

Affaire C-429/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

11 juillet 2023

Jurisdiction de renvoi :

Administrativen sad Varna (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

30 juin 2023

Partie requérante :

« NARE-BG » EOOD

Partie défenderesse :

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

ORDONNANCE [OMISSIS]

Administrativen sad Varna (Tribunal administratif de Varna, Bulgarie)
[OMISSIS]

[OMISSIS] Eu égard aux dispositions et aux faits établis énoncés plus loin dans la présente ordonnance,

ORDONNE :

Dans le litige opposant :

partie requérante :

« NARE-BG » [EOOD] [OMISSIS] à

partie défenderesse,

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la

direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale », pour la ville de Varna, près l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques, Bulgarie),

la Cour de justice de l'Union européenne est saisie au titre de l'article 267 TFUE, des questions préjudicielles suivantes :

1. Dans les conditions des mesures de confinement introduites par la loi, comprenant l'imposition de mesures administratives de limitation de la sortie du domicile et des déplacements dans les zones habitées, de limitation des contacts avec d'autres personnes et de fermeture des locaux commerciaux, lorsque, en relation avec ces mesures de confinement, les délais de déclaration et de paiement des dettes fiscales en vertu du Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (loi sur la taxation du revenu des sociétés, ci-après le « ZKPO ») (régissant les délais de déclaration et de paiement de l'impôt sur le revenu en vertu du droit national) ont été prolongés, un délai de forclusion tel que celui en cause dans la présente procédure rend-il, en pratique, impossible ou excessivement difficile pour l'assujetti l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») pendant la période d'application des mesures de confinement et, à cet égard, la législation nationale et la pratique de l'administration fiscale telles que celles en cause dans la présente procédure sont-elles compatibles avec l'article 184, lu en combinaison avec l'article 186 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), et considéré à la lumière du principe de neutralité fiscale introduit par la directive TVA et des principes d'équivalence et d'effectivité fondés sur le droit de l'Union (arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267) ?

2. En cas de possibilité, prévue par le Zakon za danak varhu dobavenata [stoynost] (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS »), de rectifier les données indiquées dans la déclaration fiscale (spravka-deklaratsia) en vertu du ZDDS, dans les circonstances factuelles de l'affaire dont la chambre de céans est saisie, l'article 184, lu en combinaison avec l'article 186 de la directive TVA, admet-il une pratique de l'administration fiscale consistant à refuser à l'assujetti le droit à déduction de la TVA, au motif que la TVA a été déclarée au moyen d'une déclaration rectificative déposée pour rectifier les données relatives à la dernière période d'imposition comprise dans le délai de forclusion (douze mois) instauré pour le droit à déduction de la TVA sur les livraisons reçues par l'assujetti avant la date de son enregistrement au titre du ZDDS, à condition que les opérations commerciales n'aient pas été dissimulées, que les données relatives à leur exécution soient disponibles dans la comptabilité du requérant, que l'administration fiscale dispose des informations nécessaires et qu'il n'y ait pas d'éléments indiquant un préjudice pour le budget ?

1. Le cadre juridique

1.1. Le droit de l'Union

Sont pertinentes les dispositions de l'article 167, lu en combinaison avec l'article 168, des articles 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250 et 251, et de l'article 252, lu en combinaison avec 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.

1.2. Réglementation nationale

1.2.1 Le ZDDS :

Article 74. (1) (modifié – Darzhaven vestnik – Journal officiel bulgare, ci-après le « DV » – n° 97 de 2016, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017, et DV n° 104 de 2020, en vigueur à compter du 1^{er} juillet 2021) La personne enregistrée en vertu des articles 96, 97, 98, 100, paragraphe 1, 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 schetovodstvoto (loi sur la comptabilité) avant la date de son enregistrement en vertu de cette loi, qui existent à la date de l'enregistrement.

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

1. les exigences des articles 69 et 71 sont remplies ;
2. le fournisseur est une personne enregistrée au sens de la loi au moment de l'émission du document fiscal et la livraison était imposable à cette date ;
3. (modifié – DV n° 94 de 2012, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013, abrogé – DV n° 92 de 2017, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018) ;
4. (modifié – DV n° 97 de 2016, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017) les actifs ont été acquis par la personne dans les cinq années précédant la date d'enregistrement au sens de la présente loi et dans les vingt années précédant cette date, pour les biens immobiliers ;

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

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

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

3. la personne a déposé une déclaration d'enregistrement 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 fiscale et des assurances sociales) ;

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 enregistrée au sens de la loi à la date de l'émission du document fiscal et la livraison était imposable à cette date ;

6. (modifié – DV n° 94 de 2012, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013, abrogé – DV n° 92 de 2017, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018).

(4) (nouveau – DV n° 97 de 2016, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017) Pour les biens existants de la personne enregistrée 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, prévu au paragraphe 2, prend naissance dans les conditions prévues aux articles 71a et 71b.

Article 75. (1) Le droit à déduction de la TVA acquittée en amont en vertu de l'article 74 prend naissance à l'enregistrement au titre de la présente loi.

(2) (modifié – DV n° 101 de 2013, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2014, et n° 92 de 2017, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018) Le droit à déduction de la TVA acquittée en amont prévu au paragraphe 1 est exercé au cours de la période d'imposition dans laquelle il a pris naissance ou au cours de l'une des douze périodes d'imposition suivantes, et les documents pertinents visés à l'article 71 sont consignés dans le journal des achats avec la base imposable et la taxe correspondant aux biens ou aux services reçus.

Article 125. (1) (modifié – DV n° 105 de 2014, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2015, et – 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.

(2) (modifié – DV n° 95 de 2009, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010, et complété – DV n° 96 de 2019, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2020) La personne enregistrée qui a effectué, au titre de la période d'imposition, des livraisons intracommunautaires, des livraisons en tant qu'intermédiaire dans une

opération triangulaire ou des prestations de services au sens de l'article 21, paragraphe 2, dont le lieu d'exécution se situe sur le territoire d'un autre État membre, doit présenter, outre la déclaration fiscale au sens du paragraphe 1, une déclaration VIES [système d'échange d'informations sur la TVA] pour ces prestations pour la période d'imposition concernée. La personne enregistrée, qui transfère des biens, représentant une partie des biens de son entreprise, du territoire du pays vers le territoire d'un autre État membre, sous le régime du stockage de biens sur demande, doit présenter, outre la déclaration fiscale visée au paragraphe 1, une déclaration VIES pour la période d'imposition de l'expédition ou du transport des biens sous ce régime et pour les périodes d'imposition de la survenance d'un changement, au cours de la période de 12 mois à compter de l'arrivée ou de l'achèvement du transport, y compris en cas de changement de la personne visée à l'article 15a, paragraphe 2, point 3.

(3) La personne enregistrée joint également à la déclaration fiscale visée au paragraphe 1 les registres comptables visés à l'article 124 pour la période d'imposition concernée.

(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.

(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.

(6) (modifié – DV n° 97 de 2016, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017, abrogé – DV n° 97 de 2017, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018)

(7) (modifié – DV n° 97 de 2017, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018) Les déclarations visées aux paragraphes 1 et 2 et les registres comptables visés au paragraphe 3 sont déposés par voie électronique dans les conditions et selon les modalités prévues par le Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales), sauf dans les cas visés au paragraphe 13 et à l'article 126, paragraphes 4, 7 et 8.

(8) La déclaration fiscale visée au paragraphe 1 et la déclaration visée au paragraphe 2 sont déposées sous la forme déterminée par le règlement d'application de la loi.

(9) (nouveau – DV n° 108 de 2006, modifié – n° 97 de 2016, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017, et par le n° 98 de 2018, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019) Le registre visé à l'article 124, paragraphe 7, est déposé par voie électronique dans les conditions et selon les modalités prévues par le Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales), au plus tard le 14 du mois suivant le trimestre civil auquel il se rapporte.

(10) (nouveau – DV n° 95 de 2009, en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2010) Dans les cas visés à l'article 111, paragraphe 2, point 5, la personne enregistrée doit présenter une déclaration fiscale pour la période d'imposition comprenant les livraisons effectuées par la personne jusqu'à la date de radiation de l'enregistrement, y compris les livraisons effectuées après la date de l'enregistrement ultérieur.

(11) (nouveau – DV n° 94 de 2010, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2011, abrogé par le DV n° 97 de 2017, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018).

(12) (nouveau – DV n° 99 de 2011, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2012, abrogé par le DV n° 97 de 2017, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018)

(13) (nouveau – DV, n° 97 de 2016, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017) En cas de décès d'une personne physique ou d'une personne physique – entrepreneur individuel, les déclarations visées aux paragraphes 1 et 2 et les registres visés au paragraphe 3 pour la dernière période d'imposition visée à l'article 87, paragraphe 4, sont présentées par les héritiers ou légataires dans un délai de 2 mois à compter de l'acceptation de l'héritage, mais au plus tard le 14 du mois suivant le 6^e mois à compter de la date du décès du de cujus. Les héritiers déclarent les circonstances dont ils ont eu connaissance ultérieurement moyennant de nouvelles déclarations visées aux paragraphes 1 et 2 et de nouveaux registres comptables visés au paragraphe 3, présentés dans un délai d'un mois à compter du jour où ils en ont eu connaissance. La déclaration présentée par un héritier profite aussi aux autres héritiers.

(14) (nouveau – DV, n° 14 de 2022, en vigueur à compter du 18 février 2022) La personne visée au paragraphe 1, lorsqu'elle est enregistrée en vertu des articles 154, 156 et 157a, présente une déclaration fiscale prévue à l'article 159, paragraphe 4 et/ou à l'article 159a, paragraphe 2. Un assujetti enregistré uniquement en vertu des articles 154 et 156 ne doit présenter que la déclaration visée à l'article 159, paragraphe 4.

Article 126. (1) Les erreurs commises dans les déclarations déposées en vertu de l'article 125, paragraphes 1 et 2, en raison de documents non consignés ou incorrectement consignés dans les registres comptables visés à l'article 124, sont corrigées selon les modalités prévues aux paragraphes 2 et 3.

(2) Les erreurs constatées jusqu'à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale sont rectifiées par la personne en effectuant les corrections nécessaires et en déposant de nouveau les déclarations visées à l'article 125, paragraphes 1 et 2 et les registres comptables visés à l'article 124.

(3) En dehors des cas visés au paragraphe 2, les erreurs sont corrigées de la manière suivante :

1. la personne effectue les corrections nécessaires au cours de la période d'imposition durant laquelle l'erreur a été constatée et inclut le document non

consigné dans le registre comptable concernant la même période d'imposition – dans le cas de documents non consignés dans les registres comptables en vertu de l'article 124 ;

2. la personne informe par écrit l'autorité fiscale compétente, qui prend des mesures pour rectifier la dette fiscale de la personne pour la période d'imposition concernée – en cas de documents incorrectement consignés dans les registres comptables.

1.2.2. Le Zakon za merkite i deystviata po vreme na izvanrednoto polozhenie obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 g. i za preodolyavane na posleditsite (loi sur les mesures et les actes durant l'état d'urgence, adoptée par la décision de l'Assemblée nationale du 13 mars 2020, et pour en surmonter les conséquences) [titre modifié – DV n° 44 de 2020, en vigueur à compter du 14 mai 2020, ancien titre « Zakon za merkite i deystviata po vreme na izvanrednoto polozhenie obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 g. » (loi sur les mesures et les actes durant l'état d'urgence, adoptée par la décision de l'Assemblée nationale du 13 mars 2020)].

§ 49. (En vigueur à compter du 24 mars 2020 – DV n° 28, de 2020) (1) (Précédent libellé du § 49 – DV n° 34 de 2020, en vigueur à compter du 9 avril 2020.) Les délais et les procédures de constatation, de déclaration, de dépôt, de garantie et de recouvrement des dettes relatives aux droits de douane, aux taxes, y compris les droits d'accise, aux cotisations sociales obligatoires aux fonds de sécurité sociale de l'État, à l'assurance maladie, au fonds de pension des enseignants et aux fonds d'assurance retraite complémentaire obligatoire, aux taxes d'État et municipales et aux autres créances publiques régies par le Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales), le Zakon za mitnitsite (loi sur les douanes), le Zakon za aktsizite i danachnite skladove (loi sur les droits d'accise et les entrepôts fiscaux), le Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée), le Zakon za korporativnoto podohodno obligane (loi sur la taxation du revenu des sociétés), le Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (loi relative à l'impôt sur les revenus des personnes physiques), le Zakon za mestnite danatsi i taksi (loi sur les impôts et taxes locaux), le Kodeks za sotsialno osiguriavane (code de la sécurité sociale) et le Zakon za hazarta (loi sur les jeux de hasard) ne peuvent être modifiés, sauf dans les cas visés aux §§ 25 à 31.

§ 25. (En vigueur à compter du 24 mars 2020 – DV n° 28 de 2020) (1) En 2020, les délais visés à l'article 92, paragraphe 2, à l'article 93, à l'article 217, paragraphe 2, à l'article 219, paragraphes 4 et 5, à l'article 241, paragraphe 2, à l'article 252, paragraphe 1, à l'article 253, à l'article 259, paragraphe 2, et à l'article 260 du Zakon za korporativnoto podohodno obligane (loi sur la taxation du revenu des sociétés) sont prorogés jusqu'au 30 juin 2020.

(2) En 2020, les acomptes au titre du Zakon za korporativnoto podohodno obligane (loi sur la taxation du revenu des sociétés) sont effectués conformément

aux conditions et suivant les modalités prévues au chapitre quatorze de la même loi, compte tenu des particularités suivantes :

1. lorsque la déclaration fiscale annuelle pour 2019 a été déposée avant l'entrée en vigueur de la présente loi, les acomptes sont effectués en fonction du montant déclaré ; le cas échéant, les personnes peuvent déposer une déclaration rectificative conformément à l'article 88 du Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (loi sur la taxation du revenu des sociétés) ;

2. lorsque la déclaration fiscale annuelle pour 2019 a été déposée au plus tard le 15 avril 2020, les acomptes sont versés en fonction du montant déclaré ;

3. lorsque la déclaration fiscale annuelle pour 2019 n'a pas été déposée avant le 15 avril 2020, les acomptes sont déclarés au moyen du formulaire de déclaration fiscale annuelle avant le 15 avril 2020, en remplissant seule la partie de celle-ci relative à la déclaration des acomptes pour l'année en cours.

§ 27. (En vigueur à compter du 24 mars 2020 – DV n° 28 de 2020) (1) En 2020, le délai prévu à l'article 47, paragraphe 2, du Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (loi relative à l'impôt sur les revenus des personnes physiques) est prolongé jusqu'au 30 juin.

(2) En 2020, le délai pour le dépôt de la déclaration annuelle visée à l'article 50 du Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (loi relative à l'impôt sur les revenus des personnes physiques) pour l'année 2019 et pour le paiement de l'impôt dû en vertu de la déclaration, au titre de la base imposable annuelle des personnes, conformément à l'article 51, paragraphe 1, de la même loi est prorogé jusqu'au 30 juin.

(3) En 2020, la réduction prévue à l'article 53, paragraphe 6, du Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (loi relative à l'impôt sur les revenus des personnes physiques) est appliquée aux personnes visées à l'article 51, paragraphe 1, de la même loi, si la déclaration est déposée et l'impôt dû est payé avant le 31 mai 2020.

§ 28. (En vigueur à compter du 24 mars 2020 – DV n° 28 de 2020) Les personnes visées à l'article 51, paragraphe 1, du Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (loi relative à l'impôt sur les revenus des personnes physiques) appliquent le § 25 en conséquence, et le délai pour le dépôt de la déclaration visée au point 2 du même paragraphe est fixé au 30 avril 2020.

§ 29. (En vigueur à compter du 24 mars 2020 – DV n° 28 de 2020) Jusqu'à la levée de l'état d'urgence :

1. le délai prévu à l'article 171, paragraphe 2, du Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales) n'est pas applicable ;

2. sauf dans les cas visés à l'article 172, paragraphe 1, du Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales), le délai de prescription cesse également de courir pendant la durée de l'état d'urgence déclaré ;

3. le délai visé à l'article 193, paragraphe 4, du Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales) cesse de courir ;

4. aucune procédure d'exécution n'est engagée en vertu du Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales) sauf lorsqu'il est nécessaire de protéger des intérêts étatiques ou publics particulièrement importants ou si l'exécution de l'acte risque d'être empêchée ou sérieusement entravée, ou si le retard dans l'exécution est susceptible de donner lieu à un préjudice important ou irréparable ;

5. l'exécution forcée en vertu du Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales) est suspendue ; les actions menées avant la suspension restent en vigueur ; après la suspension, l'autorité publique d'exécution ne peut pas mener de nouvelles actions d'exécution, mais peut mener des actions pour garantir la créance et procéder à la distribution des montants perçus dans le cadre de la procédure d'exécution ; la procédure d'exécution est reprise après l'expiration de la période pour laquelle l'état d'urgence a été déclaré ; avant l'expiration de la période d'état d'urgence, les procédures d'exécution sont reprises par ordonnance de l'autorité publique d'exécution à la demande du débiteur, aux fins de l'exécution visant :

- a) les créances et liquidités bancaires ;
- b) les créances de tiers ;
- c) les valeurs déposées dans les chambres fortes, y compris le contenu des coffres-forts ;

6. Après l'exécution visée au paragraphe 5, points a), b) et c), la procédure d'exécution est suspendue ;

7. Le délai prévu à l'article 246, paragraphe 10, du Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales) cesse de courir.

1.2.3. Le Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (loi sur la taxation du revenu des sociétés)

Article 92. (1) Les assujettis à l'impôt sur les sociétés doivent déposer une déclaration fiscale annuelle sur formulaire pour le résultat fiscal financier et pour l'impôt sur les sociétés annuel dû.

(2) (modifié – DV n° 104 de 2020, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2021) La déclaration fiscale annuelle est déposée du 1^{er} mars au 30 juin de l'année suivante auprès de la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques du lieu d'enregistrement de l'assujetti.

Version précédente de

l'article 92. (complété – DV n° 98 de 2018, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019) (1) Les assujettis à l'impôt sur les sociétés doivent déposer une déclaration fiscale annuelle sur formulaire pour le résultat fiscal financier et pour l'impôt sur les sociétés annuel dû.

(2) La déclaration fiscale annuelle est déposée au plus tard le 31 mars de l'année suivante auprès de la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques du lieu d'enregistrement de l'assujetti.

Article 93. (*) (modifié – DV n° 104 de 2020, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2021) Les assujettis doivent payer l'impôt sur les sociétés pour l'année concernée au plus tard le 30 juin de l'année suivante, après déduction des acomptes payés pour l'année concernée.

Version précédente de

l'article 93 (publié au DV n° 105 de 2006, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2007) (*) Les assujettis doivent payer l'impôt sur les sociétés pour l'année concernée au plus tard le 31 mars de l'année suivante, après déduction des acomptes payés pour l'année concernée.

Article 219. (complété DV n° 95 de 2009, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010, modifié DV n° 94 de 2012, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013) (1) Les assujettis visés au présent chapitre sont tenus de tenir une comptabilité détaillée et de conserver des informations suffisantes pour permettre aux autorités fiscales de l'Agence nationale des recettes publiques d'établir leurs obligations au titre de la présente loi.

(4) (*) (nouveau – DV n° 15 de 2013, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013 ; abrogé – DV n° 69 de 2020).

(5) (*) (nouveau – DV n° 15 de 2013, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013 ; modifié – DV n° 104 de 2020, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2021) (1) Les assujettis visés par le présent chapitre doivent présenter un rapport annuel sur l'activité dans la période allant du 1^{er} mars au 30 juin de l'année suivante auprès de la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques du lieu d'enregistrement de l'assujetti.

Version précédente de

l'article 219. (modifié – DV n° 1 de 2014, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2014) (1) Les assujettis visés au présent chapitre sont tenus de tenir une comptabilité détaillée et de conserver des informations suffisantes pour permettre aux autorités fiscales de l'Agence nationale des recettes publiques d'établir leurs obligations au titre de la présente loi.

(2) (abrogé).

(3) (abrogé).

(4) (*) La taxe sur les activités auxiliaires et annexes au sens du Zakon za hazarta (loi sur les jeux de hasard) est déclarée au moyen d'une déclaration fiscale annuelle sur formulaire, qui doit être soumise au plus tard le 31 mars de l'année suivante auprès de la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques du lieu d'enregistrement de l'assujetti.

(5) (*) Les assujettis visés par le présent chapitre doivent présenter un rapport annuel sur l'activité au plus tard le 31 mars de l'année suivante auprès de la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques du lieu d'enregistrement de l'assujetti.

(*) Note du rédacteur (système d'information juridique APIS) Conformément au § 25, point 1, du Zakon za merkite i deystviata po vreme na izvanrednoto polozhenie obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 g. (loi sur les mesures et les actes durant l'état d'urgence, adoptée par la décision de l'Assemblée nationale du 13 mars 2020) (DV n° 28 de 2020) « En 2020, les délais visés à l'article 92, paragraphe 2, à l'article 93, à l'article 217, paragraphe 2, à l'article 219, paragraphes 4 et 5, à l'article 241, paragraphe 2, à l'article 252, paragraphe 1, à l'article 253, à l'article 259, paragraphe 2, et à l'article 260 du Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (loi sur la taxation du revenu des sociétés) sont prorogés jusqu'au 30 juin 2020 ».

2. La jurisprudence de la Cour de justice

Arrêt du 7 juillet 2022, Staatssecretaris van Financiën (Forclusion du droit à déduction) (C-194/21, EU:C:2022:535) ;

Arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267) ;

Arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458) ;

Arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, points 57 à 63).

3. Les faits

3. 1. Les faits à l'origine de la procédure de redressement :

L'objet de la procédure devant l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna, Bulgarie) est l'avis de redressement n° R – 03000321004507-091-001, du 24 janvier 2022, émis par l'autorité fiscale de la Teritorialna direktsiya na Nationalna agentsiya za prihodite Varna (direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques – Varna, ci-après l'« autorité fiscale »).

La procédure de redressement visait le type de taxe et les périodes suivantes : 1) Taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1^{er} juillet 2021 au 31 juillet 2021, et 2) Taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1^{er} octobre 2020 au 30 juin 2021.

Lors de l'émission de l'avis de redressement n° R – 03000321004507-091-001, du 24 janvier 2022, l'autorité fiscale a constaté des irrégularités commises par la société dans l'application des dispositions du ZDDS en ce qui concerne les montants soumis à la compensation ou au remboursement en vertu du Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales, ci-après le « DOPK »), décrits en détail sous forme de tableau avec indication du numéro de facture, de la date, du fournisseur, de l'objet, de la base d'imposition et du montant de la TVA.

Il est fait état de 71 factures, émises au cours de la période 2017-2019. Cette période précède la date d'enregistrement de la société au titre du ZDDS. Le montant total des bases d'imposition, en vertu des 71 factures en question, est de 587 293,93 BGN et le montant total de la TVA est de 117 458,80 BGN. Il n'est pas contesté que les livraisons ont été effectuées. Il n'est pas non plus contesté que la TVA a été payée par les fournisseurs.

Il a été établi que la société a été enregistrée au titre du ZDDS le 25 novembre 2019.

La société a déposé, pour la période du 25 novembre 2019 au 30 septembre 2020 une déclaration fiscale au titre du ZDDS pour le montant de 0 BGN.

La société a soumis sa déclaration de TVA au bureau de Varna de l'Agence nationale des recettes publiques pour la période d'imposition de novembre 2020, le 10 décembre 2020, en indiquant des livraisons avec un droit à la déduction intégrale de la TVA payée en amont pour un montant de 50 627 BGN et une TVA pour un montant de 10 125,40 BGN, ce qui donne lieu à une TVA à rembourser d'un montant de 10 125,40 BGN, et pour la période d'imposition de décembre 2020, le 14 janvier 2021, en indiquant des livraisons avec un droit à la déduction intégrale de la TVA payée en amont pour un montant de 587 293,93 BGN et une TVA pour un montant de 117 458,80 BGN, ce qui donne lieu à une TVA à rembourser d'un montant de 117 458,80 BGN.

Par le lettre de notification n° 2038, du 15 janvier 2021, envoyée au bureau de Varna, conformément à l'article 126, paragraphe 3, du ZDDS, la société a signalé des erreurs techniques dans les registres comptables au titre du ZDDS pour les périodes d'imposition des mois de novembre 2020 et de décembre 2020 (inclusion, par erreur, de factures dans le registre des achats et dans la déclaration fiscale pour le mois de décembre 2020, au lieu des registres comptables au titre du ZDDS pour le mois de novembre 2020). La cause invoquée de ces erreurs a été la maladie COVID-19 du comptable et sa mise en quarantaine conséquente, ce qui a entraîné le transfert du travail à un collègue remplaçant.

Le délai pour l'exercice du droit à déduction pour les fournitures reçues par la société est de 12 mois et a expiré en novembre 2020, et ledit droit à déduction aurait dû être exercé en soumettant la déclaration fiscale au plus tard le 14 décembre 2020. Dans la déclaration de novembre 2020, le droit à déduction pour ces fournitures n'a pas été exercé. L'autorité fiscale a refusé le droit à la déduction pour les factures décrites, compte tenu de la disposition de l'article 72, paragraphe 1, du ZDDS, selon laquelle une personne enregistrée au titre du ZDDS peut exercer le droit à déduction pour la période d'imposition au cours de laquelle ce droit est né ou pour l'une des douze périodes d'imposition suivantes.

L'autorité fiscale a indiqué que le droit à déduction pour les actifs et les services disponibles avant l'enregistrement de l'assujetti, en vertu de l'article 75, paragraphes 1 et 2, du ZDDS, naît à la date de son enregistrement au titre du ZDDS et doit être exercé pendant la période d'imposition au cours de laquelle il est né ou au cours de l'une des douze périodes d'imposition suivantes. Elle a conclu que, pour la période d'imposition de décembre 2020, le délai de prescription pour l'exercice du droit à déduction au titre des factures décrites dans le tableau avait expiré et que le droit à déduction de la TVA s'était éteint.

Elle a indiqué que la personne soumise au redressement a exercé le droit à déduction intégrale de la TVA versée en amont en violation des dispositions de l'article 72 du ZDDS et que le crédit d'impôt pour le mois de décembre 2020 devrait être réduit du montant de la TVA relative aux factures en cause, soit 117 458,80 BGN.

L'autorité fiscale de Varna a émis, à l'encontre de la société, l'avis de redressement n° R – 03000321004507-091-001, du 24 janvier 2022, refusant le droit de déduire la TVA payée en amont pour de 71 factures de fournisseurs enregistrés au titre du ZDDS, pour la période 2017-2019, pour un montant total des bases d'imposition de 587 293,93 BGN et un montant total de la TVA de 117 458,80 BGN.

3.2. Faits établis au cours de la procédure juridictionnelle :

Les faits établis au cours de la procédure de redressement ne sont pas contestés par les parties et le tribunal les a admis.

Le tribunal constate également que :

Par décision de l'Assemblée nationale, l'état d'urgence a été déclaré sur le territoire de la République de Bulgarie, du 13 mars au 13 avril 2020 (<https://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.isD?idMat=146931>).

Le Zakon za merkite i deystviata po vreme na izvanrednoto polozhenie obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 g. i za preodolyavane na posleditsite (loi sur les mesures et les actes durant l'état d'urgence, adoptée par la décision de l'Assemblée nationale du 13 mars 2020, et pour en surmonter les conséquences) (titre modifié – DV n° 44 de 2020, en vigueur à compter du 14 mai 2020) a été adopté.

De nombreuses décisions du Conseil des ministres (<https://coronavirus.bg/bg/390>) et des arrêtés du ministre de la Santé (<https://coronavirus.bg/bg/175>) ont mis en place, dans le pays, des mesures de confinement tout au long de l'année 2020, notamment la prolongation de l'état d'urgence épidémique déclaré par la décision n° 325 du Conseil des ministres, du 14 mai 2020, ainsi que la décision n° 370 du Conseil des ministres, du 12 juin 2020, la décision n° 418 du Conseil des ministres, du 25 juin 2020, la décision n° 482 du Conseil des ministres, du 15 juillet 2020, la décision n° 525 du Conseil des ministres, du 30 juillet 2020, la décision n° 609 du Conseil des ministres, du 28 août 2020, la décision n° 673 du Conseil des ministres, du 25 septembre 2020, et la décision n° 855 du Conseil des ministres, du 25 novembre 2020, et la décision n° 72 du Conseil des ministres de 2021 de prolongation de la période d'état d'urgence épidémique jusqu'au 30 avril 2021 (déclaré par la décision n° 325 du Conseil des ministres de 2020, prolongée en dernier lieu par la décision n° 855 du Conseil des ministres de 2020).

4. Observations des parties :

4.1. Observations de « NARE-BG » [EOOD] :

Ladite partie estime que le litige exposé dans l'ordonnance, sur la base des faits qui ne sont pas contestés en l'espèce, est de nature purement juridique et que les questions préjudicielles portent sur les règles de la directive TVA, à savoir l'article 179, paragraphe 1, l'article 180 et l'article 273, ainsi que sur les principes de neutralité, d'effectivité et d'équivalence dans le domaine de la fiscalité indirecte, commentés dans l'arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267), et dans l'arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458).

Elle estime que l'arrêt dans l'affaire C-194/21, cité par la défenderesse, n'est pas applicable.

[4].2. Observations du Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale », pour la ville de Varna, près l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques

Celui-ci soutient que la société a exercé le droit à déduction de la TVA payée en amont en violation de l'article 75, paragraphe 2, du ZDDS, pour 71 factures de services reçus et d'acomptes payés avant à son enregistrement au titre du ZDDS et disponibles à la date de l'enregistrement, déclarées tardivement dans sa déclaration fiscale au titre du ZDDS, et incluses dans son registre des achats pour la période d'imposition du mois de décembre 2020, au lieu de novembre 2020 au plus tard, en raison de la maladie COVID-19 du comptable responsable, mais seulement pour une partie du mois de décembre 2020. Sur la base de ces faits, il estime que la question juridique devant la juridiction nationale se limite à l'application de l'article 75, paragraphe 2, lu en combinaison avec l'article 75, paragraphe 1, du ZDDS, et ne vise pas les conditions de rectification des erreurs commises dans les déclarations déposées en vertu de l'article 125 du ZDDS, sachant que, pour la période allant du 25 novembre 2019 au 30 septembre 2020, la requérante a déposé des déclarations de TVA nulles et que, pour les périodes d'imposition d'octobre et de novembre 2020, les factures en cause n'ont pas été inscrites dans son registre des achats en vertu de l'article 124 du ZDDS.

Il affirme que, outre ce qui précède, le tribunal a également exposé un litige supplémentaire concernant l'absence de privilège législatif relatif à l'exercice du droit à déduction de la TVA payée en amont pendant l'état d'urgence, conformément au Zakon za merkite i deystviata po vreme na izvanrednoto polozhenie obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 g. i za preodolyavane na posleditsite (loi sur les mesures et les actes durant l'état d'urgence, adoptée par la décision de l'Assemblée nationale du 13 mars 2020, et pour en surmonter les conséquences), qui ne peut pas être considéré comme pertinent pour le litige principal. Il soutient que les mesures exceptionnelles au sens de la loi précitée n'ont été introduites que pour la période où elle était en vigueur et pour une période de deux mois après son abrogation, c'est-à-dire pour la période allant du 13 mars 2020 au 13 juillet 2020, de sorte qu'elles n'ont pas pu constituer le seul obstacle à l'exercice du droit en cause.

Il estime qu'en l'espèce il n'est pas nécessaire d'interpréter le droit de l'Union et qu'il convient d'appliquer l'interprétation des articles 184 et 185 de la directive TVA donnée par la CJUE dans l'affaire C-194/21.

5. Motifs de la demande de décision préjudicielle

Dans les arrêts de la Cour susmentionnés, les faits et le cadre juridique national régissant l'imposition sont différents de ceux en cause dans la présente procédure, et les orientations données par la Cour sur l'interprétation et l'application des règles nationales transposant les dispositions de la directive TVA sont donc en partie dénuées de pertinence, ce qui rend nécessaire la présente demande de décision préjudicielle.

Le litige, dans la procédure devant l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna) est le suivant : l'entreprise peut-elle, en déposant la déclaration de TVA pour le mois de décembre 2020 et la notification de

rectification effectuée pour le mois de novembre 2020, procéder à une rectification pour une période antérieure (mois de novembre 2020) conformément à l'article 126, paragraphe 3, point 1, du ZDDS et exercer le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sur les livraisons qu'elle a reçues avant la date de son enregistrement en vertu du ZDDS (le 25 novembre 2019), sachant que, au cours de la période d'un an prévue par la législation nationale pour le droit à déduction de la TVA payée en amont pour les livraisons reçues par les assujettis avant la date de leur enregistrement au titre du ZDDS, la République de Bulgarie a adopté des mesures législatives qui prévoient, pour les impôts prévus par notre législation nationale, des délais de déclaration et de paiement tenant compte de la situation épidémique déclarée, mais qu'aucun régime de ce type n'est prévu pour la déclaration et le paiement de la TVA ?

La première question préjudicielle est posée en considération de la différence entre le présent litige et ceux qui ont fait l'objet de l'arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458) (sous l'angle du point 49 dudit arrêt, où l'on peut lire que « un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction, ne saurait être considéré comme incompatible avec le régime établi par la directive TVA, pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction (principe d'effectivité) (arrêt Ecotrade [...] » et, de l'arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 46 et 48) (compte tenu également du fait que, selon cet arrêt, la période prévue pour l'exercice du droit à déduction de la TVA payée en amont est de deux ans, alors que, selon le ZDDS, cette période est d'un an), différence qui consiste en un cadre juridique différent, étant donné que, dans le cadre de la déclaration de l'état de pandémie de COVID-19, le législateur national a introduit une loi qui, compte tenu des difficultés rencontrées par les opérateurs économiques, prévoit un délai plus long pour la déclaration et le paiement des impôts au titre du droit national (le ZKPO), mais aucune possibilité similaire n'a été introduite pour la déclaration, le paiement et le droit à déduction de la TVA.

La deuxième question préjudicielle se pose eu égard à la différence dans les faits entre l'arrêt du 7 juillet 2022, Staatssecretaris van Financiën (Forclusion du droit à déduction) (C-194/21, EU:C:2022:535), et le présent litige, laquelle consiste en la période de dépôt de la déclaration rectificative, qui dans l'arrêt susmentionné était la période 2006-2015, alors que l'assujetti s'était vu délivrer un avis de redressement (2015) et, ensuite, avait demandé la déduction pour la TVA payée sur les mêmes biens lors de leur achat en 2006, tandis que, dans la présente affaire, la société n'a identifié la discordance dans les données déclarées et n'a déposé la déclaration rectificative qu'au cours de la période d'imposition suivante, après l'expiration du délai d'exercice du droit à déduction de la TVA en novembre

2020 (mais dans le délai de dépôt d'une déclaration rectificative – décembre 2020).

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL