Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

6 février 2014*

«Renvoi préjudiciel — TVA — Directive 2006/112/CE — Autoliquidation — Droit à déduction — Versement de la taxe au prestataire de services — Omission de mentions obligatoires — Versement d'une TVA indue — Perte du droit à déduction — Principe de neutralité fiscale — Principe de sécurité juridique»

Dans l'affaire C-424/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel Oradea (Roumanie), par décision du 26 juin 2012, parvenue à la Cour le 18 septembre 2012, dans la procédure

SC Fatorie SRL

contre

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M[me] R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (rapporteur), J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: M[me] J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour SC Fatorie SRL, par M[e] C. Costaș, avocat,

— pour le gouvernement roumain, par MM. R. H. Radu et V. Angelescu ainsi que par M[me] I. Bara-Bușilă, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement estonien, par M[me] M. Linntam, en qualité d'agent,

— pour la Commission européenne, par M[mes] L. Keppenne et L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

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

* Langue de procédure: le roumain.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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 TVA»), en particulier l'interprétation des dispositions relatives au droit à déduction lors de l'application du système de l'autoliquidation, ainsi que des principes de neutralité fiscale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») et de sécurité juridique.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SC Fatorie SRL (ci-après «Fatorie») à la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (direction générale des finances publiques de Bihor, ci-après la «Direcția») à propos du refus de déduction de la TVA opposé à Fatorie en raison de l'inapplication des dispositions relatives au système de l'autoliquidation.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 178, sous a) et f), de la directive TVA prévoit:

«Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes:

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240;

[...]

f) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acquéreur en cas d'application des articles 194 à 197 et de l'article 199, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre.»

4 L'article 199, paragraphe 1, de cette directive dispose que, pour certaines prestations de services, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire de ces prestations. Ce régime, connu sous la dénomination usuelle de l'«autoliquidation», peut notamment s'appliquer, selon ledit article 199, paragraphe 1, sous a), aux «travaux de construction, y compris les travaux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec des biens immeubles, ainsi que la délivrance de travaux immobiliers».

5 L'article 226, point 11, de ladite directive est libellé comme suit:

«Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221:

[...]

11) en cas d'exonération ou lorsque l'acquéreur ou le preneur est redevable de la taxe, la référence à la disposition applicable de la présente directive ou à la disposition nationale correspondante ou à toute autre mention indiquant que la livraison de biens ou la prestation de services bénéficie d'une exonération ou de l'autoliquidation».

Le droit roumain

6 L'article 146, paragraphe 1, sous a), de la loi nº 571/2003 portant code des impôts (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), du 22 décembre 2003 (*Monitorul Oficial al României,* partie I, nº 927 du 23 décembre 2003, ci-après le «code des impôts»), énonce:

«Pour l'exercice du droit à déduction de la taxe, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes:

a) pour la taxe due ou payée, relative aux biens qui ont été ou doivent lui être livrés, ou aux services qui ont été ou doivent être prestés en sa faveur, détenir une facture qui contienne les informations prévues à l'article 155, paragraphe 5».

7 L'article 155, paragraphe 5, sous n), point 2, du code des impôts, dispose:

«La facture comprend obligatoirement les informations suivantes:

[...]

2. au cas où la taxe est due par le bénéficiaire dans les conditions de l'article 150, paragraphe 1, sous b) à d) et sous g), une référence aux dispositions du présent titre ou à la directive 112 ou la mention 'autoliquidation' pour les opérations prévues à l'article 160».

8 L'article 160 du code des impôts, dans sa version applicable à la date des faits au principal, est libellé ainsi:

«(1) Les fournisseurs et les bénéficiaires des biens ou services visés au paragraphe 2 sont tenus d'appliquer les mesures de simplification prévues par le présent article. La condition requise pour l'application des mesures de simplification est que tant le fournisseur que le bénéficiaire soient identifiés aux fins de la TVA, conformément à l'article 153.

(2) Les biens et services à la livraison ou à la prestation desquels les mesures de simplification s'appliquent sont:

[...]

b) les bâtiments, les portions de bâtiments et les terrains de toutes sortes, pour la livraison desquels le régime de taxation est applicable;

c) les travaux de construction et de montage;

[...]

(3) Sur les factures émises pour les livraisons de biens prévues au paragraphe 2, les fournisseurs sont tenus d'inscrire la mention 'autoliquidation', sans indiquer la taxe afférente. Sur les factures reçues des fournisseurs, les bénéficiaires indiquent la taxe afférente, qu'ils font apparaître aussi bien en tant que taxe collectée qu'en tant que taxe déductible dans la déclaration de taxe. Pour les opérations soumises aux mesures de simplification, aucun paiement de la taxe n'a lieu entre le fournisseur et le bénéficiaire.

[...]

(5) Les fournisseurs ou prestataires tout comme les bénéficiaires sont responsables de l'application des dispositions du présent article. Si le fournisseur ou prestataire n'a pas apporté la mention 'autoliquidation' dans les factures émises pour les biens ou services relevant du paragraphe 2, le

bénéficiaire est tenu d'appliquer l'autoliquidation, de ne pas verser la taxe au fournisseur ou prestataire, d'inscrire sur la facture, de sa propre initiative, la mention 'autoliquidation', et de se conformer aux obligations prévues au paragraphe 3.»

9 Le point 82 de la décision gouvernementale n° 44/2004 concernant les modalités d'application du code des impôts (hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2033 privind Codul fiscal), tel qu'en vigueur au moment des faits au principal, prévoit:

«(1) La condition obligatoire prévue à l'article 160, paragraphe 1, du code des impôts pour l'application des mesures de simplification et de l'autoliquidation respectivement est que tant le fournisseur ou prestataire que le bénéficiaire soient identifiés aux fins de la TVA, conformément à l'article 153 du code des impôts et que l'opération en question soit taxable. Les mesures de simplification s'appliquent uniquement pour les opérations effectuées à l'intérieur du pays, au sens de l'article 125 ter du code des impôts.

[...]

(3) Dans le cas des livraisons ou des prestations prévues à l'article 160, paragraphe 2, du code des impôts, y compris pour les acomptes encaissés, les fournisseurs ou prestataires émettent des factures sans la taxe et y apportent la mention 'autoliquidation'. La taxe est calculée par le bénéficiaire et inscrite sur les factures et dans le registre d'achats, en étant reprise dans la déclaration de taxe à la fois en tant que taxe collectée et en tant que taxe déductible. Sur le plan comptable, le bénéficiaire inscrira au cours de la période fiscale le montant de la taxe correspondante à la fois dans la rubrique 4426 [TVA déductible] et dans la rubrique 4427 [TVA collectée].

[...]

(12) Dans le cas des travaux de construction et de montage pour lesquels des acomptes ont été encaissés et/ou des factures ont été émises pour la valeur totale ou partielle en autoliquidation jusqu'au 31 décembre 2007 inclus, mais pour lesquels le fait générateur de taxe intervient au cours de l'année 2008, à savoir à la date où des états d'avancement sont émis et, le cas échéant, acceptés par les bénéficiaires, le régime normal de taxe sera appliqué uniquement à la différence entre la valeur des travaux pour lesquels le fait générateur de taxe intervient au cours de l'année 2008 et la valeur des acomptes encaissés ou des montants inscrits sur les factures émises jusqu'au 31 décembre 2007 inclus. [...]».

10 L'article 105, paragraphes 1 et 3, de l'ordonnance du gouvernement n° 92/2003 portant code de procédure fiscale (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală), dans sa version publiée au *Monitorul Oficial al României* (partie I, n° 513 du 31 juillet 2007), dispose:

«Règles concernant le contrôle fiscal

(1) Le contrôle fiscal vise à examiner l'intégralité des éléments de fait et de droit qui sont pertinents aux fins de l'imposition.

[...]

(3) Le contrôle fiscal est effectué une seule fois pour chaque impôt, taxe, contribution et autres sommes dues au budget général consolidé et pour chaque période d'imposition. À titre exceptionnel, l'inspecteur fiscal compétent peut décider d'effectuer un nouveau contrôle portant sur une période déterminée si des données supplémentaires inconnues des inspecteurs fiscaux à la date des vérifications ou des erreurs de calcul ayant une influence sur les résultats de celles-ci apparaissent entre la fin du contrôle fiscal et l'expiration du délai de prescription.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Le 3 janvier 2007, Fatorie a conclu avec SC Megasal Construcții SRL (ci-après «Megasal») un contrat cadre ayant pour objet des travaux de construction et de montage d'un bâtiment d'élevage porcin et des travaux de modernisation d'une exploitation porcine. Les travaux se sont achevés en février 2008.

12 Au cours de l'année 2007, Megasal, en tant que prestataire des services en question, a émis plusieurs factures pour le paiement d'avances, sous le régime de l'autoliquidation, en appliquant les mesures de simplification prévues au point 82 la décision gouvernementale nº 44/2004 concernant les modalités d'application du code des impôts. Le montant total des factures émises et établies hors TVA s'élevait à 1 017 834,37 lei roumains (RON).

13 Le 3 mars 2008, Megasal a émis une facture reprenant la valeur totale des travaux effectués, s'élevant à 1 052 840,10 RON, dont 168 101 RON au titre de la TVA et 884 740 RON au titre du prix des travaux. Fatorie s'est acquittée de la TVA indiquée auprès de Megasal.

14 À la suite de la demande de remboursement de TVA adressée à l'État roumain par Fatorie, la Direcția a autorisé, par une décision adoptée le 2 juillet 2008, le remboursement de la TVA à hauteur de 173 057 RON, cette somme incluant la TVA d'un montant de 168 101 RON afférente à la facture du 3 mars 2008, conformément au rapport de contrôle fiscal du 13 juin 2008 portant sur la période du 1er juillet 2007 au 31 mars 2008.

15 En 2009, à la suite d'un deuxième contrôle fiscal concernant la TVA versée par Fatorie pour la période allant du 1er janvier 2007 au 31 mars 2008, la Direcția a décidé que la TVA afférente à la facture du 3 mars 2008 devait être recouvrée dès lors que les mesures de simplification régissant le système de l'autoliquidation n'avaient pas été respectées. Par un avis d'imposition du 18 mai 2009, la Direcția a donc réclamé à Fatorie le versement au budget de l'État de la somme de 221 221 RON, correspondant, pour un montant de 168 101 RON, à celui de la TVA et, pour un montant de 53 120 RON, à une majoration de retard.

16 Il apparaît, au vu des éléments transmis à la Cour, que Megasal a fait faillite et qu'elle n'a pas versé à l'administration fiscale roumaine la TVA inscrite dans la facture du 3 mars 2008 qui lui avait été payée par Fatorie.

17 Le 15 juillet 2009, Fatorie a introduit un recours en justice contre la Direcția pour demander l'annulation de la décision de recouvrement et de l'avis d'imposition du 18 mai 2009.

18 Par un jugement du 22 septembre 2010, le Tribunalul Bihor a rejeté ce recours comme dépourvu de fondement. Par un arrêt du 9 mars 2011, le pourvoi formé contre ce jugement a été rejeté pour le même motif et le jugement est devenu irrévocable.

19 Le 17 mai 2011, Fatorie a demandé la révision du jugement du 22 septembre 2010 au motif que ce dernier avait été rendu en violation du droit de l'Union. Cette demande a été rejetée comme irrecevable par un jugement du 7 novembre 2011.

20 Le 12 janvier 2012, Fatorie a saisi la Curtea de Apel Oradea d'un pourvoi contre ce jugement.

21 Fatorie soutient qu'il convient d'appliquer à l'affaire au principal, notamment, la jurisprudence de la Cour résultant de l'arrêt du 1er avril 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec. p. I-3303), en vertu de laquelle, lorsque le mécanisme de l'autoliquidation est applicable, le fait que les exigences relatives à la facturation ne sont pas remplies n'affecterait pas le droit à déduction. Les irrégularités commises par le fournisseur lors de l'élaboration de la facture du 3 mars 2008 et l'absence de régularisation de celle-ci par Fatorie ne seraient donc pas de nature à influer sur le droit de cette dernière à la déduction de la TVA relative à cette facture.

22 La Direcția estime que Fatorie a perdu le droit à déduction de la TVA mentionnée dans la facture du 3 mars 2008, car, d'une part, la société émettrice de la facture, Megasal, a établi celle-ci de manière erronée, en appliquant les règles habituelles en matière de TVA, alors qu'elle aurait dû être rédigée conformément aux mesures de simplification édictées à l'article 160, paragraphe 2, sous b), du code des impôts, et que, d'autre part, Fatorie, en s'abstenant d'inscrire de sa propre initiative la mention «autoliquidation» sur la facture et en payant la taxe au prestataire de services, n'a pas exécuté l'obligation prévue à l'article 160, paragraphe 5, de ce code.

23 Dans ces conditions, la Curtea de Apel Oradea a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les dispositions de la [directive TVA] permettent-elles l'application d'une sanction résidant dans la perte, par l'assujetti, du droit à la déduction de la TVA, lorsque:

a) la facture qui a été présentée par l'assujetti en vue de la mise en œuvre du droit à déduction a été dressée de manière erronée par un tiers, les mesures de simplification n'ayant pas été appliquées;

b) l'assujetti s'est acquitté de la TVA mentionnée dans la facture?

2) Le principe européen de la sécurité juridique s'oppose-t-il à une pratique administrative des autorités fiscales roumaines qui

a) dans un premier temps, par une décision administrative irrévocable, ont reconnu le droit à déduction de la TVA;

b) et sont ensuite revenues sur cette décision et ont établi à la charge de l'assujetti une obligation de verser au budget de l'État la TVA pour laquelle le droit de déduction a d'abord été mis en œuvre, majorée d'intérêts et de pénalités de retard?

3) Dans des conditions dans lesquelles:

a) l'assujetti s'est acquitté de la TVA erronément indiquée sur une facture par un tiers;

b) les autorités fiscales n'ont pris aucune sorte de mesure active pour ordonner au tiers de corriger la facture dressée de manière erronée;

c) et la correction de facture est désormais impossible, en conséquence de la faillite du tiers, le principe de neutralité fiscale de la TVA permet-il de priver l'assujetti du droit à la déduction de la TVA?»

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

24 La Commission européenne, sans soulever explicitement une exception d'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle, émet néanmoins des doutes sur sa recevabilité au motif qu'elle ne contiendrait ni l'exposé des raisons qui ont conduit la juridiction de renvoi à s'interroger sur l'interprétation ou la validité de certaines dispositions du droit de l'Union ni le lien que celle-ci établit entre ces dispositions et la législation nationale applicable au litige.

25 Selon une jurisprudence constante, le refus de la Cour de statuer sur une demande de décision préjudicielle introduite par une juridiction nationale n'est toutefois possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la

Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêts du 11 septembre 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, Rec. p. I-6845, point 28, ainsi que du 20 juin 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, point 27).

26 Or, force est de constater que tel n'est pas le cas en l'espèce. En effet, l'interprétation demandée concernant l'étendue du droit à déduction de la TVA ainsi que des principes de neutralité fiscale et de sécurité juridique est en lien direct avec l'objet du litige au principal, dont le caractère réel ne paraît pouvoir être contesté. En outre, la décision de renvoi contient des éléments de fait et de droit suffisants pour que la Cour soit en mesure de répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées.

27 Dès lors, la demande de décision préjudicielle doit être déclarée recevable.

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et troisième questions

28 Par ses première et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive TVA et le principe de neutralité fiscale s'opposent, dans le cadre d'une opération soumise au régime de l'autoliquidation, à ce que le bénéficiaire de services se voie privé du droit à déduction de la TVA qu'il a indûment versée au prestataire de services sur la base d'une facture établie de manière erronée, y compris lorsque la correction de cette erreur est impossible en raison de la faillite dudit prestataire.

29 Tout d'abord, il convient de rappeler que, en application du régime de l'autoliquidation, aucun paiement de la TVA n'a lieu entre le prestataire et le bénéficiaire de services, ce dernier étant redevable, pour les opérations effectuées, de la TVA en amont, tout en pouvant, en principe, déduire cette même taxe de telle sorte qu'aucun montant n'est dû à l'administration fiscale.

30 Il y a également lieu de souligner, d'une part, que le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité (arrêts Bockemühl, précité, point 38, ainsi que du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rec. p. I-7467, point 37 et jurisprudence citée).

31 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêts du 22 février 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, point 24, ainsi que du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 48).

32 S'agissant, d'autre part, des modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA énumérées à l'article 178 de la directive TVA, seules celles figurant à cet article, sous f), sont applicables dès lors qu'il s'agit d'une procédure d'autoliquidation relevant de l'article 199, paragraphe 1, sous a), de ladite directive.

33 À cet égard, il convient de rappeler qu'un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la TVA afférente à ceux-ci, n'est pas obligé de détenir une facture établie selon les conditions formelles de la directive TVA, afin de pouvoir exercer son droit à déduction, et doit uniquement remplir les formalités établies par l'État membre concerné dans l'exercice de l'option qui lui est ouverte audit article 178, sous f) (voir, en ce sens, arrêt Bockemühl, précité, point 47).

34 Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que l'étendue des formalités ainsi établies par l'État membre concerné et qui doivent être respectées par l'assujetti pour qu'il puisse exercer le droit à déduction de la TVA ne saurait dépasser ce qui est strictement nécessaire en vue de contrôler l'application correcte de la procédure d'autoliquidation et d'assurer la perception de la TVA (voir, en ce sens, arrêts Bockemühl, précité, point 50, et du 30 septembre 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Rec. p. I-8791, point 38).

35 Ainsi, la Cour a déjà considéré que, dans le cadre du régime de l'autoliquidation, le principe de neutralité fiscale exige que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (arrêts du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, Rec. p. I-3457, point 63, ainsi que Uszodaépítő, précité, point 39).

36 Or, contrairement à ce que soutient Fatorie, les circonstances de l'affaire au principal diffèrent de celles de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Bockemühl, précité.

37 Dans l'affaire au principal, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la facture du 3 mars 2008 ne comporte pas la mention «autoliquidation», contrairement aux exigences de l'article 160, paragraphe 3, du code des impôts, et que Fatorie n'a pas pris les mesures nécessaires, prévues au paragraphe 5 de cet article, pour régulariser cette absence. En outre, il y a lieu de constater que Fatorie a erronément versé la TVA, mentionnée à tort dans ladite facture, à Megasal alors que, en application dudit régime, elle aurait dû, en tant que bénéficiaire des services, s'acquitter de la TVA auprès des autorités fiscales conformément à l'article 199 de la directive TVA. Ainsi, au-delà du fait que la facture litigieuse ne répond pas aux prescriptions formelles prévues par la législation nationale, une condition de fond du régime de l'autoliquidation n'a pas été respectée.

38 Une telle situation a empêché l'administration fiscale de contrôler l'application du régime de l'autoliquidation et a entraîné un risque de pertes de recettes fiscales pour l'État membre concerné.

39 Par ailleurs, il est de jurisprudence constante que l'exercice du droit à déduction est limité aux seules taxes dues, c'est-à-dire les taxes correspondant à une opération soumise à la TVA ou acquittées dans la mesure où elles étaient dues (arrêts du 13 décembre 1989, Genius, C-342/87, Rec. p. 4227, point 13, ainsi que du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, point 53).

40 Ainsi, la TVA acquittée par Fatorie auprès de Megasal n'étant pas due et ce versement ne respectant pas une exigence de fond du régime de l'autoliquidation, Fatorie ne saurait se prévaloir d'un droit à déduction de cette TVA.

41 À cet égard, la situation de faillite de Megasal n'est pas de nature à remettre en cause le refus de déduction de TVA imputable au manquement de Fatorie à des obligations essentielles pour l'application du régime de l'autoliquidation.

42 Toutefois, le bénéficiaire des services qui a versé indûment la TVA au prestataire desdits services peut lui demander le remboursement conformément au droit national.

43 S'agissant de la circonstance selon laquelle l'administration fiscale n'a pas ordonné à Megasal de corriger la facture dressée de manière erronée, il importe de relever que l'affaire au principal concerne un refus du droit à déduction opposé par la Direcția à Fatorie et que, pour répondre aux questions soulevées, il n'y a pas lieu de se prononcer sur une éventuelle obligation de l'administration fiscale envers un tiers.

44 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux première et troisième questions que, dans le cadre d'une opération soumise au régime de l'autoliquidation, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la directive TVA et le principe de neutralité fiscale ne s'opposent pas à ce que le bénéficiaire de services se voie privé du droit à déduction de la TVA qu'il a indûment versée au prestataire de services sur la base d'une facture établie de manière erronée, y compris lorsque la correction de cette erreur est impossible en raison de la faillite dudit prestataire.

Sur la deuxième question

45 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de sécurité juridique s'oppose à une pratique administrative des autorités fiscales nationales consistant à révoquer une décision par laquelle elles ont reconnu à l'assujetti un droit à déduction de la TVA en lui réclamant, à la suite d'un nouveau contrôle, ladite TVA et des majorations de retard.

46 Tout d'abord, il convient d'admettre que le principe de sécurité juridique exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (voir, en ce sens, arrêt Ecotrade, précité, point 44).

47 À cet égard, dans ses observations écrites, le gouvernement roumain fait référence à l'article 105, paragraphe 3, de l'ordonnance du gouvernement n° 92/2003 portant code de procédure fiscale qui permet, à titre exceptionnel, dans le délai de prescription, d'effectuer un nouveau contrôle portant sur une période déterminée si des données supplémentaires inconnues des inspecteurs fiscaux à la date des vérifications ou des erreurs de calcul ayant une influence sur les résultats de celles-ci apparaissent.

48 Il y a lieu d'admettre qu'une telle réglementation, dont la clarté et la prévisibilité pour l'assujetti n'ont pas été sérieusement mises en cause, respecte le principe de sécurité juridique.

49 Il appartient, toutefois, à la juridiction de renvoi de vérifier si la disposition de la législation nationale citée au point 47 du présent arrêt est d'application dans le litige dont elle est saisie.

50 Concernant les majorations de retard, il y a lieu de rappeler que, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (voir en ce sens, notamment, arrêts du 16 décembre 1992, Commission/Grèce, C-210/91, Rec. p. I-6735, point 19 et jurisprudence citée; du 7 décembre 2000, de Andrade, C-213/99, Rec. p. I-11083, point 20, ainsi que Rodopi-M 91, précité, point 31).

51 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre à la deuxième question que le principe de sécurité juridique ne s'oppose pas à une pratique administrative des autorités fiscales nationales consistant à révoquer, dans un délai de forclusion, une décision par laquelle elles ont reconnu à l'assujetti un droit à déduction de la TVA en lui réclamant, à la suite d'un nouveau contrôle, cette taxe et des majorations de retard.

Sur les dépens

52 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

1) **Dans le cadre d'une opération soumise au régime de l'autoliquidation, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et le principe de neutralité fiscale ne s'opposent pas à ce que le bénéficiaire de services se voie privé du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a indûment versée au prestataire de services sur la base d'une facture établie de manière erronée, y compris lorsque la correction de cette erreur est impossible en raison de la faillite dudit prestataire.**

2) **Le principe de sécurité juridique ne s'oppose pas à une pratique administrative des autorités fiscales nationales consistant à révoquer, dans un délai de forclusion, une décision par laquelle elles ont reconnu à l'assujetti un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en lui réclamant, à la suite d'un nouveau contrôle, cette taxe et des majorations de retard.**

Signatures