



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

19 octobre 2017*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Droit à déduction – Conditions d’exercice – Article 273 – Mesures nationales – Lutte contre la fraude et l’évasion fiscale – Facture émise par un contribuable déclaré “inactif” par l’administration fiscale – Risque de fraude – Refus du droit à déduction – Proportionnalité – Refus de prise en compte de preuves de l’absence de fraude ou de perte fiscale – Limitation des effets dans le temps de l’arrêt à intervenir – Absence »

Dans l’affaire C-101/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel Cluj (cour d’appel de Cluj, Roumanie), par décision du 21 janvier 2016, parvenue à la Cour le 19 février 2016, dans la procédure

SC Paper Consult SRL

contre

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, M. A. Rosas (rapporteur), M^{me} C. Toader, M^{me} A. Prechal et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M^{me} L. Carrasco Marco, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 26 janvier 2017,

considérant les observations présentées :

- pour SC Paper Consult SRL, par M. A. Bora, avocat,
- pour le gouvernement roumain, par M. R. H. Radu ainsi que par M^{mes} M. Bejenar et E. Gane, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} M. Owsiany-Hornung ainsi que par MM. G.-D. Balan, en qualité d’agents,

* Langue de procédure : le roumain.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 31 mai 2017,

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 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1, ci-après la « directive 2006/112 »).
- 2 Elle a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SC Paper Consult SRL (ci-après « Paper Consult ») à la Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (direction régionale des finances publiques de Cluj-Napoca, Roumanie) et à l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (administration départementale des finances publiques de Bistrița-Năsăud, Roumanie), Paper Consult contestant une décision administrative lui refusant le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée sur les prestations de services acquises auprès de SC Rom Packaging SPRL (ci-après « Rom Packaging »), au motif que cette dernière était déclarée être un contribuable « inactif » à la date de la conclusion du contrat.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2006/112

- 3 Le considérant 59 de la directive 2006/112 est libellé comme suit :

« Il convient que, dans certaines limites et conditions, les États membres puissent prendre ou continuer à appliquer des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines formes de fraude ou d'évasion fiscales. »
- 4 L'article 1^{er}, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, figurant sous le titre I de celle-ci, intitulé « Objet et champ d'application », prévoit :

« À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. »
- 5 L'article 168 de ladite directive, figurant sous le titre X de celle-ci, intitulé « Déductions », est rédigé en ces termes :

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

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

[...] »

- 6 Conformément à l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 :
- « 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 dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ».
- 7 L'article 214, paragraphe 1, sous a), de cette directive prévoit :
- « 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 ».
- 8 Aux termes de l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112 :
- « 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 règlement (UE) n° 904/2010

- 9 Le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2010, L 268, p. 1), est une refonte du règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil, du 7 octobre 2003, concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1). Notamment, il élargit le contenu de la base de données électronique du système d'échange d'informations en matière de TVA (*VAT Information Exchange System*, ci-après le « VIES »).
- 10 Le considérant 16 de ce règlement est libellé comme suit :
- « La confirmation sur internet de la validité des numéros d'identification TVA est un outil de plus en plus utilisé par les opérateurs. Le système de confirmation de la validité des numéros d'identification TVA devrait donc permettre la confirmation automatisée des informations pertinentes aux opérateurs. »
- 11 L'article 17, paragraphe 1, sous c), du règlement n° 904/2010 prévoit que les États membres stockent également, dans le VIES, les données concernant les numéros d'identification TVA attribués qui ne sont plus valides.
- 12 Selon l'article 23 de ce règlement, une administration fiscale peut présumer qu'une personne a cessé toute activité économique lorsque, bien que tenue de le faire, cette personne n'a pas déposé de déclaration de TVA et n'a pas déposé d'état récapitulatif pendant un an après l'expiration du délai de

dépôt de la première déclaration manquante ou du premier état récapitulatif manquant, ou encore, notamment, lorsque les personnes ont communiqué de fausses données ou n'ont pas signalé les modifications de leurs données.

- 13 Conformément à l'article 62, quatrième alinéa, du règlement n° 904/2010, l'article 17 n'était pas encore en application à l'époque des faits au principal.

Le droit roumain

- 14 À la date des faits en cause au principal, l'article 78 bis, paragraphe 1, de l'ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (ordonnance gouvernementale n° 92/2003 sur le code de procédure fiscale, republiée, avec ses modifications et compléments ultérieurs), disposait :

« Registre des contribuables inactifs/réactivés

Les contribuables personnes morales ou toutes autres entités sans personnalité morale sont déclarés inactifs et soumis aux dispositions de l'article 11, paragraphes 1 bis et 1 ter, de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, telle que modifiée et complétée ultérieurement [(ci-après le "code des impôts")], s'ils remplissent l'une des conditions suivantes :

- a) ils ne remplissent, au cours d'un semestre civil, aucune des obligations déclaratives prévues par la loi ;
 - b) ils se soustraient au contrôle fiscal, en déclarant des informations d'identification du siège social qui ne permettent pas à l'autorité fiscale d'identifier celui-ci ;
 - c) les autorités fiscales ont constaté qu'ils n'exercent pas leur activité au siège social ou au domicile fiscal déclaré. »
- 15 L'article 11, paragraphe 1 bis, du code des impôts prévoit :

« Les contribuables assujettis établis en Roumanie, déclarés inactifs conformément à l'article 78 de l'[ordonnance n° 92/2003], qui exercent des activités économiques au cours de leur période d'inactivité, sont soumis aux obligations relatives au paiement des impôts et taxes prévues par la présente loi, mais ne bénéficient pas, pour la période en question, du droit à déduction des frais et de la [TVA] sur les achats effectués. »

- 16 L'article 11, paragraphe 1 ter, du code des impôts énonce :

« Les bénéficiaires qui acquièrent des biens et/ou services auprès de contribuables assujettis établis en Roumanie, après l'inscription de ceux-ci comme inactifs dans le registre des contribuables inactifs/réactivés conformément à l'article 78 de l'[ordonnance n° 92/2003], ne bénéficient pas du droit à déduction des frais et de la [TVA] sur les achats en question, à l'exception des achats de biens effectués dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée et/ou des achats de biens/services auprès d'assujettis soumis à une procédure de faillite conformément à la loi n° 85/2006 concernant la procédure d'insolvabilité, telle que modifiée et complétée ultérieurement. »

- 17 L'article 21, paragraphe 4, sous r), du code des impôts est libellé comme suit :

« Les dépenses suivantes ne sont pas déductibles : [...]

(r) les dépenses inscrites dans les registres comptables, résultant d'un document émis par un contribuable inactif dont le certificat d'enregistrement fiscal a été suspendu par arrêté du président de l'agence nationale d'administration fiscale. »

18 L'article 3 de l'ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (« ANAF ») nr. 819/2008 (arrêté n° 819/2008 du président de l'Agence nationale d'administration fiscale (ANAF) dispose :

« 1. Les contribuables sont déclarés inactifs à partir de la date d'entrée en vigueur de l'arrêté du président de l'[ANAF] approuvant la liste des contribuables déclarés inactifs.

2. La liste des contribuables déclarés inactifs est affichée au siège de l'[ANAF] et publiée sur la page internet de celle-ci, dans la section "Informations publiques – informations relatives aux agents économiques".

3. L'arrêté du président de l'[ANAF] approuvant la liste des contribuables déclarés inactifs entre en vigueur dans un délai de 15 jours à partir de la date d'affichage, conformément à l'article 44, paragraphe 3, de l'[ordonnance n° 92/2003]. »

19 L'annexe n° 1 de la décision n° 3347/2011 du président de l'ANAF, précisant les obligations déclaratives visées à l'article 78 bis, paragraphe 1, sous a), de l'ordonnance n° 92/2003, énumère les obligations déclaratives suivantes :

« – 100 "Déclaration sur les obligations de paiement au budget de l'État" ;

– 112 "Déclaration sur les obligations de paiement des cotisations sociales, de l'impôt sur le revenu et le registre nominal des personnes assurées" ;

– 101 "Déclaration relative à l'impôt sur les sociétés" ;

– 300 "Déclaration relative à la [TVA]" ;

– 301 "Déclaration spéciale relative à la [TVA]" ;

– 390 VIES "Déclaration récapitulative sur les livraisons/acquisitions intracommunautaires de biens" ;

– 394 "Déclaration informative sur les livraisons/prestations et les acquisitions effectuées sur le territoire national". »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

20 Par une décision du 11 mai 2012, les autorités fiscales ont constaté que Rom Packaging, établie à Bucarest (Roumanie), avait fourni des prestations de services à Paper Consult, établie à Bistrița-Năsăud (Roumanie), pour un montant de 190 340 lei roumains (RON) (environ 44 560 euros) hors TVA, sur la base d'un contrat de prestations de services conclu le 3 janvier 2011.

21 Rom Packaging ayant été déclarée inactive depuis le 7 octobre 2010 et radiée du registre des assujettis à la TVA à compter du 1^{er} novembre 2010 pour défaut de dépôt des déclarations fiscales imposées par la loi, et compte tenu de l'article 11, paragraphe 1 ter, du code des impôts, les autorités fiscales ont conclu que Paper Consult n'avait pas le droit de déduire la somme de 45 680 RON (environ 10 694 euros), à savoir le montant payé au titre de la TVA pour les prestations de services fournies par Rom Packaging.

- 22 La réclamation introduite par Paper Consult contre l'acte de l'autorité de contrôle fiscal a été rejetée comme étant infondée par la décision du 17 juillet 2014 de la direction générale régionale des finances publiques de Cluj-Napoca. Le recours en contentieux fiscal formé par Paper Consult contre cette décision a été, à son tour, rejeté par le jugement civil du 8 juillet 2015, rendu par le Tribunalul Bistrița-Năsăud (tribunal de grande instance de Bistrița-Năsăud).
- 23 Paper Consult a interjeté appel de ce jugement devant la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj, Roumanie). Elle n'a pas contesté les éléments factuels retenus par les autorités fiscales et par le Tribunalul Bistrița-Năsăud (tribunal de grande instance de Bistrița-Năsăud). En revanche, elle a fait valoir que la décision du président de l'ANAF du 21 septembre 2010, par laquelle Rom Packaging avait été déclarée inactive, ne lui avait pas été communiquée, mais avait seulement été publiée au siège de l'ANAF et sur la page Internet de celle-ci. Paper Consult a soutenu que, dans ces circonstances, cette décision ne lui était pas opposable et ne pouvait pas être considérée comme constituant le fondement du refus de son droit à déduction de la TVA, une telle mesure étant contraire au droit de l'Union.
- 24 Paper Consult soutient que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction de la TVA, il suffit de remplir les conditions prévues à l'article 178 de la directive 2006/112.
- 25 La juridiction de renvoi relève cependant que, selon la jurisprudence de la Cour, la lutte contre l'évasion fiscale, la fraude et les abus est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112, pour autant que les mesures adoptées à cette fin sont proportionnées. Selon cette juridiction, ce ne serait pas une charge excessive pour les contribuables d'effectuer une vérification minimale, sur le site Internet de l'ANAF, au sujet des personnes avec lesquelles ils ont l'intention de contracter, afin de vérifier si celles-ci sont ou non déclarées « contribuables inactifs ». Toutefois, ladite juridiction constate qu'il n'existe pas de jurisprudence de la Cour relative à une telle situation.
- 26 Dans ces conditions, la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) La directive 2006/112 s'oppose-t-elle à une réglementation nationale qui refuse le droit à déduction de la TVA à un assujetti au motif que la personne se trouvant en amont, qui a émis la facture sur laquelle figurent distinctement la dépense et la TVA, a été déclarée inactive par l'administration fiscale ?
- 2) En cas de réponse négative à la première question, la directive 2006/112 s'oppose-t-elle à une réglementation nationale en vertu de laquelle il suffit d'afficher la liste des contribuables déclarés inactifs au siège de l'ANAF et de la publier sur la page Internet de ladite agence, dans la section "Informations publiques – informations relatives aux agents économiques", pour pouvoir refuser le droit à déduction de la TVA dans les conditions de la première question ? »

Sur la recevabilité

- 27 La recevabilité des questions préjudicielles est contestée par le gouvernement roumain, qui fait valoir que la juridiction de renvoi n'a pas expliqué les raisons pour lesquelles elle considère que la réponse à ses questions est nécessaire à la solution du litige dont elle est saisie, l'argumentation de Paper Consult portant exclusivement sur l'inopposabilité de la déclaration d'inactivité et non pas sur les effets mêmes de cette inactivité tels qu'ils découlent de la réglementation nationale.
- 28 Il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour

être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (arrêts du 15 janvier 2013, *Križan e.a.*, C-416/10, EU:C:2013:8, point 53, ainsi que du 21 décembre 2016, *Vervloet e.a.*, C-76/15, EU:C:2016:975, point 56).

- 29 Il s'ensuit que les questions portant sur le droit de l'Union bénéficient d'une présomption de nécessité et de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que s'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 15 janvier 2013, *Križan e.a.*, C-416/10, EU:C:2013:8, point 54, ainsi que du 21 décembre 2016, *Vervloet e.a.*, C-76/15, EU:C:2016:975, point 57).
- 30 En l'espèce, la juridiction de renvoi a indiqué dans sa décision que, outre un moyen tiré de l'inopposabilité de la décision du président de l'ANAF, Paper Consult a également avancé un moyen tiré du respect des conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction de la TVA. Ainsi, la juridiction de renvoi a estimé qu'il était nécessaire d'interroger la Cour sur l'interprétation de la directive 2006/112.
- 31 Par conséquent, il n'apparaît pas de manière manifeste que l'interprétation du droit de l'Union sollicitée par la juridiction de renvoi n'aurait aucun rapport avec l'objet du litige au principal ou qu'elle serait hypothétique.
- 32 Il convient, dès lors, de déclarer recevables les questions posées par la juridiction de renvoi.

Sur le fond

- 33 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui refuse le droit à déduction de la TVA à un assujetti au motif que l'opérateur lui ayant fourni une prestation de service contre facture sur laquelle figurent distinctement la dépense et la TVA a été déclaré inactif par l'administration fiscale d'un État membre, cette déclaration d'inactivité étant publique et accessible sur Internet à tout assujetti dans cet État.
- 34 Ces questions portent, en substance, sur la mise en balance, d'une part, du droit à déduction, élément essentiel du mécanisme de la TVA, et, d'autre part, de la lutte contre la fraude fiscale, objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112.
- 35 S'agissant du droit à déduction, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (voir, notamment, arrêts du 25 octobre 2001, *Commission/Italie*, C-78/00, EU:C:2001:579, point 28, ainsi que du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 37).
- 36 Ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 21 mars 2000, *Gabalfrija e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 43, ainsi que du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 38).

- 37 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur 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, notamment, arrêts du 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 44, ainsi que du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 39).
- 38 Le droit à déduction de la TVA est néanmoins subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que de nature formelle.
- 39 S'agissant des exigences ou des conditions matérielles, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il importe, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti » au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ledit droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens soient livrés ou ces services soient rendus par un autre assujetti (voir, en ce sens, notamment, arrêts du 6 septembre 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, point 26, ainsi que du 22 octobre 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, point 28 et jurisprudence citée).
- 40 Quant aux modalités d'exercice du droit à déduction, qui s'assimilent à des exigences ou à des conditions de nature formelle, l'article 178, sous a), de la directive 2006/112 prévoit que l'assujetti doit détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de celle-ci.
- 41 Selon une jurisprudence constante, le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de cette taxe en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (arrêts du 12 juillet 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, point 62, et jurisprudence citée, ainsi que du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, point 45).
- 42 Il peut, cependant, en aller autrement si la violation de telles exigences formelles avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (arrêts du 12 juillet 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, point 71, ainsi que du 28 juillet 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, point 46). Or, il ressort du dossier, et ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 40 à 43 de ses conclusions, que tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal.
- 43 De même, il est de jurisprudence constante que le droit à déduction peut être refusé lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. En effet, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112, et les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (arrêt du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 42 et 43 ainsi que jurisprudence citée).
- 44 S'agissant de la réglementation nationale en cause au principal, il ressort des éléments soumis à la Cour que celle-ci a pour objectif de lutter contre la fraude à la TVA, en sanctionnant, par le refus du droit à déduction, un comportement qui peut contribuer à retarder la détection d'une telle fraude ou, à tout le moins, d'un défaut de paiement de la TVA par des contribuables qui ne remplissent pas les obligations déclaratives prévues par la loi, ou qui se soustraient au contrôle fiscal en déclarant des informations d'identification du siège social qui ne permettent pas à l'autorité fiscale d'identifier celui-ci, ou encore pour lesquels les autorités fiscales ont constaté qu'ils n'exercent pas leur activité au siège social ou au domicile fiscal déclaré.

- 45 La Commission européenne a relevé dans ses observations, faisant référence à des données figurant dans un communiqué de presse qu'elle a publié le 4 septembre 2015, que la fraude à la TVA est particulièrement importante en Roumanie puisque, au cours de l'année 2013, la différence entre les recettes attendues en matière de TVA et la TVA effectivement perçue était de 41,1 %.
- 46 En ce sens également, le gouvernement roumain a souligné, lors de l'audience, que ce sont les difficultés rencontrées par les autorités dans la lutte contre la fraude à la TVA qui ont conduit le législateur roumain à instituer un mécanisme de prévention de l'évasion fiscale par la déclaration de l'inactivité de tels contribuables, dont le comportement fiscal incorrect empêcherait la détection d'irrégularités à la collecte de la TVA et constituerait l'indice d'une fraude fiscale. En outre, l'absence de paiement de la TVA serait répercutée sur le prix de vente des produits et des services et procurerait au vendeur un avantage concurrentiel qui augmente le volume des ventes, si bien que l'imposition de sanctions pécuniaires ne serait pas suffisante pour lutter contre la fraude à la TVA.
- 47 Il ne fait pas de doute que la poursuite d'un tel objectif constitue l'exécution de l'obligation des États membres, qui découle de l'article 4, paragraphe 3, TUE, de l'article 325 TFUE, de l'article 2, de l'article 250, paragraphe 1, et de l'article 273 de la directive 2006/112, de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leur territoire et à lutter contre la fraude (arrêt du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, point 41 et jurisprudence citée). En outre, un lien direct existe entre la perception des recettes provenant de la TVA dans le respect du droit de l'Union applicable et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes, dès lors que toute lacune dans la perception des premières se trouve potentiellement à l'origine d'une réduction des secondes (voir arrêt du 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, point 26).
- 48 À cet égard, il y a lieu de rappeler que les États membres sont tenus de vérifier les déclarations des assujettis, les comptes de ces derniers et les autres documents pertinents ainsi que de calculer et de prélever l'impôt dû (voir arrêt du 9 juillet 2015, *Cabinet Medical Veterinar D. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, point 26 et jurisprudence citée).
- 49 Conformément à l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations que celles prévues par cette directive lorsqu'ils jugent ces obligations nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude.
- 50 Cependant, les mesures adoptées par les États membres ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de la TVA (arrêts du 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145 point 52, ainsi que du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 57).
- 51 À plusieurs reprises, la Cour a jugé que l'administration ne saurait imposer à l'assujetti d'entreprendre des vérifications complexes et approfondies relatives à son fournisseur, en transférant de fait sur lui les actes de contrôle incombant à cette administration (voir, en ce sens, arrêts du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 65, ainsi que du 31 janvier 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, point 50).
- 52 En revanche, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger qu'un opérateur prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (voir, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, points 65 et 68, ainsi que du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 54).

- 53 À cet égard, il y a lieu de constater que la réglementation nationale en cause au principal ne transfère pas sur l'assujetti les actes de contrôle incombant à l'administration, mais informe celui-ci du résultat d'une enquête administrative d'où il résulte que le contribuable déclaré inactif n'est plus contrôlable par l'administration compétente soit parce que ce contribuable n'a plus rempli les obligations déclaratives imposées par la loi, soit parce qu'il a déclaré des informations d'identification du siège social qui ne permettent pas à l'autorité fiscale concernée d'identifier celui-ci, ou encore parce qu'il n'exerce pas son activité au siège social ou au domicile fiscal déclaré.
- 54 La seule obligation imposée à l'assujetti consiste, en effet, à consulter la liste des contribuables déclarés inactifs affichée au siège de l'ANAF et publiée sur la page Internet de celle-ci, une telle vérification étant, par ailleurs, aisée à effectuer.
- 55 Il apparaît ainsi que, en obligeant l'assujetti à effectuer cette vérification, la législation nationale poursuit un objectif qui est légitime et même imposé par le droit de l'Union, à savoir celui d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude, et qu'une telle vérification peut raisonnablement être exigée d'un opérateur économique. Il importe, néanmoins, de vérifier si cette législation ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi.
- 56 Si l'absence de dépôt des déclarations fiscales prévues par la loi peut être considérée comme un indice de fraude, elle ne prouve pas de manière irréfutable l'existence d'une fraude à la TVA. En outre, il ressort des éléments fournis à la Cour que, sous réserve des vérifications à effectuer par la juridiction de renvoi, quand bien même le contribuable aurait régularisé sa situation et obtenu d'être radié de la liste des contribuables inscrits comme inactifs, la sanction prévue à l'article 11, paragraphe 1 ter du code des impôts persisterait, si bien que l'acquéreur du bien ou du service ne pourrait pas recouvrer le droit à déduction de la TVA. En revanche, l'article 11, paragraphe 1 bis, du code des impôts prévoit que le contribuable « réactivé » est autorisé, après sa « réactivation », à récupérer la TVA dont la déduction a été refusée pendant la période d'inactivité.
- 57 À cet égard, le gouvernement roumain a indiqué que la loi avait été modifiée et que, depuis le 1^{er} janvier 2017, dans l'hypothèse d'une réactivation d'un contribuable déclaré inactif, les effets fiscaux de l'inactivation sont annulés, tant pour le contribuable visé que pour ses partenaires commerciaux qui recouvrent le droit à la déduction de la TVA afférente aux transactions conclues pendant la période d'inactivité.
- 58 Selon Paper Consult, Rom Packaging aurait payé au Trésor public la TVA perçue en raison du contrat conclu avec Paper Consult. En réponse à une question posée par la Cour, le gouvernement roumain a confirmé que des montants correspondant à la TVA due par Rom Packaging avaient effectivement été versés, mais qu'il n'était pas possible de vérifier que ces montants étaient afférents aux transactions conclues entre les deux sociétés puisque Rom Packaging n'avait pas déposé ses décomptes de TVA.
- 59 Sous réserve des vérifications à effectuer par la juridiction de renvoi, il demeure que l'article 11, paragraphe 1 ter, du code des impôts, dans sa version applicable aux faits de l'affaire au principal, ne prévoit pas de régularisation au profit de l'assujetti situé en aval malgré la preuve du paiement de la TVA par l'assujetti situé en amont, la non-reconnaissance du droit à déduction étant définitive.
- 60 Or, l'impossibilité, pour l'assujetti, de démontrer que les transactions conclues avec l'opérateur déclaré inactif satisfont aux conditions prévues par la directive 2006/112 et, notamment, que la TVA a été versée au Trésor public par cet opérateur excède ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi par cette directive.
- 61 Il y a dès lors lieu de répondre aux questions posées que la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, en vertu de laquelle le droit à déduction de la TVA est refusé à un assujetti au motif que l'opérateur lui ayant fourni une prestation de service contre facture sur laquelle figurent distinctement

la dépense et la TVA a été déclaré inactif par l'administration fiscale d'un État membre, cette déclaration d'inactivité étant publique et accessible sur Internet à tout assujetti dans cet État, lorsque ce refus du droit à déduction est systématique et définitif, ne permettant pas que soit apportée la preuve de l'absence de fraude ou de perte de recette fiscale.

Sur la demande de limiter dans le temps les effets de l'arrêt de la Cour

- 62 Le gouvernement roumain a demandé à la Cour, dans le cas où celle-ci estimerait que le droit de l'Union s'oppose à une loi telle que celle en cause dans l'affaire au principal, de limiter dans le temps les effets de l'arrêt à intervenir.
- 63 À l'appui de sa demande, ce gouvernement invoque, en premier lieu, sa bonne foi, résultant de doutes objectifs en ce qui concerne la portée de la jurisprudence de la Cour ainsi que de la suite qui a été donnée à une procédure « EU Pilot » portant sur la réglementation nationale en cause au principal, dans le cadre de laquelle, sur la base de la réponse des autorités roumaines, la Commission avait archivé le dossier, ce qui aurait conduit ces autorités à penser que cette réglementation était compatible avec le droit de l'Union. En second lieu, le gouvernement roumain met en avant les conséquences financières graves si, à la suite de l'arrêt de la Cour, la déduction de la TVA devait être accordée à l'ensemble des opérateurs ayant conclu des transactions avec des opérateurs déclarés inactifs depuis l'année 2007.
- 64 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'interprétation que cette dernière donne d'une règle de droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis la date de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (voir arrêts du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 58, ainsi que du 22 septembre 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C-110/15, EU:C:2016:717, point 59).
- 65 Ce n'est qu'à titre tout à fait exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique de l'Union, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Pour qu'une telle limitation puisse être décidée, il est nécessaire que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de troubles graves (voir arrêt du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 59, ainsi que du 22 septembre 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C-110/15, EU:C:2016:717, point 60).
- 66 Plus spécifiquement, la Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises, notamment lorsqu'il existait un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur le fondement de la réglementation considérée comme étant valablement en vigueur et qu'il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à adopter un comportement non conforme au droit de l'Union en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission (voir arrêt du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 60, ainsi que du 22 septembre 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C-110/15, EU:C:2016:717, point 61).

- 67 S'agissant des doutes mis en avant par le gouvernement roumain relatifs à l'interprétation du droit de l'Union, il convient de rappeler que le refus du droit à déduction de la TVA opposé à des assujettis constitue une exception à un principe fondamental du système commun de la TVA dont la légalité, selon une jurisprudence constante, n'est admise que dans des circonstances exceptionnelles.
- 68 La clôture par la Commission d'une procédure « EU Pilot » ne modifie pas cette analyse. En effet, la clôture d'une telle procédure informelle, qui n'est aucunement régie par les dispositions des traités, mais implique une coopération volontaire entre la Commission et les États membres, visant généralement à la fois à vérifier la correcte application du droit de l'Union et à résoudre à un stade précoce les questions que pose cette application, ne préjuge en rien de la faculté pour la Commission d'initier une procédure formelle de recours en manquement en vertu de l'article 258 TFUE. En tout état de cause, l'attitude de la Commission ne saurait en tant que telle fonder la confiance légitime d'un État membre quant à la conformité de sa réglementation nationale avec le droit de l'Union lorsque, comme dans la présente affaire, il ressort de la jurisprudence qu'il n'existe pas d'incertitude objective et importante en ce qui concerne la portée du droit de l'Union, en particulier des dispositions de la directive 2006/112.
- 69 Le critère relatif à la bonne foi des milieux intéressés n'étant pas rempli en ce qui concerne les autorités roumaines, il n'y a pas lieu de vérifier si celui relatif à la gravité des répercussions économiques l'est.
- 70 Il résulte des considérations qui précèdent qu'il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.

Sur les dépens

- 71 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 :

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, en vertu de laquelle le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée est refusé à un assujetti au motif que l'opérateur lui ayant fourni une prestation de service contre facture sur laquelle figurent distinctement la dépense et la taxe sur la valeur ajoutée a été déclaré inactif par l'administration fiscale d'un État membre, cette déclaration d'inactivité étant publique et accessible sur Internet à tout assujetti dans cet État, lorsque ce refus du droit à déduction est systématique et définitif, ne permettant pas que soit apportée la preuve de l'absence de fraude ou de perte de recette fiscale.

Signatures