

Affaire C-314/22

Renvoi préjudiciel

Date de dépôt :

11 mai 2022

Juridiction de renvoi :

Varhoven administrativen sad (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

4 mai 2022

Partie demanderesse au pourvoi :

« Consortium Remi Group » AD

Partie défenderesse au pourvoi :

Direktor na Direktsia « Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika » – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

ORDONNANCE

[OMISSIS] Le **Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie)** [OMISSIS] [OMISSIS]

formule sa demande de décision préjudicielle de la manière suivante :

I. Parties au litige

- 1 Partie demanderesse au pourvoi : la société anonyme « Consortium Remi Group » (faisant l'objet d'une procédure d'insolvabilité), ayant pour adresse [OMISSIS] Varna, Bulgarie, et représentée par [OMISSIS], syndic provisoire.
- 2 Partie défenderesse au pourvoi : le Direktor na Direktsia « Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika » (directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale ») pour la ville de Varna au sein du Tsentralno upravlenie (Service central) de la Natsionalnata agentsia za prihodite (Agence nationale des recettes publiques, ci-après la « NAP »).

II. Objet du litige

- 3 Il s'agit en l'espèce d'une procédure de cassation.

Le pourvoi en cassation est dirigé contre le jugement n° 183 du 16 février 2020 de l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna, Bulgarie) [OMISSIS] par lequel ce dernier a rejeté le recours de la demanderesse au pourvoi contre la décision de compensation et de remboursement (ci, après, la « DCR ») [OMISSIS] [du] 6 mars 2020 – qui avait été émise par le service des recettes de la direction territoriale pour la ville de Varna de la NAP et confirmée dans sa totalité par la décision [OMISSIS] du 22 mai 2020 du directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » pour la ville de Varna au sein du Service central de la NAP – refusant à Consortium Remi Group la compensation de montants de TVA indûment payés et perçus, à hauteur de 1 282 582,19 BGN, dont 618 171,16 BGN de principal et 664 411,03 BGN d'intérêts.

III. Les faits du litige

- 4 La société demanderesse au pourvoi avait pour objet social la construction de bâtiments et d'installations. Elle a été enregistrée en vertu de la loi relative à la TVA le 16 juin 1995 et a été radiée le 07 mars 2019 en raison d'un manquement systématique à ses obligations découlant de ladite loi. Par jugement du Varnenski okrazhen sad (tribunal régional de Varna, Bulgarie) du 18 septembre 2020, la société a été déclarée insolvable et une procédure d'insolvabilité a été ouverte.
- 5 Au cours des années 2006, 2007, 2008, 2009 et 2012, cette société a émis des factures pour des livraisons de biens et des prestations de services ayant pour destinataires les sociétés « Promes » OOD, « Orchid Sofia Hills » OOD, « Valentin Stoyanov » EOOD, « Sanshaincoust Investment » EOOD et « Mosstroy-Varna » AD. La TVA correspondante a été facturée et, pour la plupart des périodes fiscales, payée. Le montant total des créances de [OMISSIS] [Consortium Remi Group] sur ces factures s'élève à 618 171 BGN.
- 6 Par avis de redressement fiscal du 31 janvier 2011, Consortium Remi Group s'est vue imputer pour la période allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 juillet 2010 des dettes au titre de la loi relative à la TVA, lesquelles incluaient la TVA comptabilisée sur les factures ayant pour destinataire « Sanshaincoust Investment » EOOD. Consortium Remi Group a contesté en justice cet avis de redressement fiscal et le recours contre ce dernier a été rejeté par le tribunal administratif de première instance, dont le jugement a été confirmé par un arrêt du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême).
- 7 Par une demande à caractère général [OMISSIS] du 7 février 2020, présentée conformément à l'article 129, paragraphe 1, du Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code des procédures fiscales et de la sécurité sociale, ci-après le « DOPK »), Consortium Remi Group a – sur le fondement de

l'article 128, paragraphe 1, du DOPK, lu en combinaison avec l'arrêt de la Cour du 23 décembre 2007 – demandé aux autorités fiscales de compenser, contre ses dettes publiques, la somme de 1 282 582,19 BGN, dont 618 171,16 BGN de principal (soit la TVA indiquée dans les factures adressées aux destinataires précités) et 664 411,03 BGN d'intérêts (calculés à compter du premier jour du mois suivant l'émission des factures, jusqu'au 31 juillet 2019). Une « liste des montants impayés des contreparties » était annexée à ladite demande. Il ressort de cette liste qu'il y est question des créances de TVA de la demanderesse sur les factures desdits clients.

- 8 Par la décision de compensation et de remboursement (DCR) attaquée en l'espèce, il a été décidé que la demande de compensation avait été introduite après l'expiration du délai de forclusion prévu à l'article 129, paragraphe 1, du DOPK et que Consortium Remi Group n'avait pas prouvé l'existence de montants indûment payés ou perçus d'un total de 1 282 582,19 BGN, ni le caractère liquide et exigible des créances que la société avait contre le trésor à hauteur du montant total précité.
- 9 Lorsqu'elle a contesté la DCR par la voie administrative, Consortium Remi Group a produit des jugements par lesquels le Varnenski okrazhen sad (tribunal régional de Varna) avait ouvert des procédures d'insolvabilité contre les sociétés destinataires des factures ; « Orchid Sofia Hills » OOD, « Valentin Stoyanov » EOOD et « Mosstroy-Varna » AD avaient été déclarées insolubles et la liquidation de leurs actifs avait été ordonnée. Ont également été produites de preuves de ce que les créances en cause ont été déclarées conformément à l'article 685, paragraphe 1, du Targovski zakon (loi sur le commerce), ont été admises par les syndics des sociétés débitrices et figurent sur les registres de créances admises établis dans le cadre des procédures d'insolvabilité.
- 10 Saisi par la voie administrative de la réclamation contre la DCR, le directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » pour la ville de Varna a confirmé cette décision, pour les motifs suivants :

La dette correspondant à la TVA indiquée dans les factures adressées à « Sanshaincoust Investment » EOOD a été constatée par avis de redressement fiscal du 31 janvier 2011, entré en vigueur, de sorte que la taxe était due. La prétention au remboursement d'intérêts d'un montant de 664 411,03 BGN à compter du premier jour du mois suivant celui de l'émission des factures va à l'encontre de l'article 129, paragraphe 6, du code de la TVA et est totalement infondée. Il n'existe pas de motif d'« extinction » des dettes au titre de l'article 173 du DOPK, puisque les dettes litigieuses citées ont été acquittées volontairement. En ce qui concerne la TVA indiquée dans les factures adressées à « Mosstroy-Varna » AD, la taxe n'a pas été intégralement payée.

La Bulgarie a dérogé à l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, ainsi que l'y autorisait le paragraphe 2 dudit article, si bien que la législation bulgare ne prévoit pas de possibilité de réduire la base d'imposition en cas de non-paiement

total ou partiel. La demanderesse n'a pas apporté la preuve d'un non-paiement total ou partiel ; elle ne fait que des allégations en ce sens. En outre, tous les destinataires des factures en cause ont déduit la TVA dans le prix des fournitures, de sorte qu'un éventuel remboursement de la taxe facturée par le fournisseur entraînerait nécessairement une perte de recettes fiscales.

- 11 Dans son recours contre la DCR devant le tribunal de première instance, la demanderesse a invoqué les arrêts de la Cour du 5 juillet 2012, Bourges-Maunoury et Heintz (épouse Bourges-Maunoury), C-558/10, EU:C:2012:418, du 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, ainsi que du 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, en faisant valoir que l'État ne peut pas percevoir une taxe supérieure à celle perçue par l'assujetti. Selon la demanderesse, il ressort sans équivoque de la jurisprudence de la Cour que, bien qu'ils aient un droit de dérogation au titre de l'article 90, paragraphe 2, de la directive TVA, les États membres ne peuvent pas exclure totalement la possibilité d'ajuster la base imposable en cas de non-paiement total ou partiel ; cela serait contraire au principe de neutralité fiscale. La TVA facturée, dont il a été prouvé qu'elle n'a effectivement pas été perçue par la société, aurait dû être imputée sur les dettes publiques existantes de la société. C'est [selon la demanderesse] de manière totalement infondée que les autorités fiscales ont soutenu que la société n'avait pas droit à l'ajustement demandé, au motif que les destinataires des factures avaient fait usage du crédit d'impôt. L'obligation faite à la société de percevoir au nom de l'État une taxe auprès des destinataires des livraisons viole son droit de propriété en tant que droit fondamental et le maintien à sa charge de la taxe non acquittée viole le principe de proportionnalité.
- 12 Pour rejeter dans son intégralité le recours contre la DCR, le tribunal de première instance a jugé que « dans la mesure où la demanderesse n'a pas apporté la preuve des montants effectivement versés au budget, il y a lieu de considérer que le motif de remboursement invoqué par la demanderesse devrait naître aux dates de l'autoliquidation. » En calculant le délai visé à l'article 129, paragraphe 1, du DOPK à compter de l'indication de la TVA dans les factures en cause, le tribunal a jugé que la demande de remboursement, introduite le 7 février 2020, était irrecevable car tardive. Partant, le tribunal a considéré qu'il n'y avait pas lieu d'examiner les autres griefs de la demanderesse. Le tribunal a par ailleurs considéré – sur la base des affirmations de la partie défenderesse – que, s'agissant des factures adressées à « Mosstroy-Varna » AD [OMISSIS], la société demanderesse n'avait pas acquitté l'intégralité des dettes fiscales constatées pour les périodes correspondantes. Dans ces circonstances, le tribunal a jugé que la DCR attaquée était légale et a rejeté le recours contre cette dernière.
- 13 Devant la juridiction de cassation, [Consortium Remi Group] [OMISSIS] fait valoir que conformément à l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE, la base d'imposition doit être réduite lorsque, après la livraison, l'assujetti n'a pas reçu une partie ou la totalité de la contrepartie. Cette disposition a un effet direct et doit donc être appliquée, car les dispositions nationales la contredisent.

IV. Droit applicable

Le droit de l'Union

- 14 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

Le titre VII de la directive TVA, intitulé « Base d'imposition », contient notamment les articles suivants :

« Livraisons de biens et prestations de services

Article 73

Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

[...]

Dispositions diverses

Article 90

1. En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

2. En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1. »

Le droit national

- 15 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la TVA [OMISSIS])

[OMISSIS] « Notes de crédit et de débit

Article 115 (1) En cas de changement de base d'imposition ou de résiliation d'une livraison pour laquelle une facture a été émise, le fournisseur est tenu d'émettre une note relative à cette facture.

(2) [OMISSIS] La note doit être émise dans les cinq jours qui suivent l'événement visé au paragraphe 1, et lorsqu'elle concerne une livraison pour laquelle une facture a été émise, indiquant la TVA facturée sur le paiement d'un acompte, dans un délai de cinq jours à compter de la date du remboursement, de la compensation

ou d'un autre règlement à titre onéreux du montant de l'acompte prévu, pour le montant remboursé, compensé ou réglé à titre onéreux d'une autre manière.

(3) Une note de débit est émise en cas d'augmentation de la base d'imposition et une note de crédit est émise en cas de diminution de la base d'imposition ou de résiliation de l'opération.

(4) Outre les éléments essentiels visés à l'article 114, une note relative à une facture doit obligatoirement préciser :

1. le numéro et la date de la facture pour laquelle la note est émise ;

2. le motif de l'émission de cette note ;

(5) Une note doit être émise en deux exemplaires au moins : un pour le fournisseur et un pour le destinataire.

(6) En cas d'annulation ou de résiliation d'un contrat de crédit-bail visé à l'article 6, paragraphe 2, point 3, le fournisseur doit émettre une note de crédit correspondant à la différence entre la base d'imposition afférente à la livraison au sens de l'article 6, paragraphe 2, point 3, et le montant qui lui reste au titre dudit contrat, net de la TVA au titre de la présente loi.

(7) [OMISSIS] La note concernant une facture peut ne pas contenir les éléments essentiels visés à l'article 114, paragraphe 1, points 12, 14 et 15, sauf lorsqu'elle concerne une opération dont le lieu d'exécution est sur le territoire d'un État membre, une opération intracommunautaire et une vente à distance de biens. »

« Correction des factures et des notes de débit ou de crédit

Article 116 (1) Il n'est pas permis d'apporter des rectifications et ajouts à des factures et aux notes y afférentes. Les documents établis ou rectifiés de manière erronée doivent être annulés et il convient d'en établir de nouveaux.

(2) Sont également considérées comme des documents établis de manière erronée les factures émises et les notes y afférentes, sur lesquelles la TVA n'est pas indiquée alors qu'elle devrait l'être.

(3) Sont également considérées comme des documents établis de manière erronée les factures émises et les notes y afférentes, sur lesquelles la TVA est indiquée alors qu'elle ne devrait pas l'être.

(4) Lorsque des documents établis de manière erronée ou rectifiés sont pris en compte dans les registres comptables du fournisseur ou du destinataire, pour les annuler, il convient d'établir, pour chacune des parties, un procès-verbal indiquant :

1. le motif de l'annulation ;

2. le numéro et la date du document annulé ;
 3. le numéro et la date d'émission du nouveau document ;
 4. la signature des personnes qui ont établi le procès-verbal pour chacune des parties.
- (5) Tous les exemplaires des documents annulés sont conservés par l'émetteur et ils sont inscrits dans les comptabilités du fournisseur et du destinataire conformément au règlement d'application de la loi. »

16 Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (DOPK) (code des procédures fiscales et de la sécurité sociale) [OMISSIS] « Montants susceptibles de faire l'objet d'une compensation

Article 128 (1) Les montants indûment payés ou perçus, pour des impôts, des cotisations sociales obligatoires, des amendes et sanctions pécuniaires imposées par les services des recettes, ainsi que les montants susceptibles d'être remboursés par l'Agence nationale des recettes en vertu de la législation des impôts ou de la sécurité sociale, doivent être compensés par les services des recettes pour le remboursement des dettes publiques exigibles collectées par l'Agence nationale des recettes. Il est possible d'effectuer une compensation avec une dette prescrite lorsque la créance du débiteur est devenue exigible avant que sa dette ne soit prescrite.

[...]

Procédure

Article 129 (1) La compensation ou le remboursement peut être effectué à l'initiative de l'administration fiscale ou sur demande écrite de l'intéressé. La demande de compensation ou de remboursement est examinée si elle est remise dans les cinq ans suivant le 1^{er} janvier de l'année suivant l'année de survenance du fait générateur du remboursement, à moins que la loi n'en dispose autrement.

[...]

(3) [OMISSIS] L'avis de compensation ou de remboursement doit être émis dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la demande si aucun contrôle n'est ordonné avant l'expiration de ce délai. Même en cas de compensation ou de remboursement, y compris lorsque l'avis visé à la première phrase fait l'objet d'un recours, les dettes d'impôts ou de cotisations sociales obligatoires sont susceptibles de faire l'objet d'un contrôle. Si l'avis fait l'objet d'un recours contentieux, il est possible d'émettre un avis de redressement jusqu'au moment de l'entrée en vigueur de la décision de justice.

[...]

(7) Les avis de compensation ou de remboursement sont susceptibles de recours selon les modalités des recours contre des avis de redressement. »

17 Zakon za zadalzheniata i dogovorite (loi relative aux obligations et aux contrats)

[OMISSIS] « V. Extinction des obligations

[OMISSIS] Article 110 L'écoulement d'une durée de prescription de cinq ans emporte l'extinction de toute obligation pour laquelle la loi n'en dispose pas autrement.

[...]

Article 116 La prescription est interrompue :

a) lorsque le débiteur reconnaît la créance ;

b) par l'introduction d'une réclamation ou d'une opposition ou d'une demande de conciliation ; s'il n'est pas fait droit à la réclamation, à l'opposition ou à la demande de conciliation, la prescription est réputée ne pas avoir été interrompue ;

c) par l'adoption de mesures d'exécution forcée.

Article 116 A partir de l'interruption du délai de prescription, un nouveau délai de prescription commence à courir.

(2) [OMISSIS] Si la créance a été constatée par une décision de justice, le nouveau délai de prescription est de cinq ans dans chaque cas.

[...]

Article 120 La prescription ne s'applique pas d'office. »

18 Targovski zakon (loi sur le commerce)

[OMISSIS] OUVERTURE D'UNE PROCÉDURE D'INSOLVABILITÉ

Section I

Début de la procédure

[...]

Délai de prescription pour l'introduction de la demande

Article 628a [OMISSIS]

(1) L'introduction par le créancier d'une demande d'ouverture de la procédure d'insolvabilité par un créancier interrompt la prescription de la créance sur

laquelle le demandeur fonde sa demande en vertu de l'article 625. La prescription est suspendue tant que la procédure d'insolvabilité est en cours.

(2) Les créiteurs ayant rejoint la procédure, au sens de l'article 629, sont soumis aux dispositions du paragraphe 1 à compter de l'introduction de la demande d'adhésion.

(3) Si la demande d'ouverture d'une procédure d'insolvabilité est rejetée par un jugement passé en force de chose jugée, la prescription est réputée ne pas avoir été interrompue. L'effet de l'interruption de la prescription est maintenu.

Article 629

[...]

(4) [OMISSIS] Jusqu'à la clôture de la première audience dans l'affaire née de la demande du créancier, il est loisible à d'autres créanciers de rejoindre la procédure, de former des oppositions et de présenter des preuves écrites.

[...]

Chapitre 43

[OMISSIS] PRÉSENTATION DES CRÉANCES

[...]

Présentation des créances lors des procédures d'insolvabilité

Article 685a [OMISSIS] (1) La présentation d'une créance dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité interrompt le délai de prescription. La prescription est suspendue tant que la procédure d'insolvabilité est en cours.

(2) Lorsque la créance présentée n'est pas acceptée dans le cadre de la procédure d'insolvabilité et qu'une action déclaratoire est introduite en vue d'en faire constater l'existence, la prescription de cette créance est interrompue. S'il n'est pas fait droit à cette action, la prescription est réputée ne pas avoir été interrompue.

(3) Lorsque la créance présentée n'est pas acceptée dans le cadre de la procédure d'insolvabilité et que le créancier n'introduit pas d'action déclaratoire dans le délai visé à l'article 694, la prescription est réputée ne pas avoir été interrompue.

(4) Lorsque la procédure d'insolvabilité est clôturée conformément à l'article 632, paragraphe 5, un nouveau délai de la prescription visée à l'article 10 de la relative aux obligations et aux contrats commence à courir et, en vertu de l'article 740, paragraphe 2, les dispositions 707b trouvent à s'appliquer. En cas de demande de réouverture de la procédure d'insolvabilité, aucun délai de prescription ne court pour les créances acceptées tant que la procédure de réouverture est en cours.

Liste des créances présentées

Article 686 [OMISSIS] (1) Dans un délai de 7 jours à compter de l'expiration du délai prévu à l'art. 685, paragraphe 1, le syndic établit :

1. une liste des créances déclarées qui sont admises, par ordre d'admission, avec l'indication du créancier, le montant et le fondement de la créance, les privilèges et les sûretés, la date de déclaration ;

2. une liste des créances au sens de l'article 687 ;

3. [OMISSIS] une liste des créances déclarées non admises ainsi que les comptes annuels de l'année calendaire précédente et les comptes du dernier mois précédant la date d'ouverture de la procédure d'insolvabilité.

(2) Les documents visés au paragraphe 1 sont mis à la disposition des créanciers et du débiteur au greffe de la juridiction.

V. Jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et motifs du renvoi préjudiciel

- 19 La formation de céans du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) n'a pas identifié d'arrêt relatif à l'interprétation du droit communautaire qui réponde à toutes les questions d'interprétation du droit de l'Union pertinentes pour la résolution du litige en l'espèce. Lors de cette vérification, il a été tenu compte, notamment, de la jurisprudence suivante [OMISSIS] citée par la demanderesse au pourvoi : les arrêts du 3 juillet 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339 ; du 26 janvier 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40 ; du 26 mars 2015, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201 ; du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887 ; ainsi que les arrêts du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, du 6 décembre 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989 et du 3 juillet 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558. Les motivations de tous ces arrêts fournissent de précieuses indications sur l'interprétation de la directive TVA, qui sont pertinentes pour la résolution du présent litige ; néanmoins, les procédures au principal dans ces affaires ont, selon nous, retenu des faits pertinents pour la différents [de ceux de la présente affaire]. En outre, dans ces affaires, les réglementations nationales transposant l'article 90 de la directive TVA, dans le cadre desquelles la directive a été interprétée, sont différentes de la législation bulgare. En particulier, dans tous les autres cas, à une exception près, les États membres n'ont pas fait usage de la possibilité de dérogation prévue à l'article 90, paragraphe 2, de la directive.
- 20 Dans les procédures au principal de toutes les affaires précitées de la Cour de justice, les assujettis demandant le remboursement de la TVA qu'ils ont payée mais qui n'a pas été payée par le destinataire des livraisons ont apporté des corrections aux factures sur lesquelles la taxe avait été facturée, et ce dans un délai

non trop long [OMISSIS] après l'émission des factures. La situation est différente en l'espèce : ici, la demanderesse n'a pas procédé à une telle régularisation et, pour certaines des factures litigieuses, elle a prétendu – lors de la contestation de l'avis de redressement fiscal du 31 janvier 2011 – qu'elle avait opéré cette régularisation au moyen des notes de crédit émises, lesquelles n'ont toutefois pas été reconnues par le tribunal en raison d'un lien non prouvé avec les factures litigieuses, ce qui a été confirmé par un jugement définitif dont la chose jugée lie [la formation de céans]. Il s'ensuit que, en l'espèce, la requérante invoque un droit au remboursement de la TVA payée à la suite d'une régularisation qu'elle n'a pas effectuée, si ce n'est dans la demande de remboursement du 7 février 2020, soit après une période de 8 à plus de 10 ans à compter de l'émission des factures en question. De surcroît, au moment de l'introduction de la demande de remboursement, Consortium Remi Group avait déjà été radiée de son immatriculation au sens de la loi relative à la TVA, à l'initiative des autorités fiscales, en raison d'un manquement systématique à ses obligations découlant de ladite loi.

- 21 L'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA a un effet direct. Cela ressort clairement, entre autres, de l'arrêt de la Cour du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, point 2 et première phrase du dispositif. Néanmoins, le paragraphe 2 du même article permet aux États membres de déroger à la règle susmentionnée en cas de non-paiement total ou partiel du prix de l'opération. Les assujettis ne sauraient, dès lors, se prévaloir, sur le fondement de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, d'un droit à la réduction de leur base d'imposition de la TVA en cas de non-paiement du prix si l'État membre concerné a entendu faire application de la dérogation prévue à l'article 90, paragraphe 2, de ladite directive.
- 22 Lorsqu'elle énumère les situations dans lesquelles la base d'imposition est corrigée, la législation bulgare (article 115, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA) ne vise pas le non-paiement du prix de l'opération en tant que tel. C'est là l'expression du choix que fait l'État membre d'exercer le droit de dérogation que lui confère l'article 90, paragraphe 2, de la directive TVA. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que, si le non-paiement total ou partiel du prix d'achat intervient sans qu'il y ait eu résolution ou annulation du contrat, l'acheteur reste redevable du prix convenu et le vendeur, bien que n'étant plus propriétaire du bien, dispose toujours en principe de sa créance, dont il peut se prévaloir en justice. Dès lors qu'il ne saurait être exclu, cependant, qu'une telle créance devienne en fait définitivement irrécouvrable, le législateur de l'Union a entendu laisser à chaque État membre le choix de déterminer si la situation de non-paiement du prix d'achat, qui, par elle-même, contrairement à la résolution ou à l'annulation du contrat, ne remet pas les parties dans leur situation initiale, ouvre droit à la réduction de la base d'imposition à due concurrence dans les conditions qu'il fixe, ou bien si une telle réduction n'est pas admise dans cette situation (arrêt de la Cour du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, points 23, 24 et 25).

- 23 Ces éléments d'interprétation, appliqués en l'espèce, justifient l'affirmation de la partie défenderesse selon laquelle la Bulgarie a dérogé à l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA. Cela a du reste été expressément admis, à l'égard de la législation nationale bulgare, dans l'arrêt de la Cour du 3 juillet 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, point 61, deuxième phrase.
- 24 Toutefois, au vu de l'arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, points 21 à 27, et de l'arrêt du 3 juillet 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, points 62 à 65, la formation de céans de la juridiction de cassation considère que (ainsi que le soutient la demanderesse au pourvoi) l'interprétation effectuée par la Cour conduit à la conclusion que la possibilité d'un remboursement de la TVA en cas de non-paiement du prix ne peut être totalement exclue, malgré la dérogation prévue à l'article 90, paragraphe 2, [de la] directive 2006/112/CE. Tel est notamment le cas lorsque l'assujetti prouve que, compte tenu des circonstances, il est probable que l'obligation du destinataire au titre de la facture ne sera pas remplie.
- 25 La dérogation opérée à l'article 90, paragraphe 1, [de la directive TVA] conduit à l'absence de réglementation nationale spécifique en Bulgarie tant sur la manière dont la base d'imposition est corrigée lorsqu'il est probable que l'obligation de ne pas être exécutée, que sur les conditions dans lesquelles le remboursement de la taxe payée peut être réclamé. L'article 128, paragraphe 1, du DOPK prévoit la possibilité de compenser ou de rembourser des montants de taxes à rembourser au titre de la législation fiscale ou sociale par l'Agence nationale des recettes publiques et l'article 129, paragraphe 1, deuxième phrase, du DOPK fixe un délai de forclusion à l'expiration duquel la demande de remboursement d'une taxe est irrecevable et n'est pas examinée.
- 26 Les éléments exposés appellent selon nous une interprétation de la directive sur les points suivants :
- la nécessité de régulariser la taxe facturée avant sa demande de remboursement, en tant que condition d'exercice du droit visé à l'article 90, paragraphe 1, [de la directive TVA] ;
 - la licéité d'un délai de forclusion pour l'exercice de ce droit, tel que le délai visé à l'article 129, paragraphe 1, deuxième phrase, du DOPK ;
 - la détermination du moment où l'assujetti peut procéder à une régularisation de la taxe perçue ;
 - la licéité d'une régularisation de la taxe en cas de non-paiement, avant que l'annulation de la taxe ne soit communiquée à l'acquéreur du bien ou du service, s'il est un assujetti, en vue de régulariser la déduction initialement opérée ;
 - le point de savoir si le fait que les destinataires des factures en cause aient été déclarés insolvable et que les créances de TVA des assujettis figurent sur les

listes des créances acceptées par les curateurs dans le cadre de cette procédure constitue une preuve suffisante que ces créances ne seront pas recouvrées ;

- est-il justifié de réclamer des intérêts sur le montant de la taxe éventuellement remboursée, et à partir de quel moment ?

27 Ainsi qu'il a été relevé ci-dessus, l'assujetti a en l'espèce demandé une compensation ou un remboursement de la taxe facturée, au motif qu'elle n'avait pas été payée par les bénéficiaires, mais cette demande est intervenue sans qu'il n'ait rectifié les factures émises, et plus de 8 à 10 ans après l'émission des factures ; il y a là une différence par rapport aux procédures au principal de toutes les affaires citées (à l'exception de l'affaire C-242/18), dans lesquelles les personnes demandant un remboursement avaient rectifié les factures émises. Il apparaît ainsi que la rectification des factures constitue une condition en l'absence de laquelle un droit à remboursement ne peut être valablement exercé. En l'occurrence, en raison de sa radiation du registre de la loi relative à la TVA, l'assujetti était d'emblée dans l'impossibilité d'émettre un document rectificatif à l'égard des factures fiscales déjà émises.

28 Le DOPK dispose que la demande de remboursement doit être introduite dans un délai de 5 ans à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la survenance du fait générateur du remboursement, à moins que la loi n'en dispose autrement.

Est à notre avis logiquement intenable la conclusion du tribunal de première instance selon laquelle le délai visé à l'article 129, paragraphe 1, du DOPK serait calculé à compter du moment où la TVA est indiquée sur les factures en cause. Dans la mesure où la demanderesse invoque l'effet direct de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA lequel régit la possibilité de corriger la base d'imposition en vertu d'une modification des éléments et des faits, intervenue après l'émission de la facture sur laquelle la TVA a été indiquée, il n'est pas possible que le moment de la facturation constitue lui-même le moment du motif éventuel de remboursement. D'autre part, il n'est pas non plus logique que le délai pour demander un remboursement coure à compter du moment où l'assujetti rectifie les factures dont il demande le remboursement, car cela repousserait indéfiniment, et selon le bon vouloir de l'assujetti, le point de départ du délai et ce délai en serait vidé de son sens. Bien qu'aucune disposition expresse ne le prévoie, l'expiration du délai de prescription pour le remboursement des dettes des destinataires des factures litigieuses constitue (même si la prescription ne s'applique pas d'office) un indice objectif de ce que les dettes ne seront très probablement pas honorées, ce qui permet de supposer que c'est précisément au moment de cette expiration qu'est né le motif de remboursement.

Il ressort sans équivoque de la jurisprudence de la Cour que le droit de l'Union permet l'existence d'un délai de forclusion, conditionnant l'exercice d'un droit garanti par le droit de l'Union, à condition que ce délai ne rende pas excessivement difficile ou pratiquement impossible l'exercice de ce droit (voir,

par analogie, arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, ainsi que d'autres arrêts).

La possibilité d'exercer le droit à déduction sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de la sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, point 44).

Toutefois, les arrêts précités ne portaient pas sur l'interprétation de l'article 90 de la directive. La question de la compatibilité d'un délai de prescription tel que celui en cause a été soulevée dans l'affaire C-672/17 *Tratave* mais compte tenu de la réponse donnée à une question précédente, la recherche d'une réponse à celle-ci était devenue sans objet.

- 29 La détermination du moment précis où l'assujetti peut régulariser la taxe prélevée – nonobstant le fait que la Bulgarie a dérogé à l'article 90, paragraphe 1, et en l'absence d'une réglementation nationale sur ce point – est essentielle afin, d'une part, de permettre à l'assujetti d'exercer ses droits en vertu de cette disposition d'effet direct et, d'autre part, d'empêcher une possibilité illimitée dans le temps de rectifier la position fiscale des parties à l'opération.
- 30 Au regard des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, une exigence qui permet d'informer le débiteur du fait qu'il doit régulariser le montant de la TVA qu'il a éventuellement pu déduire en amont, est susceptible de contribuer tant à assurer l'exacte perception de la TVA et à éviter la fraude qu'à éliminer le risque de perte de recettes fiscales (voir, par analogie, arrêt du 26 janvier 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, points 32 et 33). Cela semble logique dans un cas comme celui de l'espèce, où les destinataires des factures ont été déclarés insolvable, mais où il n'est pas allégué qu'ils ont été informés de la demande du requérant de rectifier la taxe facturée. Contrairement à ce qui est le cas dans l'affaire C-672/17, une telle exigence n'existe pas spécifiquement en dans la législation nationale bulgare et il convient, eu égard à la dérogation opérée par rapport à l'article 90, paragraphe 1, de vérifier la compatibilité d'une pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale allant en ce sens.
- 31 L'examen au fond de la demande de remboursement introduite et l'absence de disposition légale nationale appellent une interprétation de la directive quant au niveau de preuve requis lorsque l'assujetti doit démontrer que, au vu des faits, il est probable que sa créance ne sera pas recouvrée. D'une part, le fait que les destinataires des factures en cause ont été déclarés insolvable, et que les créances de TVA de l'assujetti ont été inscrites sur les listes des créances admises par les syndicats dans les procédures correspondantes, prouve qu'il est possible que des créances ne soient pas recouvrées ; d'autre part, lors de la liquidation des actifs des sociétés bénéficiaires des factures, l'assujetti peut obtenir le paiement des créances en cause, et ce d'autant plus compte tenu des dispositions de la loi sur le

commerce relatives à l'interruption du délai de prescription pour les créances introduites dans une procédure d'insolvabilité.

- 32 Enfin, même s'il nous semble que la directive ne prévoit pas que la taxe facturée soit remboursée, avec des intérêts de retard, dans le cas de figure qui nous occupe, une réponse à cette question est également nécessaire puisqu'une telle prétention figure dans la demande examinée en l'espèce.

Pour ces motifs, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) estime que, pour statuer sur le fond de l'affaire, il est nécessaire d'obtenir des réponses aux questions susmentionnées, en adressant une demande préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

[OMISSIS] [OMISSIS] [Le Varhoven administrativen sad] [OMISSIS]

ORDONNE

[OMISSIS] La Cour de justice de l'Union européenne est SAISIE, au titre de l'article 267, premier alinéa, sous b), du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, d'une demande de décision préjudicielle portant sur les questions suivantes :

1. En cas de dérogation au titre de l'article 90, paragraphe 2, de la directive TVA, le principe de neutralité et l'article 90 de la directive TVA s'opposent-ils à une disposition du droit national, telle que celle figurant à l'article 129, paragraphe 1, deuxième phrase, du DOPK (code de procédure fiscale et de l'assurance sociale), qui prévoit un délai de forclusion pour l'introduction de la demande de compensation ou de remboursement de la taxe perçue par l'assujetti en cas de non-paiement total ou partiel par le destinataire de la livraison ?

2. Indépendamment de la réponse à la première question, le fait que la facture émise par l'assujetti soit rectifiée, avant l'introduction de la demande de remboursement, quant à la TVA facturée en raison du non-paiement total ou partiel du prix de la livraison par le destinataire de la facture, constitue-t-il, dans les circonstances de l'affaire au principal, une condition nécessaire pour la reconnaissance du droit à la réduction de la base d'imposition au titre de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA ?

3. En fonction des réponses aux deux premières questions, comment convient-il d'interpréter l'article 90, paragraphe 1, de la directive lors de la détermination du moment où naît le motif de réduction de la base d'imposition, en cas de non-paiement total ou partiel du prix et en l'absence de réglementation nationale en la matière du fait de la dérogation à l'article 90, paragraphe 1 ?

4. Comment convient-il d'appliquer les motifs de l'arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, points 21 à 27), et de l'arrêt du 3 juillet 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, points 62 et 65), compte tenu de

l'absence en droit bulgare de conditions particulières pour l'application de la dérogation prévue à l'article 90, paragraphe 2, de la directive TVA ?

5. Le principe de neutralité et l'article 90 de la directive TVA autorisent-ils une pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale empêchant la régularisation de la taxe facturée en cas de non-paiement, avant que l'annulation de la taxe ne soit communiquée au destinataire du bien ou du service, si ce dernier est un assujetti, aux fins d'une régularisation de la déduction initialement opérée par le destinataire ?

6. L'interprétation de l'article 90, paragraphe 1, de la directive permet-elle de considérer qu'un éventuel droit à la réduction de la base imposable en cas de non-paiement total ou partiel donne lieu à un droit au remboursement de la TVA payée par le fournisseur, majorée d'intérêts de retard, et à partir de quel moment ?

[OMISSIS]