

**Affaire C-121/24**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

14 février 2024

**Jurisdiction de renvoi :**

Administrativen sad Veliko Tarnovo

**Date de la décision de renvoi :**

7 février 2024

**Partie requérante :**

Vaniz EOOD

**Partie défenderesse :**

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

---

**ORDONNANCE**

[OMISSIS]

[l']Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal administratif de Veliko Tarnovo, Bulgarie) [OMISSIS],

[OMISSIS]

[OMISSIS] dans le cadre de l'examen de l'affaire administrative n° 139 au rôle de l'Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal administratif de Veliko Tarnovo) pour 2023 et afin de rendre sa décision, a pris en compte ce qui suit :

Des points litigieux particuliers concernant l'interprétation des dispositions du droit national applicables au cas d'espèce requièrent une évaluation de leur conformité avec les règles et principes du droit [de l'Union].

La juridiction de céans considère que, pour trancher le litige dont elle est saisie, il faut que soient interprétées des dispositions du droit [de l'Union], c'est pourquoi elle estime nécessaire, à la demande d'une partie et de sa propre initiative, de

saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle en vertu de l'article 267, paragraphe 3, TFUE.

## **I. Parties à l'affaire :**

1. Partie requérante : EOOD Vaniz [OMISSIS]

2. Partie défenderesse : Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », Veliko Tarnovo (Directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » pour Veliko Tarnovo, ci-après la « Direction ODOP ») [OMISSIS]

## **II. Objet du litige :**

Recours contre l'avis rectificatif n° R-04000422000256-091-001, du 18 décembre 2022, de la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes (ci-après la « NAP ») pour Veliko Tarnovo constatant des dettes fiscales de Vaniz EOOD, Veliko Tarnovo, en vertu de l'article 177 de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, ci-après le « ZDDS »), pour les périodes fiscales juillet, août et septembre 2017, d'un montant total de 217 277,82 BGN, plus les intérêts moratoires y afférents, d'un montant de 114 365,21 BGN.

## **III. Le cadre factuel pertinent pour l'objet de la demande de décision préjudicielle**

Vaniz EOOD est une société commerciale inscrite au registre du commerce le 2 décembre 2014 et enregistrée aux fins du ZDDS le 8 janvier 2015. L'objet de l'activité de la société est le transport routier et le transport de marchandises. En sa qualité d'opérateur enregistré au titre du ZDDS, Vaniz EOOD est le destinataire des livraisons imposables ayant pour objet l'achat de camions et de moyens de transport ainsi que des prestations de services (location de véhicules à moteur) ayant fait l'objet de 35 factures au total, émises par Stars International EOOD au cours des périodes fiscales juillet, août et septembre 2017. Sur la base de ces factures, Vaniz EOOD a exercé un droit à déduction de la TVA en amont pour lesdites périodes, en inscrivant ces factures aux registres comptables de TVA et dans les déclarations relatives auxdites périodes fiscales. Après avoir effectué un contrôle, les autorités fiscales ont constaté que, pour lesdites périodes fiscales, le fournisseur Stars international EOOD avait déclaré le résultat de la TVA à payer à la suite des livraisons de biens et prestations de services effectuées et la TVA mentionnée sur les factures adressées à Vaniz EOOD. Les dettes fiscales déclarées par Stars International EOOD n'ont pas été payées.

Par décision n° 348, du 19 juillet 2019, dans l'affaire commerciale n° 287/2018 au rôle de l'Okrazhen sad Veliko Tarnovo (Tribunal régional de Veliko Tarnovo,

Bulgarie), a été ouverte une procédure de déclaration d'insolvabilité de Stars International EOOD au titre de l'article 625 du Code de commerce (Targovski zakon) et par décision n° P94, du 4 août 2020, dans cette affaire, ladite juridiction a clôturé la procédure d'insolvabilité concernant Stars International EOOD et a ordonné la radiation de la société du registre du commerce.

Une décision ordonnant un contrôle fiscal n° R-04000422000256-020-001, visant Vaniz EOOD, a été émise le 17 janvier 2022, afin de déterminer la responsabilité de cette société en vertu de l'article 177 du ZDDS pour la TVA due par Stars International EOOD et non versées, mentionnée sur les 35 factures émises par Stars International EOOD pendant les périodes fiscales juillet, août et septembre 2017. Après la réalisation du contrôle a été émis l'avis de redressement n° R-04000422000256-091-001, du 18 décembre 2022, de la direction territoriale de la NAP pour Veliko Tarnovo, imputant la responsabilité à Vaniz EOOD pour les périodes fiscales des mois de juillet, août et septembre 2017, pour un montant de 217 277,82 BGN, plus les intérêts moratoires y afférents, d'un montant de 114 365,21 BGN. Les dispositions susmentionnées ont été appliquées au motif qu'était remplie la condition prévue à l'article 177, paragraphe 2, du ZDDS requérant, pour se trouver dans le cas de figure de l'article 177, paragraphe 1, du ZDDS : que le destinataire d'une livraison imposable ait su ou ait dû savoir que la TVA mentionnée sur les factures qui lui ont été adressées ne serait pas versée.

La société a introduit contre l'avis de redressement un recours administratif au titre de l'article 152 du Code de procédure en matière d'impôts et de cotisations sociales (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks, ci-après le « DOPK ») auprès du directeur de la Direction ODOP pour Veliko Tarnovo, lequel a confirmé en totalité l'avis de redressement contesté par décision n° 19, du 17 février 2023. Vaniz EOOD a introduit contre l'avis de redressement confirmé un recours devant l'Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal administratif de Veliko Tarnovo, Bulgarie), lequel a donné lieu à l'affaire administrative n° 139/23.

#### **IV. Droit applicable**

##### **A. Droit national :**

Code de procédure en matière d'impôts et de cotisations sociales (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks)

##### **Article 21 [OMISSIS]**

(2) La responsabilité des tiers est également mise en œuvre dans les circonstances concernant le débiteur visées à l'article 168, points 5, 6 et 7.

(3) La responsabilité des tiers devient sans objet, lorsqu'un acte définitif annule la dette qui en est la cause.

**Article 112** (1) La procédure de contrôle est déclenchée par l'émission d'une décision ordonnant un contrôle.

**Article 168** La créance publique est éteinte :

[OMISSIS]

6. après répartition du produit de la réalisation des actifs d'une personne morale déclarée insolvable, à moins que d'autres personnes ne soient responsables de la dette d'impôts ou de cotisations sociales ;

7. en cas de radiation d'une personne morale après clôture de la procédure de liquidation, à moins que d'autres personnes ne soient responsables de la dette d'impôts ou de cotisations sociales ;

[OMISSIS]

Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost)

**Article 177** (1) (modifié, Darzhaven vestnik, journal officiel bulgare, ci-après le « DV », n° 94 de 2012, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013) Une personne enregistrée destinataire d'une livraison imposable doit répondre de la taxe due et non versée par une autre personne lorsqu'elle a exercé le droit à déduction de la TVA en amont liée directement ou indirectement à la TVA due et non versée.

(2) La responsabilité en vertu du paragraphe 1 est mise en œuvre lorsque la personne enregistrée savait ou aurait dû savoir que cette TVA ne serait pas versée, et que cela a été prouvé par l'autorité conformément aux articles 117 à 120 du Code de procédure en matière d'impôts et de cotisations sociales).

(3) Il est considéré, aux fins du paragraphe 2, que la personne aurait dû savoir lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1. la TVA due, au sens du paragraphe 1, n'a pas été effectivement versée en tant que résultat pour une période d'imposition par l'un quelconque des fournisseurs en amont, au titre d'une livraison imposable ayant pour objet le même bien ou le même service, sous une forme identique, modifiée ou transformée, et

2. la livraison imposable est fictive, contourne la loi ou bien son prix s'écarte sensiblement du prix du marché.

(4) La responsabilité en vertu du paragraphe 1 n'est pas subordonnée à l'obtention d'un avantage précis suite au non-paiement de la TVA due.

(5) Dans les conditions prévues aux paragraphes 2 et 3, le fournisseur en amont de la personne qui doit la TVA non versée est également responsable.

(6) Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, la responsabilité est mise en œuvre contre la personne directement destinataire de la livraison pour laquelle la TVA due n'a pas été versée, et, lorsque le recouvrement n'est pas possible, la responsabilité peut être mise en œuvre contre tout destinataire en aval dans la chaîne de livraisons.

(7) Le paragraphe 6 s'applique aussi mutatis mutandis aux fournisseurs en amont.

## **B. Droit [de l'Union] :**

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

Considérant 44

Il importe que les États membres puissent prendre des dispositions prévoyant qu'une autre personne que le redevable est solidairement responsable du paiement de la taxe.

Article 193

Modifié par M19

Rectifié par C11

La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 ter et de l'article 202.

Article 205

Dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA.

Article 207

Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément aux articles 194 à 197 et aux articles 199 et 204, sont considérées comme redevables de la taxe à la place d'un assujetti non établi sur leur territoire respectif remplissent les obligations de paiement prévues par la présente section.

Les États membres prennent en outre les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 205, sont considérées comme solidairement tenues d'acquitter la TVA remplissent ces obligations de paiement.

## V. Arguments et conclusions des parties

La requérante, Vaniz EOOD, attaque l'avis de redressement, elle conteste devant la juridiction de céans les conditions d'application de l'article 177 du ZDDS et elle soutient qu'en l'espèce il n'a été ni dûment constaté ni établi par les preuves recueillies dans le cadre de l'affaire que ces conditions étaient remplies. En plus de soutenir que les conditions d'engagement de la responsabilité ne sont pas réunies en raison de l'absence d'élément subjectif, de présomption de faute ou de connaissance d'une participation à une fraude fiscale, le représentant de la société devant la juridiction de céans fait valoir que la responsabilité pour les dettes fiscales de Stars International EOOD ne peut pas être mise en œuvre contre Vaniz EOOD en vertu de l'article 177 du ZDDS. Le mandataire de la requérante fonde ce dernier argument sur les circonstances que Stars International EOOD a été radiée du registre du commerce et, en tant que personne morale, a cessé d'exister dans l'ordre juridique à partir du 4 août 2020, conformément à une décision judiciaire rendue dans le cadre de la procédure d'insolvabilité. La procédure de contrôle visant à déterminer les obligations de Vaniz EOOD en vertu de l'article 177, paragraphe 2, du ZDDS a été déclenchée par l'émission de la décision ordonnant un contrôle, du 17 janvier 2022, c'est-à-dire après que le débiteur, Stars International EOOD a été radié du registre du commerce et a cessé d'exister. Selon la requérante, après la dissolution de la personne morale, ces dettes doivent être considérées comme éteintes et il est impossible d'imputer par la suite, longtemps après, la responsabilité à un tiers, en l'espèce Vaniz EOOD, en tant que débiteur solidaire, en vertu de l'article 177 du ZDDS.

La dissolution de la personne morale, débiteur principal des dettes de TVA, ne permet pas d'ouvrir par la suite une procédure de détermination des dettes d'une autre personne en tant que débiteur solidaire, c'est pourquoi l'avis de redressement attaqué est illégal.

Selon la représentant de la société requérante, les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée s'opposent à une réglementation nationale qui permet de déclencher une procédure d'imputation de la responsabilité à un débiteur solidaire après que le débiteur principal a cessé d'exister. Selon la requérante, une telle mesure serait disproportionnée par rapport aux objectifs proclamés dans ladite directive et est fondée sur une législation nationale qui s'écarte des dispositions du droit de l'Union.

Le défendeur, le directeur de la Direction ODOP pour Veliko Tarnovo, conteste en totalité les affirmations de la requérante et estime que les conditions d'application des dispositions de l'article 177 du ZDDS ont été dûment établies en l'espèce et s'appuient sur les preuves recueillies au cours de la procédure de contrôle et présentées dans le cadre de l'affaire. Le mandataire du défendeur estime qu'en l'espèce il n'y a, ni violation des dispositions de droit [de l'Union] de la directive 2006/112, ni manque de clarté ou contradiction avec des dispositions du droit national applicables au cas de figure de l'espèce. Les

dispositions de l'article 205 et de l'article 297, second alinéa, de la directive 2006/112 permettent une réglementation nationale telle que celle de l'article 177 du ZDDS et cela est dûment expliqué dans la jurisprudence de la Cour. Le défendeur fait valoir que, conformément aux dispositions de l'article 168, points 5, 6 et 7, du DOPK, en cas de décès de la personne physique ou de dissolution de la personne morale, les dettes d'impôts et de cotisations sociales ne sont pas éteintes lorsque d'autres personnes répondent de ces dettes, c'est pourquoi, en l'espèce, bien que Stars International EOOD ne soit plus enregistrée et qu'elle ait été dissoute, ses dettes de TVA ne doivent pas être considérées comme éteintes, étant donné que la responsabilité d'un tiers, débiteur solidaire, en l'espèce Vaniz EOOD, est mise en œuvre dans le cadre d'une procédure au titre de l'article 177 du ZDDS.

## **VI. Jurisprudence :**

Dans l'arrêt du 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, la Cour a répondu à une demande de décision préjudicielle de l'Administrativen sad Plovdiv concernant le champ d'application matériel de la responsabilité en vertu de l'article 177 du ZDDS en cause dans cette affaire et la conformité de cet article à l'article 205 de la directive 2006/112. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que l'article 205 de la directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle la personne tenue pour solidairement responsable, au sens de cet article, doit payer, outre le montant de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) non acquitté par le redevable de cette taxe, les intérêts moratoires dus par ce redevable sur ce montant, lorsqu'il est établi que, tout en exerçant elle-même son droit à déduction, cette personne savait ou aurait dû savoir que ledit redevable ne s'acquitterait pas de ladite taxe. Au point 32 des motifs de cet arrêt, il est indiqué que dans l'exercice du pouvoir dont ils disposent en vertu de l'article 205 de la directive 2006/112, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité. Dans les motifs, au point 42 de cet arrêt, la Cour a précisé que les États membres ne peuvent étendre le régime de responsabilité solidaire de manière à ce que celui-ci englobe de tels éléments que si une telle extension est justifiée au regard des objectifs poursuivis par l'article 205 de la directive 2006/112 et est conforme, ainsi que cela a été rappelé au point 32 du présent arrêt, aux principes de sécurité juridique et de proportionnalité.

Dans le droit national, il y a deux décisions interprétatives du Varhoven administrativen sad (Cour suprême administrative, Bulgarie), la décision interprétative n° 6, du 15 avril 2021, dans l'affaire en interprétation n° 6/2019 et la décision interprétative n° 2/20, de l'assemblée plénière des juges de ladite juridiction, examinant les limites de la responsabilité solidaire en vertu de l'article 177 du ZDDS, qui inclut également la responsabilité pour les intérêts moratoires, ainsi que la validité de l'avis de redressement émis en vertu de

l'article 177 du ZDDS, lorsqu'il y a déjà un avis de redressement antérieur adressé au même assujetti.

Toutefois, la jurisprudence de l'instance de cassation pour de tels litiges (le Varhoven administrativen sad, Cour suprême administrative), n'examine pas expressément la question du déclenchement d'une procédure de contrôle visant à déterminer une responsabilité d'un débiteur solidaire pour des dettes en vertu de l'article 177 du ZDDS, lorsque le débiteur principal a cessé d'exister.

À notre connaissance, il n'y a ni d'arrêt de la Cour ni de demande de décision préjudicielle adressée à celle-ci concernant un cas de figure similaire.

## VII. Motifs du renvoi préjudiciel

Pour trancher le litige concernant la légalité de l'avis de redressement attaqué, il convient en premier lieu de répondre à la question de l'application des dispositions régissant le déclenchement de la procédure de détermination de la responsabilité de Vaniz EOOD en vertu de l'article 177 du ZDDS pour les dettes fiscales de Stars International EOOD. Dans la mesure où l'applicabilité en l'espèce des dispositions de l'article 21, paragraphe 2, lu en combinaison avec l'article 168, du DOPK à la procédure de contrôle au titre de l'article 177 du ZDDS relève des prérogatives exclusives de la juridiction nationale et où la juridiction de céans répondra à ces questions par la décision judiciaire finale dans l'affaire, la conformité de cette réglementation au droit [de l'Union] et, plus précisément, à la directive 2006/112, doit être clarifiée grâce à une interprétation du droit [de l'Union] applicable donnée par la Cour. À cet égard, est préjudicielle la question de savoir si les dispositions du droit [de l'Union] permettent l'application d'une réglementation nationale en vertu de laquelle des tiers, débiteurs solidaires, continuent à être responsable des dettes du débiteur principal, lorsque ce dernier a cessé d'exister en tant que sujet de droit dans l'ordre juridique. Les dispositions du droit national (article 21, paragraphe 2, et article 168 du DOPK) permettent en principe d'imputer à des tiers une responsabilité solidaire pour des dettes d'autrui, même lorsque le débiteur n'existe plus. Par ailleurs, l'article 177 du ZDDS ne pose aucune limite objective à la responsabilité pour des dettes d'autrui et, dans les décisions interprétatives du Varhoven administrativen sad (Cour suprême administrative) et l'arrêt de la Cour susmentionnés, il est indiqué que la responsabilité du tiers, débiteur solidaire, comprend tant les dettes d'impôts que celles d'intérêts moratoires. Toutefois, il convient encore de préciser les paramètres temporels de cette responsabilité, à savoir quand il est possible de déclencher et de mener cette procédure. Il convient de garder à l'esprit que, en l'espèce, il s'agit, non pas des dettes fiscales de l'assujetti, en sa qualité de personne enregistrée au titre du ZDDS, mais d'une responsabilité pour des dettes d'autrui. Cette personne se rend compte pour la première fois qu'elle doit assumer une telle responsabilité après le déclenchement de la procédure de contrôle la concernant, à un moment où son cocontractant, le débiteur de la TVA, a déjà cessé d'exister. A la lumière des circonstances ainsi

exposées, il serait légitime de se demander si une telle interprétation des règles juridiques applicables serait conforme aux principes établis par la directive 2006/112, qui ont été introduits aux fins du fonctionnement normal de la TVA sur le territoire de [l'Union], et si ces règles ne constituent pas une violation des principes de transparence et de proportionnalité. L'existence d'une pratique administrative consistant à ordonner des contrôles fiscaux pour déterminer la responsabilité d'un tiers débiteur solidaire, alors qu'il n'y a pas de débiteur principal dans l'ordre juridique, n'est manifestement pas un phénomène isolé, et la clarification des questions susmentionnées s'avère donc essentielle aux fins de l'application pratique par l'administration fiscale des dispositions de l'article 177 du ZDDS, par rapport aux paramètres définis dans la directive 2006/112.

Eu égard aux considérations exposées, la chambre de céans de l'Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal administratif de Veliko Tarnovo) estime qu'il y a lieu de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle concernant la légalité d'une pratique administrative, ou d'une réglementation nationale, prévoyant la possibilité de déclencher une procédure visant à déterminer la responsabilité d'un tiers débiteur solidaire des dettes fiscales du débiteur principal au titre du ZDDS, alors que ce dernier a déjà cessé d'exister dans l'ordre juridique.

Compte tenu de ce qui a été exposé précédemment et en vertu de l'article 628 du Code de procédure civile (Grazhdansko protsesualen kodeks, ci-après le « GPK ») lu en combinaison avec le § 2 des dispositions complémentaires du DOPK, ainsi qu'en vertu de l'article 631 du GPK lu en combinaison avec le § 2 des dispositions complémentaires du DOPK, l'Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal administratif de Veliko Tarnovo [OMISSIS])

#### ORDONNE :

Conformément à l'article 267, premier alinéa, sous b), TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne **EST SAISIE** des questions préjudicielles suivantes :

Les dispositions du considérant 44 et de l'article 205 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 transparence et de proportionnalité de la responsabilité, s'opposent-ils au déclenchement d'une procédure visant à établir la responsabilité solidaire d'un tiers pour le paiement de TVA et le montant de la responsabilité solidaire, lorsque le débiteur principal a déjà cessé d'exister en tant que sujet de droit ?

S'opposent-ils à ce que, après la radiation de l'assujetti [du registre du commerce], sans succession dans les droits et obligations de celui-ci, une dette déjà établie de cet assujetti, dont doit répondre par la suite un tiers, continue à exister ?

La pratique administrative susmentionnée de l'administration fiscale nationale est-elle conforme au principe de sécurité juridique ?

**Il est sursis à statuer** [OMISSIS] dans l'attente de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne.

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL