

Affaire C-164/24

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

1^{er} mars 2024

Juridiction de renvoi :

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

20 février 2024

Partie demanderesse :

« Cityland » EOOD

Partie défenderesse :

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Veliko Tarnovo

ORDONNANCE

[OMISSIS]

Ville de Veliko Tarnovo

L'Administrativen sad – Veliko Tarnovo (tribunal administratif de Veliko Tarnovo, Bulgarie), [OMISSIS]

statuant dans l'affaire administrative n° 815/2023 [OMISSIS] :

La présente affaire a pour origine un recours de la société « Cityland » EOOD [OMISSIS] contre l'acte de radiation du registre de la TVA n° 040992203779246, du 27 septembre 2022, émis par le service des recettes de la Teritorialna direktsia (direction territoriale, ci-après la « TD ») de la Natsionalnata agentsia za prihodite (agence nationale des recettes publiques, ci-après la « NAP ») de Veliko Tarnovo, confirmé par la décision n° 120, du 19 décembre 2022, du directeur de la Direction « Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika » (recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale) de Veliko Tarnovo, qui a mis fin à l'enregistrement de la société au titre du Zakon za danak varhu dobavenata

stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS »). Dans le cadre du jugement sur le fond du litige, la juridiction de céans estime qu'il convient, aux fins de statuer correctement sur le litige dont elle est saisie, d'interpréter des dispositions du droit de l'Union européenne, et qu'il y a lieu, dès lors, de saisir d'office la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle en application de l'article 267, troisième alinéa, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

I. Parties à l'affaire :

1. Partie requérante – « Cityland » EOOD [OMISSIS],
2. Partie défenderesse – Directeur de la direction « Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika » (recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale, ci-après « ODOP ») de Veliko Tarnovo

II. Objet du litige

Acte de radiation du registre de la TVA n° 040992203779246, du 27 septembre 2022, émis par les services des recettes de la TD de la NAP de Veliko Tarnovo, qui a mis fin à l'enregistrement de la société au titre du ZDDS.

III. Éléments de fait relatifs à l'objet de la demande de décision préjudicielle :

III.1. La « Cityland » EOOD est une société commerciale ayant opéré dans le domaine de la construction jusqu'en 2019.

III.2. La société a fait l'objet d'un contrôle en 2022 et, à la suite de l'analyse des documents présentés et du compte des impôts et des cotisations sociales de l'assujetti, l'autorité fiscale a conclu à l'existence d'un non-respect systématique des obligations au titre du ZDDS résultant de l'omission de payer la TVA déclarée et due, pour un total de cinq périodes d'imposition, entre le 1^{er} septembre 2013 et le 30 juin 2018.

III.3. Cette circonstance a été retenue, en vertu de l'article 176, point 3, ZDDS, comme fondement pour mettre fin à l'enregistrement au titre du ZDDS, et l'acte de radiation contesté a été émis.

III.4. Dans la décision du directeur de la direction « ODOP » de Veliko Tarnovo, il est indiqué que les dettes impayées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée s'élèvent à 4 144,59 BGN, pour la période d'imposition de septembre 2013, à 0,46 BGN, pour la période d'imposition de mai 2017, à 365,50 BGN, pour la période d'imposition de mars 2018, à 49,66 BGN, pour la période d'imposition d'avril 2018, et à 27 506,73 BGN, pour la période d'imposition de juin 2018. La société fait valoir que la taxe déclarée et non payée résulte de factures émises à

l'intention de la « Terem Ivaylo » EOOD, qui n'ont pas été payées et qui font l'objet, pour cette raison, d'une procédure juridictionnelle. Face à une objection soulevée par la société, l'autorité responsable de la détermination de la taxe a recueilli des preuves supplémentaires et a constaté que la taxe sur la valeur ajoutée qui était due avait été payée le 27 octobre 2022, des intérêts d'un montant de 6 264,02 BGN restant à payer.

IV. Dispositions applicables

Le droit national

La loi applicable est le ZDDS.

L'article 89 ZDDS dispose : « [(1)] [Modifié – Darzhaven Vestnik (journal officiel bulgare, ci-après le 'DV') n° 105/2014, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2015] Lorsque le résultat de la période est établi et qu'il implique le versement d'une taxe, l'assujetti immatriculé est tenu de verser la taxe au budget de l'État sur le compte de la direction territoriale compétente de l'agence nationale des recettes publiques, pendant le délai de dépôt de la déclaration de TVA pour cette période d'imposition.

(3) ([OMISSIS] DV n° 98 de 2018, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019) La taxe est considérée comme ayant été acquittée à la date à laquelle la somme est arrivée sur le compte visé au paragraphe 1. »

En vertu de l'article 106 ZDDS : « (1) La cessation de l'enregistrement (radiation du registre) au sens de la présente loi est une procédure par laquelle, à compter de la radiation du registre d'une personne, celle-ci n'est plus en droit de liquider la TVA et de déduire la taxe acquittée en amont, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi.

(2) Il est mis fin à l'enregistrement :

1. à l'initiative de la personne enregistrée, lorsqu'il existe un motif justifiant la radiation – obligatoire ou facultative – du registre ;
2. à l'initiative du service des recettes :
 - a) lorsqu'il a constaté l'existence d'un motif de radiation obligatoire ;
 - b) dans le cas visé à l'article 176. »

Conformément à l'article 125 ZDDS « (1) (modifié – DV n° 105 de 2014, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2015, [modifié – DV] n° 14 de 2022, en vigueur à compter du 18 février 2022) Pour chaque période d'imposition, les personnes enregistrées visées aux articles 96, 97, 97a, 99 et à l'article 100, paragraphes 1 et 2, doivent présenter une déclaration fiscale (spravka-deklaratsia) établie sur la base des registres comptables visés à l'article 124.

(4) La déclaration fiscale visée au paragraphe 1 est déposée même s'il n'y a pas de taxe à acquitter ou à recevoir ainsi que dans les cas où la personne enregistrée n'a pas effectué ou reçu de livraison ou d'acquisition ou s'il n'a pas réalisé d'importation au titre de cette période d'imposition.

(5) Les déclarations visées aux paragraphes 1 et 2 et les registres comptables visés au paragraphe 3 doivent être déposées au plus tard le 14 du mois suivant la période d'imposition à laquelle elles se rapportent. »

En vertu de l'article 176, l'autorité fiscale compétente peut refuser d'enregistrer ou mettre fin à l'enregistrement d'une personne qui :

[OMISSIS]

3. manque systématiquement aux obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi ;

[OMISSIS]

Conformément à l'article 1^{er} 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) [OMISSIS] : « Est assorti d'intérêts calculés au taux légal le recouvrement d'impôts, de taxes, de déductions de bénéficiaires, de contributions au budget et d'autres créances de l'État d'une nature similaire, ayant ou non fait l'objet de prélèvements, mais qui n'ont pas été payés dans les délais prévus pour un versement volontaire. ».

Conformément à l'article 209, paragraphe 1, du Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (code de procédures en matière de fiscalité et de sécurité sociale) : « L'exécution forcée des créances publiques de l'État est admise sur le fondement de l'acte de l'établissement de la créance prévu dans la loi correspondante.

(2) L'exécution forcée est ordonnée sur la base :

1. d'un avis de redressement fiscal, le recours contre cette décision n'ayant pas d'effet suspensif ;

2. d'une déclaration, déposée par le contribuable, accompagnée de ses calculs des dettes d'impôt ou de cotisations sociales dues ; »

[OMISSIS]

Droit de l'Union

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

Aux termes de l'article 203 de la directive 2006/112 [OMSSIS], la TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture.

En vertu de l'article 206 de la directive 2006/112 [OMISSIS], tout assujetti qui est redevable de la taxe doit payer le montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels.

En vertu de l'article 213, [paragraphe 1, premier alinéa], de la directive 2006/112 [OMISSIS], tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti.

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

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

La jurisprudence

En ce qui concerne la possibilité, prévue par le ZDDS, de mettre fin d'office à l'enregistrement des assujettis qui manquent systématiquement aux obligations qui leur incombent en vertu de cette loi, la jurisprudence ne remet pas en cause l'applicabilité de la disposition et apprécie l'existence, dans chaque cas d'espèce, des conditions préalables pour procéder à cette radiation. La nature de l'infraction et le moment où elle a été commise ne constituent pas un motif d'annulation des actes de l'administration fiscale.

La chambre de céans n'a pas connaissance d'une jurisprudence de la Cour de justice de [l'Union européenne] concernant l'interprétation des dispositions des articles 213, [paragraphe 1, premier alinéa], et 273 de la directive 2006/112 [OMISSIS], en ce qui concerne la radiation d'office des assujettis du registre de la TVA.

VI. Arguments et conclusions des parties

Les deux parties ont avancé des arguments quant à l'existence de violations systématiques – plus de trois – de la disposition de l'article 89, paragraphe 1, ZDDS (non-paiement de la TVA déclarée).

VII. Motifs du renvoi préjudiciel.

Dans la mesure où la directive 2006/112 [OMISSIS] ne prévoit pas la possibilité d'exclure des assujettis du système de TVA, même à titre de mesure de prévention de fraudes, la première question à laquelle la chambre de céans n'a pas de réponse est celle de savoir si cette possibilité n'est pas contraire au droit européen.

Le fait que, plus de quatre ans après la dernière infraction, les autorités fiscales aient pris des mesures pour radier la société du registre soulève la question de savoir quel est l'effet de cette mesure et s'il y a lieu de fixer des limites dans le temps et en ce qui concerne la nature des infractions commises par les assujettis. Les règles en vigueur n'exigent pas une analyse complète du comportement de l'assujetti pour conclure à l'existence d'un risque pour les recettes fiscales et de soupçons de sa participation à une fraude fiscale. Il suffit qu'une personne commette trois infractions formelles aux règles de la TVA, y compris déposer une déclaration en retard, payer la taxe due en retard, émettre une facture en retard, etc., pour qu'elle soit exclue du système de TVA. Il ressort des pièces du dossier que le caractère systématique des infractions a été apprécié sur une période continue de près de dix ans (la première infraction remonte à 2013), et que même des chiffres insignifiants (par exemple, en 2017, la TVA impayée s'élevait à 0,46 BGN) ont été pris en compte dans l'appréciation du caractère systématique de l'infraction. L'absence d'appréciation au cas par cas des actes ayant donné lieu à la radiation doit, selon la chambre de céans, être examinée par la juridiction compétente à cet effet quant à sa cohérence avec l'objectif de lutte contre la fraude fiscale et au respect des principes de sécurité juridique et de proportionnalité.

Il est également nécessaire, selon la chambre de céans, de répondre à la question de savoir si la mesure de radiation du registre pour défaut de paiement de la TVA déclarée dans le délai imparti par la loi est proportionnelle au regard de l'infraction commise, sachant qu'en vertu de la loi l'assujetti doit payer des intérêts pour le retard.

Par ces motifs [OMISSIS],

ORDONNE :

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 dispositions des articles 106, paragraphe 2, point 2, sous b), et 176, point 3, du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) sont-elles contraires à l'article 213, [paragraphe 1, premier alinéa], de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ?
2. En cas de réponse affirmative à la première question, les dispositions de l'article 213, [paragraphe 1, premier alinéa], de la directive 2006/112/CE

du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ont-elles un effet direct ?

3. En cas de réponse négative à la première question, les dispositions de l'article 213, [paragraphe 1, premier alinéa], et de l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que les principes de sécurité juridique et de proportionnalité permettent-ils l'exclusion du système de TVA, en cas d'infraction formelle à la loi, sans tenir compte du moment où l'infraction a été commise, de la nature de l'infraction, des autres comportements de la personne et de l'existence d'autres circonstances subjectives, telles qu'un litige commercial portant sur le non-paiement de la taxe due dans les délais impartis ?

4. En cas de réponse négative à la première question, les dispositions de l'article 213, [paragraphe 1, premier alinéa], et de l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que le principe de proportionnalité permettent-ils l'exclusion du système de TVA en même temps que la perception d'intérêts pour le paiement tardif de la taxe déclarée, sans que l'autorité fiscale soit tenue d'apprécier la nature et le caractère des agissements de la société, son comportement en tant qu'assujetti ainsi que la sévérité de chacune des mesures envisagées ?

[OMISSIS]