Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

8 mai 2013 *

«Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Articles 18, sous c), 74 et 80 — Cessation de l'activité économique imposable — Radiation de l'assujetti du registre de la TVA par l'administration fiscale — Détention de biens ayant donné lieu à la déduction de la TVA — Base d'imposition — Valeur normale ou valeur d'achat — Détermination au moment de l'opération — Effet direct de l'article 74»

Dans l'affaire C-142/12,

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 9 mars 2012, parvenue à la Cour le 21 mars 2012, dans la procédure

Hristomir Marinov, agissant au nom de Lampatov – H – Hristomir Marinov,

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. E. Jarašiūnas (rapporteur), président de chambre, M. A. Ó Caoimh et M^me^ C. Toader, juges,

avocat général: M. N. Wahl,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, par M^me^ S. Zlateva, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement bulgare, par MM. Y. Atanasov et T. Ivanov, en qualité d'agents,

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

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

* Langue de procédure: le bulgare.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 18, sous c), 74 et 80 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»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant. M. Marinov, agissant au nom de Lampatov – H – Hristomir Marinov (ci-après «Marinov»), au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution» pour la ville de Varna, près l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes publiques, ci-après le «Direktor»), au sujet d'un avis de redressement fiscal relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 18 de la directive TVA prévoit:

«Les États membres peuvent assimiler à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les opérations suivantes:

a) l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA;

b) l'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité non imposé, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de son affectation conformément au point a);

c) à l'exception des cas visés à l'article 19, la détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique imposable, lorsque ces biens ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément au point a).»

4 En vertu de l'article 19, premier alinéa, de cette directive:

«Les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant.»

5 L'article 72 de la directive TVA dispose:

«Aux fins de la présente directive, on entend par 'valeur normale', le montant total qu'un acquéreur ou un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens ou la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant sur le territoire de l'État membre dans lequel l'opération est imposable, pour se procurer à ce moment les biens ou les services en question.

Lorsqu'il n'est pas possible d'établir une livraison de biens ou une prestation de services comparables, on entend par la valeur normale les montants suivants:

1) lorsqu'il s'agit de biens, un montant qui n'est pas inférieur au prix d'achat des objets ou d'objets comparables ou, à défaut de prix d'achat, au prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations;

[…]»

6 Aux termes de l'article 73 de la directive TVA:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur […]»

7 L'article 74 de la directive TVA énonce:

«Pour les opérations de prélèvement ou d'affectation par un assujetti d'un bien de son entreprise ou de détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique imposable, visées aux articles 16 et 18, la base d'imposition est constituée par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations.»

8 L'article 80 de la directive TVA est libellé comme suit:

«1. Afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, les États membres peuvent prendre des mesures pour que, pour les livraisons de biens et les prestations de services à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'État membre, la base d'imposition soit constituée par la valeur normale de l'opération dans les cas suivants:

a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177;

b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177 et que la livraison ou la prestation fait l'objet d'une exonération en vertu des articles 132, 135, 136, 371, 375, 376 et 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, et des articles 380 à 390;

c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177.

Aux fins du premier alinéa, les liens juridiques peuvent inclure la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches.

[…]»

Le droit bulgare

9 Dans sa version applicable dans l'affaire au principal, 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») prévoit à son article 27:

«[…]

3) Pour les opérations ci-après, la base d'imposition est la valeur normale:

[…]

2. une livraison de bien et/ou une prestation de services visées par l'article 111;

[…]»

10 Le ZDDS énonce à son article 106:

«1) La cessation de l'immatriculation (radiation) au sens de la présente loi est une procédure par laquelle, à compter de la radiation d'une personne, celle-ci n'est plus en droit de facturer la TVA et de déduire l'impôt payé en amont, sous réserve d'exceptions prévues par la présente loi.

2) Il est mis fin à l'immatriculation:

1. à l'initiative de la personne immatriculée, lorsqu'il existe un motif justifiant la radiation – obligatoire ou facultative – du registre;

2. à l'initiative de l'autorité fiscale:

   a) lorsqu'elle a constaté l'existence d'un motif de radiation obligatoire;

   b) dans le cas de figure visé à l'article 176.»

11 Aux termes de l'article 111 du ZDDS:

«1) À la date de la radiation, il est considéré que l'assujetti effectue des opérations au sens de la présente loi avec tous les biens et/ou services existants, au titre desquels il a déduit, en totalité ou en partie, l'impôt payé en amont et qui constituent:

1. des éléments d'actif au sens de la loi sur la comptabilité [Zakon za schetovodstvoto]; ou

2. des éléments d'actif au sens de la loi relative à l'impôt sur les sociétés autres que ceux visés au point 1.

[…]»

12 Le paragraphe 1, point 16, des dispositions complémentaires du ZDDS prévoit:

«La 'valeur normale' est la valeur au sens du paragraphe 1, point 8, des dispositions complémentaires du code de procédure fiscale et de la sécurité sociale [(Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nº 105, du 29 décembre 2005)], laquelle a été déterminée selon les méthodes visées au paragraphe 1, point 10, des dispositions complémentaires du code de procédure fiscale et de la sécurité sociale.»

13 Le paragraphe 1, point 8, des dispositions complémentaires du code de procédure fiscale et de la sécurité sociale précise:

«La 'valeur normale' est le montant, hors TVA et droits d'accises, qui serait payé dans les mêmes conditions pour un bien ou pour un service identiques ou similaires entre des personnes qui ne sont pas liées.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 Il ressort de la décision de renvoi que Marinov a été radiée à compter du 4 novembre 2009 du registre de la TVA en raison du non-respect de ses obligations découlant du ZDDS et, plus précisément, du non-paiement de la TVA correspondant aux déclarations de TVA pour la période allant du mois d'avril au mois de juillet 2009.

15 Au cours de l'année 2010, Marinov a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur la période allant du 1er janvier 2007 au 4 novembre 2009. Lors de ce contrôle, il a été constaté que cette entreprise avait pris des véhicules en crédit-bail et qu'elle avait déduit la TVA au titre de toutes les traites de crédit-bail pour un montant total de 28 426,64 leva bulgares (BGN). Au jour de la radiation, elle disposait de ces véhicules ainsi que d'autres véhicules qu'elle avait acquis et pour lesquels la TVA avait été déduite. L'administration fiscale a considéré, dans son avis de redressement fiscal du 27 avril 2011, que, à la date de la radiation, Marinov effectuait avec ces actifs des opérations imposables au sens de l'article 111 du ZDDS.

16 S'agissant des véhicules appartenant à Marinov, ladite administration, en application de l'article 27, paragraphe 3, point 2, du ZDDS, a déterminé la base d'imposition de la TVA en retenant leur «valeur normale» déterminée après expertise et a mis en recouvrement la somme de 32 124,57 BGN correspondant à la TVA appliquée à cette valeur.

17 À la suite du rejet par le Direktor de son recours gracieux contre l'avis de redressement fiscal, Marinov a saisi l'Administrativen sad Varna. Devant celui-ci, elle conteste l'évaluation des actifs déterminée selon la «valeur normale» de ces derniers. Estimant qu'il aurait fallu tenir compte de la dépréciation de ces actifs depuis leur acquisition, elle sollicite une expertise afin de déterminer la valeur de ceux-ci selon les normes comptables en vigueur au jour de la radiation.

18 La défenderesse au principal s'oppose au recours en faisant valoir que la valeur normale à prendre en compte selon la législation nationale correspond à la valeur d'achat à laquelle fait référence l'article 74 de la directive TVA, puisqu'il s'agit du prix déterminé par l'offre et la demande sur le marché.

19 Devant déterminer la base d'imposition et le montant de la dette de TVA, la juridiction de renvoi s'interroge sur la compatibilité de l'article 27, paragraphe 3, point 2, du ZDDS, imposant de prendre en compte la valeur normale des actifs, avec les articles 18, sous c), 74 et 80 de la directive TVA.

20 Elle se demande, tout d'abord, si la radiation du registre de la TVA en application de l'article 106, paragraphe 1, du ZDDS relève du champ d'application de l'article 18, sous c), de la directive TVA.

21 Si tel est le cas, elle s'interroge, ensuite, sur la compatibilité de l'article 27, paragraphe 3, point 2, du ZDDS, selon lequel la base d'imposition consiste en la valeur normale des actifs, avec, d'une part, l'article 74 de la directive TVA et, d'autre part, l'article 80 de ladite directive qui énumère les cas dans lesquels la valeur normale peut servir de base d'imposition. Dans l'affirmative, elle se demande si l'article 74 de la directive TVA est directement applicable.

22 Enfin, indiquant que la loi bulgare ne tient pas compte de l'état des actifs, elle souhaite savoir, dans l'hypothèse où l'article 74 de la directive TVA serait directement applicable, dans quelle mesure les baisses de valeurs intervenues après l'acquisition des actifs doivent être prises en compte lors de la détermination de la base d'imposition de la TVA pour les opérations visées à l'article 18, sous c), de ladite directive.

23 C'est dans ces conditions que l'Administrativen sad Varna a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 18, sous c), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il vise également les cas de figure dans lesquels l'abandon de l'activité économique imposable est due au fait que, en raison d'une radiation du registre, l'assujetti est privé de la possibilité de facturer et de déduire la TVA?

2) Les articles 74 et 80 de la directive [TVA] s'opposent-ils à une disposition nationale prévoyant, dans l'hypothèse d'un abandon de l'activité économique imposable, que la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des actifs existants au jour de la radiation du registre?

3) L'article 74 de la directive [TVA] a-t-il un effet direct?

4) L'étendue de la durée entre la date d'achat des actifs et la date de l'abandon de l'activité économique imposable ainsi que les baisses de valeur intervenues après l'acquisition des actifs ont-elles une importance pour la détermination de la base d'imposition au sens de l'article 74 de la directive [TVA]?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

24 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 18, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il vise également la cessation de l'activité économique imposable résultant de la radiation de l'assujetti du registre de la TVA.

25 À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 18, sous c), de la directive TVA, à l'exception des cas visés à l'article 19 de cette directive, peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux la détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique imposable, lorsque ces biens ont ouvert droit à une déduction.

26 Il ressort du libellé de l'article 18, sous c), de la directive TVA que celui-ci vise le cas de la cessation de l'activité économique imposable en général, sans faire une distinction selon les causes ou les circonstances de cette cessation, et en excluant seulement les cas visés à l'article 19 de la directive TVA.

27 L'objectif principal de l'article 18, sous c), de la directive TVA est, en effet, d'éviter que des biens ayant ouvert droit à déduction ne fassent l'objet d'une consommation finale non taxée à la suite de la cessation de l'activité imposable, quels que soient les motifs ou les circonstances de celle-ci.

28 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 18, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il vise également la cessation de l'activité économique imposable résultant de la radiation de l'assujetti du registre de la TVA.

Sur les deuxième et quatrième questions

29 Par ses deuxième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 74 et 80 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale qui prévoit que, en cas de cessation de l'activité économique imposable, la base d'imposition de l'opération est la «valeur normale» des biens existants au jour de cette cessation et qui ne prend pas en compte l'évolution de la valeur de ces biens entre la date de leur acquisition et celle de la cessation de l'activité économique imposable.

30 À cet égard, il convient de constater que la détermination de la base d'imposition d'une opération telle que prévue à l'article 18, sous c), de la directive TVA relève de l'article 74 de la directive TVA et non de l'article 80 de celle-ci. En effet, selon la jurisprudence de la Cour, les conditions d'application de ce dernier article sont exhaustives et une législation nationale ne peut prévoir, sur le fondement de cette disposition, que la base d'imposition est la valeur normale dans des cas autres que ceux énumérés à ladite disposition (voir arrêt du 26 avril 2012, Balkan and Sea Properties et Provadinvest, C-621/10 et C-129/11, points 45, 51 ainsi que 52). Or, il ne ressort pas de la décision de renvoi que la situation en cause relève de l'un des cas énumérés audit article 80.

31 L'article 74 de la directive TVA prévoit que, pour les opérations telles que celle en cause au principal, la base d'imposition est constituée par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations. Cet article constitue une dérogation à la règle générale énoncée à l'article 73.

32 Il convient de rappeler que la Cour a déjà jugé qu'il fallait entendre par «prix d'achat déterminé au moment du prélèvement», au sens de l'article 74 de la directive TVA, la valeur résiduelle du bien au moment du prélèvement (voir arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049, point 80). À propos d'une opération d'affectation d'un bien également visée à cet article, la Cour a aussi précisé que la base d'imposition était la valeur du bien en question déterminée au moment de l'affectation, qui correspond au prix sur le marché d'un bien similaire en prenant en compte les coûts de transformation de ce bien (voir, notamment, arrêt du 8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, point 30).

33 Il en découle que la base d'imposition de l'opération dans le cas de la cessation de l'activité économique imposable est la valeur des biens en question déterminée au moment de cette cessation, qui prend donc en compte l'évolution de la valeur desdits biens entre leur acquisition et la cessation.

34 Aux termes de l'article 27, paragraphe 3, du ZDDS, la base d'imposition des opérations telles que celle en cause au principal est la «valeur normale» qui est définie par le droit bulgare comme un montant qui est payé dans les mêmes conditions pour un bien identique ou similaire entre des personnes qui ne sont pas liées. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si la «valeur normale» au sens de cette disposition, telle qu'interprétée et appliquée par l'administration fiscale bulgare, correspond en pratique à la valeur résiduelle des biens à la date de la cessation de l'activité économique imposable.

35 Par conséquent, il y a lieu de répondre aux deuxième et quatrième questions que l'article 74 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale qui prévoit que, en cas de cessation de l'activité économique imposable, la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des biens existants à la date de cette cessation, à moins que cette valeur ne corresponde en pratique à la valeur résiduelle desdits biens à ladite date et que soit ainsi prise en compte l'évolution de la valeur de ces biens entre la date de leur acquisition et celle de la cessation de l'activité économique imposable.

Sur la troisième question

36 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande si l'article 74 de la directive TVA a un effet direct.

37 En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais cette directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (voir arrêt du 19 décembre 2012, Orfey Balgaria, C-549/11, point 51 et jurisprudence citée).

38 Force est de constater que l'article 74 de la directive TVA établit de manière claire et inconditionnelle les critères de détermination de la base d'imposition des opérations d'affectation de biens par un assujetti en cas de cessation de son activité économique. Cette disposition répond donc auxdites conditions.

39 En outre, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, il appartient à la juridiction de renvoi de donner à une disposition de droit interne, dans la mesure où une marge d'appréciation lui est accordée par le droit national, une interprétation et une application conformes aux exigences du droit de l'Union et, si une telle interprétation n'est pas possible, de laisser inappliquée toute disposition de droit interne qui serait contraire à ces exigences (voir, en ce sens, arrêt Balkan and Sea Properties et Provadinvest, précité, point 54 ainsi que jurisprudence citée).

40 Il s'ensuit qu'il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 74 de la directive TVA a un effet direct.

Sur les dépens

41 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 (huitième chambre) dit pour droit:

1) L'article 18, sous c), 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 vise également la cessation de l'activité économique imposable résultant de la radiation de l'assujetti du registre de la taxe sur la valeur ajoutée.

2) L'article 74 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale qui prévoit que, en cas de cessation de l'activité économique imposable, la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des biens existants à la date de cette cessation, à moins que cette valeur ne corresponde en pratique à la valeur résiduelle desdits biens à ladite date et que soit ainsi prise en compte l'évolution de la valeur de ces biens entre la date de leur acquisition et celle de la cessation de l'activité économique imposable.

3) L'article 74 de la directive 2006/112 a un effet direct.

Signatures