Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

14 mars 2013 *

«TVA — Directive 2006/112/CE — Articles 213, 214 et 273 — Identification des assujettis à la TVA — Refus d'attribuer un numéro d'identification à la TVA au motif que l'assujetti ne dispose pas des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée — Légalité — Lutte contre la fraude fiscale — Principe de proportionnalité»

Dans l'affaire C-527/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Augstākās tiesas Senāts (Lettonie), par décision du 12 octobre 2011, parvenue à la Cour le 18 octobre 2011, dans la procédure

Valsts ieņēmumu dienests

contre

Ablessio SIA,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. A. Rosas, faisant fonction de président de la deuxième chambre, MM. U. Lõhmus (rapporteur), A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev et C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M^me^ E. Sharpston,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le Valsts ieņēmumu dienests, par M. T. Kravalis, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement letton, par M. I. Kalniņš et M^me^ I. Ņesterova, en qualité d'agents,

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

— pour la Commission européenne, par M^me^ C. Soulay et M. E. Kalniņš, en qualité d'agents,

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

rend le présent

* Langue de procédure: le letton.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 213, 214 et 273 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).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale lettone, ci-après le «VID») à Ablessio SIA (ci-après «Ablessio») au sujet du refus d'inscrire cette dernière au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

La directive 2006/112

3 Les notions d'«assujetti» et d'«activité économique» sont définies à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 comme suit:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

4 L'article 213, paragraphe 1, de la même directive dispose:

«Tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti.

Les États membres autorisent, et peuvent exiger, que la déclaration soit faite, dans les conditions qu'ils déterminent, par voie électronique.»

5 Aux termes de l'article 214 de ladite directive:

«1. Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que soient identifiées par un numéro individuel les personnes suivantes:

a) tout assujetti, à l'exception de ceux visés à l'article 9, paragraphe 2, qui effectue sur leur territoire respectif des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction, autres que des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles la TVA est due uniquement par le preneur ou le destinataire conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199;

b) tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b), ou qui a exercé l'option prévue à l'article 3, paragraphe 3, de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires;

[...]

2. Les États membres peuvent ne pas identifier certains assujettis qui effectuent des opérations à titre occasionnel [...]»

6 L'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112 prévoit:

«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

Le droit letton

7 La loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Likums Par pievienotās vērtības nodokli, *Latvijas Vēstnesis,* 1995, nº 49), dans sa version applicable aux faits du litige au principal (ci-après la «loi relative à la TVA»), dispose à son article 3, paragraphe 1-1, deuxième alinéa:

«Le VID a le droit de refuser d'inscrire une personne au registre des assujettis à la TVA, si cette personne:

1) ne peut pas être contactée à l'adresse légale indiquée ou au lieu de résidence déclaré, ou

2) après une demande du VID, ne fournit pas d'information ou fournit une fausse information concernant ses capacités matérielles, techniques et financières à exercer l'activité économique déclarée.»

8 Aux termes de l'article 3, paragraphe 5, de ladite loi:

«Si la valeur cumulée des ventes de biens et des prestations de services soumis à la TVA effectuées par une personne physique ou une personne morale et par un groupe de ces personnes ou leur représentant sur la base d'un contrat ou d'un accord n'a pas atteint ou dépassé 10 000 LVL au cours des 12 mois précédents, cette personne, ce groupe ou leurs représentants ont le droit de ne pas figurer au registre des personnes assujetties tenu par le VID. Cette règle s'applique également aux institutions financées par le budget de l'État. La personne qui fait usage de ce droit a l'obligation, au cours des 30 jours suivant celui où la somme précitée est atteinte ou dépassée, de se faire enregistrer audit registre.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Ablessio, société lettone à responsabilité limitée, a demandé au VID son inscription au registre des assujettis à la TVA. Par décision du 15 novembre 2007, confirmée à la suite d'une réclamation par une décision du 27 novembre 2007, le VID a refusé cette inscription, en soutenant que cette société ne disposait pas des capacités matérielles, techniques et financières nécessaires pour exercer l'activité économique déclarée, à savoir fournir des services de construction.

10 Il ressort de la décision de renvoi que, pour adopter lesdites décisions de refus, le VID s'est fondé sur les constatations selon lesquelles, tout d'abord, Ablessio ne possédait pas d'actifs immobilisés et aucun contrat n'avait été conclu en vue de la location de tels actifs. Ensuite, un contrat de bail professionnel avait été conclu pour la location d'un espace non résidentiel de seulement 4 m^2. Enfin, cette société n'était pas inscrite au registre des entreprises de construction et aucune activité n'avait été réellement exercée par elle depuis sa création, le seul employé, apparemment non rémunéré, de l'entreprise étant le président de son conseil d'administration.

11 Ablessio a introduit un recours en annulation contre lesdites décisions de refus d'inscription au registre des assujettis à la TVA devant l'administratīvā rajona tiesa (tribunal administratif de district), qui a fait droit à ce recours par une décision du 20 octobre 2009 et a enjoint au VID d'inscrire cette société à ce registre. Cette juridiction a considéré qu'Ablessio avait fourni au VID des informations concernant ses capacités à exercer l'activité économique déclarée et que l'exactitude de ces informations n'était pas contestée. Dès lors, selon la même juridiction, les conditions, prévues par la loi, permettant au VID de refuser d'inscrire un opérateur économique à ce registre n'étaient pas remplies.

12 Statuant sur l'appel interjeté par le VID, l'Administratīvā apgabaltiesa (cour administrative régionale) a confirmé, par un arrêt du 13 décembre 2010, la décision de la juridiction de première instance en considérant également que la loi relative à la TVA n'autorise pas le VID à apprécier si une personne qui souhaite être inscrite au registre des assujettis à la TVA est capable d'exercer une activité économique. À cet égard, il serait sans importance que cette personne ait déjà demandé et obtenu l'inscription à celui-ci de plusieurs entreprises qui, immédiatement après cette inscription, ont été cédées à d'autres personnes ne possédant pas un niveau de revenus suffisant pour apporter le capital social, puisque ladite loi ne prévoit pas que de telles circonstances constituent un motif de refus d'inscrire une personne audit registre. Pour éviter tout acte illégal potentiel de l'assujetti dans le cadre du paiement de la TVA, la procédure légale prévoirait que le VID a l'obligation de contrôler l'assujetti et, s'il constate des violations de dispositions nationales, il lui incomberait de calculer une taxe supplémentaire ainsi que des pénalités.

13 Le VID a introduit un pourvoi en cassation devant la juridiction de renvoi contre l'arrêt de l'Administratīvā apgabaltiesa en soutenant que cette dernière juridiction a commis une erreur en interprétant l'article 3, paragraphe 1-1, deuxième alinéa, de la loi relative à la TVA. En effet, selon le VID, cette disposition lui fait obligation de vérifier si une personne est capable d'exercer l'activité économique déclarée.

14 Se référant à l'arrêt du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, Rec. p. I-10385), la juridiction de renvoi émet des doutes quant à l'interprétation, notamment, des articles 213, 214 et 273 de la directive 2006/112.

15 Dans ces conditions, l'Augstākās tiesas Senāts a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les dispositions de la directive 2006/112 [...] doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles interdisent de refuser un numéro individuel permettant d'identifier un assujetti, au motif que le détenteur de parts de capital de l'assujetti a déjà obtenu à plusieurs reprises un numéro individuel pour d'autres entreprises qui n'ont jamais réellement exercé d'activité économique et dont les parts de capital ont été cédées par le détenteur à d'autres personnes peu de temps après l'attribution d'un numéro individuel?

2) L'article 214, lu en combinaison avec l'article 273, de la directive [2006/112] doit-il être interprété en ce sens qu'il permet à l'administration fiscale de s'assurer, avant l'attribution du numéro individuel, de la capacité de l'assujetti à exercer une opération imposable, si ce contrôle vise à assurer l'exacte perception de la TVA et à éviter la fraude?»

Sur les questions préjudicielles

16 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 213, 214 et 273 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre, en vue d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude, refuse d'attribuer un numéro d'identification à la TVA à une société au seul motif qu'elle ne dispose pas, selon cette administration, des moyens matériels, techniques et

financiers pour exercer l'activité économique déclarée et que le détenteur des parts de capital de cette société a déjà obtenu, à plusieurs reprises, un tel numéro pour des sociétés qui n'ont jamais réellement exercé d'activité économique et dont les parts de capital ont été cédées peu de temps après l'attribution dudit numéro.

17 Il convient de rappeler que, conformément à l'article 213, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, tout assujetti est tenu de déclarer le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti. L'article 214, paragraphe 1, de la même directive oblige les États membres à prendre les mesures nécessaires pour que les assujettis soient identifiés par un numéro individuel.

18 L'objectif essentiel de l'identification des assujettis prévue à l'article 214 de la directive 2006/112 est d'assurer le bon fonctionnement du système de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 22 décembre 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, point 33).

19 À cet égard, la Cour a déjà jugé que l'attribution d'un numéro d'identification à la TVA apporte la preuve du statut fiscal de l'assujetti aux fins de l'application de la TVA et simplifie le contrôle des assujettis en vue de l'exacte perception de l'impôt. Dans le cadre du régime transitoire de taxation des échanges au sein de l'Union européenne, l'identification des assujettis à la TVA par des numéros individuels vise également à faciliter la détermination de l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale des biens livrés (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, points 57 et 60, ainsi que du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, point 51).

20 En outre, le numéro d'identification à la TVA constitue un important élément de preuve des opérations effectuées. En effet, la directive 2006/112 exige dans plusieurs dispositions relatives, notamment, à la facturation, à la déclaration et à l'état récapitulatif que ce numéro d'identification de l'assujetti, de l'acquéreur de biens ou du preneur de services soit obligatoirement mentionné sur ces documents.

21 C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient de répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi.

22 Il y a lieu de constater que, bien que l'article 214 de la directive 2006/112 énumère les catégories de personnes devant être identifiées par un numéro individuel, cette disposition ne prévoit pas les conditions auxquelles l'octroi du numéro d'identification à la TVA peut être soumis. Il résulte, en effet, du libellé de cet article ainsi que de l'article 213 de la même directive que les États membres disposent d'une certaine marge d'appréciation lorsqu'ils adoptent des mesures pour assurer l'identification des assujettis aux fins de la TVA.

23 Toutefois, cette marge d'appréciation ne saurait être illimitée. En effet, s'il est loisible à un État membre de refuser d'attribuer à un assujetti un numéro individuel, une telle faculté ne peut pas être exercée sans motif légitime.

24 Par ailleurs, il découle de la notion d'«assujetti», telle que définie à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, que relève de cette notion quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

25 Conformément à la jurisprudence de la Cour, il convient de conférer à ladite notion une interprétation large. Toute personne qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer de façon indépendante une activité économique et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins doit être considérée comme un assujetti (voir, en ce sens, arrêts du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, point 34, et du 1er mars 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, point 30).

26 Il découle de cette jurisprudence ainsi que du libellé de l'article 213, paragraphe 1, de la directive 2006/112 que sont considérés comme des assujettis pouvant demander l'attribution d'un numéro d'identification à la TVA non seulement des personnes qui exercent déjà une activité économique, mais aussi celles qui envisagent de commencer une telle activité et qui effectuent les premières dépenses d'investissement à cette fin. Ces personnes peuvent ainsi ne pas être en mesure de prouver, à ce stade préliminaire de leur activité économique, qu'elles disposent déjà des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer une telle activité.

27 Par conséquent, la directive 2006/112 et, notamment, ses articles 213 et 214 s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'attribuer un numéro d'identification à la TVA à un demandeur pour le seul motif qu'il n'est pas en mesure de démontrer qu'il dispose des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée lors de l'introduction de sa demande d'inscription au registre des assujettis.

28 Toutefois, selon une jurisprudence constante de la Cour, les États membres ont un intérêt légitime à prendre les mesures appropriées pour protéger leurs intérêts financiers et la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale ainsi que les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112 (voir, notamment, arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 71; du 7 décembre 2010, R., C-285/09, Rec. p. I-12605, point 36, ainsi que du 18 octobre 2012, Mednis, C-525/11, point 31).

29 Par ailleurs, les États membres sont tenus de garantir la véracité des inscriptions au registre des assujettis en vue d'assurer le bon fonctionnement du système de la TVA. Il incombe ainsi à l'autorité nationale compétente de vérifier la qualité d'assujetti du demandeur avant qu'elle n'attribue à celui-ci un numéro d'identification à la TVA (voir arrêt Mecsek-Gabona, précité, point 63).

30 Dès lors, les États membres peuvent légitimement prévoir, conformément à l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112, des mesures aptes à empêcher l'usage abusif des numéros d'identification, en particulier par des entreprises dont l'activité, et par conséquent la qualité d'assujetti, serait purement fictive. Toutefois, ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude et elles ne doivent pas systématiquement remettre en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de cette taxe (voir, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, point 26; Nidera Handelscompagnie, précité, point 49; Dankowski, précité, point 37, et VSTR, précité, point 44).

31 À cet égard, il y a lieu de constater que des mesures de contrôle telles que celles établies par la loi relative à la TVA ne sauraient restreindre le droit des assujettis de déduire la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'ils envisagent de faire et qui ouvrent droit à déduction.

32 Il convient, en effet, de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, l'identification prévue à l'article 214 de la directive 2006/112 ainsi que les obligations énoncées à l'article 213 de cette dernière ne constituent que des exigences formelles à des fins de contrôle, lesquelles ne peuvent pas mettre en cause, notamment, le droit à déduction ou le droit à l'exonération de la TVA au titre d'une livraison intracommunautaire, dans la mesure où les conditions matérielles qui font naître ces droits sont remplies (voir, en ce sens, arrêts Nidera Handelscompagnie, précité, point 50; du 19 juillet 2012, Rēdlihs, C-263/11, point 48, et Mecsek-Gabona, précité, point 60).

33 Il découle de cette jurisprudence que l'inscription de l'assujetti au registre des assujettis à la TVA est une exigence formelle de sorte qu'un assujetti ne saurait être empêché d'exercer son droit à déduction au motif qu'il n'aurait pas été identifié à la TVA avant d'utiliser les biens acquis dans le cadre de son activité taxée (voir, en ce sens, arrêts précités Nidera Handelscompagnie, point 51, ainsi que

Dankowski, points 33, 34 et 36). Il s'ensuit que le refus d'attribuer un numéro d'identification à la TVA ne peut, en principe, exercer aucune influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont si les conditions matérielles qui font naître ce droit sont remplies.

34 Pour être considéré comme proportionné à l'objectif de prévention de la fraude, un refus d'identifier un assujetti par un numéro individuel doit reposer sur des indices sérieux permettant objectivement de considérer qu'il est probable que le numéro d'identification à la TVA attribué à cet assujetti sera utilisé de manière frauduleuse. Une telle décision doit se fonder sur une appréciation globale de toutes les circonstances de l'espèce et des preuves qui ont été réunies dans le cadre de la vérification des renseignements fournis par l'entreprise concernée.

35 Il appartient à la juridiction de renvoi, qui est seule compétente tant pour interpréter le droit national que pour constater et apprécier les faits du litige au principal, notamment la manière dont ce droit est appliqué par l'administration fiscale (arrêt Mednis, précité, point 33 et jurisprudence citée), d'apprécier la compatibilité des mesures nationales avec le droit de l'Union et, notamment, le principe de proportionnalité. La Cour est seulement compétente pour fournir à cette juridiction les éléments d'interprétation qui peuvent lui permettre d'apprécier une telle compatibilité (voir, en ce sens, arrêts du 30 novembre 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, point 19, et du 29 juillet 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Rec. p. I-7639, point 30).

36 S'agissant des circonstances de l'affaire au principal, il convient de constater que le fait, pour un assujetti, de ne pas disposer des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée ne suffit pas, à lui seul, à démontrer qu'il est probable que ce dernier se propose de commettre une fraude fiscale. Toutefois, il ne saurait être exclu que des circonstances de cette nature, confortées par la présence d'autres éléments objectifs faisant suspecter des intentions frauduleuses de l'assujetti, puissent constituer des indices devant être pris en compte dans le cadre d'une appréciation globale du risque de fraude.

37 De même, la directive 2006/112 ne prévoit aucune limitation du nombre des demandes d'attribution de numéros individuels d'identification à la TVA pouvant être introduites par la même personne agissant pour le compte de différentes personnes morales. Cette directive ne permet pas non plus de considérer que la cession du contrôle de ces personnes morales à la suite de l'identification à la TVA de ces dernières constitue une activité illégale. Toutefois, de telles circonstances peuvent également être prises en compte dans le cadre d'une appréciation globale du risque de fraude.

38 Il incombe à la juridiction de renvoi d'examiner si, compte tenu de l'ensemble des circonstances de l'espèce, l'administration fiscale nationale a établi à suffisance de droit l'existence d'indices sérieux permettant de considérer que la demande d'inscription au registre des assujettis à la TVA présentée par Ablessio risque de donner lieu à un usage abusif du numéro d'identification ou à d'autres fraudes à la TVA.

39 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que les articles 213, 214 et 273 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'attribuer un numéro d'identification à la TVA à une société au seul motif qu'elle ne dispose pas, selon cette administration, des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée et que le détenteur des parts de capital de cette société a déjà obtenu, à plusieurs reprises, un tel numéro pour des sociétés qui n'ont jamais réellement exercé d'activité économique et dont les parts de capital ont été cédées peu de temps après l'attribution dudit numéro, sans que l'administration fiscale concernée ait établi, au vu d'éléments objectifs, qu'il existe des indices sérieux permettant de suspecter que le numéro d'identification à la TVA attribué sera utilisé de manière frauduleuse. Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si ladite administration fiscale a fourni des indices sérieux de l'existence d'un risque de fraude dans l'affaire au principal.

Sur les dépens

40 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:

Les articles 213, 214 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'attribuer un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée à une société au seul motif qu'elle ne dispose pas, selon cette administration, des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée et que le détenteur des parts de capital de cette société a déjà obtenu, à plusieurs reprises, un tel numéro pour des sociétés qui n'ont jamais réellement exercé d'activité économique et dont les parts de capital ont été cédées peu de temps après l'attribution dudit numéro, sans que l'administration fiscale concernée ait établi, au vu d'éléments objectifs, qu'il existe des indices sérieux permettant de suspecter que le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée attribué sera utilisé de manière frauduleuse. Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si ladite administration fiscale a fourni des indices sérieux de l'existence d'un risque de fraude dans l'affaire au principal.

Signatures