



# Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M. NILS WAHL  
présentées le 22 mars 2018<sup>1</sup>

**Affaire C-648/16**

**Fortunata Silvia Fontana**  
**contre**  
**Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria**

[demande de décision préjudicielle formée par la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (commission fiscale provinciale de Reggio Calabria, Italie)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Suspicion de fraude fiscale – Études sectorielles – Détermination de la taxe due au moyen de méthodes inductives – Principe de proportionnalité – Principe de neutralité – Contrôle juridictionnel – Droits de la défense – Niveau de preuve »

1. Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>2</sup> et les principes régissant le système de la TVA s'opposent-ils à une législation nationale qui permet aux autorités de déterminer la taxe due par un contribuable, présumé avoir sous-déclaré la TVA, au moyen d'une méthode inductive fondée sur des études sectorielles, estimant les revenus probables de certaines catégories de contribuables ?
2. Telle est, en substance, la question que soulève l'affaire visée par le renvoi préjudiciel de la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (commission fiscale provinciale de Reggio Calabria, Italie) en l'espèce.

## **I. Le cadre juridique**

### ***A. Le droit de l'Union***

3. Le considérant 59 de la directive TVA dispose :

« 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. »

<sup>1</sup> Langue originale : l'anglais.

<sup>2</sup> JO 2006, L 347, p. 1 (ci-après la « directive TVA »).

4. L'article 73 de la directive TVA prévoit :

« 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, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

5. L'article 242 de la directive TVA indique :

« Tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale. »

6. L'article 244 de cette même directive prévoit que :

« Tout assujetti doit veiller à ce que soient stockées des copies des factures émises par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, ainsi que toutes les factures qu'il a reçues. »

7. Aux termes de l'article 250, paragraphe 1, de la directive TVA :

« Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. »

8. En vertu de l'article 273 de la directive TVA :

« 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.

[...] »

## **B. Le droit italien**

9. L'article 39 du decreto del Presidente della Repubblica (décret du président de la République) n° 600/1973<sup>3</sup>, du 29 septembre 1973, dispose :

« Concernant les revenus des personnes physiques exerçant une activité économique ou professionnelle indépendante, le bureau [des recettes] procède au redressement :

[...]

d) si les éléments indiqués dans la déclaration et ses annexes s'avèrent incomplets, faux ou inexacts au terme du contrôle des écritures comptables et des autres vérifications prévues à l'article 33, ou du contrôle du caractère complet, exact et véridique des enregistrements comptables en tenant compte des factures et des autres actes et documents relatifs à l'entreprise, ainsi que des données et des informations recueillies par le bureau [des recettes], conformément aux modalités prévues à

<sup>3</sup> GURI n° 268, du 16 octobre 1973.

l'article 32. L'existence d'activités non déclarées ou l'inexistence des déficits déclarés peut également être constatée sur la base de présomptions simples, pour autant qu'elles soient graves, précises et concordantes.

[...] »

10. L'article 54 du decreto del Presidente della Repubblica (décret du président de la République) n° 633/1972<sup>4</sup>, du 26 octobre 1972, prévoit en substance que le contrôle de la véracité des déclarations relatives à la TVA peut se réaliser par une révision formelle de la déclaration présentée ou de manière plus approfondie, soit sur la base des éléments et des données dont dispose l'administration fiscale, soit sur la base de ceux recueillis par l'administration en vertu de ses pouvoirs d'instruction.

11. L'article 62 bis du decreto-legge (décret-loi) n° 331/1993<sup>5</sup>, du 30 août 1993, prévoit :

« Les bureaux des recettes du ministère des Finances, après avoir entendu les associations professionnelles, commerciales et industrielles, élaborent [...] en ce qui concerne différents secteurs économiques, des études sectorielles spécifiques afin de rendre plus efficace l'action de recouvrement et de permettre une définition plus circonstanciée des coefficients de présomption visés à l'article 11 du décret-loi n° 69 du 2 mars 1989 [...]. À cette fin, ces bureaux déterminent les échantillons significatifs de contribuables appartenant aux mêmes secteurs nécessitant un contrôle afin de définir les éléments qui caractérisent l'activité exercée. Les études sectorielles sont approuvées par décrets du ministère des Finances [...]. Elles peuvent être révisées et sont valables aux fins du redressement fiscal à compter de la période d'imposition de 1995. »

12. L'article 62 sexies, paragraphe 3, du décret-loi n° 331/1993 (visé ci-dessus) est libellé comme suit :

« Les contrôles fiscaux prévus à l'article 39, paragraphe 1, sous d), du [décret du président de la République n° 600/1973] et à l'article 54 du [décret du président de la République n° 633/1972] peuvent également être fondés sur l'existence de graves divergences entre les revenus, les rétributions et les contreparties déclarés et ceux que les caractéristiques et conditions d'exercice de l'activité particulière exercée, ou les études sectorielles élaborées en vertu de l'article 62 bis du présent décret, permettent de déduire de manière fondée. »

13. L'article 10 de la legge (loi) n° 146/1998<sup>6</sup>, du 8 mai 1998, dispose comme suit :

« 1. Les contrôles fiscaux fondés sur les études sectorielles [...] visent les contribuables suivant les modalités prévues au présent article lorsque les revenus ou rétributions déclarés s'avèrent inférieurs aux revenus ou rétributions qui peuvent être déterminés sur la base desdites études.

[...]

3 bis. Dans les hypothèses visées au paragraphe 1, le [bureau], avant de notifier l'avis d'imposition, invite le contribuable à comparaître en vertu de l'article 5 du décret-loi n° 218 du 19 juin 1997.

3 ter. En cas de non-adéquation aux revenus ou rétributions déterminés sur le fondement des études sectorielles, les causes justifiant la non-adéquation des revenus ou rétributions déclarés à ceux qui découlent de l'application de ces études peuvent être attestées. Les causes justifiant une incohérence entre la déclaration et les indices économiques relevés par les études susmentionnées peuvent également être attestées. Une telle attestation est délivrée, à la demande des contribuables [...].

4 GURI n° 292, du 11 novembre 1972.

5 GURI n° 203, du 30 août 1993.

6 GURI n° 110, du 14 mai 1998.

5. Aux fins de la [TVA], on applique au montant des revenus ou rétributions plus élevés, déterminé sur le fondement desdites études sectorielles, compte tenu de l'existence d'opérations non imposables ou soumises à des régimes spéciaux, le taux moyen résultant du rapport entre l'impôt sur les opérations imposables et le chiffre d'affaires déclaré, déduction faite de l'impôt relatif aux livraisons de biens amortissables, et le chiffre d'affaires déclaré.

[...]

7. Une commission d'experts désignés par le ministre, compte tenu également des signalements effectués par les organisations économiques professionnelles et les ordres professionnels, est instituée par décret du ministère des Finances. Cette commission, avant approbation et publication de chaque étude sectorielle, émet un avis relatif à la capacité de ces études à représenter la réalité à laquelle elles se réfèrent. [...]

[...] ».

## **II. Les faits à l'origine du litige, la procédure au principal et la question préjudicielle**

14. M<sup>me</sup> Fortunata Silvia Fontana a fait l'objet d'une procédure de redressement fiscal relative à l'exercice 2010, notamment pour la TVA.

15. L'Agenzia delle Entrate (administration fiscale, Italie) a envoyé à la requérante, le 14 mai 2014, une invitation à comparaître devant elle, qui a abouti à l'ouverture d'une procédure contradictoire dans le cadre de laquelle M<sup>me</sup> Fontana a formulé des observations et a produit des documents destinés à réfuter les conclusions présumant que ses revenus étaient plus élevés que ceux déclarés. Toutefois, l'administration fiscale n'a pas considéré les arguments et les documents présentés comme étant convaincants et, le 24 décembre 2014, elle a adressé à M<sup>me</sup> Fontana un avis d'imposition pour l'année 2010 portant, entre autres, sur la TVA impayée.

16. Cette procédure de redressement fiscal résultait de l'application, à M<sup>me</sup> Fontana, d'une étude sectorielle relative à la catégorie des experts comptables et des conseillers fiscaux.

17. La requérante a saisi la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (commission fiscale provinciale de Reggio Calabria) aux fins de contester notamment le montant des arriérés de TVA qui lui était réclamé par l'administration fiscale. En particulier, la requérante a fait valoir que c'est à tort que l'administration fiscale a appliqué à sa situation l'étude sectorielle se rapportant aux experts comptables et aux conseillers fiscaux, et non celle relative aux conseillers en gestion du personnel, qu'elle considère comme sa principale activité. De plus, la requérante a soutenu que le montant de la TVA qui lui était réclamé par l'administration fiscale avait été simplement déterminé sur la base d'une étude sectorielle qui ne tenait pas compte des activités économiques qu'elle avait réellement effectuées.

18. Incertaine quant à l'interprétation correcte du droit de l'Union, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de soumettre la question préjudicielle suivante à l'appréciation de la Cour :

« Les articles 113 et 114 TFUE et la directive [TVA] font-ils obstacle à la réglementation nationale italienne figurant aux articles 62 sexies, paragraphe 3, et 62 bis du décret-loi n° 331/1993 [transformé en loi] n° 427 du 29 octobre 1993, en ce qu'elle autorise l'application de la TVA à un chiffre d'affaires global, établi par induction, eu égard au respect des obligations de déduction et de répercussion et, plus généralement, au principe de neutralité et de transfert de la taxe ? »

19. Des observations écrites ont été déposées par le gouvernement italien et par la Commission européenne. Ceux-ci ont également été entendus en leurs observations orales lors de l'audience du 18 janvier 2018.

### III. Analyse

20. Aux termes de sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions de la directive TVA et les principes qui régissent le système de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale, telle que celle en cause dans le litige au principal, qui permet aux autorités de déterminer la taxe due par un assujetti, présumé avoir sous-déclaré la TVA, par une méthode inductive fondée sur des études sectorielles qui estiment les revenus probables de certaines catégories de contribuables.

21. À ma connaissance, à ce jour, la Cour n'a jamais examiné la compatibilité d'une législation nationale comparable à celle en cause dans le litige au principal avec les règles et les principes régissant le système de la TVA. Malheureusement, bien que cette législation présente un certain nombre de caractéristiques spécifiques, la juridiction de renvoi ne fournit pas beaucoup d'explications concernant son éventuelle incompatibilité avec les règles et les principes du système de la TVA.

22. En tout état de cause, à la lecture de la décision de renvoi, il semble que les doutes de la juridiction de renvoi portent principalement sur une atteinte potentielle aux principes de proportionnalité et de neutralité fiscale, qui sous-tendent la directive TVA. En particulier, la juridiction de renvoi s'interroge quant à savoir si le régime dans lequel la TVA due par le contribuable n'est pas déterminée sur la base des différentes opérations qu'il réalise, mais calculée en fonction d'une estimation de son chiffre d'affaires global, ne pourrait pas avoir un effet négatif sur la faculté de ce même contribuable, d'une part, à déduire la TVA en amont et, d'autre part, à « transférer » la TVA en aval à ses clients. En particulier, la juridiction de renvoi souligne que l'assujetti reste contraint de supporter le montant intégral de la taxe considérée comme due par les autorités fiscales, y compris toute quote-part de la taxe qu'il aurait dû facturer à ses clients.

23. Dans ce contexte, compte tenu de la brièveté (évoquée ci-dessus) de la décision de renvoi et des observations assez peu détaillées du gouvernement italien, je concentrerai mon analyse sur ces questions spécifiques, en laissant de côté les autres éléments qui n'ont pas été expressément mis en évidence devant la Cour et qui, à ce titre, n'ont pas été expressément débattus par les parties.

24. Avant d'examiner ces problématiques, cependant, il me semble utile d'exposer brièvement le fonctionnement de la législation nationale en cause dans le litige au principal.

#### *A. Les études sectorielles*

25. Telles que je crois les comprendre, les études sectorielles visées dans le litige au principal sont élaborées et approuvées par le ministère italien des Finances, à la suite d'une consultation avec les organisations commerciales et professionnelles concernées.

26. Ces études sont fondées sur des analyses économiques, ainsi que des techniques statistiques et mathématiques ; elles sont utilisées afin de réaliser une estimation des revenus probables de certaines catégories de contribuables. On effectue cela en identifiant la capacité potentielle de ces catégories de contribuables à générer des recettes, à la lumière de facteurs internes et externes qui peuvent avoir une incidence sur cette capacité (comme le calendrier de l'activité concernée, la situation sur le marché, etc.). Plus concrètement, les études sectorielles sont élaborées à l'aide d'enquêtes portant, pour chacune des catégories, sur le rapport entre des variables comptables et structurelles, à la fois internes à l'entreprise concernée (processus de production, zone de ventes, etc.) et externes (tendances de la demande, niveaux des prix, concurrence). Ces études sectorielles tiennent également compte des caractéristiques de la zone territoriale dans laquelle les contribuables concernés sont actifs.

27. Les études sectorielles peuvent être utilisées par les contribuables comme point de référence, lorsque ceux-ci soumettent leur déclaration à l'administration fiscale, et sont également utilisées par cette dernière à des fins de vérification. L'étude sectorielle applicable à une situation donnée est celle qui est pertinente pour l'« activité prépondérante » du contribuable, à savoir l'activité qui a généré le montant le plus élevé de recettes pour ledit contribuable au cours de la période concernée.

## **B. Le cadre général**

28. Ayant illustré les traits principaux de la législation nationale en cause, il me semble utile de rappeler brièvement les dispositions pertinentes de droit de l'Union, ainsi que la jurisprudence de la Cour quant à ces dispositions. En effet, dans de nombreuses affaires, la Cour a déjà apporté des précisions quant à différents aspects du droit de la TVA qui revêtent de l'importance en l'espèce.

### *1. Le rôle des contribuables et la base d'imposition*

29. Premièrement, il convient de souligner que le principe de base du système de la TVA est le suivant : ce dernier vise à grever uniquement le consommateur final. Par conséquent, la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales *ne peut pas être supérieure* à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final et sur laquelle a été calculée la TVA qui pèse en définitive sur ce consommateur. En effet, les assujettis eux-mêmes ne sont pas grevés par la TVA. Lorsqu'ils interviennent dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition finale, les assujettis sont uniquement tenus de percevoir, à chaque étape de ce processus, la taxe pour le compte de l'administration fiscale, à laquelle ils la restituent<sup>7</sup>.

30. L'article 73 de la directive TVA prévoit que la base d'imposition comprend, pour les livraisons de biens et les prestations de services, 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<sup>8</sup>. Cette contrepartie constitue donc la valeur subjective, à savoir réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs<sup>9</sup>. Si l'administration fiscale percevait un montant supérieur à celui payé par le consommateur final, le principe de la neutralité de la TVA à l'égard des assujettis ne serait pas respecté<sup>10</sup>.

31. Afin de garantir la parfaite neutralité du mécanisme à l'égard des assujettis, la directive TVA prévoit un régime de déductions visant à exempter l'assujetti de toute charge induite de la TVA. Un élément de base du système de la TVA consiste en ce que, à chaque transaction, la TVA n'est exigible que déduction faite du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix des biens et des services<sup>11</sup>.

### *2. Les obligations des contribuables*

32. Deuxièmement, en vertu de l'article 242 de la directive TVA, tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale. L'article 244 de ladite directive prévoit aussi que tout assujetti doit veiller à ce que soient stockées des copies des factures émises et reçues par lui. En outre, au titre de l'article 250, paragraphe 1, de cette même directive, l'assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires aux fins de constater le montant de la taxe due à l'État.

<sup>7</sup> Voir, à cet égard, arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, points 19 et 22).

<sup>8</sup> Voir arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, point 31 et jurisprudence citée).

<sup>9</sup> Voir arrêt du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 33 et jurisprudence citée).

<sup>10</sup> Voir, à cet égard, arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, points 24 et 28).

<sup>11</sup> Voir, à cet égard, arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, point 23).

33. Ainsi que la Cour l'a affirmé de manière constante, il découle de l'article 2, de l'article 250, paragraphe 1, et de l'article 273 de la directive TVA, ainsi que de l'article 4, paragraphe 3, TUE, que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude. Le comportement frauduleux de l'assujetti, tel que la dissimulation de livraisons et de recettes, ne saurait faire obstacle à la perception de la TVA. Il appartient aux autorités des États membres d'agir afin de rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence de fraude fiscale<sup>12</sup>.

34. La Cour a également estimé que, en dehors des limites qu'elles fixent, les dispositions de l'article 273 de la directive TVA ne précisent ni les conditions ni les obligations que les États membres peuvent prévoir et qu'elles confèrent, dès lors, à ceux-ci une marge d'appréciation quant aux moyens visant à atteindre les objectifs évoqués ci-dessus. Cependant, les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter, en vertu dudit article 273, afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs (il s'agit de proportionnalité) et ne doivent pas remettre en cause la neutralité de la TVA<sup>13</sup>.

35. Les mêmes principes s'appliquent quant aux sanctions que les États membres peuvent imposer en cas de non-respect des obligations découlant de la législation relative à la TVA. En l'absence d'un régime de sanctions au sein de la directive TVA, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux. En particulier, ces sanctions ne peuvent contrevenir au principe de proportionnalité<sup>14</sup> ni remettre en cause la neutralité de la TVA<sup>15</sup>.

### *C. Les questions soulevées dans cette procédure*

36. C'est dans ce cadre que j'examinerai les questions que soulève la présente procédure. Toutefois, je me limiterai à analyser seulement si une législation nationale qui permet aux autorités fiscales de déterminer la taxe due par un contribuable, dont on présume qu'il a sous-déclaré la TVA, au moyen d'une méthode inductive fondée sur des études sectorielles est en soi contraire aux principes de proportionnalité et de neutralité fiscale.

37. En effet, en raison de la répartition des compétences entre la Cour et les juridictions nationales, c'est à ces dernières qu'il appartient de déterminer, à la lumière des indications fournies par la Cour, si la mise en œuvre concrète d'une telle législation dans un cas spécifique peut violer ces principes, eu égard à l'ensemble des circonstances de l'affaire au principal<sup>16</sup>.

#### *1. Le principe de proportionnalité*

38. S'agissant du principe de proportionnalité, j'expliquerai dans les développements qui suivent la raison pour laquelle je considère qu'un système tel que celui prévu par la législation nationale en cause ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire afin de garantir la perception de l'intégralité de la TVA due et d'éviter la fraude.

12 Arrêt du 5 octobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, points 41 et 42, ainsi que jurisprudence citée).

13 Arrêt du 5 octobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, points 43 et 44).

14 Arrêt du 19 juillet 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, point 44).

15 Arrêt du 20 juin 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, point 32).

16 Voir, à cet égard, arrêts du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 36), et du 5 octobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, point 46).

39. Pour commencer, il convient de rappeler qu'en cas de fraude fiscale, les autorités fiscales peuvent (et devraient, sans doute) ne pas tenir compte des déclarations de TVA inexactes qui ont été déposées par le contribuable et, le cas échéant, s'écarter des résultats des comptes tenus par ses soins. Les autorités fiscales doivent établir le montant de la TVA due par le contribuable, sur le fondement des opérations qu'il a effectivement réalisées, même si aucune facture n'a été émise et si les comptes ne comportent aucune trace de ces opérations.

40. Selon moi, en vue de lutter efficacement contre la fraude fiscale émanant de l'« économie souterraine », les autorités fiscales peuvent souvent avoir besoin d'utiliser des méthodes inductives ou d'avoir recours à un certain nombre de présomptions lorsqu'elles procèdent à l'estimation des résultats économiques de contribuables soupçonnés d'avoir commis des erreurs ou des malversations. Notamment lorsqu'il n'y a pas de traces documentaires permettant de reconstruire la réalité, il semble presque inévitable que, parfois, les autorités fiscales puissent considérer a priori comme établis des faits qui, compte tenu de toutes les circonstances pertinentes, paraissent être très probables.

41. Il n'y a, à mon sens, aucune raison pour que les autorités fiscales ne puissent pas, dans ce contexte, faire usage de données statistiques et économiques afin de produire des indices de référence réalistes et de détecter de possibles anomalies. Le choix d'un instrument tel que des études sectorielles afin d'identifier des contribuables qui *pourraient* avoir sous-déclaré la TVA et de déterminer les montants *potentiellement* dus semble, à ce titre, relever de la marge de manœuvre que la directive TVA confère aux États membres aux fins de garantir la perception de l'intégralité de la TVA due et d'éviter la fraude.

42. Cependant, il n'est guère nécessaire de souligner que les décisions finales de l'autorité fiscale concernant toute taxe restant due se doivent de refléter fidèlement la réalité des résultats économiques des contribuables. En d'autres termes, tout redressement établi par ladite administration doit, bien évidemment, être correct en soi. À cette fin, si une méthode inductive est utilisée pour estimer le chiffre d'affaires d'un contribuable, ladite méthode doit être en mesure de fournir des résultats fiables. Plus spécifiquement, si des études sectorielles sont utilisées aux fins d'établir certaines présomptions, ces mêmes études se doivent donc d'être exactes, fiables et à jour.

43. En effet, comme mentionné précédemment, indépendamment de toute sanction qui pourrait être légitimement imposée en cas de fraude, les autorités fiscales ne peuvent réclamer, à titre de TVA non déclarée, davantage que le montant que le contribuable a perçu (ou aurait dû percevoir) de ses clients. Les autorités fiscales ne peuvent confondre le recouvrement de la TVA impayée avec l'imposition de sanctions pour manquement aux règles de la TVA. Il s'agit là d'instruments distincts, revêtant une nature et des fonctions différentes<sup>17</sup>.

44. En conséquence, en l'absence de données précises relatives aux opérations imposables concernées, les États membres doivent avoir recours à des instruments procéduraux qui concilient la nécessité de permettre la détection de la TVA non déclarée et de faciliter son calcul, avec l'exigence selon laquelle les montants réclamés comme impayés doivent se rapprocher le plus possible (et ne pas aller au-delà) de ceux permis au titre de l'article 73 de la directive TVA<sup>18</sup>. Une telle position semble être confirmée par le considérant 59 de la directive TVA, qui reconnaît expressément la marge de manœuvre dont les États membres doivent bénéficier, dans certaines limites et conditions, afin d'adopter des mesures destinées à simplifier la perception de la taxe, ainsi qu'à éviter la fraude ou l'évasion fiscale.

<sup>17</sup> Voir, à cet égard, arrêts du 15 janvier 2009, K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11, points 18 et 19) ; du 19 juillet 2012, Rëdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, point 49), et du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 52).

<sup>18</sup> Voir, par analogie, arrêts du 10 juillet 2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, point 39), et du 5 octobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, point 48).

45. Dans ce contexte, une législation nationale qui permettrait aux autorités fiscales d'établir l'existence de TVA non déclarée et d'en fixer le montant seulement (ou principalement) sur la base de présomptions découlant de divergences entre le revenu déclaré par un contribuable et le revenu estimé sur la base d'une étude sectorielle ne me semble guère assurer un juste équilibre entre ces deux exigences. D'un côté, certes, un tel système simplifierait la tâche de l'administration fiscale, consistant à percevoir les taxes et à prévenir la fraude et l'évasion fiscale. D'un autre côté, cependant, il semble que ce système pourrait difficilement fournir une image fiable de la réalité économique dans chaque situation individuelle. À ce titre, ce système aboutirait, selon toute probabilité, à de fréquentes erreurs, souvent au détriment des contribuables. Un tel système irait donc au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir la perception de l'intégralité de la TVA due et pour éviter la fraude, ainsi que l'évasion fiscale.

46. Toutefois, à la lumière des éléments que comporte le dossier, il ne semble pas que tel soit le cas de la législation nationale en cause dans le litige au principal. Je vois deux raisons pour lesquelles, sous l'angle de la proportionnalité, cette législation ne semble pas problématique.

47. Premièrement, la législation nationale concernée (telle qu'elle a été interprétée par les juridictions italiennes) implique que les études sectorielles ne fournissent que des indices d'une possible anomalie dans les déclarations du contribuable. Ainsi, une divergence significative par rapport aux résultats de ces études n'aboutit pas automatiquement à la prise d'une décision défavorable par les autorités. Elle peut simplement donner lieu à l'ouverture d'une procédure contradictoire afin d'établir la situation économique réelle du contribuable. En conséquence, ce sont la révision et la « correction » de ces résultats à la lumière des éléments fournis par le contribuable qui permettent aux autorités fiscales d'établir si, dans un cas particulier, il y a eu fraude ou évasion fiscale et de quantifier la somme due. Il importe de noter que, selon la jurisprudence nationale, la participation du contribuable concerné à la procédure administrative (pour laquelle il doit se voir accorder un délai adéquat afin de préparer sa défense) constitue une formalité substantielle quant à la légalité de l'appréciation retenue par l'administration fiscale<sup>19</sup>.

48. Secondement, une divergence entre les données économiques qui ont été déclarées par un contribuable et celles qui pourraient découler de l'application d'une étude sectorielle ne donnent pas naissance à une présomption *légale*. En effet, l'application d'une étude sectorielle à une situation spécifique ne peut donner lieu qu'à une présomption *simple* (« *presunzione semplice* ») au sens de l'article 2729, paragraphe 1, du Codice Civile (code civil italien). Conformément à cette disposition, l'appréciation de telles présomptions est confiée à la « prudence du juge », qui ne doit les admettre que lorsqu'elles sont « graves, précises et concordantes ».

49. À ce titre, l'application d'une étude sectorielle à une situation spécifique n'aboutit pas à un renversement réel de la charge de la preuve : c'est toujours sur l'administration fiscale que pèse la charge de prouver, à suffisance de droit, toute violation prétendument commise par le contribuable. Cependant, pour le contribuable, l'application d'une étude sectorielle fait naître la charge de fournir des éléments de preuve : il doit produire des arguments et des documents à l'appui, de nature à expliquer la raison pour laquelle ses résultats diffèrent de ceux que l'on aurait normalement pu attendre d'une entreprise similaire. Selon ma compréhension, l'autorité fiscale doit tenir compte de ces éléments et, si elle n'est pas convaincue, elle se doit d'en expliquer les motifs dans son appréciation finale. En cas de litige subséquent, c'est en définitive au juge qu'il appartiendra d'apprécier librement les éléments produits par les deux parties, sans être lié par une quelconque présomption.

<sup>19</sup> Voir, en particulier, arrêts n° 26635, 26636, 26637 et 26638 du 18 décembre 2009 et n° 18184 du 29 juillet 2013, de la Corte suprema di cassazione, Sezioni Unite (Cour de cassation, chambres réunies, Italie).

50. Cela dit, il convient de garder à l'esprit que les dispositions nationales quant à la perception de la TVA non déclarée constituent la mise en œuvre des dispositions de la directive TVA et que, en tant que telles, elles se doivent d'être interprétées et appliquées conformément à la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »)<sup>20</sup>.

51. Selon moi, cet aspect est assez important en l'espèce. En effet, une législation telle que celle visée par le litige au principal accroît de manière non négligeable les pouvoirs de l'administration à l'égard des contribuables. S'agissant de contribuables spécifiques, l'administration a le droit de formuler certaines suppositions a priori, en ayant recours à des données statistiques et économiques qui ne portent pas sur ces contribuables. D'après moi, pour qu'un tel système soit proportionné, il est nécessaire que l'article 47 (intitulé « Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial ») et l'article 48 (intitulé « Présomption d'innocence et droits de la défense ») de la Charte soient strictement respectés.

52. Cela signifie que, premièrement, avant que les autorités fiscales n'adoptent une mesure qui fera grief à un contribuable, cette personne doit être mise en mesure de faire connaître utilement son point de vue au sujet des éléments sur lesquels les autorités entendent fonder leur décision. La personne concernée doit se voir accorder suffisamment de temps pour préparer sa défense<sup>21</sup>. Secondement, toute appréciation émanant des autorités fiscales doit être susceptible de recours devant une juridiction habilitée à contrôler toutes les questions de fait et de droit invoquées par ladite personne.

53. À cet égard, s'agissant de l'application de l'étude sectorielle, je crois qu'un contribuable doit, en particulier, être en mesure de contester à la fois l'exactitude intrinsèque de l'étude<sup>22</sup> et/ou sa pertinence aux fins de l'appréciation de sa situation spécifique (par exemple, en raison d'éléments pris ou non en compte dans l'étude, qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur les estimations ainsi générées).

54. À ce titre, le problème capital est, manifestement, de savoir quel est le niveau de preuve qu'un contribuable se doit d'atteindre aux fins de satisfaire à sa charge et de renverser la présomption simple découlant de l'application de l'étude. Selon moi, ce niveau doit être fonction des éléments réunis par l'administration fiscale à l'appui des résultats de l'étude : plus ces éléments seront nombreux et crédibles, plus élevé sera le niveau à atteindre par le contribuable pour satisfaire à son obligation, et vice versa.

55. Cependant, dans ce contexte, il convient de ne pas perdre de vue que toutes les entreprises sont non seulement soumises à des risques et à des incertitudes, mais qu'elles peuvent également être affectées par des événements largement fortuits. Chaque détérioration et chaque résultat négatif d'une entreprise ne peuvent pas être aisément prédits a priori ni expliqués de manière logique a posteriori (et encore moins prouvés à suffisance de droit dans le cadre d'une procédure judiciaire). Afin de renverser une présomption qui découle de l'application d'une étude sectorielle, un contribuable peut donc être contraint de prouver des faits négatifs (tels que l'absence ou encore un faible nombre d'opérations imposables au cours d'une période donnée), ce qui peut constituer un exercice plutôt difficile dans certaines circonstances. La juridiction nationale saisie du litige se doit donc de prendre en compte cet aspect lorsqu'elle évalue les arguments et les éléments de preuve avancés par un contribuable aux fins de contester une appréciation fondée, entre autres, sur une étude basée sur des données statistiques et économiques.

20 Voir, à cet égard, arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, point 27).

21 Voir, à cet égard, arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, points 30, 33 et 38, ainsi que jurisprudence citée).

22 Pour ce motif, je considère qu'il est indispensable qu'il y ait un degré maximal de transparence quant aux méthodologies suivies dans l'élaboration de l'étude et quant aux éléments et aux paramètres utilisés dans ladite étude.

56. Par conséquent, j'estime qu'une législation nationale, telle que celle en cause dans le litige au principal, ne porte pas intrinsèquement atteinte au principe de proportionnalité, à condition que son application soit conforme aux articles 47 et 48 de la Charte.

## *2. Le principe de neutralité fiscale*

57. S'agissant du principe de neutralité fiscale, je ne perçois pas de motifs de juger qu'une législation nationale telle que celle en cause dans le litige au principal porte intrinsèquement atteinte à ce principe, et ce essentiellement pour deux raisons.

58. D'une part, rien n'empêche un contribuable faisant l'objet d'un redressement fiscal fondé sur l'application d'une étude sectorielle de réclamer la déduction de toute TVA en amont pour laquelle il dispose d'éléments de preuve suffisants. En d'autres termes, je ne vois pas pour quelle raison la faculté de l'administration fiscale à établir, ainsi qu'à quantifier la TVA non déclarée au moyen, notamment, de présomptions découlant d'études sectorielles aurait un impact sur le droit à déduction dudit contribuable.

59. En tout état de cause, il ressort des principes évoqués ci-dessus que les autorités fiscales sont tenues de retenir une image fidèle de la situation économique du contribuable et, indépendamment de toute sanction susceptible d'être imposée, elles ne peuvent réclamer, à titre de taxe impayée, davantage que ce qui est réellement dû.

60. D'autre part, je ne suis pas davantage convaincu par l'argument du « transfert », soulevé dans la décision de renvoi. En cas de fraude ou d'évasion fiscale, la TVA impayée réclamée par l'administration fiscale constitue une fraction de la contrepartie réellement perçue par le contribuable dans le cadre de l'opération non déclarée, fraction qui correspond au taux de TVA applicable<sup>23</sup>.

61. En toute hypothèse, dans une situation telle que celle du litige au principal, un contribuable responsable de fraude fiscale ne pourrait se prévaloir du principe de neutralité, en comparant sa situation à celle d'un contribuable qui aurait dûment respecté ses obligations au titre des règles de l'Union et des règles nationales en matière de TVA. Ainsi que la Cour l'a affirmé dans l'arrêt *Maya Marinova*, les assujettis ayant commis une fraude fiscale consistant, notamment, à dissimuler des opérations taxables et des recettes y afférentes ne se trouvent pas dans une situation comparable à celle des assujettis qui respectent leurs obligations en matière de comptabilité, de déclaration et de paiement de la TVA. Dans ces circonstances, ce principe ne saurait être valablement invoqué par un assujetti qui a intentionnellement participé à une telle fraude et a mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA<sup>24</sup>.

62. En conséquence, je considère qu'un système tel que celui prévu par la législation nationale en cause ne porte pas davantage atteinte, en soi, au principe de neutralité fiscale.

<sup>23</sup> Voir article 73, article 78, sous a), et article 96 de la directive TVA.

<sup>24</sup> Arrêt du 5 octobre 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, point 49).

#### **IV. Conclusion**

63. À titre de conclusion, je propose à la Cour d'apporter la réponse suivante à la question préjudicielle posée par la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (commission fiscale provinciale de Reggio Calabria, Italie) :

Les principes de proportionnalité et de neutralité fiscale sous-tendant la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ne s'opposent pas à une législation nationale qui permet aux autorités de déterminer la taxe due par un contribuable, présumé avoir sous-déclaré la taxe sur la valeur ajoutée, au moyen d'une méthode inductive fondée sur des études sectorielles, estimant les revenus probables de certaines catégories de contribuables, pour autant que ladite législation soit appliquée conformément aux articles 47 et 48 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

C'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient d'établir si la mise en œuvre concrète de cette législation dans un cas particulier porte atteinte à ces principes, eu égard à toutes les circonstances de la procédure au principal.