 43860 du 19 avril 2019. Le contrôle fiscal a eu lieu le 11 juin 2019 et l'organe de contrôle a constaté que, pour la période faisant l'objet du contrôle, la requérante avait correctement déposé les déclarations de TVA. Après la date de clôture du rapport de contrôle mais avant l'expiration du délai de prescription, le 31 juillet 2019, la requérante a déposé des déclarations rectificatives faisant état d'un montant de la TVA égal à zéro.

**Les dispositions nationales applicables. La jurisprudence nationale pertinente**

5. Les dispositions du droit matériel national applicable en l'espèce sont les suivantes :

La **Legea nr. 571/2003** [privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts)], publiée au *Monitorul Oficial al României* n° 927 du 23 décembre 2003, qui a cessé d'être applicable le 1<sup>er</sup> janvier 2016

Article 153, paragraphe 9, de la loi n° 571/2003 : « [l]es autorités fiscales compétentes annulent l'identification d'une personne à la TVA conformément au présent article : (...) e) si, dans les déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs au cours d'un semestre civil, dans le cas des personnes dont l'exercice fiscal est le mois civil, et pour deux périodes fiscales consécutives au cours d'un semestre civil, dans le cas des assujettis dont l'exercice fiscal est le trimestre civil, il n'a été fait mention ni d'acquisitions de biens ou de services ni de livraisons de biens ou de prestations de services effectuées au cours de ces périodes de déclaration, à compter du premier jour du deuxième mois suivant le semestre civil en cours. À partir de la déclaration relative au mois de juillet 2012, dans le cas des assujettis 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, dans les déclarations de TVA déposées pour six mois consécutifs, dans le cas des assujettis 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, il n'a été fait mention ni d'acquisitions de biens ou de services ni de livraisons de biens ou de prestations de services effectuées au cours de ces périodes de déclaration, 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 ».

Article 153, paragraphe 9 bis, de la loi n° 571/2003 : « 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 : (...) d) à la demande de l'assujetti, dans la situation visée au paragraphe 9, sous e), sur le fondement d'une attestation sur l'honneur dont il ressort qu'il exercera des activités économiques. La date d'identification à la TVA de l'assujetti est celle de la notification de la décision d'identification à la TVA.

Les assujettis se trouvant dans les situations visées au présent paragraphe ne peuvent pas appliquer les dispositions relatives au plafond d'exonération pour les petites entreprises prévu à l'article 152 jusqu'à la date d'identification à la TVA et sont tenus d'appliquer les dispositions de l'article 11, paragraphes 1 bis et 1 quater ».

Article 11, paragraphe 1 quater, de la loi n° 571/2003 : « 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 [Or. 4] 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 ».

Article 145 de la loi n° 571/2003 : « 1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible. 2. Tout assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes : a) les opérations taxées ; b) les opérations résultant d'activités économiques pour lesquelles le lieu de la livraison/prestation est considéré comme se trouvant à l'étranger, si la taxe était déductible si ces opérations avaient été

réalisées en Roumanie ; c) les opérations exonérées, conformément aux articles 143, 144 et 144 bis ; d) les opérations exonérées conformément à l'article 141, paragraphe 2, sous a), points 1 à 5, et sous b), lorsque l'acquéreur ou le preneur est établi en dehors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de la Communauté ainsi que pour les opérations effectuées par des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans le déroulement de telles opérations ; e) les opérations visées à l'article 128, paragraphe 7, et à l'article 129, paragraphe 7, si la taxe s'appliquait audit transfert.

(...)

4. Dans les conditions fixées par les règles établissant les modalités d'application, le droit à déduction de la taxe est accordé pour les acquisitions effectuées par un assujetti avant son identification à la TVA, conformément à l'article 153 ».

La **Legea nr. 227/2015** [privind Codul fiscal (loi n° 227/15 portant code des impôts)], publiée au *Monitorul Oficial al României* n° 688 du 10 septembre 2015

Article 11 de la loi n° 227/2015 : « 8. Les assujettis établis en Roumanie, dont l'identification à la TVA a été annulée conformément à l'article 316, paragraphe 11, sous c) 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 VII, afférente aux opérations taxées effectuées au cours de cette période. En cas d'identification à la TVA conformément à l'article 316, paragraphe 12, l'assujetti exerce son droit à déduction pour les acquisitions de biens et/ou de services effectuées pendant la période au cours de laquelle au cours de laquelle le numéro d'identification à la TVA était annulé, par inscription dans la première déclaration de TVA prévue à l'article 323 déposée après son identification à la TVA ou, selon le cas, dans une déclaration ultérieure, même si la facture ne comporte pas le numéro d'identification à la TVA de l'assujetti. Après avoir été identifié à la TVA conformément à l'article 316, paragraphe 12, pour les livraisons de biens/prestations de services effectuées pendant la période au cours de laquelle le numéro d'identification à la TVA a été annulé, les assujettis émettent des factures indiquant séparément la taxe sur la valeur ajoutée perçue pendant cette période, qui n'est pas inscrite dans la déclaration de TVA déposée conformément à l'article 323 ».

Article 316 de la loi n° 227/2015 : « 12. 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 11, sous a) à e) et h), les autorités fiscales compétentes identifient l'assujetti à la TVA, à sa demande, [Or. 5] de la manière suivante : (...) d) dans la situation visée au paragraphe 11, sous e), sur le fondement d'une attestation sur l'honneur dont il ressort qu'il exercera des activités économiques. La date

d'identification à la TVA de l'assujetti est celle de la notification de la décision d'identification à la TVA ;

[...]

14. Les assujettis se trouvant dans les situations visées au paragraphe 12 ne peuvent pas appliquer les dispositions relatives au plafond d'exonération pour les petites entreprises prévu à l'article 310 jusqu'à la date d'identification à la TVA et sont tenus d'appliquer les dispositions de l'article 11, paragraphes 6 et 8 ».

Article 297 de la loi n° 227/2015 : « 1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible.

[...]

4. Tout assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes : a) les opérations taxées ; b) les opérations résultant d'activités économiques pour lesquelles le lieu de la livraison/prestation est considéré comme se trouvant à l'étranger, dans le cas où la taxe serait déductible si ces opérations avaient été effectuées en Roumanie ; c) les opérations exonérées, conformément aux articles 294, 295 et 296 ; d) les opérations exonérées conformément à l'article 292, paragraphe 2, sous a), points 1 à 5, et sous b), lorsque l'acquéreur ou le preneur est établi en dehors de l'Union européenne ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de l'Union européenne ainsi que pour les opérations effectuées par des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans le déroulement de telles opérations ;

[...]

6. Dans les conditions fixées par les règles établissant les modalités d'application, le droit à déduction de la taxe est accordé pour les acquisitions effectuées par un assujetti avant son identification à la TVA, conformément à l'article 316 ».

### **Les dispositions pertinentes du droit de l'Union**

6. La juridiction de céans considère que les dispositions pertinentes en l'espèce sont les suivantes :

### **Le traité sur l'Union européenne**

Article 4, paragraphe 3, TUE : « En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités.

Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union.

Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union. »

Article 5, paragraphe 4, TUE : « En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités.

Les institutions de l'Union appliquent le principe de proportionnalité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. »

La **directive 2006/112/CE** relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

Article premier de la directive 2006/112 : « 1. La présente directive établit le système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). 2. Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus ».

Article 167 de la directive 2006/112 : « Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. **[Or. 6]**

Article 167 bis de la directive 2006/112 : « Les États membres peuvent prévoir, dans le cadre d'un régime facultatif, que le droit à déduction des assujettis dont la TVA devient exigible uniquement conformément à l'article 66, point b), est reporté jusqu'à ce que la taxe sur les biens ou services qui lui sont fournis ait été payée au fournisseur de biens ou prestataire de services. Les États membres qui appliquent le régime facultatif visé au premier alinéa fixent, pour les assujettis utilisant le régime sur leur territoire, un seuil fondé sur le chiffre d'affaires annuel de l'assujetti, calculé conformément à l'article 288. Ce seuil ne peut dépasser 2 000 000 EUR ou sa contre-valeur en monnaie nationale ».

Article 168 de la directive 2006/112 : « 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 ; b) la TVA due pour les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services conformément à l'article 18, point a), et à l'article 27 ; c) la TVA due pour les acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b) i) ; d) la TVA due pour les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires conformément aux articles 21 et 22 ; e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre ».

Article 169 de la directive 2006/112 : « Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes : a) ses opérations, autres que celles exonérées en vertu de l'article 284, relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre ; b) ses opérations exonérées conformément aux articles 136 bis, 138, 142 et 144, aux articles 146 à 149, aux articles 151, 152, 153 et 156, à l'article 157, paragraphe 1, point b), aux articles 158 à 161 et à l'article 164 ; c) ses opérations exonérées conformément à l'article 135, paragraphe 1, points a) à f), lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de la Communauté ».

Article 176 de la directive 2006/112 : « Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation ».

Article 178 de la directive 2006/112 : « Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes : a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ; b) pour la déduction visée à l'article 168, point b), en ce qui concerne les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ; c) pour la déduction visée à l'article 168, point c), en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de biens, avoir fait figurer sur la déclaration de TVA prévue à l'article 250 toutes les données nécessaires pour constater le montant de la TVA due au titre de ses acquisitions et détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 5 ; d) pour la déduction visée à l'article 168, point d), en ce qui concerne les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires de biens, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ; e) pour la déduction visée à l'article 168, point e), en ce qui concerne les importations de biens, détenir un document constatant l'importation qui le désigne comme destinataire ou importateur et [Or. 7] qui mentionne ou permet de calculer le montant de la TVA due ; f) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acquéreur en cas d'application des

articles 194 à 197 et de l'article 199, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ».

Article 179 de la directive 2006/112 : « La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période.

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

Article 180 de la directive 2006/112 : « Les États membres peuvent autoriser un assujetti à procéder à une déduction qui n'a pas été effectuée conformément aux articles 178 et 179 ».

Article 214 de la directive 2006/112 : « 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 ; b) tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b), ou qui a exercé l'option prévue à l'article 3, paragraphe 3, de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires ; c) tout assujetti qui effectue sur leur territoire respectif des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ses opérations qui relèvent des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, et qu'il effectue en dehors de ce territoire ; d) tout assujetti qui reçoit, sur leur territoire respectif, des prestations de services pour lesquelles il est redevable de la TVA en vertu de l'article 196 ; e) tout assujetti qui est établi sur leur territoire respectif et qui effectue, sur le territoire d'un autre État membre, des prestations de services pour lesquelles seul le preneur est redevable de la TVA en vertu de l'article 196 ».

Article 250 de la directive 2006/112 : « 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 ».

Article 272 de la directive 2006/112 : « 1. Les États membres peuvent dispenser les assujettis suivants de certaines obligations ou de toute obligation visées aux chapitres 2 à 6 : a) les assujettis dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA conformément à l'article 3, paragraphe 1 ;

b) les assujettis qui n'effectuent aucune des opérations visées aux articles 20, 21, 22, 33, 36, 138 et 141 ; c) les assujettis qui n'effectuent que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées en vertu des articles 132, 135 et 136, des articles 146 à 149 et des articles 151, 152 et 153 ; [...] e) les assujettis qui bénéficient du régime commun forfaitaire des producteurs agricoles. Les États membres ne peuvent pas dispenser les assujettis visés au premier alinéa, point b), des obligations de facturation prévues au chapitre 3, sections 3 à 6, et au chapitre 4, section 3. 2. Lorsqu'ils font usage de la faculté prévue au paragraphe 1, premier alinéa, point e), les États membres prennent les mesures nécessaires à l'application correcte du régime transitoire de taxation des opérations intracommunautaires. 3. Les États membres peuvent dispenser les assujettis autres que ceux visés au paragraphe 1 de certaines des obligations comptables visées à l'article 242 ». [Or. 8]

Article 273 de la directive 2006/112 : « Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3 ».

### **Les raisons qui ont conduit la juridiction de céans à présenter une demande de décision préjudicielle**

8. La question de droit pertinente au regard du droit de l'Union européenne soulevée en l'espèce porte sur la conformité des règles nationales de droit fiscal et de procédure fiscale avec les principes de droit découlant de la directive 2006/112 et de la jurisprudence de la Cour relative à l'application et à l'interprétation de celle-ci. Concrètement, en vertu des règles nationales précitées, lorsque l'identification à la TVA d'un contribuable a été annulée, ce dernier n'a plus le droit de déduire la TVA afférente aux acquisitions effectuées, mais reste redevable de la TVA perçue, les règles en vigueur ne fixant pas de limite temporelle en ce qui concerne l'obligation de perception.
9. Il convient également de faire observer que le droit à déduction pourrait être exercé rétroactivement, après la nouvelle identification à la TVA ; la requérante au principal ne peut toutefois pas concrètement recourir à cette possibilité, car elle ne remplit pas une condition formelle, le gérant de la société étant associé à une autre société qui fait l'objet d'une procédure d'insolvabilité.
10. Par ailleurs, la législation en vigueur interdit aux personnes dont le numéro d'identification à la TVA a été annulé de bénéficier de l'exonération de la TVA applicable aux petites entreprises jusqu'à leur nouvelle identification à la TVA, ce

qui, comme indiqué précédemment, n'est pas une option pour la requérante. Cette dernière se voit donc interdire le droit à déduction de la TVA pour une durée indéterminée, le système de TVA ne lui apportant aucun avantage, mais uniquement des pertes.

11. Les questions posées à la Cour ont une incidence directe sur la présente affaire, dans la mesure où, s'il était constaté que les règles nationales interdisant à la requérante le droit à déduction de la TVA sont contraires au droit [de l'Union], la juridiction saisie du fond de l'affaire pourrait conclure que la défenderesse n'est pas en droit d'exiger de la requérante le paiement des sommes pour lesquelles la procédure d'exécution forcée a été engagée et, en conséquence, ordonner l'annulation de toute forme d'exécution.
12. Au regard de la jurisprudence de la Cour pertinente, la juridiction de céans considère applicable le **principe de neutralité fiscale** [arrêts [du 24 octobre 1996] Elida Gibbs (C-317/94 [EU:C:1996:400]) ; [du 26 janvier 2012], Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40)], et [du 26 avril 2018] Zabrus Siret (C-81/17 [EU:C:2018:283])], qui s'oppose à ce que le régime de déduction ait pour effet que le montant de la TVA dont l'intéressé est déclaré redevable envers l'administration excède celui de la taxe qu'il a perçue ou qui lui est dû par ses clients.
13. Dans l'arrêt [du 12 septembre 2018] C-69/17, [Siemens] Gamesa [Renewable Energy România, EU:C:2018:703], la Cour a jugé que la directive TVA s'oppose à une réglementation nationale qui refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA relative aux acquisitions effectuées pendant la période au cours de laquelle son numéro d'identification à la TVA a été annulé au moyen de déclarations présentées après la réactivation de son numéro d'identification, alors que les exigences de fond sont réunies et que le droit à déduction n'est pas invoqué frauduleusement ou abusivement.
14. La situation est différente en l'espèce, puisque la requérante n'a pas la possibilité d'obtenir une nouvelle identification à la TVA et de bénéficier ainsi du droit à déduction.
15. La présente affaire diffère également de celle examinée dans l'arrêt C-159/17, Dobro [arrêt du 7 mars 2018, EU:C:2018:161], dans lequel la Cour a jugé que la directive 2006/112 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 [Or. 9] 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 acquittée en amont par ledit assujetti sont satisfaites ou que ce dernier a agi de manière frauduleuse pour pouvoir bénéficier de ce droit. Dans la présente affaire, il n'y a pas eu d'impossibilité pour les autorités fiscales de déterminer s'il était satisfait aux exigences de fond du droit à déduction.

16. Conformément à la jurisprudence de la Cour, le droit à déduction de la TVA doit être reconnu dès lors que les exigences de fond sont satisfaites, même si les assujettis ont omis des exigences formelles (arrêt [du 28 juillet 2016] *Astone*, C-332/15 [EU:C:2016:614], point 45). Une telle omission pourrait également consister dans l'impossibilité d'obtenir une nouvelle identification à la TVA pour des raisons formelles, comme c'est le cas en l'espèce.
17. Sont également pertinents les arrêts rendus aux fins d'expliquer le **principe de proportionnalité**, qui obligent les autorités publiques à ne prendre que les mesures nécessaires pour atteindre l'objectif visé, une mesure nationale qui subordonne le droit à l'exonération du paiement d'une contribution au respect d'obligations formelles, sans examiner le respect des exigences de fond, allant au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe (arrêt [du 27 septembre 2007] *Collée*, C-146/05 [EU:C:2007:549]). De même, dans l'arrêt [du 9 juillet 2015] *Salomie et Oltean* (C-183/14 [EU:C:2015:454]), la Cour a jugé que, si les États demeurent compétents pour choisir les sanctions [qui leur semblent] appropriées, celles-ci ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs visant à sanctionner le non-respect de l'obligation d'inscription au registre des assujettis à la TVA.
18. Un refus absolu du droit à déduction pourrait sembler disproportionné dans le cas de la requérante, puisqu'aucune fraude ne lui est reprochée et que l'autorité fiscale n'a pas vérifié [le respect] des conditions de fond.
19. En ce qui concerne les principes **de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime**, ils signifient que la législation de l'Union doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables, notamment lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des conséquences financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qui leur sont imposées (arrêt [du 15 décembre 1987] *Irlande/Commission*, 325/85 [EU:C:1987:546] point 18).
20. En l'espèce, on pourrait se demander s'il n'y a pas violation de ces principes, dans la mesure où les autorités étatiques n'ont pas vérifié le respect des conditions de fond et que, du fait de ce comportement, la requérante est tenue sine die de percevoir la TVA et se trouve dans une situation continue d'incertitude, car elle ne connaît pas l'étendue de ses obligations ni ne possède de moyen légal de bénéficier du système de TVA. Pour les mêmes raisons, on peut également se demander s'il n'y a pas violation du **principe de coopération loyale**, au regard des objectifs que la directive 2006/112 impose aux États.

[omissis]

Oradea, le 9 juillet 2020