

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

4 octobre 2012 (\*)

«Fiscalité – TVA – Directive 2006/112/CE – Droit à déduction – Régularisation – Vol de marchandises»

Dans l'affaire C-550/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad – Varna (Bulgarie), par décision du 24 octobre 2011, parvenue à la Cour le 2 novembre 2011, dans la procédure

**PIGI – Pavleta Dimova ET**

contre

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. Malenovský, président de chambre, Mme R. Silva de Lapuerta (rapporteur) et M. E. Juhász, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par Mme S. Zlateva, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement bulgare, par MM. T. Ivanov et Y. Atanasov, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios et M. D. Roussanov, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

### **Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 185 de la 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, ci-après la «directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant PIGI – Pavleta Dimova ET (ci-après «PIGI») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution», pour la ville de Varna, de l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques, ci-après le «Direktor») au sujet de la régularisation d'une déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

## **Le cadre juridique**

### *Le droit de l'Union*

3 L'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive dispose:

«À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.»

4 Aux termes de l'article 168 de la directive:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti;

[...]»

5 L'article 184 de la directive prévoit que la déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer.

6 L'article 185 de la directive est libellé comme suit:

«1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons [...]

En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation.»

7 L'article 186 de la directive énonce que les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185 de la directive.

### *Le droit bulgare*

8 La République de Bulgarie a transposé la directive par la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV no 63, du 4 août 2006, ci-après le «ZDDS»), en vigueur depuis le 1er janvier 2007.

9 Les régularisations de l'exercice du droit à déduction de la TVA sont régies notamment par l'article 79 du ZDDS, qui prévoit:

«[...]

(3) Lors de la destruction, de la constatation d'absence ou de la mise au rebut des biens, ou à l'occasion d'un changement de leur affectation tel qu'il n'est plus possible de déduire la TVA en amont, tout assujetti ayant intégralement ou partiellement déduit la TVA en amont sur des biens produits, achetés, acquis ou importés, liquide une taxe d'un montant équivalent à celui de la TVA déduite en amont, taxe dont il est également redevable.

(4) La régularisation [...] est effectuée et constatée par procès-verbal pendant la période fiscale au cours de laquelle les conditions d'une telle régularisation sont apparues [...].

[...]

(6) [...] l'assujetti est redevable d'une taxe pour les biens ou les services qui sont des biens d'investissement selon la loi relative à l'impôt sur les sociétés [...]»

10 Les limitations aux régularisations sont prévues à l'article 80 du ZDDS dans les termes suivants:

«[...]

(2) Les régularisations en vertu de l'article 79, paragraphe 3, ne sont pas effectuées en cas de:

1. destruction, disparition ou mise au rebut causées par un cas de force majeure, de même qu'en cas de destruction de produits soumis à accises et faisant l'objet d'un contrôle administratif conformément à la loi sur les droits d'accises et les entrepôts fiscaux;

2. destruction, disparition ou mise au rebut causées par des pannes ou des catastrophes au sujet desquelles la personne concernée est en mesure de prouver qu'elles ne sont pas de son fait;

[...]

4. défaut technique dans les limites de tolérance prévues, définies par la documentation technique concernant chaque procédure ou activité;

5. mise au rebut en raison du dépassement de la date de péremption, définie conformément aux exigences légales;

6. mise au rebut d'actifs corporels immobilisés au sens de la loi sur la comptabilité, lorsque leur valeur inscrite au bilan est inférieure à dix pour cent de leur coût d'acquisition.

[...]»

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

11 PIGI, société unipersonnelle de droit bulgare représentée par Mme Dimova, a pour objet, notamment, la production, l'achat et la vente de produits agricoles, la production et la vente de boissons alcoolisées et non alcoolisées ainsi que le commerce d'aliments.

12 À la suite d'un contrôle relatif à la période comprise entre le 1er août 2005 et le 30 septembre 2010, le service des recettes de la direction territoriale de l'agence nationale des

recettes publiques de la ville de Varna a, au cours du mois d'octobre 2010, proposé une rectification concernant la TVA à payer pour le mois de janvier 2007. Ladite rectification a été confirmée par un avis de redressement du 14 janvier 2011, en vertu duquel PIGI devait s'acquitter d'un montant de 1 283, 43 BGN au titre de la TVA due pour ce mois et d'un montant de 656,04 BGN au titre des intérêts.

13 À cet égard, la requérante au principal a fait valoir devant ledit service que les marchandises (produits emballés et cigarettes) auxquelles s'était rapporté le redressement en cause avaient disparu à la suite d'un vol dans les locaux de cette société le 3 janvier 2007. Selon la comptabilité de PIGI, la valeur des marchandises volées s'élevait à 6 417,16 BGN.

14 Pour faire reconnaître ce vol, une plainte contre X a été déposée devant le tribunal de police régional de la ville de Dobrich. Par ordonnance du 26 mars 2007 du procureur de la ville de Dobrich, les poursuites ont été suspendues au motif que l'auteur de l'infraction n'avait pas été identifié. Les indications relatives à l'acte en cause ont été transmises à l'officier responsable de l'enquête afin de poursuivre la recherche de l'auteur du vol.

15 Le service des recettes de la direction territoriale de l'agence nationale des recettes publiques de la ville de Varna a toutefois estimé que, en application de l'article 79, paragraphe 3, du ZDDS, PIGI était redevable, pour la période pendant laquelle les biens ont été volés, d'un montant de TVA équivalent à celui déduit en amont. Il a ensuite évoqué les conditions posées à l'article 80 du ZDDS en vertu desquelles un assujetti n'est pas tenu de régulariser le montant de la taxe déduite en amont sur les biens disparus. Au nombre de ces conditions figure notamment la force majeure. Il a alors considéré qu'il existait toutefois en l'espèce un motif de régularisation, car la requérante au principal aurait dû s'acquitter d'un montant de TVA équivalent à la TVA déduite en amont lors de l'acquisition des marchandises disparues.

16 PIGI a alors intenté un recours devant le Direktor en faisant valoir que, dans la mesure où les marchandises avaient disparu à la suite d'un vol, la disparition était survenue à la suite d'un cas de force majeure qu'elle n'aurait pu prévoir. Par conséquent, il n'y aurait pas eu lieu de procéder à une régularisation.

17 Par décision du 22 mars 2011, le Direktor a rejeté ledit recours en estimant que la régularisation de la déduction de la TVA effectuée en amont n'est pas exclue en cas de vol de marchandises.

18 PIGI a formé un recours contre cette décision de rejet devant la juridiction de renvoi. La requérante au principal a notamment soutenu que, dans la mesure où les marchandises ont disparu à la suite d'un vol, le Direktor n'aurait pas dû faire application des dispositions relatives à la régularisation de la TVA déduite en amont. PIGI a souligné qu'il s'agissait d'un cas de force majeure qu'elle ne pouvait ni prévoir ni prévenir.

19 Dans ces conditions, l'Administrativen sad – Varna a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Quand convient-il de considérer qu'un vol est dûment prouvé ou justifié, au sens de l'article 185, paragraphe 2, de la [directive] et, pour application de celui-ci, l'identité de l'auteur [du vol] doit-elle être établie et celui-ci doit-il avoir été condamné définitivement?

2) En liaison avec la réponse à la première question, dans un cas comme celui de l'affaire au principal, à savoir la circonstance, qui n'est pas contestée par les services fiscaux, que des poursuites ont été engagées contre l'auteur non identifié [...] d'un vol, et sur la base de laquelle il a été conclu que [les biens volés] sont considérés comme disparus, ces éléments correspondent-ils

à l'expression 'vol dûment prouvé ou justifié' au sens de l'article 185, paragraphe 2, de la [directive]?

3) L'article 185, paragraphe 2, de la [directive] s'oppose-t-il à des dispositions nationales telles que celles des articles 79, paragraphe 3, et 80, paragraphe 2, du ZDDS, au regard d'une pratique fiscale telle que celle de l'affaire au principal, selon laquelle la taxe déduite en amont pour l'achat d'un bien qui a été volé par la suite est obligatoirement régularisée, alors même que l'État n'a pas saisi la possibilité qui lui était offerte de prévoir explicitement la régularisation des déductions en cas de vol?»

### **Sur les questions préjudicielles**

20 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 185, paragraphe 2, de la directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à des dispositions fiscales nationales, telles que celles qui figurent aux articles 79 et 80 du ZDDS, qui exigent, lors de la constatation de l'absence de biens soumis à la TVA, la régularisation de la déduction de cette taxe opérée en amont au moment de l'achat de ces biens dans une situation où l'assujetti a été victime d'un vol desdits biens dont l'auteur n'a pas été identifié.

21 Afin de répondre à ces questions, il convient de rappeler, à titre liminaire, que le régime de déductions établi par la directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Ainsi, le système commun de TVA cherche à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêt du 22 mars 2012, Klub, C-153/11, point 35 et jurisprudence citée).

22 Il résulte de l'article 168 de la directive que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien, utilise ce bien pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien. Ce droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, soit lors de la livraison des biens (voir arrêt Klub, précité, point 36 et jurisprudence citée).

23 Il s'ensuit que le critère déterminant pour la déductibilité de la TVA en amont est l'utilisation qui est faite de ces biens ou de ces services, ou qui est envisagée pour ceux-ci. Cette utilisation détermine en effet la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit et l'étendue d'éventuelles régularisations, lesquelles doivent être effectuées dans les conditions prévues aux articles 185 à 187 de la directive (voir arrêt du 15 décembre 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. p. I-11087, point 54 et jurisprudence citée).

24 En effet, le mécanisme de la régularisation prévu par lesdits articles de la directive fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par cette dernière.

25 Il importe de souligner à cet égard que les règles prévues par la directive en matière de régularisation visent à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la TVA, de sorte que les opérations effectuées au stade antérieur continuent à donner lieu au droit à déduction dans la seule mesure où elles servent à fournir des prestations soumises à une telle taxe. Par lesdites règles, la directive vise ainsi l'objectif d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA opérée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval (voir arrêt Centralan Property, précité, point 57).

26 En ce qui concerne la naissance d'une obligation de régularisation de la déduction de la

TVA opérée en amont, l'article 185, paragraphe 1, de la directive établit le principe selon lequel une telle régularisation doit notamment être opérée lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant de ladite déduction sont intervenues postérieurement à la déclaration de la TVA.

27 Il y a lieu de relever que, dans la mesure où un bien qui a été volé ne peut plus être utilisé par l'assujéti pour des opérations taxées en aval, le vol constitue une telle modification et entraîne, en principe, la régularisation de la déduction de la TVA opérée en amont.

28 Toutefois, par dérogation au principe énoncé à l'article 185, paragraphe 1, de la directive, le paragraphe 2 dudit article prévoit, à son premier alinéa, qu'il n'y a pas lieu à régularisation, entre autres, en cas de «vol dûment prouv[é]». En vertu du second alinéa de cette dernière disposition, cette dérogation revêt un caractère facultatif.

29 Il s'ensuit que les États membres sont fondés à prévoir la régularisation de la déduction de la TVA opérée en amont dans tous les cas de vol des biens ouvrant droit à déduction de cette taxe et cela indépendamment du fait que les circonstances du vol ont été entièrement éclaircies ou non.

30 Dans ces conditions, la République de Bulgarie ayant fait usage de la faculté octroyée par l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive, l'administration fiscale compétente dans l'affaire au principal n'était pas tenue de déterminer si le vol en cause, commis par un auteur n'ayant été ni identifié ni condamné, était «dûment prouvé». En effet, et conformément à la disposition susvisée, la législation fiscale nationale prévoit la régularisation de la déduction de la TVA opérée en amont en cas de vol, indépendamment des caractéristiques particulières ayant entouré un tel acte.

31 Dans le cadre des observations écrites soumises à la Cour, a été évoqué le fait que la notion de «vol» n'est pas expressément mentionnée dans le libellé de la législation fiscale nationale en cause au principal, cette dernière énonçant la «constatation d'absence» comme motif pour la régularisation de la déduction de la TVA opérée en amont.

32 À cet égard, il convient d'observer qu'il est loisible aux États membres, lorsqu'ils font usage de la faculté prévue à l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive, d'employer, dans leur législation fiscale interne, des termes qui ne sont pas identiques à ceux utilisés par la disposition d'habilitation de la directive, pour autant que ces termes reflètent l'objectif poursuivi par cette dernière.

33 La Cour a précisé à ce sujet que les États membres, lorsqu'ils exercent une faculté octroyée par ladite directive, peuvent choisir la technique normative qui leur semble la plus appropriée. Ils peuvent ainsi, notamment, se limiter à reprendre dans la législation fiscale nationale la formule utilisée dans la directive ou une expression qui lui est équivalente (voir, en ce sens, arrêt du 4 juin 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rec. p. I-4629, point 56).

34 La notion de «vol» appartenant en principe au domaine du droit pénal, les États membres sont habilités à employer des termes qui leur semblent plus appropriés dans le cadre normatif fiscal qui vise à faire application d'une disposition du droit de l'Union en matière de régularisation de la TVA.

35 Partant, et dans la mesure où le vol entraîne l'«absence» des biens concernés, de sorte qu'il n'est pas possible de les utiliser aux fins d'opérations taxables en aval, la législation fiscale nationale et son application par l'administration compétente doivent être considérées comme constituant une mise en œuvre appropriée de l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la

directive.

36 Il ressort des observations écrites déposées devant la Cour que, en application également d'autres dispositions de la législation fiscale en cause au principal, la régularisation de la déduction de la TVA opérée en amont n'est pas effectuée, notamment en cas de «disparition» d'un bien causée «par un cas de force majeure». Il suffit donc de faire remarquer que, compte tenu des constatations factuelles réalisées par la juridiction de renvoi dans l'affaire au principal, une telle hypothèse n'est pas présente dans cette affaire.

37 Dans ces conditions, il convient de répondre aux questions posées que l'article 185, paragraphe 2, de la directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à des dispositions fiscales nationales, telles que celles qui figurent aux articles 79 et 80 du ZDDS, qui exigent, lors de la constatation de l'absence des biens soumis à la TVA, la régularisation de la déduction de cette taxe opérée en amont au moment de l'achat de ces biens, dans une situation où l'assujetti a été victime d'un vol desdits biens dont l'auteur n'a pas été identifié.

### **Sur les dépens**

38 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit:

**L'article 185, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à des dispositions fiscales nationales, telles que celles qui figurent aux articles 79 et 80 de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), qui exigent, lors de la constatation de l'absence des biens soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, la régularisation de la déduction de cette taxe opérée en amont au moment de l'achat de ces biens dans une situation où l'assujetti a été victime d'un vol desdits biens dont l'auteur n'a pas été identifié.**

Signatures

\* Langue de procédure: le bulgare.