Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

20 mai 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 205 – Personnes redevables de la TVA envers le Trésor public – Responsabilité solidaire du destinataire d'une livraison imposable ayant exercé son droit à déduction de TVA en sachant que le redevable de cette taxe n'acquitterait pas cette dernière – Obligation d'un tel destinataire de payer la TVA non acquittée par ce redevable ainsi que les intérêts moratoires dus en raison du défaut de paiement de ladite taxe par ce dernier »

Dans l'affaire C-4/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), par décision du 16 décembre 2019, parvenue à la Cour le 7 janvier 2020, dans la procédure

« ALTI » OOD

contre

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

LA COUR (première chambre),

composée de M. J.–C. Bonichot, président de chambre, M. L. Bay Larsen, M^me^ C. Toader, MM. M. Safjan (rapporteur) et N. Jääskinen, juges,

avocat général : M^me^ J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par M. G. Arnaudov,

– pour le gouvernement bulgare, par M^mes^ L. Zaharieva et E. Petranova, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M^mes^ A. Armenia et Y. Marinova, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 14 janvier 2021,

* Langue de procédure : le bulgare.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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 (JO 2006, L 347, p. 1, et rectificatif JO 2018, L 329, p. 53).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « ALTI » OOD au Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction « Recours et pratiques en matière de fiscalité et de sécurité sociale » compétent pour la ville de Plovdiv, près l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques, Bulgarie) (ci-après le « directeur ») au sujet de l'engagement de la responsabilité solidaire d'ALTI aux fins du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) assortie d'intérêts de retard.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 193 de la directive 2006/112 énonce :

« 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. »

4 Les articles 194 à 200 et 202 à 204 de cette directive disposent, en substance, que d'autres personnes que l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable peuvent voire doivent être considérées comme redevables de la TVA.

5 L'article 205 de ladite directive prévoit :

« 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. »

Le droit bulgare

6 Intitulé « Responsabilité de la personne en cas d'abus », l'article 177 du Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (DV n° 63, du 4 août 2006), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la « loi relative à la TVA »), énonce :

« (1) La personne immatriculée destinataire d'une livraison taxable doit répondre de la taxe due et non payée par une autre personne immatriculée lorsqu'elle a exercé le droit à déduction de la TVA en amont liée directement ou indirectement à la TVA due et non payée.

(2) La responsabilité en vertu du paragraphe 1 est mise en œuvre lorsque la personne immatriculée savait ou aurait dû savoir que cette taxe n'allait pas être payée, et que cela a été prouvé par l'autorité de contrôle en vertu des articles 117 à 120 du Danachno – osiguritelen protsesualen kodeks (code de procédure en matière de fiscalité et de sécurité sociale).

(3) Il est considéré, aux fins du paragraphe 2, que la personne aurait dû savoir que ladite taxe n'allait pas être payée lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

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

2. l'opération taxable est fictive, contourne la loi ou bien le prix de cette opération s'écarte sensiblement du prix du marché.

(4) La responsabilité mise en œuvre en vertu du paragraphe 1 n'est pas liée à l'obtention d'un avantage précis en raison de l'absence de paiement de la taxe due.

(5) Dans les conditions prévues aux paragraphes 2 et 3, le fournisseur en amont de l'assujetti qui doit la taxe non payée est également responsable.

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

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

7 L'article 14 du code de procédure en matière de fiscalité et de sécurité sociale (DV nº 105, du 29 décembre 2005) prévoit :

« Les personnes redevables sont les personnes physiques et morales qui

1. sont débitrices des taxes ou des cotisations de sécurité sociale obligatoires ;

2. sont tenues de prélever et d'acquitter des taxes ou des cotisations de sécurité sociale obligatoires ;

3. répondent de la dette des personnes visées aux points 1 et 2. »

8 L'article 16 de ce code dispose :

« (1) La personne redevable visée à l'article 14, point 3, est une personne qui, dans les cas prévus par la loi, a l'obligation d'acquitter la [TVA] ou la cotisation de sécurité sociale obligatoire du débiteur de cette taxe ou cotisation ou d'une personne tenue de prélever et d'acquitter des taxes ou des cotisations de sécurité sociale obligatoires qui n'ont pas été acquittées dans le délai prévu.

(2) Les personnes redevables visées à l'article 14, point 3, sont soumises aux règles déterminant les droits et les obligations d'un sujet de droit dans les procédures au sens du présent code.

(3) La responsabilité du redevable visé à l'article 14, point 3, couvre les taxes et les cotisations de sécurité sociale obligatoires, les intérêts et les frais de recouvrement. »

9 L'article 121 du Zakon za zadalzheniata i dogovorite (loi relative aux obligations et aux contrats) (DV nº 275, du 22 novembre 1950) est libellé comme suit :

« Sauf dans les cas prévus par la loi, la responsabilité solidaire entre deux ou plusieurs débiteurs ne naît que lorsqu'elle a été convenue. »

10 L'article 122 de cette loi énonce :

« Le créancier peut exiger l'exécution de toute la créance au débiteur solidaire de son choix.

Les poursuites exercées contre l'un des débiteurs solidaires ne portent pas atteinte au droit du créancier à l'égard des autres débiteurs. »

11 L'article 126 de ladite loi prévoit :

« Si l'inexécution est imputable à un seul des débiteurs, le créancier peut demander à ce dernier la réparation intégrale du préjudice. Les autres débiteurs ne répondent solidairement que de la valeur de ce qui est initialement dû.

La mise en demeure d'un débiteur solidaire ne produit pas d'effets à l'égard des autres débiteurs. »

12 L'article 1er du Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (loi relative aux intérêts sur les impôts, taxes et autres créances similaires de l'État) (DV nº 91, du 12 novembre 1957) dispose :

« Est assorti d'intérêts calculés au taux légal le recouvrement d'impôts, de taxes, de déductions de bénéfices, de contributions au budget et d'autres créances de l'État d'une nature similaire, faisant ou non l'objet de prélèvements, qui n'ont pas été payés dans les délais prévus pour un versement volontaire.

Est assorti des mêmes intérêts le recouvrement des cotisations d'assurance obligatoire de biens [qui n'ont pas été payées] dans le délai prévu pour un paiement volontaire.

Les intérêts sur les intérêts et les intérêts sur les amendes ne sont pas dus. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 ALTI est une société à responsabilité limitée de droit bulgare. Au cours de l'année 2014, elle a acquis auprès de « FOTOMAG » EOOD, une société unipersonnelle à responsabilité limitée de droit bulgare, une moissonneuse-batteuse, un tracteur et un chariot (ci-après le « matériel agricole »), lesquels avaient fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire par FOTOMAG auprès d'une société établie au Royaume-Uni. Les livraisons du matériel agricole à ALTI ont donné lieu à l'établissement par FOTOMAG de trois factures mentionnant, chacune, la TVA. Après avoir acquitté ces factures, ALTI a exercé son droit à déduction de la TVA et a mentionné les déductions concernées dans les déclarations d'impôts relatives aux périodes d'imposition des mois d'avril et de juin 2014.

14 FOTOMAG ayant fait l'objet d'une procédure de redressement fiscal, les autorités fiscales bulgares ont établi, par un avis d'imposition rectificatif du 27 juin 2016, que cette société s'était abstenue d'acquitter la quasi-totalité de la TVA déclarée au titre des acquisitions intracommunautaires et calculée sur les factures adressées à ALTI.

15 Dans le cadre d'une procédure de redressement fiscal engagée contre ALTI, ces autorités fiscales ont constaté qu'ALTI et FOTOMAG avaient chargé une seule et même personne de leur comptabilité, de la gestion de leurs comptes bancaires et du dépôt de leurs déclarations de TVA, que l'acquisition du matériel agricole par FOTOMAG avait été financée au moyen d'une société tierce dont les associés étaient les gérants de FOTOMAG et d'ALTI et que le transport de la moissonneuse-batteuse depuis le Royaume-Uni avait été organisé par un gérant et représentant d'ALTI par l'intermédiaire d'une autre société. Ces constatations ont amené lesdites autorités fiscales à conclure qu'ALTI avait organisé elle-même l'acquisition du matériel agricole par FOTOMAG par le truchement d'une acquisition

intracommunautaire pour appliquer indûment la TVA et qu'ALTI savait que FOTOMAG n'acquitterait pas la TVA sur les trois factures concernées. Les mêmes autorités fiscales ont en outre considéré que, étant donné que l'opération entre FOTOMAG et ALTI visait à contourner la loi, au sens de l'article 177, paragraphe 3, point 2, de la loi relative à la TVA, ALTI aurait dû savoir que la TVA n'allait pas être payée par FOTOMAG, au sens de cette disposition.

16 Dans ces circonstances, les autorités fiscales bulgares ont, dans un avis d'imposition rectificatif du 23 février 2018 adressé à ALTI et corrigé par un avis d'imposition rectificatif du 6 mars 2018, engagé la responsabilité solidaire de cette société, en application de l'article 177, paragraphe 3, point 2, de la loi relative à la TVA en ce qui concerne la TVA non payée par FOTOMAG.

17 ALTI a introduit un recours administratif auprès du directeur, soutenant, notamment, que l'élément subjectif requis à l'article 177, paragraphe 3, point 2, de la loi relative à la TVA, à savoir le fait qu'ALTI aurait dû savoir que la TVA ne serait pas acquittée par FOTOMAG, faisait défaut.

18 Ce recours administratif ayant été rejeté par le directeur, ALTI a saisi l'Administrativen sad – Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv, Bulgarie). Par un jugement du 22 mars 2019, cette juridiction a rejeté le recours d'ALTI dirigé contre l'avis d'imposition rectificatif comme étant non fondé.

19 L'Administrativen sad – Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv) a considéré qu'il ressortait des éléments recueillis au cours de la procédure qu'ALTI aurait dû savoir que FOTOMAG n'exécuterait pas son obligation d'acquitter la TVA. À cet égard, cette juridiction a notamment constaté que les relations entre ALTI et FOTOMAG excédaient en réalité le cadre de relations d'affaires habituelles, que FOTOMAG n'avait jamais exercé d'activité en rapport avec la vente de matériel agricole et était dépourvue de toute expérience dans ce domaine, que le directeur exécutif et l'actionnaire de la société tierce ayant prêté des fonds à FOTOMAG pour l'achat du matériel agricole étaient respectivement le gérant d'ALTI et celui de FOTOMAG ainsi qu'une seule et même personne avait effectué les virements bancaires entre ALTI, FOTOMAG et cette société tierce, s'était occupée de la comptabilité d'ALTI, de FOTOMAG et de la société ayant négocié le transport du matériel agricole depuis le Royaume-Uni et avait déposé les déclarations fiscales d'ALTI et de FOTOMAG. Ladite juridiction en a conclu que les relations entre ALTI et FOTOMAG avaient pour but de contourner la loi et que, en application des dispositions combinées de l'article 177, paragraphe 3, point 2, de la loi relative à la TVA et de l'article 16, paragraphe 3, du code de procédure en matière de fiscalité et de sécurité sociale, ALTI était tenue au paiement non seulement de la taxe elle-même, mais également des intérêts moratoires dus en raison du défaut de paiement de cette taxe par le redevable.

20 ALTI conteste le jugement de l'Administrativen sad – Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv) devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie).

21 Dans le cadre de son pourvoi, ALTI fait notamment valoir que, si, en vertu de la jurisprudence des juridictions bulgares, la responsabilité du destinataire d'une livraison imposable peut être engagée, sur le fondement de l'article 177, paragraphe 3, point 2, de la loi relative à la TVA, lorsque ce destinataire a exercé son droit à déduction en rapport avec la taxe due et non acquittée par son fournisseur, cette responsabilité ne couvre pas les intérêts moratoires dus en raison du défaut de paiement de cette taxe par le redevable.

22 La juridiction de renvoi relève que, en vertu de l'article 177, paragraphe 3, point 2, de la loi relative à la TVA, le destinataire d'une livraison imposable doit répondre de la taxe due et non acquittée par une autre personne lorsqu'il a exercé le droit à déduction de la TVA en amont liée directement ou indirectement à la TVA due et non payée, une telle responsabilité solidaire étant mise en œuvre lorsque le destinataire savait ou aurait dû savoir que ladite taxe ne serait pas payée. Cette disposition serait conforme à l'article 205 de la directive 2006/112, ainsi que cela résulterait notamment de l'arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 En déterminant la portée de cette responsabilité solidaire, le législateur bulgare n'aurait cependant pas énoncé explicitement à l'article 177 de la loi relative à la TVA que le destinataire de la livraison était redevable non seulement de la taxe non acquittée, mais aussi des intérêts moratoires dus à compter de l'exigibilité de cette taxe. La juridiction de renvoi indique qu'une telle obligation pourrait cependant être déduite de l'article 16, paragraphe 3, du code de procédure en matière de fiscalité et de sécurité sociale, même si des arrêts contradictoires ont été rendus par la Cour administrative suprême bulgare à ce sujet. Dans ce cadre, la juridiction de renvoi explique qu'elle s'interroge sur la question de savoir si l'article 205 de la directive 2006/112 et le principe de proportionnalité s'opposent ou non à l'inclusion dans le régime de responsabilité solidaire concerné des intérêts moratoires dus en raison du défaut de paiement de ladite taxe par le redevable et, partant, à une réglementation nationale telle que celle de l'article 16, paragraphe 3, de ce code.

24 Dans ces conditions, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il d'interpréter l'article 205 de la directive [2006/112] et le principe de proportionnalité en ce sens que la responsabilité solidaire d'une personne immatriculée destinataire d'une livraison taxable pour la TVA non acquittée par son fournisseur inclut non seulement la dette principale de TVA du fournisseur, mais aussi la dette accessoire d'indemnisation de l'exécution tardive à concurrence des intérêts légaux sur le principal à compter de la mise en demeure du débiteur soit jusqu'à la date de l'établissement de l'avis d'imposition rectificatif qui constate cette mise en demeure, soit jusqu'au remboursement de la dette ?

2) Convient-il d'interpréter l'article 205 de la directive [2006/112] et le principe de proportionnalité en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale comme celle de l'article 16, paragraphe 3, du [code de procédure en matière de fiscalité et de sécurité sociale], selon laquelle la responsabilité d'un tiers pour les taxes non acquittées par l'assujetti couvre les taxes et les intérêts ? »

Sur les questions préjudicielles

25 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 205 de la directive 2006/112, lu à la lumière du principe de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle la personne désignée comme étant solidairement responsable, au sens de cet article, est tenue de payer, outre le montant de TVA non acquitté par le redevable de cette taxe, les intérêts moratoires dus par le redevable sur ce montant.

26 À cet égard, il y a lieu de relever que, aux termes de l'article 205 de la directive 2006/112, dans les situations visées aux articles 193 à 200 et 202 à 204 de cette directive, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA.

27 Les articles 193 à 200 et 202 à 204 de la directive 2006/112 déterminent les personnes redevables de la TVA, conformément à l'objet de la section 1 du chapitre 1 du titre XI de cette directive, intitulée « Redevables de la taxe envers le Trésor ». Si l'article 193 de ladite directive prévoit, comme règle de base, que la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, le libellé de cet article précise que d'autres personnes peuvent ou doivent être redevables de cette taxe dans les situations visées aux articles 194 à 199 ter et 202 de la même directive.

28 Il ressort du contexte formé par les articles 193 à 205 de la directive 2006/112 que l'article 205 de cette directive s'inscrit dans un ensemble de dispositions qui visent à identifier le redevable de la TVA en fonction de diverses situations. Ce faisant, ces dispositions ont pour but d'assurer au Trésor public une perception efficace de la TVA auprès de la personne la plus adéquate au regard de la situation

envisagée, en particulier lorsque les parties au contrat ne sont pas situées dans le même État membre ou bien lorsque la transaction soumise à TVA porte sur des opérations dont la spécificité commande d'identifier une personne autre que celle visée à l'article 193 de cette directive.

29 Dès lors, l'article 205 de la directive 2006/112 permet, en principe, aux États membres d'adopter, en vue d'une perception efficace de la TVA, des mesures en vertu desquelles une personne autre que celle qui est normalement redevable de cette taxe en vertu des articles 193 à 200 et 202 à 204 de cette directive est solidairement tenue d'acquitter ladite taxe.

30 Cette interprétation est par ailleurs corroborée par l'arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, point 19 et jurisprudence citée), relatif à l'interprétation de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001 (JO 2002, L 15, p. 24), laquelle disposition était équivalente à l'article 205 de la directive 2006/112.

31 L'article 205 de la directive 2006/112 ne précisant cependant ni les personnes que les États membres peuvent désigner comme débitrices solidaires ni les situations dans lesquelles une telle désignation peut être effectuée, il appartient aux États membres de déterminer les conditions et modalités de mise en œuvre de la responsabilité solidaire prévue à cet article.

32 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans l'exercice d'un tel pouvoir, 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 (arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 20 et jurisprudence citée).

33 En ce qui concerne plus particulièrement le principe de proportionnalité, la Cour a jugé que, conformément à ce principe, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union concernée. Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, points 21 et 22 ainsi que jurisprudence citée).

34 Dans ces conditions, l'exercice de la faculté des États membres de désigner un débiteur solidaire autre que le redevable de la taxe aux fins d'assurer une perception efficace de cette dernière doit être justifié par la relation factuelle et/ou juridique existant entre les deux personnes concernées au regard des principes de sécurité juridique et de proportionnalité. En particulier, il appartient aux États membres de préciser les circonstances particulières dans lesquelles une personne telle que le destinataire d'une opération imposable doit être tenue pour solidairement responsable du paiement de la taxe due par son cocontractant alors qu'elle l'a acquittée en payant le prix de l'opération.

35 Dans ce cadre, il y a lieu de rappeler que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la législation de l'Union concernant le système commun de TVA et que le principe d'interdiction d'abus de droit conduit à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêt du 20 juin 2013, Newey, C–653/11, EU:C:2013:409, point 46).

36 La Cour a ainsi dit pour droit que l'article 205 de la directive 2006/112 permet à un État membre de tenir une personne pour solidairement redevable de la TVA lorsque, au moment de l'opération effectuée en sa faveur, elle savait ou aurait dû savoir que la taxe due sur cette opération ou une

opération antérieure ou postérieure resterait impayée ainsi que de se fonder sur des présomptions à cet égard, à condition que de telles présomptions ne soient pas formulées de manière telle qu'il deviendrait pratiquement impossible ou excessivement difficile pour l'assujetti de les renverser par la preuve contraire et qu'un système de responsabilité sans faute, allant au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public, serait ainsi établi. En effet, les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne font pas partie d'une chaîne abusive ou frauduleuse doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer d'être solidairement tenus d'acquitter cette taxe due par un autre assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309, points 32 et 33 ainsi que jurisprudence citée).

37 La Cour a également jugé que les circonstances qu'une personne autre que le redevable a agi de bonne foi en déployant toute la diligence d'un opérateur avisé, qu'elle a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à un abus ou à une fraude est exclue constituent des éléments à prendre en compte pour déterminer la possibilité d'obliger solidairement cette personne à acquitter la TVA due (voir, en ce sens, arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 26 et jurisprudence citée).

38 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que l'article 177 de la loi relative à la TVA, intitulé « Responsabilité de la personne en cas d'abus », prévoit, à son paragraphe 2, qu'il y a lieu de tenir une personne pour solidairement responsable du paiement de la taxe due lorsque cette personne a exercé son droit à déduction alors même qu'elle savait ou aurait dû savoir que le redevable n'avait pas l'intention de payer la taxe, l'autorité de contrôle devant apporter la preuve de la réunion de tels éléments. Il ressort également de la décision de renvoi que l'article 177, paragraphe 3, point 2, de cette loi dispose que, pour pouvoir présumer que la personne concernée aurait dû savoir que le redevable n'avait pas l'intention de payer la taxe due, il faut non seulement que cette taxe n'ait effectivement pas été payée par l'un quelconque des fournisseurs en amont, mais également que l'opération taxable soit fictive, qu'elle contourne la loi ou bien que son prix s'écarte sensiblement du prix du marché.

39 Or, il ressort tant de la décision de renvoi que des observations écrites du gouvernement bulgare qu'une telle présomption est réfragable. Il n'apparaît par ailleurs pas du dossier dont dispose la Cour qu'il serait pratiquement impossible ou excessivement difficile de renverser une telle présomption. Il appartient néanmoins à la juridiction de renvoi de vérifier que la personne concernée a la faculté, à cet effet, d'établir sa bonne foi.

40 Dans ces conditions, il convient de considérer que, ainsi que la juridiction de renvoi l'indique, une disposition telle que l'article 177 de la loi relative à la TVA répond aux exigences relatives à l'application de l'article 205 de la directive 2006/112, telles que rappelées aux points 36 et 37 du présent arrêt.

41 La juridiction de renvoi expose cependant que, si l'article 177 de la loi relative à la TVA ne permet de tenir les personnes visées à cet article pour solidairement responsables que du seul paiement de la TVA, ces personnes peuvent également être tenues, en vertu de l'article 16, paragraphe 3, du code de procédure en matière de fiscalité et de sécurité sociale, d'acquitter les intérêts moratoires dus en raison du défaut de paiement de cette taxe par le redevable.

42 À cet égard, il y a lieu de relever que, si, d'après le libellé de l'article 205 de la directive 2006/112, la responsabilité solidaire prévue à cet article ne porte que sur l'acquittement de la TVA, ce libellé n'exclut pas que les États membres puissent mettre à la charge du débiteur solidaire l'ensemble des éléments afférents à cette taxe, tels que les intérêts moratoires dus en raison du défaut de paiement de ladite taxe par le redevable de cette dernière. Néanmoins, il convient de préciser 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.

43 À cet égard, il y a lieu de considérer que, dès lors qu'une règle de droit national imposant au débiteur solidaire de s'acquitter des intérêts moratoires afférents à la dette principale permet de combattre les abus en matière de TVA, elle contribue à la réalisation de l'objectif d'assurer au Trésor public une perception efficace de la TVA, poursuivi par l'article 205 de la directive 2006/112. En outre, dès lors que l'application d'une telle règle présuppose qu'il soit établi que le cocontractant du redevable de la taxe due savait ou aurait dû savoir que ce dernier ne s'acquitterait pas de cette taxe tout en exerçant lui-même son droit à déduction, l'obligation pour un tel cocontractant, qui est réputé avoir, par l'effet de sa participation volontaire à un abus en matière de TVA, souscrit dès l'origine à l'intention illégale de ce redevable de ne pas s'acquitter de ladite taxe, de répondre des effets liés au retard de paiement de celle-ci, dans lequel il a lui aussi une part de responsabilité, apparaît à la fois proportionnée et conforme au principe de sécurité juridique.

44 Une telle approche est en outre conforme à l'objectif sous-tendant l'article 205 de la directive 2006/112, tel qu'il est décrit aux points 28 et 29 du présent arrêt, lequel consiste à permettre aux États membres d'assurer au Trésor public une perception efficace de la TVA auprès des personnes les plus adéquates au regard de la situation envisagée. Or, dans le cas d'un abus en matière de TVA tel que celui envisagé par la réglementation nationale en cause au principal, le Trésor public doit avoir la possibilité de récupérer, à des fins d'efficacité, la taxe due et l'ensemble des éléments qui y sont afférents auprès de chacun des cocontractants ayant participé à cet abus.

45 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 205 de la directive 2006/112, lu à la lumière du principe de proportionnalité, 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 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.

Sur les dépens

46 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 (première chambre) dit pour droit :

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, lu à la lumière du principe de proportionnalité, 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.

Signatures