

Affaire C-122/23**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**1^{er} mars 2023**Juridiction de renvoi :**

Varhoven administrativen sad (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

25 janvier 2023

Partie requérante au pourvoi :

Direktor na Direksia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Partie défenderesse au pourvoi :

« Legafact » EOOD

ORDONNANCE**Sofia, le 25 janvier 2023****Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) de la République de Bulgarie – Huitième section (omissis)**

dans l'affaire administrative n° 12086/202.

L'affaire a pour origine un pourvoi en cassation formé par le Directeur de la Direction « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite AP (« Recours et pratique en matière de fiscalité et de prélèvements sociaux », ci-après la « direction ODOP »), Sofia près la direction centrale de l'Agence nationale des recettes (ci-après la « NAP ») contre le jugement de l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de Sofia, Bulgarie) n° 5439, du 23 septembre 2021 prononcé dans l'affaire administrative n° 5027 au rôle de l'année 2020, annulant, à la suite du recours de « Legafact » EOOD, ayant son siège social et administratif à Sofia [omissis], l'avis de redressement n° R-22002219005210-091-001 du 27 décembre

2019, émis par les services des recettes près la direction territoriale, Sofia, de la NAP et confirmé dans son intégralité par une décision du 19 mars 2020, du directeur de la direction ODOP, Sofia, près la direction centrale de la NAP.

Lors de l'examen au fond, le Varhoven administrativen sad (Cour suprême administrative, Bulgarie), en chambre constituée de trois membres de la huitième section, a considéré qu'une interprétation de dispositions du droit de l'Union est nécessaire pour la solution du litige.

À cet effet, la juridiction de céans estime qu'il convient de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel concernant l'interprétation des dispositions du droit de l'Union applicables en l'espèce.

La juridiction de céans formule sa demande de décision préjudicielle de la manière suivante :

I. Parties au litige :

- 1 La partie requérant au pourvoi : le directeur de la Direction ODOP, Sofia, près la direction centrale de la NAP.
- 2 La partie défenderesse au pourvoi : « Legafact » EOOD (ci-après : « Legafact ») ayant son siège social et administratif à Sofia [OMISSIS]

II. Objet du litige :

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

L'objet du pourvoi en cassation est le jugement de l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de Sofia) du 23 septembre 2021 (prononcé dans l'affaire administrative n° 5027 au rôle de l'année 2020, annulant, à la suite du recours de Legafact EOOD, l'avis de redressement du 27 décembre 2019, émis par les services des recettes près la direction territoriale de la NAP, Sofia, et confirmé dans son intégralité par décision n° 437 du 19 mars 2020, du directeur de la direction ODOP, Sofia, près la TD de la NAP, établissant au titre de l'article 102, paragraphe 4, du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS ») des dettes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à charge de la société, à concurrence d'un montant de 24 701,66 BGN en capital et de 3 218,33 BGN en intérêts, afférentes à la période fiscale du mois d'août 2018, en raison des livraisons imposables effectuées par la société, à compter du 21 août 2018 – date du dépassement du chiffre d'affaires à partir duquel l'immatriculation à la TVA était obligatoire en vertu du ZDDS – jusqu'à la date de l'immatriculation effective en vertu de cette loi, l'assiette imposable de ces dettes s'élevant à 123 508,34 BGN (déterminée au titre de l'article 67, paragraphe 2 du ZDDS).

III. Faits à l'origine du litige, positions des parties et arrêt n° 8 du 30 juin 2020 du Konstitutsionnia sad (Cour constitutionnelle) de la République de Bulgarie dans l'affaire constitutionnelle n° 14/2019 (pub. au Darzhaven Vestnik n° 61 du 10 juillet 2020) relatif à la conformité de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS (version publiée au DV n° 97 de 2017, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018) à la Konstitutsia na Republika Bulgaria (constitution de la République de Bulgarie)

- 4 Legafact – société défenderesse au pourvoi ayant fait l'objet du contrôle fiscal, exerce une activité de conseil pour les affaires et autres conseils de gestion de consultation en gestion ; initialement, elle n'était pas immatriculée au titre du ZDDS.

Le 21 août 2018, elle a émis quatre factures portant les numéros 1000000029 à 1000000032 ayant pour objet la « rémunération en vertu du contrat du 30 novembre 2012 » d'une valeur totale de 114 708 BGN, comptabilisées au crédit de la rubrique 703 « Recettes de ventes de services ». Les factures portent respectivement sur les montants suivants : n° 1000000029 – 28 502 BGN ; n° 1000000030 – 34 202 BGN ; n° 1000000031 – 28 502 BGN ; n° 1000000032 – 28 502 BGN.

Les 23 et 24 août 2018, la société contrôlée a émis deux autres factures ayant le même objet, pour une valeur totale de 57 004 BGN, qui ont été comptabilisées de la même manière.

Il est constant que les livraisons facturées font partie de l'activité économique indépendante de la société contrôlée.

Le 3 septembre 2018, Legafact a déposé une déclaration d'immatriculation obligatoire au titre du ZDDS et un avis d'immatriculation obligatoire lui a été délivré à partir du 14 septembre 2018, aux termes duquel elle a été immatriculée au titre du ZDDS à compter du 19 septembre 2018.

Ni au moment du dépôt de la demande d'immatriculation, ni ultérieurement, Legafact n'a demandé à déduire la TVA qu'elle avait acquittée avant l'immatriculation.

- 5 Les services des recettes ont considéré que l'émission de la facture n° 1000000030 du 21 août 2018 d'un montant de 34 202 BGN avait induit un dépassement du seuil du chiffre d'affaires de 50 000 BGN à partir duquel l'immatriculation est obligatoire au titre du ZDD et que cette livraison est taxable au titre de l'article 102, paragraphe 4, deuxième phrase du ZDDS (dans la version qui lui est applicable en l'espèce, publiée au DV n° 97/2017, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018).

Les services des recettes ont considéré qu'en vertu de l'article 96, paragraphe 1, deuxième phrase, du ZDDS (dans sa rédaction applicable en l'espèce), la société contrôlée aurait dû déposer une demande d'immatriculation dans un délai de sept

jours à compter de la date à laquelle elle avait atteint le seuil indiqué ci-dessus, à savoir le 28 août 2018, ce qu'elle n'a pas fait. Sur le fondement de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS, ils ont considéré qu'elle était redevable d'une taxe sur les livraisons imposables qui avaient induit un dépassement du chiffre d'affaires imposable de 50 000 BGN à compter de la date du dépassement du chiffre d'affaires jusqu'à la date à laquelle elle avait été immatriculée par le service des recettes, ce qui englobait la livraison du 21 août 2018.

L'avis de redressement litigieux de la société a établi des dettes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'un montant de 24 701,66 BGN, dont 24 701,66 BGN en capital et 3 218,33 BGN en intérêts, afférentes à la période fiscale du mois d'août 2018, en raison des livraisons imposables effectuées par la société à compter du 21 août 2018 – la date du dépassement du chiffre d'affaires à partir duquel l'immatriculation au titre du ZDDS était obligatoire, jusqu'à la date de l'immatriculation effective au titre de cette loi, ce qui englobait la livraison du 21 août 2018. La base d'imposition de 123 408,34 BGN a été déterminée au titre de l'article 67, paragraphe 2, sur le montant total des factures n° 1000000030-34 202 BGN ; n° 1000000031- 28 502 BGN ; n° 1000000032-28 502 BGN auxquelles ont été ajoutées les deux factures des 23 et 24 août 2018.

Ce sont ces motifs qui ont été avancés à l'appui de la confirmation de l'avis de redressement qui avait fait l'objet de la réclamation administrative de la société.

- 6 La société a déposé un recours contre l'avis de redressement devant l'Administrativen sad – Sofia grad (le tribunal administratif de Sofia) statuant en première instance.

Elle n'a pas contesté qu'était remplie en l'espèce l'hypothèse de l'article 96, paragraphe 1, deuxième phrase du ZDDS (mod., DV, n° 97 de 2017, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018), aux termes duquel, lorsque le chiffre d'affaires (à partir duquel l'immatriculation est obligatoire au titre du ZDDS) est atteint pendant une période n'excédant pas deux mois consécutifs, y compris le mois en cours, la personne est tenue de déposer la déclaration d'immatriculation dans un délai de sept jours à compter de la date à laquelle le chiffre d'affaires est atteint. La partie requérante a également soutenu que ce délai était écoulé en l'espèce depuis le 28 août 2018 et qu'il n'avait pas été respecté.

Cependant, Legafact a soutenu que les dettes établies par l'avis de redressement ont été illégalement déterminées au titre de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS sur la base du retard de trois jours dans le dépôt de la déclaration d'immatriculation obligatoire en vertu du ZDDS. Selon Legafact, l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS lui-même constitue une base juridique discriminatoire d'imposition violant le principe de neutralité fiscale, qui constitue un principe général du régime d'imposition de la TVA dans l'Union européenne. Elle a soutenu qu'il y avait lieu de prendre en considération la bonne foi de la personne contrôlée qui a déposé d'elle-même, certes avec quelques jours de retard, la

déclaration d'immatriculation au titre du ZDDS. Il ressort des débats de l'assemblée nationale lors de l'adoption de l'article 102, paragraphe 4, tel que modifié au DV n° 2017, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018 que cette norme vise à taxer la plus grande partie possible du chiffre d'affaires des activités commerciales saisonnières qui cumulent plus rapidement un chiffre d'affaires excédant le seuil de l'immatriculation obligatoire. Si la société contrôlée avait déposé la déclaration d'immatriculation dans le délai, elle n'aurait été redevable ni de la taxe, ni des intérêts, ce qui irait à l'encontre de la directive sur la TVA. La partie requérante au pourvoi a invoqué en l'espèce les indications d'interprétation de la directive sur la TVA et les motifs des arrêts du 23 avril 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267) et du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), selon lesquels en l'absence de données relatives à une fraude fiscale dans le chef de l'assujetti de bonne foi, des dettes de TVA ne peuvent être mises à sa charge.

- 7 Par une ordonnance du 11 février 2019, dans l'affaire constitutionnelle n° 14/2009, le Konstitutionen sad (Cour constitutionnelle) de la République de Bulgarie avait déclaré recevable une demande du Visshia advokatski savet (conseil supérieur de l'ordre des avocats) visant à établir l'inconstitutionnalité de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS (pub., DV, n° 63, du 4 août 2006, modifié en dernier lieu et pub. au DV, n° 102 du 31 décembre 2019).

Devant le Konstitutionsionen sad, le conseil supérieur de l'ordre des avocats avait allégué que l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS était contraire à l'article 4, paragraphes 1 et 2, à l'article 5, paragraphe 4, à l'article 6, paragraphe 2, à l'article 17, paragraphe 3, à l'article 19, paragraphe 2, et à l'article 60, paragraphe 1, de la constitution de la République de Bulgarie, ainsi qu'au droit de l'Union en matière de TVA.

Le conseil supérieur de l'ordre des avocats avait soutenu que le régime institué par l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS impliquait que l'inexécution de l'obligation d'immatriculation dans le délai légal par le contribuable était considérée par le législateur, dans l'hypothèse de l'article 96, paragraphe 1, deuxième phrase du ZDDS, comme un fait générateur de l'impôt induisant une « confiscation de revenus sous la forme d'une taxe non restituable sur la valeur ajoutée ». Le requérant avait allégué que cette décision du législateur, d'une part, violait les principes constitutionnels d'égalité devant la loi et de création de conditions juridiques égales pour l'exercice d'une activité économique (réglementés respectivement à l'article 6, paragraphe 2, à l'article 19, paragraphe 2, de la constitution) et, d'autre part, était contraire au principe d'inviolabilité de la propriété privée (article 17, paragraphe 3, de la constitution).

Il avait également été avancé que l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS était contraire à l'article 60, paragraphe 1, de la constitution. Le conseil supérieur de l'ordre des avocats estimait que la disposition violait le principe de conformité de la dette fiscale au revenu ou au patrimoine de l'assujetti, au motif que les personnes exerçant une activité économique indépendante sont traitées

différemment par la loi pour la seule raison qu'elles ont commis une infraction administrative, à savoir l'absence de dépôt en vue de l'immatriculation dans le délai légal, pour laquelle l'article 178 du ZDDS prévoit également, de manière distincte, une sanction administrative. Il avait indiqué que la disposition litigieuse doublait la sanction administrative, que celle-ci était « disproportionnée », « non adaptée » et qu'elle introduit un traitement différent des personnes assujetties.

Le requérant avait allégué également que la nature punitive de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS allait à l'encontre des principes de neutralité fiscale et de la nature non discriminatoire de la TVA, dès lors que, selon lui, la nature imposable d'une série de livraisons dépendait exclusivement du dépôt dans le délai d'une déclaration d'immatriculation obligatoire au titre de la TVA. Cette disposition prévoit que la nature imposable de certaines livraisons dépend de la commission d'une infraction administrative pour laquelle une responsabilité administrative à caractère pénal est prévue de manière distincte. Enfin, le requérant avait également présenté des arguments selon lesquels l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS serait contraire à l'article 5, paragraphe 4, de la constitution.

- 8 Par l'arrêt n° 8 du 30 juin 2020 dans l'affaire constitutionnelle n° 14/2019 (pub. DV n° 61 du 10 juillet 2020), le Konstitutsionen sad de la République de Bulgarie a rejeté la demande de déclaration d'inconstitutionnalité de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS.
- 9 En se fondant sur sa jurisprudence antérieure, le Konstitutsionen sad a considéré que le principe constitutionnel d'égalité devant la loi n'est pas violé, lorsqu'un même droit ou une même obligation donne lieu à une différenciation, pour autant que celle-ci se fonde sur un critère déterminé auquel correspondent tous les sujets d'un même groupe. Selon le Konstitutsionen sad, la norme litigieuse permet de garantir la perception, au profit du budget de l'État, d'une taxe qui, de manière illicite, n'a été ni imputée ni perçue, puisqu'elle prévoit que cette taxe est également due par des personnes non immatriculées au titre de la loi pour un motif dont elles sont responsables. Selon le Konstitutsionen sad, la création de conditions juridiques égales pour l'activité économique n'implique pas un système fiscal identique pour tous ceux qui exercent cette activité. Il a jugé qu'en n'exécutant pas l'obligation d'immatriculation et en effectuant des livraisons qui n'ont pas donné lieu à l'imputation et à la perception d'une taxe au profit du budget, les personnes non immatriculées dans le délai se placent dans une situation économique plus favorable par rapport à celles qui, dans le respect de la loi, ont déposé une déclaration d'immatriculation dans le délai.
- 10 Le Konstitutsionen sad a déclaré non fondés le recours d'inconstitutionnalité de la disposition attaquée, ainsi que la thèse selon laquelle le fait d'être redevable de la taxe sur les livraisons imposables qui ont induit un dépassement du seuil d'immatriculation constitue la répétition d'une sanction. Il a considéré que l'obligation d'acquitter la TVA due sur une livraison imposable résulte d'un

rapport de droit fiscal dans lequel une personne qui exerce une activité économique indépendante a atteint un certain chiffre d'affaires.

Selon le Konstitutionsen sad, cette obligation résulte de la survenance du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe, alors que la responsabilité administrative à caractère pénal résulte de la commission d'une infraction administrative au titre du vingt-sixième chapitre du ZZDS et du Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi sur les infractions et les sanctions administratives, ci-après le « ZANN »). Il estime qu'en l'occurrence, il ne s'agit pas d'une peine ou d'une sanction, mais de l'indemnisation de dommages causés par un comportement illégal d'une personne assujettie. Le fait générateur survient indépendamment du point de savoir si une déclaration d'immatriculation a été déposée.

- 11 Le Konstitutionsen sad a estimé que les allégations présentées par le requérant relatives à l'absence de conformité de la réglementation attaquée au droit de l'Union européenne sont insusceptibles d'un contrôle dans cette procédure et ne peuvent pas justifier une incompatibilité avec l'article 5, paragraphe 4, de la constitution. Selon lui, l'appréciation de la conformité de la loi au droit de l'Union européenne ne relève pas de sa compétence.
- 12 L'arrêt du Konstitutionsen sad a été signé par deux juges qui ont émis une opinion divergente. Ils ont considéré que la transformation de la livraison ayant induit le dépassement du seuil du chiffre d'affaires imposable en livraison imposable est contraire à la constitution, au motif que l'infraction administrative qui consiste à ne pas déposer de déclaration d'immatriculation obligatoire au titre du ZZDS se transforme en fait générateur de l'impôt (ce qui en soi est incompatible avec la loi fondamentale), d'autant que cette peine se répète également, puisque l'absence de dépôt d'une déclaration d'immatriculation est également passible d'une sanction administrative à caractère pénal conformément à l'article 178 du ZDDS. Ainsi, il y aurait également une violation du principe « non bis in idem », qui est reconnu dans la jurisprudence du Konstitutionsen sad comme procédant du principe de l'État de droit.

IV. Le jugement de la juridiction de première instance et les griefs à l'appui du pourvoi en cassation

- 13 L'administrativen sad – Sofia grad (tribunal administratif de Sofia) siégeant en première instance a considéré que l'avis de redressement a été émis par des services compétents, dans la forme prévue et sans violation des règles de procédure. Les considérations du tribunal justifiant l'annulation de l'avis de redressement tiennent à ce qu'il aurait été émis en violation du droit matériel applicable et, plus spécifiquement, du droit de l'Union en matière de la TVA indirecte, tel qu'interprété dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et, plus spécifiquement, dans l'arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454). Le tribunal administratif de Sofia a reconnu que les faits à l'origine de l'affaire répondaient entièrement à l'hypothèse des

dispositions combinées de l'article 102, paragraphe 4, du ZZDS et de l'article 96, paragraphe 1, deuxième phrase du ZDDS. Il a tenu compte du fait que, conformément aux motifs de l'arrêt n° 8 du 30 juin 2020 du *Konstitusionnia sad na Republika Balgaria*, la norme examinée n'était pas punitive. En dépit de ces motifs, la juridiction de première instance a estimé que l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS avait néanmoins une nature punitive dans les cas de dépôt tardif d'une déclaration d'immatriculation obligatoire au titre du DDS et qu'une telle sanction ne pouvait être imposée par l'État qu'à condition d'être proportionnée, conformément aux motifs de l'arrêt C-183/2014, *Salomie et Oltean*. Dans sa motivation, le tribunal administratif de Sofia n'a pas indiqué les critères de distinction d'une norme punitive. Il a considéré qu'un retard de trois jours seulement dans le dépôt de la déclaration d'immatriculation obligatoire ne justifiait pas la gravité de l'infraction commise, qu'en l'absence totale de données relatives à un but frauduleux dans le chef de la société, la sanction qui lui avait infligée était démesurée et que l'établissement par un avis de redressement de dettes de TVA et d'intérêts était, partant, illégal.

- 14 Devant l'instance de cassation, le requérant au pourvoi, le directeur de la direction ODOP, soutient que l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS prévoit une obligation d'imputer la TVA à la fois sur la livraison imposable induisant un dépassement du seuil du chiffre d'affaires imposable aux fins d'une immatriculation obligatoire au titre du ZDDS et sur les livraisons impossibles effectuées à partir de la date à laquelle le chiffre d'affaires a été dépassé jusqu'à la date à laquelle la personne a été immatriculée par le service des recettes. Le jugement de première instance n'établit donc pas de distinction entre l'obligation d'imputer une taxe sur une fourniture imposable et une sanction administrative à caractère pénal dont est assortie la commission d'une infraction administrative se traduisant par un dépôt tardif d'une déclaration d'immatriculation. En l'occurrence, la sanction n'a pas été infligée (la procédure administrative à caractère pénal a été interrompue en raison du caractère négligeable du cas) et l'avis de redressement a établi une dette en exécution d'une norme fiscale de droit matériel. Dans son pourvoi, la partie requérante a présenté une décision du 23 octobre 2018 d'un service des recettes de la direction territoriale du NAP de Sofia d'exonération de la responsabilité administrative à caractère pénal de la société contrôlée s'agissant de l'établissement d'une infraction administrative – le dépôt tardif de déclaration d'immatriculation obligatoire, en raison du caractère négligeable du cas.

La partie défenderesse au pourvoi n'a pas présenté sa position.

V. Le droit applicable

Le droit de l'Union

- 15 La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne

Article 50

Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction

Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi.

- 16 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – (JO L 347, p. 1)

TITRE XI

OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS ET DE CERTAINES PERSONNES NON ASSUJETTIES

CHAPITRE 2

Identification

Article 213

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

Article 214

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 ;

TITRE XII

RÉGIMES PARTICULIERS

CHAPITRE 1

Régime particulier des petites entreprises

....

Section 2

Franchises ou atténuations dégressives

Article 282

Les franchises et les atténuations prévues à la présente section s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées par les petites entreprises.

...

Article 287

Les États membres ayant adhéré après le 1^{er} janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants suivants au taux du jour de leur adhésion :

(17) la Bulgarie : 25 600 EUR ;

.

Article 288

Le chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application du régime prévu à la présente section est constitué par les montants hors TVA suivants :

1. le montant des livraisons de biens et des prestations de services, pour autant qu'elles soient imposées ;
2. le montant des opérations exonérées avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur en vertu de l'article 98, paragraphe 2, ou de l'article 105 bis ;
3. le montant des opérations exonérées en vertu des articles 146 à 149 et des articles 151, 152 et 153 ;
4. le montant des opérations immobilières, des opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, points b) à g), et des prestations d'assurance, à moins que ces opérations n'aient le caractère d'opérations accessoires.

Toutefois, les cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels de l'entreprise ne sont pas prises en considération pour la détermination du chiffre d'affaires.

Article 289

Les assujettis qui bénéficient de la franchise de taxe n'ont pas le droit de déduire la TVA conformément aux articles 167 à 171 et aux articles 173 à 177 ni de la faire apparaître sur leurs factures.

Article 290

Les assujettis susceptibles de bénéficier de la franchise de taxe peuvent opter soit pour le régime normal d'application de la TVA, soit pour l'application des

modalités simplifiées visées à l'article 281. Dans ce cas, ils bénéficient des atténuations dégressives de la taxe prévues éventuellement par la législation nationale.

Article 291

Les assujettis qui bénéficient de l'atténuation dégressive sont considérés comme des assujettis soumis au régime normal de la TVA, sous réserve de l'application de l'article 281.

Le droit national

- 17 Konstitutsia na Republika Bulgaria (constitution de la République de Bulgarie, ci-après la « constitution »)

Article 5

[...]

(4) Les accords internationaux, ratifiés selon la procédure constitutionnelle, publiés et entrés en vigueur pour la République de Bulgarie, font partie du droit national de l'État. Ils ont la priorité sur les normes de la législation nationale si celles-ci sont en contradiction avec eux.

Article 17

[...]

(3) La propriété privée est inviolable.

Article 19

[...]

(2) La loi crée et garantit à tout citoyen et à toute personne morale des conditions juridiques égales pour l'exercice d'une activité économique, en prévenant l'abus du fait de monopoles et la concurrence déloyale et en protégeant le consommateur.

Article 60.

(1) Les citoyens sont tenus d'acquitter les impôts et taxes, établis par la loi, conformément à leurs revenus et à leur patrimoine.

- 18 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS » pub., DV, n° 63 du 4 août 2006, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2007)

[...]

Montant de la taxe

(1) Le montant de la taxe est déterminé en multipliant la base d'imposition par le taux de la taxe.

(2) Si, lors de la négociation de l'opération, il n'est pas expressément indiqué que la taxe est due séparément, elle est réputée comprise dans le prix convenu.

(3) La taxe est également considérée comme incluse dans le prix déclaré en cas de fourniture de biens faisant l'objet d'une livraison au détail dans le commerce.

[....]

Droit de déduction de la TVA acquittée en amont relative aux actifs existants et aux services obtenus avant la date d'immatriculation

Article 74. (Mod. – DV, n° 92 de 2017, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018)

(1) La personne immatriculée en vertu des articles 96, 97, 98, 100, paragraphes 1 et 3, des articles 102, 132 ou 132a a le droit de déduire la TVA acquittée en amont relative aux actifs achetés ou acquis d'une autre manière ou apportés au sens du Zakon za schetovodstvo (loi sur la comptabilité) avant la date de son immatriculation en vertu de cette loi, qui existent à la date de l'immatriculation.

(2) Le droit visé au paragraphe 1 ne prend naissance que pour les actifs existants à la date de l'immatriculation, pour lesquels les conditions suivantes sont réunies simultanément :

1. les exigences des articles 69 et 71 sont remplies ;
2. le fournisseur est une personne immatriculée au sens de la loi au moment de l'émission du document fiscal et la livraison était imposable à cette date ;
3. (abrogé) ;
4. les actifs ont été acquis par la personne dans les cinq années précédant la date d'immatriculation au sens de la présente loi et dans les vingt années précédant cette date, pour les biens immobiliers ;

(3) La personne immatriculée visée au paragraphe 1 a également le droit de déduire la TVA acquittée en amont sur les services obtenus avant la date de son immatriculation au sens de la présente loi, lorsque sont réunies simultanément les conditions suivantes :

1. les services sont directement liés à l'immatriculation de la personne conformément au Targovskia zakon (loi commerciale) ;

2. les services ont été obtenus au plus tard un mois avant l'immatriculation de la personne au titre de la loi commerciale ;

3. la personne a déposé une déclaration d'immatriculation au titre de la présente loi dans un délai de trente jours à compter de son inscription au registre visé à l'article 82 du Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure en matière de prélèvements fiscaux et sociaux) ;

4. la personne détient une facture visée à l'article 71, point 1, pour les services obtenus ;

5. le fournisseur des services est une personne immatriculée au sens de la loi à la date de l'émission du document fiscal et la livraison était imposable à cette date ;

6. (Abrog.)

(4) Pour les biens existants de la personne immatriculée visée au paragraphe 1, qui sont ou seraient des actifs immobilisés, utilisés simultanément pour exercer une activité économique indépendante et pour ses propres besoins ou pour les besoins du propriétaire, de ses travailleurs ou, plus généralement à des fins différentes de son activité économique indépendante, le droit à déduction de la TVA acquittée en amont prend naissance dans les conditions prévues aux articles 71a et 716.

[.....]

Immatriculation obligatoire

Article 96. (Mod. et compl. – DV, n° 97 de 2017, en vigueur le 1^{er} janvier 2018)

(1) Tout assujetti établi sur le territoire bulgare qui a réalisé un chiffre d'affaires imposable égal ou supérieur à 50 000 BGN sur une période qui ne dépasse pas les douze mois consécutifs précédant le mois en cours est tenu de déposer une déclaration d'immatriculation au titre de la présente loi dans un délai de sept jours à compter de l'expiration de la période fiscale pendant laquelle il a atteint ce chiffre d'affaires. Lorsque le chiffre d'affaire est atteint pendant une période ne dépassant pas deux mois consécutifs, y compris le mois en cours, la personne est tenue de déposer la déclaration dans un délai de sept jours à compter de la date à laquelle le chiffre d'affaires a été atteint.

(2) Le chiffre d'affaires imposable est le total des bases d'imposition des

1. fournitures imposables, y compris à un taux nul ;

2. prestations de services financiers visés à l'article 46 ;

3. prestations de services d'assurances visés à l'article 47

effectuées par la personne.

[...]

Immatriculation à l'initiative du service des recettes

Article 102. (compl. – DV, n° 97 de 2017, en vigueur le 1^{er} janvier 2018)

(1) Lorsque le service des recettes constate qu'une personne n'a pas satisfait dans le délai prescrit à son obligation de déposer une demande d'immatriculation, il l'immatricule en émettant un avis d'immatriculation si les conditions d'immatriculation sont réunies.

(2) L'avis visé au paragraphe 1 indique la base et la date à laquelle l'obligation d'immatriculation a pris naissance.

(3) Aux fins de la détermination des dettes fiscales de la personne qui n'a pas déposé de déclaration d'immatriculation dans le délai, alors qu'elle y était tenue, celle-ci est réputée redevable de la taxe sur les livraisons imposables et les acquisitions intracommunautaires qu'elle a effectuées, ainsi que sur les prestations de services imposables dont elle a bénéficié, pour lesquelles la taxe est due par le destinataire ;

1. pour la période à compter de l'expiration du délai dans lequel l'avis d'immatriculation aurait dû être adopté, si la personne avait déposé une déclaration d'immatriculation dans le délai jusqu'à la date à laquelle elle a été immatriculée par le service des recettes ;

2. pour la période à compter de l'expiration du délai dans lequel l'avis d'immatriculation aurait dû être adopté, si la personne avait déposé la déclaration d'immatriculation dans le délai jusqu'à la date à laquelle il n'existe plus de motifs d'immatriculation.

(4) (nouveau) Dans les cas visés à l'article 96, paragraphe 1, deuxième phrase, aux fins de la détermination des dettes fiscales de la personne qui n'a pas déposé de déclaration d'immatriculation dans le délai, alors qu'elle y était tenue, celle-ci est réputée redevable d'une taxe sur les livraisons imposables induisant un dépassement du chiffre d'affaires imposable de 50 000 BGN à compter de la date du dépassement du chiffre d'affaires jusqu'à la date à laquelle elle a été immatriculée par le service des recettes ou jusqu'à la date à laquelle il n'existe plus de motifs d'immatriculation. Une taxe est due pour la livraison imposable induisant un dépassement du chiffre d'affaires. La personne est également redevable d'une taxe sur les prestations de services imposables dont elle a bénéficié pour lesquelles la taxe est due par le destinataire et sur les acquisitions intracommunautaires imposables effectuées au cours de cette période.

(5) (Ancien paragraphe 4, ajout) Les dettes visées aux paragraphes 3 et 5 sont déterminées dans l'avis de redressement conformément au DOPK.

[...]

Vingt-sixième chapitre

MESURES ADMINISTRATIVES COERCITIVES ET DISPOSITIONS ADMINISTRATIVES À CARACTÈRE PÉNAL

Article 178. L'assujetti au sens de la présente loi qui, alors qu'il y était tenu, n'a pas déposé de déclaration d'immatriculation ou de déclaration de cessation d'immatriculation dans les délais impartis par la présente loi est passible d'une amende – pour les personnes physiques non commerçantes, ou d'une sanction pécuniaire – pour les personnes morales et les commerçants exerçant à titre individuel, d'un montant allant de 500 à 5000 BGN.

[...]

Article 180. (1) (Mod. – DV, n° 108 de 2007, mod. n° 95 de 2015, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2016) La personne immatriculée qui, alors qu'elle y était tenue, n'a pas imputé de taxe dans les délais prévus par la présente loi, est passible d'une amende – pour les personnes physiques non commerçantes, ou d'une sanction pécuniaire – pour les personnes morales et les commerçants exerçant à titre individuel, d'un montant s'élevant à la taxe non imputée, sans pouvoir toutefois être inférieur à 500 BGN. En cas de répétition de l'infraction, le montant de l'amende ou de la sanction pécuniaire s'élève au double de la taxe non imputée, sans pouvoir toutefois être inférieur à 1000 BGN.

(2) Le paragraphe 1 est également applicable lorsque la personne n'a pas imputé de taxe, parce qu'elle n'avait pas déposé de déclaration d'immatriculation et qu'elle n'avait pas été immatriculée au sens de la présente loi dans le délai.

(3) (Mod. – DV, n° 108 de 2007, n° 95 de 2015, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2016) En cas d'infraction visée au paragraphe 1, lorsque la personne immatriculée a imputé la taxe dans les six mois qui suivent la fin du mois pendant lequel la taxe aurait dû être imputée, l'amende ou, selon le cas, la sanction pécuniaire, s'élève à cinq pour cent de l'impôt sans pouvoir être inférieur à 200 BGN et à 400 BGN en cas de répétition de l'infraction.

(4) (Mod. – DV, n° 108 de 2007, n° 95 de 2015, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2016) En cas d'infraction visée au paragraphe 1, lorsque la personne immatriculée a imputé la taxe après l'écoulement du délai visé au paragraphe 3, mais au plus tard dans les dix-huit mois qui suivent la fin du mois pendant lequel la taxe aurait dû être imputée, l'amende ou, selon le cas, la sanction pécuniaire s'élève à dix pour cent de la taxe sans pouvoir être inférieure à 400 BGN et à 800 BGN en cas de répétition de l'infraction.

- 19 Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure en matière de prélèvements fiscaux et sociaux, ci-après le « DOPK »)

[...]

Intérêts

Article 175. (1) Des intérêts dont le montant est déterminé dans la loi correspondante sont dus pour les dettes publiques non acquittées dans les délais légaux.

- 20 Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (loi relative aux intérêts sur les impôts, taxes et autres créances similaires de l'État

Article 1^{er} (1) Est assorti d'intérêts calculés au taux légal le recouvrement d'impôts, de taxes, de déductions de bénéfices, de contributions au budget et d'autres créances de l'État d'une nature similaire, faisant ou non l'objet de prélèvements, qui n'ont pas été payés dans les délais prévus pour un versement volontaire.

VI. Les motifs de renvoi de la demande de décision préjudicielle

- 21 L'article 102 du ZDDS figure au chapitre 9, intitulé « immatriculation », de cette loi. Il a été arrêté en exécution de l'obligation de la Bulgarie, découlant des articles 213 et 214 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive sur la TVA »), de prendre les mesures nécessaires pour que soit *identifié par un numéro d'identification* 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. Cette obligation concerne également les deux autres catégories de personnes visées à l'article 214, paragraphe 1, sous b) et c) de la directive.

Cependant, par la modification apportée à l'article 102, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018, la durée et les conditions d'atténuation dégressive au titre XII (régimes spéciaux, chapitre 1, régime spécial pour petites entreprises) de la directive sur la TVA ont été modifiées pour une catégorie déterminée de personnes.

L'article 287 de la directive sur la TVA permet aux États membres ayant adhéré après le 1^{er} janvier 1978 d'appliquer une atténuation dégressive de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas une limite supérieure déterminée dans la directive et la législation nationale.

La Bulgarie a fait usage de cette possibilité en principe (article 96, paragraphe 1, première phrase du ZDDS) et a exonéré de taxe, au moment pertinent dans la procédure, les livraisons des assujettis qui ont réalisé un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 50 000 BGN pendant une période n'excédant pas les douze mois consécutifs précédant le mois en cours. Cependant, l'article 102, paragraphe 4 (nouveau, compl. – DV, n° 97 de 2017, en vigueur le 1^{er} janvier 2018) combiné

avec l'article 96, paragraphe 1, deuxième phrase du ZDDS a réduit la période et a modifié les conditions de cette exonération pour une catégorie déterminée de personnes.

Cette disposition met à charge du fournisseur de la livraison imposable une obligation d'imputer et d'acquitter la taxe sur les livraisons induisant un dépassement du chiffre d'affaires imposable de 50 000 [BGN], y compris sur la livraison qui a induit le dépassement du seuil indiqué, dans l'hypothèse où l'assujetti n'a pas déposé de déclaration d'immatriculation obligatoire dans le délai.

- 22 En introduisant la deuxième phrase dans l'article 96, paragraphe 1, du ZDDS (loi modifiant et complétant le ZDDS, DV, n° 97 de 2017, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018), le législateur bulgare a, en substance, décidé de traiter différemment les assujettis qui atteignent le seuil de chiffre d'affaires imposable pendant une période ne dépassant pas deux mois consécutifs et de les obliger à déposer une déclaration d'immatriculation dans un délai de sept jours à partir de la date à laquelle ce chiffre d'affaires est atteint. Cependant, il est prévu dans ce cas que la livraison qui a induit un dépassement du seuil indiqué est imposable, si le délai de sept jours n'est pas respecté.

La juridiction de céans estime que la directive sur la TVA ne pose pas de restriction à une telle différence de traitement, puisqu'elle ne subordonne pas à d'autres conditions le droit de l'État membre d'appliquer des atténuations dégressives aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas une limite supérieure déterminée par la législation nationale.

Les hypothèses des deux premières phrases de l'article 96, paragraphe 1, du ZDDS ne réglementent pas les mêmes cas, de telle sorte qu'il est possible de justifier le traitement différent des assujettis, ce qui a été explicitement reconnu dans les motifs de l'arrêt n° 8 du 30 juin 2020 dans l'affaire constitutionnelle n° 14/2019 du Konstitutionen sad de la République de Bulgarie.

C'est à l'État membre qu'il appartient d'apprécier souverainement s'il exonère ou non de l'imposition la livraison induisant un dépassement du seuil du chiffre d'affaires imposable, lorsque ce seuil est dépassé plus lentement, dans le cadre des douze mois consécutifs précédant le mois en cours ; c'est la raison pour laquelle les dispositions du titre XII, chapitre 1 de la directive sur la TVA ne comportent pas de restriction.

D'autre part, dans l'hypothèse de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS, la personne qui a déposé sa déclaration d'immatriculation dans le délai et celle qui ne l'a pas fait ne sont pas dans la même situation. La première a exécuté correctement son obligation de déposer une déclaration d'immatriculation et a déclaré sa dette fiscale, alors que la deuxième ne l'a pas fait. La première est exonérée de l'imposition de la livraison induisant le dépassement du seuil d'immatriculation obligatoire, tandis que la deuxième ne l'est pas. L'appréciation

de cette exonération relève, une nouvelle fois, de la compétence de l'État membre et, pour cette raison, les dispositions du titre XII, chapitre 1 de la directive sur la TVA ne comportent pas de restriction.

C'est avec ces considérations que le Konstitutionsen sad a, dans son arrêt n° 8, rejeté le recours d'inconstitutionnalité de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS avec l'article 6, paragraphe 2 et l'article 19, paragraphe 2 et l'article 60, paragraphe 1 de la Konstitutsia (constitution).

- 23 En dépit de ces développements, la conformité de la réglementation nationale mentionnée avec le droit de l'Union et, en particulier, avec les dispositions et les principes de la directive sur la TVA reste litigieuse, d'autant que le grief à cet égard à l'appui du recours d'inconstitutionnalité de l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS n'a pas été examiné par le Konstitutionsionnia sad dont la décision a été signée avec une opinion divergente.

Pour ce motif, la juridiction de renvoi estime qu'il importe pour la résolution du litige que les questions suivantes reçoivent une réponse :

1) Les principes du système commun de la TVA dans l'Union européenne sont-ils violés par une réglementation nationale qui, s'agissant de l'exonération fiscale en vertu du titre XII, premier chapitre de la directive 2006/112 du Conseil [du 28 novembre 2006] relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, traite différemment des assujettis en fonction de la rapidité avec laquelle ils atteignent le seuil du chiffre d'affaires à partir duquel l'immatriculation à la TVA est obligatoire dans l'Union ? et 2) La directive 2006/112 du Conseil s'oppose-t-elle à une réglementation nationale selon laquelle l'exonération fiscale d'une livraison en vertu du titre XII, chapitre 1, de la directive 2006/112 dépend de l'exécution dans le délai de l'obligation du fournisseur de déposer une déclaration d'immatriculation obligatoire à la TVA ?

- 24 La directive sur la TVA ne prévoit pas expressément un système de sanctions en cas de méconnaissance des obligations visées à l'article 213, paragraphe 1, de celle-ci. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. (voir notamment arrêts du 19 juillet 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, point 44 et du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50).

La juridiction de céans estime qu'il relève de l'appréciation du législateur national autorisée par la directive sur la TVA, lorsque le chiffre d'affaires imposable est atteint plus rapidement et que la déclaration d'immatriculation n'est pas déposée dans le délai, de refuser d'exonérer de la TVA la livraison induisant un dépassement du seuil de ce chiffre d'affaires et d'établir un délai plus court pour le dépôt d'une déclaration d'immatriculation obligatoire. Toutefois, les règles

autorisant ou refusant cette exonération sont des normes fiscales de droit matériel, exonérant d'une dette ou créant une obligation d'imputer la TVA sur des livraisons imposables et ne sont pas des normes punitives en cas d'établissement d'une infraction administrative.

L'absence de dépôt d'une déclaration d'immatriculation obligatoire dont les conditions sont pourtant réunies consiste, en substance, en une dissimulation du caractère imposable non seulement des opérations postérieures à l'immatriculation, mais aussi, compte tenu de la modification en cause de l'article 102, de l'opération induisant un dépassement du seuil du chiffre d'affaires (voir en ce sens arrêt du 5 octobre 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, point 49). La juridiction de céans estime qu'il n'y a pas de raison de considérer que l'inexécution de l'obligation de l'assujetti de dépôt dans le délai d'une déclaration d'immatriculation est sanctionnée au moyen de l'établissement de la dette de taxe litigieuse par l'avis de redressement. S'il en est ainsi, c'est parce que le montant en principal de la dette établi par l'avis de redressement est le montant de la TVA exigible, que le fournisseur d'une livraison imposable – non exonérée – doit imputer dans le cadre de l'activité économique indépendante. Ce montant, le fournisseur l'a reçu du destinataire de l'opération en tant que partie du prix de la livraison (la base d'imposition est déterminée en vertu de l'article 67, paragraphe 2 du ZDDS). Ainsi, en application de l'article 102, paragraphe 4, en cas de dépôt dans le délai de la déclaration d'immatriculation – la livraison litigieuse est exonérée, mais en cas de violation de cette obligation, elle est imposable. Cependant, telle est la volonté univoque du législateur de qualifier une livraison d'imposable, alors que l'autre est exonérée, comme l'ont confirmé l'interprétation et les motifs de l'arrêt du Konstitutionsen sad.

Au vu de ces considérations, la juridiction de céans estime que l'article 102, paragraphe 4, du ZDDS n'est pas de nature punitive, mais constitue une norme fiscale de droit matériel, arrêtant une dette de TVA en l'absence d'exonération en vertu du titre XII, premier chapitre de la directive sur la TVA. Ont en revanche une nature punitive les articles 178 et 180 du ZDDS qui prévoient une responsabilité administrative à caractère pénal en cas d'absence de dépôt de déclaration d'immatriculation et d'omission d'imputation de la taxe dans les délais fixés. En l'espèce, cependant, la procédure visant à engager cette responsabilité a été interrompue en raison du caractère négligeable du cas.

La jurisprudence dominante des formations de jugement du Varhoven administrativen sad (ci-après le « VAS ») dans des cas identiques au cas présent va également en ce sens.

- 25 Cependant, il existe également une jurisprudence contraire du VAS, dans des cas identiques au cas présent sur le plan factuel. Selon les motifs de cette jurisprudence, qui ont également été reproduits dans le jugement de première instance, l'article 102, paragraphe 4, du ZZDS est une norme de nature punitive dont l'application doit s'effectuer dans le respect du principe de proportionnalité. Dans ces arrêts définitifs, il a été considéré que, d'un point de vue factuel, dans

des cas comme le cas présent, il s'agit en réalité d'imposer une majoration de TVA en considération du fait qu'un assujetti n'a pas respecté dans le délai son obligation d'immatriculation aux fins de la TVA. Ces arrêts n'indiquent pas les critères sur la base desquels il a été considéré que la norme était punitive. En se référant aux motifs de l'arrêt du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454) qu'elles considèrent comme une interprétation applicable en raison de la similarité des faits établis avec ceux de la procédure principale dans la présente procédure, ces formations de jugement ont jugé que la norme, selon eux, punitive a été appliquée de façon disproportionnée et elles ont annulé les dettes établies, relatives à la fois aux intérêts et à la TVA. À l'appui de ces conclusions, il a été considéré, à titre d'argument supplémentaire que le fait que cette personne n'a pas le droit à cette déduction justifie d'autant plus la conclusion du caractère disproportionné de la disposition elle-même, même si, dans les cas tranchés par les formations de jugement, comme dans le présent cas, la reconnaissance de ce qu'une TVA a été acquittée par l'assujetti sur les livraisons reçues avant l'immatriculation à la TVA n'est pas litigieuse.

- 26 En réalité, l'arrêt du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454) répond à la question de savoir si un État membre peut imposer une majoration de taxe sur des livraisons effectuées sous la forme d'une sanction pécuniaire au motif que la personne ne s'est pas identifiée dans le délai aux fins de la TVA. La réponse est qu'une telle sanction ne peut être infligée que si elle est proportionnée, l'appréciation devant être effectuée vu « *notamment la somme concrètement imposée et l'éventuelle existence d'une fraude ou d'un contournement de la législation applicable imputables à l'assujetti dont le défaut d'enregistrement est sanctionné* ». Toutefois, cette réponse ne concerne que la majoration de la taxe sur la valeur ajoutée et non pas le montant en principal de la dette fiscale. Dans ce contexte, il y a lieu de souligner le fait qu'en l'espèce, la base juridique de l'établissement de dettes d'intérêts en raison du dépôt tardif de la déclaration d'immatriculation ne figure pas à l'article 102, paragraphe 4, du ZZDS, mais à l'article 175, paragraphe 1, du DOPK combiné avec l'article 1^{er}, paragraphe 1, du *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (loi relative aux intérêts sur les impôts, taxes et autres créances similaires de l'État).

Ceci dit, le cas dans la procédure principale dans l'affaire C-183/14 est complètement différent de celui de la présente affaire. Le litige y était limité aux points de savoir si, de manière générale, les livraisons litigieuses étaient imposables en tant qu'elles relevaient d'une activité économique indépendante du fournisseur et, dans l'affirmative, si ce fournisseur pouvait se voir refuser un droit à déduction de la TVA qu'il avait payée sur les biens et services dont il était le destinataire et qui étaient nécessaires pour effectuer les livraisons. Dans le cas présent, il n'est pas contesté que les livraisons litigieuses font partie de l'activité économique indépendante et il n'y a pas de données selon lesquelles la personne contrôle aurait voulu déduire la TVA relative aux livraisons.

La juridiction de céans estime qu'il importe également que le présent litige et le litige dans la procédure principale devant la Cour de justice de l'Union

européenne s'inscrivent dans des contextes juridiques nationaux complètement différents. La loi bulgare relative à la TVA prévoit des règles de déduction de la TVA acquittée en amont pour des actifs existants et des services reçus avant la date d'immatriculation au titre du ZDDS (article 74 ZDDS), mais ni dans le cas présent ni dans les autres cas de la jurisprudence du VAS, il n'y avait de litige à propos d'une telle déduction.

- 27 Enfin, il y a une jurisprudence contradictoire du Varhoven administrativen sad statuant en dernière instance à propos de l'application à des cas identiques des règles du droit de l'Union en matière de TVA, ce qui rend nécessaire un renvoi d'une demande de décision préjudicielle pour garantir l'interprétation et l'application uniformes de ces règles.

Pour ces motifs, la juridiction de renvoi estime que la réponse à la question suivante est également nécessaire pour rendre son jugement :

Selon quels critères déduits de l'interprétation de la directive sur la TVA convient-il d'apprécier la question de la nature punitive de la réglementation nationale mentionnée, qui prévoit la naissance d'une dette fiscale en cas de dépôt tardif de la déclaration d'immatriculation obligatoire à la TVA ?

- 28 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.

Conformément à l'article 631 du Grazhdanski protsesualen kodeks (code de procédure civile, ci-après le « GPK »), applicable dans la présente procédure en vertu de l'article 144 de l'Administrativen protsesualen kodeks (code de procédure administrative, ci-après l'« APK »), la juridiction de céans ordonne la suspension de la procédure, dit que l'ordonnance ne peut pas faire l'objet d'un pourvoi et que la procédure sera rouverte lorsque la Cour de justice de l'Union européenne aura rendu sa décision.

Pour ces motifs et sur le fondement des dispositions combinées de l'article 267, premier alinéa, sous b), du TFUE, de l'article 628 du GPK, de l'article 144 de l'APK, ainsi que sur le fondement des dispositions combinées de l'article 631 du GPK et de l'article 144 de l'APK, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême), chambre à trois membres, huitième section,

ORDONNE :

RÉVOQUE l'ordonnance du 5 octobre 2022, par laquelle il avait initié l'examen au fond du litige

SURSOIT À STATUER dans l'affaire administrative portant le numéro de rôle 1286 au Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême), huitième section,

La Cour de justice de l'Union européenne est **SAISIE**, au titre de l'article 267, premier alinéa, sous b), TFUE, d'une demande de décision préjudicielle portant sur les questions suivantes :

1. *Les principes du système commun de la TVA dans l'Union européenne sont-ils violés par une réglementation nationale qui, s'agissant de l'exonération fiscale en vertu du titre XII, premier chapitre de la directive 2006/112 du Conseil [du 28 novembre 2006] relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, traite différemment des assujettis en fonction de la rapidité avec laquelle ils atteignent le seuil du chiffre d'affaires à partir duquel l'immatriculation à la TVA est obligatoire dans l'Union ?*
2. *La directive 2006/112 du Conseil s'oppose-t-elle à une réglementation nationale selon laquelle l'exonération fiscale d'une livraison en vertu du titre XII, chapitre 1, de la directive 2006/112 dépend de l'exécution dans le délai de l'obligation du fournisseur de déposer une déclaration d'immatriculation obligatoire à la TVA ?*
3. *Selon quels critères déduits de l'interprétation de la directive sur la TVA convient-il d'apprécier la question de la nature punitive de la réglementation nationale mentionnée, qui prévoit la naissance d'une dette fiscale en cas de dépôt tardif de la déclaration d'immatriculation obligatoire à la TVA ?*

[OMISSIS]