



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 17 janvier 2019¹

Affaire C-712/17

**EN.SA. Srl
contre**

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[demande de décision préjudicielle formée par la Commissione tributaria regionale per la Lombardia (commission fiscale régionale de Lombardie, Italie)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Opérations fictives – Rejet de la déduction de la taxe versée en amont – Naissance d'une dette fiscale par établissement d'une facture – Sanction supplémentaire égale au montant de la déduction rejetée – Conformité au principe de neutralité – Conformité au principe de proportionnalité »

I. Introduction

1. La présente affaire concerne une nouvelle fois² le « caractère de sanction d'une taxe » dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). La Cour est assez sévère dans la lutte contre la fraude à la TVA : le rejet du droit à déduction (et de l'exonération de la taxe) ne s'envisage pas uniquement lorsqu'une fraude fiscale est commise par l'assujetti lui-même, mais également lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA³.

2. Cette sévérité (rejet de la déduction de la taxe versée en amont à tous les stades d'une chaîne d'opérations) est-elle également de mise lorsque toute fraude à la TVA est exclue mais que des avantages injustifiés d'une autre nature sont censés être tirés d'opérations fictives ? Les intéressés peuvent-ils alors être « sanctionnés » par le régime de la TVA, sans préjudice de sanctions pénales, en ce que chacun des participants à une chaîne d'opérations plus longue se voit rejeter la déduction de la taxe versée en amont et, dans le même temps, établir une dette fiscale majorée d'une amende administrative égale au montant de la déduction de la taxe versée en amont qui a été rejetée ?

¹ Langue originale : l'allemand.

² Sans prétendre à l'exhaustivité, voir arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446) ; du 21 juin 2012, Mahagében (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373) ; du 6 septembre 2012 (Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69) ; du 9 octobre 2014 (Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267) ; du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455) ; du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), et du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473).

³ Voir arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 56) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, point 54) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, point 39) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, point 27) ; du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 48), et du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; sur le problème qui en résulte de réparation exorbitante du préjudice subi voir conclusions que nous avons déjà présentées le 6 septembre 2018 dans l'affaire Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, points 39 et suivants).

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

3. La présente affaire a pour cadre juridique la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée⁴ (ci-après la « directive TVA »).

4. L'article 168, paragraphe 1, sous a), de cette directive, dispose :

« 1. 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 ;

[...] »

5. L'article 203 de la directive TVA énonce :

« La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. »

B. Le droit italien

6. Les dispositions de la directive TVA ont été transposées en droit italien dans plusieurs décrets du président de la République.

7. L'article 19 du decreto del Presidente della Repubblica n. 633, (décret du président de la République n° 633, ci-après le « décret n° 633/72 »), du 26 octobre 1972, dispose que « le montant de la taxe acquittée ou due par l'assujetti ou lui ayant été facturée en contrepartie du droit de la répercuter pour des biens et services importés ou achetés aux fins de l'exploitation de son entreprise ou de l'exercice de son art ou de sa profession est déductible du montant de la taxe relative aux opérations qu'il a effectuées ».

8. L'article 21, paragraphe 7, du décret n° 633/72 prévoit en revanche que « [s]i une facture est émise pour une opération inexistante ou si la facture et la taxe afférente à l'opération figurent pour des montants supérieurs à la réalité, la taxe est due pour la totalité du montant indiqué sur la facture ».

9. Au cas où une opération pour laquelle une facture a été émise et enregistrée disparaît en tout ou en partie, l'article 26 du décret n° 633/72 permet au fournisseur d'enregistrer et de déduire la TVA aux conditions et dans les délais qui y sont définis, tandis que l'acquéreur doit se retourner contre lui pour obtenir la restitution du montant acquitté.

10. L'article 6, paragraphe 6 (« violation des obligations en matière de documents comptables, enregistrement et individualisation des opérations assujetties à la TVA »), du decreto legislativo n. 471 (décret-loi n° 471), du 18 décembre 1997, permet à l'administration fiscale, selon les indications données par la juridiction de renvoi, d'infliger une sanction égale au montant de la taxe en amont non admise.

⁴ JO 2006, L 347, p. 1.

III. Le litige au principal

11. Le litige au principal se présente comme suit dans l'exposé qu'en a fait la juridiction de renvoi :
12. L'appelante dans la procédure au principal (EN.SA. Srl) commerce de l'électricité et vend du courant en dehors de la Piattaforma dei Conti Energia (PCE) sur la base de contrats à terme.
13. Au cours des exercices fiscaux 2009 et 2010, EN.SA. a vendu à ce titre de grandes quantités d'électricité à des sociétés du groupe « Green Network » et leur en a également racheté de manière « circulaire ». Les opérations ont été inscrites dans la comptabilité à leur juste montant. Les factures afférentes à ces opérations ont également été établies.
14. On ignore si EN.SA. fait partie du groupe « Green Network » ou est une entreprise indépendante. On ignore également si EN.SA. a racheté les mêmes quantités d'électricité dans un intervalle rapproché et au même prix. On ignore aussi en quoi est censé avoir consisté le but de l'achat et de la vente aux mêmes personnes. L'administration fiscale présume qu'il consistait à inscrire des montants importants dans la comptabilité des sociétés impliquées pour faciliter leur financement bancaire. EN.SA. le conteste néanmoins.
15. Il est cependant constant que la TVA afférente à ces opérations sur l'électricité, mentionnée sur les factures, a été acquittée en temps utile et de manière régulière et déduite à titre de taxe en amont par chaque destinataire de la livraison. Il est également constant que le Trésor n'en a éprouvé aucun préjudice sur le plan de la TVA. D'après les informations données par la juridiction de renvoi, tout risque de fraude dite « carrousel » est exclu. La question préjudicielle montre que la juridiction de renvoi considère cependant que les opérations en cause ici faites durant les exercices litigieux 2009 et 2010 sur l'électricité doivent être tenues pour inexistantes.
16. Statuant sur les opérations en amont (c'est-à-dire sur les achats d'électricité par EN.SA.), l'administration fiscale a dénié à EN.SA. la déduction de la taxe en amont pour ces opérations inexistantes. En ce qui concerne les opérations inexistantes en aval (c'est-à-dire les ventes d'électricité par EN.SA.), elle a établi une dette fiscale dès lors que la TVA était mentionnée distinctement sur les factures d'EN.SA. Au bout du compte, elle a arrêté une dette fiscale (majoration de la TVA, intérêts et sanctions) de 47 618 491,00 euros pour l'exercice 2009 et de 22 001 078,00 euros pour l'exercice 2010.
17. EN.SA. a formé contre cette décision un recours qui a été rejeté par la Commissione tributaria provinciale di Milano (commission fiscale provinciale de Milan, Italie). La juridiction de renvoi doit statuer sur l'appel interjeté par EN.SA.

IV. La demande de décision préjudicielle et la procédure devant la Cour

18. Par décision du 9 octobre 2017, parvenue à la Cour le 20 décembre 2017, la Commissione tributaria regionale per la Lombardia (commission fiscale régionale de Lombardie, Italie) a saisi la Cour de la question préjudicielle suivante en vertu de l'article 267 TFUE :

« Dans une situation où des opérations considérées comme fictives n'ont pas causé de préjudice au Trésor public et n'ont procuré aucun avantage fiscal au contribuable, le droit national, à savoir l'application des articles 19 (sur la déduction) et 21, paragraphe 7 (facturation des opérations), du [décret n° 633/72], et de l'article 6, paragraphe 6, du [décret-loi n° 471], est-il conforme aux principes du droit de l'Union en matière de taxe sur la valeur ajoutée, tels que dégagés par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, dès lors que la mise en œuvre simultanée de ces dispositions de droit interne détermine :

- a) la non-déductibilité en cascade de la taxe ayant grevé l'acquisition par le cessionnaire et ce pour chacune des opérations litigieuses qui font intervenir le même sujet et ont la même base d'imposition ;
- b) l'application de la taxe et son paiement par le cédant (et l'exclusion de la répétition de l'indu) pour les opérations de cession correspondantes et parallèles, également considérées comme fictives ;
- c) l'application d'une amende d'un montant égal à celui de la taxe considérée comme non déductible ? »

19. Dans la procédure devant la Cour, la République italienne et la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

V. Appréciation

A. Observations préalables sur les faits et sur la question préjudicielle

20. Au vu de l'énoncé concret de la question préjudicielle, il convient de répondre à la question posée en considérant que les opérations en cause sur l'électricité sont des opérations inexistantes (fictives) qui n'ont pas eu lieu comme telles.

21. Les faits exposés n'excluent cependant pas nécessairement qu'il y ait des opérations existantes (véritables). Les opérations sur l'électricité entre les opérateurs du secteur de l'électricité ne requièrent pas de mode particulier de transfert dès lors qu'elles ne comportent jamais de remise physique de l'électricité mais consistent simplement à acheter et à vendre (en principe par voie électronique) des droits de prélever de l'électricité. Si juridiquement ces droits de prélèvement étaient réellement transférés, la seule circonstance que ces opérations puissent uniquement servir à gonfler artificiellement le bilan ne permet pas de conclure nécessairement à l'inexistence d'opérations⁵. On pourrait également considérer que cette finalité suppose précisément des opérations effectivement réalisées. Dans la mesure où les coûts d'une transaction dans le commerce (électronique) de l'énergie sont plutôt marginaux, il n'y a en effet aucune raison de substituer des opérations fictives à des opérations réelles.

⁵ Même la criminalisation de ces agissements ne conduirait pas à elle seule à rendre l'opération non imposable, en ce sens expressément : arrêts du 29 juin 2000, *Salumets e.a.* (C-455/98, EU:C:2000:352, point 19) ; du 12 janvier 2006 (*Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, EU:C:2006:16, point 49), et du 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling* (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 50).

22. Il appartiendra dès lors à la juridiction de renvoi de vérifier précisément si les opérations n'existent tout de même pas véritablement. Le cas échéant, elles poseraient alors le problème de la possibilité de rejeter la déduction de la taxe versée en amont en cas de comportement frauduleux mais conforme au régime de la TVA, sur lequel la Cour n'est cependant pas appelée à se prononcer ici.

B. Appréciation juridique

23. La question préjudicielle comporte en revanche trois autres volets que nous examinerons séparément. Premièrement, la juridiction de renvoi souhaite savoir en substance s'il ressort de l'article 168 de la directive TVA que, dans une chaîne de prestation comportant des opérations inexistantes, la déduction de la taxe versée en amont peut être rejetée à chaque stade de la chaîne (point 1). Deuxièmement, la juridiction de renvoi souhaite savoir en substance s'il ressort de l'article 203 de la directive TVA que les reventes inexistantes donnent néanmoins lieu au prélèvement d'une taxe (et que la restitution de montants payés sans fondement est exclue dans ce cas) (point 2). Troisièmement, la juridiction de renvoi souhaite savoir en substance si, dans un tel cas, la sanction supplémentaire, égale au montant de la taxe non déductible, est proportionnée (point 3).

1. Le rejet de la déduction de la taxe versée en amont pour des opérations inexistantes

24. L'article 168 de la directive TVA ne permet à l'assujetti de déduire la taxe qu'à certaines conditions. L'assujetti doit d'une part accomplir lui-même des opérations taxées et d'autre part il ne peut déduire que la TVA due ou acquittée pour des biens qui lui ont été livrés par un autre assujetti. Aux termes de l'article 15, paragraphe 1, de la directive TVA, l'électricité est assimilée à un bien corporel.

25. La déduction de la taxe versée en amont suppose ainsi une livraison effective de l'électricité⁶. Il s'ensuit que la déduction de la taxe n'est pas envisageable en l'absence de réalisation effective de la livraison⁷.

26. Ainsi que la Commission et la République italienne le soutiennent, il est sans incidence que le prétendu auteur de la prestation fictive reste redevable de la taxe au titre de l'article 203 de la directive TVA dès lors qu'il a établi une facture qui mentionne distinctement une TVA pour la livraison fictive. La Cour a en effet déjà précisé à plusieurs reprises que l'exercice du droit à déduction ne s'étend pas à une taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur une facture⁸.

27. On en conclura qu'EN.SA. n'a pas de droit à déduction lorsque aucune livraison ne lui a été faite. Cette conclusion reste entière lorsque plusieurs livraisons fictives se succèdent dans une chaîne de prestation plus longue. L'article 168 de la directive TVA ne fait pas de distinction entre une livraison sans suite et une succession de livraisons en cascade ou en cercle.

28. À défaut de droit à déduction de la taxe versée en amont, la question d'un rejet de la déduction de la taxe pour comportement frauduleux ne se pose dès lors pas ici.

⁶ Arrêts du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, point 36) ; du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, point 31) ; du 26 mai 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, points 24 et 25) ; du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, point 34), et du 27 juin 2018 (SGI et Valériane, C-459/17 et C-460/17, EU:C:2018:501, point 35).

⁷ En ce sens expressément : arrêt du 27 juin 2018, SGI et Valériane (C-459/17 et C-460/17, EU:C:2018:501, point 36).

⁸ Arrêts du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 19) ; du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, point 23) ; du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, point 34), et du 27 juin 2018, SGI et Valériane (C-459/17 et C-460/17, EU:C:2018:501, point 37).

2. Obligation de verser la taxe en raison de l'émission d'une facture

29. Il convient d'examiner ensuite si, en dépit d'une livraison fictive à l'entrée, qui n'ouvre pas de droit à déduction, une TVA peut être établie à la sortie pour la livraison fictive. Dans une chaîne de livraison plus longue, cela générerait de très grosses recettes fiscales pour l'État concerné alors que la condition d'application du régime de la TVA (article 2, paragraphe 1, livraison ou prestation effectuée par un assujetti à titre onéreux) n'est pas remplie.

a) Dette fiscale de l'émetteur de la facture couvrant des opérations fictives

30. La réponse à cette question se trouve aux articles 193 et 203 de la directive TVA. L'article 193 de la directive TVA prévoit que la TVA est tout d'abord due par l'assujetti effectuant une livraison de biens imposable. D'après les indications données par la juridiction de renvoi, il n'y a pas de livraison en l'espèce. L'article 203 de la directive TVA ajoute que la TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. C'est ce cas de figure que l'on rencontre dans le cas d'EN.SA.

1) Sens et finalité de l'article 203 de la directive TVA

31. L'article 203 de la directive TVA vise à obvier au risque de perte de recettes fiscales que fait courir le destinataire d'une facture qui fait jouer un droit à déduction injustifié au titre de cette facture⁹. La présente affaire en est une illustration.

32. L'exercice du droit à déduction est certes limité aux seules taxes correspondant à une opération soumise à la TVA¹⁰. Les recettes fiscales sont néanmoins compromises tant que le destinataire d'une facture mentionnant la TVA de manière irrégulière, peut encore se servir de celle-ci pour exercer le droit à déduction visé à l'article 168 de la directive TVA¹¹. Il n'est en effet pas exclu que l'administration fiscale ne puisse pas déterminer en temps utile que des motifs juridiques de fond s'opposent à l'exercice du droit à déduction existant sur le papier.

33. L'article 203 de la directive TVA vise ainsi à faire coïncider la déduction exercée par le *destinataire* de la facture et la dette fiscale de l'*émetteur* de la facture à l'instar de ce qui se passerait normalement aussi dans une véritable livraison entre le fournisseur et le bénéficiaire de la prestation. Les termes de l'article 203 de la directive TVA ne requièrent pas à cet égard que le destinataire de la facture exerce effectivement un droit à déduction.

34. En conclusion, l'émetteur de la facture répond dès lors en dehors de toute faute (c'est-à-dire objectivement) du risque que le destinataire de la facture puisse déduire la taxe de manière injustifiée au titre de cette facture (irrégulière). Il s'agit d'une responsabilité objective de l'émetteur de la facture. Elle ne joue pas seulement en cas d'erreur sur le juste taux de la taxe (la facture mentionne le taux normal au lieu du taux réduit) mais en particulier aussi dans la facturation d'opérations fictives.

2) Pas d'application en cas de facturation d'une livraison fictive ?

35. La Cour a néanmoins jugé que, lorsque des prestations ne sont pas soumises à la TVA, le montant qui a été mentionné par erreur en tant que TVA sur une facture ne peut pas être qualifié de TVA¹².

⁹ Arrêts du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 50) ; du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, points 28 et suivants, citant l'arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, points 57 et 61), et du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, points 35 et 36).

¹⁰ Arrêt du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 13).

¹¹ En ce sens expressément arrêts du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, points 28 et suivants, citant l'arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, point 57).

¹² Arrêt du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 53).

36. L'enseignement logique de cette jurisprudence voudrait que, en l'espèce, la facturation d'opérations fictives ne puisse pas avoir les effets juridiques voulus par l'article 203 de la directive TVA dès lors que celles-ci ne sont pas non plus soumises à la TVA (voir points 24 et suivants des présentes conclusions). L'article 203 de la directive TVA ne trouverait ainsi à s'appliquer que lorsqu'une TVA trop élevée a été mentionnée pour une livraison ou pour une prestation (véritable). Ni les termes de la disposition ni son sens et sa finalité visant à établir une responsabilité objective ne sont susceptibles d'apporter une restriction de cet ordre.

37. De surcroît, dans le même arrêt et dans un arrêt ultérieur¹³, la Cour a rappelé que la sixième directive 77/388/CEE¹⁴ (ci-après la « sixième directive ») ne prévoit pas expressément le cas où la TVA est mentionnée par erreur sur une facture, alors qu'elle n'est pas due. Dans ces arrêts, il s'agissait en définitive également de la régularisation de factures non prévues en réalité par l'article 203 de la directive TVA¹⁵. De plus, ces arrêts ne concernaient pas la facturation délibérée d'opérations fictives mais des erreurs sur la qualité d'assujetti et sur le lieu des opérations.

38. Dans une autre affaire, la Cour a en particulier confirmé que l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive (correspondant à l'article 203 de la directive TVA) vise également les factures pro forma (c'est-à-dire des factures relatives à des opérations fictives)¹⁶.

39. L'idée enfin n'est pas de rendre (objectivement) responsable du risque de perte de recettes fiscales le seul émetteur de la facture qui se trompe de taux ou qui mentionne délibérément une TVA pour une opération exonérée et non celui qui facture délibérément des opérations fictives. Dans les deux cas, le risque de perte de recettes fiscales que fait courir une déduction injustifiée de la taxe par le destinataire de la facture est le même¹⁷. Tant la Commission que la République italienne considèrent dès lors que l'article 203 de la directive TVA a vocation à s'appliquer en l'espèce.

40. L'article 203 de la directive TVA vise dès lors précisément aussi le présent cas de figure où une TVA est délibérément mentionnée dans une facture alors qu'elle n'est pas due en l'absence d'opérations. EN.SA. est de ce fait en principe redevable de la TVA qu'elle a mentionnée dans les factures relatives aux opérations fictives.

b) Rectification de la dette fiscale née au titre de l'article 203 de la directive TVA

41. Il reste à examiner si cette dette fiscale doit en tout cas pouvoir être rectifiée en l'absence de risque effectif de perte de recettes fiscales. Cette question se pose en particulier parce que, dans sa question, la juridiction de renvoi laisse entendre que le remboursement d'une TVA indument versée (répétition de l'indu) est exclu.

13 Arrêts du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 49), et du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 35).

14 Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

15 Dans le même sens, à juste titre : arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 48), « la sixième directive ne prévoit aucune disposition relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indument facturée ».

16 Arrêt du 15 octobre 2002, Commission/Allemagne (C-427/98, EU:C:2002:581, point 41).

17 En ce sens, également, arrêt du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, point 42) ; en substance, la TVA mentionnée sur une facture est due au titre de l'article 203 de la directive TVA indépendamment de l'existence effective d'une opération imposable.

42. La Cour a néanmoins déjà décidé à cet égard que la sixième directive (tout comme la directive TVA actuellement en vigueur) ne prévoit aucune disposition relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment facturée¹⁸. Aussi longtemps que cette lacune n'aura pas été comblée par le législateur de l'Union, il appartient aux États membres d'y apporter une solution¹⁹.

1) *Obligation d'aménager une possibilité de rectification*

43. À cet égard, pour assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la possibilité de rectifier toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa *bonne foi*²⁰.

44. De surcroît, le principe de neutralité de la TVA exige que la taxe indûment facturée puisse être corrigée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi ou lorsque celui-ci a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales *sans* qu'une telle régularisation puisse être subordonnée par les États membres à la bonne foi de l'émetteur de ladite facture²¹. Cette régularisation ne saurait en outre dépendre du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale²².

45. Par ailleurs, les mesures que les États membres adoptent 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. Ces mesures ne peuvent, dès lors, être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA²³. Cela vaut en particulier pour une responsabilité objective (voir points 34 et 35 des présentes conclusions).

46. Si le remboursement de la TVA devient impossible ou excessivement difficile en raison des conditions imposées pour exercer le droit de l'obtenir, lesdits principes peuvent impliquer pour les États membres l'obligation d'introduire des instruments et des règles procédurales permettant à l'assujetti de réclamer le remboursement de la taxe indûment facturée²⁴.

47. Selon la juridiction de renvoi, il n'y a aucun risque de perte de recettes fiscales. Cela tient au fait que la TVA due a été régulièrement acquittée par les sociétés impliquées et que, compte tenu de la convergence entre la TVA en aval et la taxe en amont, l'État italien n'a versé aucune TVA à l'une des parties sans avoir pu préalablement percevoir le montant. C'est en cela que l'objectif de garantir la préservation de la convergence entre la déduction de la taxe versée en amont et la dette fiscale (voir points 32 et suivants des présentes conclusions) n'est pas compromis ici.

18 En termes exprès arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 48), cité dans les arrêts du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 35), et du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 49), indiquant que la sixième directive ne prévoit pas expressément le cas où la TVA est mentionnée par erreur sur une facture, alors qu'elle n'est pas due.

19 Arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 49) ; du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 49), et du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 35).

20 Arrêts du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 18), et du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 36).

21 Arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 58) ; du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 50) ; du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 37), et du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, point 37).

22 Arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 68), et du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 38).

23 Arrêt du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 39). Voir de manière analogue arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 59 et jurisprudence citée).

24 Arrêt du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 40). Voir, de manière analogue et en ce sens, arrêt du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, point 41).

48. Il ressort au reste des circonstances de l'affaire et de la question préjudicielle que l'administration fiscale connaît l'ensemble des parties et a rejeté toutes les déductions de taxe injustifiées. C'est à ce titre également qu'il n'y a pas de risque de perte de recettes fiscales. Si la facturation d'opérations fictives ne génère pas de risque de perte de recettes fiscales, cette taxe établie au titre de l'article 203 de la directive TVA doit alors pouvoir être rectifiée même si EN.SA. n'a pas agi de bonne foi à l'égard des opérations fictives.

2) Le moment de la rectification

49. Le moment qui s'impose pour la rectification est celui auquel l'absence de risque de perte de recettes fiscales ne fait plus aucun doute. En l'occurrence, ce pourrait être par exemple le moment auquel l'administration fiscale sait que le destinataire de la facture n'a pas droit à la déduction de la taxe versée en amont et rejette avec succès sa déduction de la taxe.

50. Compte tenu de l'absence de bonne foi²⁵ du groupe « Green Network » concerné ici, il n'y a pas lieu de rechercher si la rectification de la dette fiscale née au titre de l'article 203 de la directive TVA est conditionnée par le remboursement du montant au destinataire de la facture lorsque celui-ci a considéré de bonne foi qu'il pouvait déduire la taxe versée en amont.

3) Conclusion

51. En conclusion, le droit de l'Union (et en particulier les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA) requiert de pouvoir rectifier une dette de TVA née au titre de l'article 203 de la directive TVA qui la conçoit comme une responsabilité objective, au moment où tout risque de perte de recettes fiscales est exclu.

52. Ainsi que la Cour l'a néanmoins déjà jugé, le droit de l'Union n'empêche pas les États membres de qualifier l'établissement de factures fictives (pour des opérations fictives), mentionnant indûment une TVA, d'infraction pénale et d'infliger, le cas échéant, les amendes prévues²⁶.

3. Proportionnalité d'une sanction égale à 100 % de la déduction pratiquée à tort

53. Pour terminer, il convient de répondre à la question posée dans la troisième partie de la demande de décision préjudicielle demandant si, dans un cas comme celui-ci, une sanction supplémentaire égale à 100 % de la déduction pratiquée à tort est proportionnée.

54. En l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent, en effet, 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, et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité²⁷.

²⁵ Si l'on considère qu'il y a des opérations fictives dans le groupe d'entreprises, la bonne foi est en principe exclue dans le groupe.

²⁶ Voir, en ce sens, arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 62).

²⁷ Arrêt du 26 avril 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, point 59) ; voir en ce sens, notamment, arrêts du 7 décembre 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, point 20), et du 6 février 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, point 50).

55. De telles sanctions ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude. Afin d'apprécier si une telle sanction est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à pénaliser, ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci²⁸.

56. En ce qui concerne la faculté des États membres d'infliger des sanctions financières dans le régime de la TVA, la Cour a déjà rendu plusieurs arrêts desquels il ressort que les sanctions sont certes admises. Elles ne peuvent cependant pas aboutir à contourner les principes de la TVA et, en particulier, à remettre en cause la neutralité de la TVA²⁹.

57. En l'espèce, la sanction égale à 100 % de la déduction pratiquée à tort rend finalement vaine la possibilité qui doit être donnée de rectifier la dette fiscale née au titre de l'article 203 de la directive TVA. En effet, même si la dette fiscale née de l'article 203 de la directive TVA est rectifiée pour absence de risque de perte de recettes fiscales, un montant comparable reste dû. Dans la mesure où le prix de vente et le prix d'achat sont identiques, un montant identique reste ainsi dû.

58. La Cour a déjà jugé qu'une sanction s'élevant à 50 % du montant de la taxe, alors que le comportement n'a causé à l'administration fiscale aucune perte de recettes et ne présente aucun indice de fraude, apparaît comme étant disproportionnée, ce qu'il revient néanmoins à la juridiction de renvoi de vérifier³⁰. Cela vaut a fortiori pour une sanction s'élevant à 100 % du montant de la taxe dans un cas où tout préjudice du Trésor ou fraude fiscale sont exclus³¹.

59. De surcroît, ainsi que la Cour l'a déjà jugé dans une autre affaire³², d'autres mesures, moins sévères, peuvent être envisagées. C'est ainsi que, en l'espèce, on peut songer à infliger une amende ou une sanction financière qui soit adéquatement en rapport avec la gravité de l'infraction et avec la gravité du préjudice. En l'espèce, d'après la réglementation en cause dans la procédure au principal, la sanction s'applique sans considération des circonstances concrètes et du risque c'est-à-dire du préjudice concret pour les recettes de TVA. Ainsi que la Commission le relève à juste titre, cela va néanmoins au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude (voir sur ces objectifs les seuls articles 273 et 131 de la directive TVA).

60. C'est pour la même raison que la sanction en cause ne peut pas être considérée comme étant proportionnée au regard des factures irrégulièrement émises (sur la possibilité de donner une qualification pénale, voir point 53 des présentes conclusions), et elle peut d'autant moins l'être qu'elle ne se réfère pas au montant de la dette fiscale qui y est mentionnée ni à un risque mais à la déduction de la taxe qui avait été pratiquée à tort auparavant.

61. On doit considérer en plus que la déduction pratiquée à tort de la taxe versée en amont (au titre des livraisons fictives en amont) correspond à la TVA en aval acquittée également à tort pour les livraisons fictives en aval. Les deux « paiements » se rapportent au même objet de livraison et ne peuvent pas être considérés isolément à ce seul titre. Les deux ont été faits à tort et doivent dès lors être reversés.

28 Arrêt du 26 avril 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, point 60) ; voir, en ce sens, arrêts du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 65 à 67), et du 20 juin 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, point 38).

29 Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, point 41) ; voir, en ce sens, arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 62).

30 Arrêt du 26 avril 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, points 65 et 66).

31 De manière analogue, même si c'est dans un autre contexte, arrêt du 17 juillet 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, point 47).

32 Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, point 42) ; voir, en ce sens, arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 63).

62. Ainsi que l'économie de la directive TVA le montre en plus clairement (voir article 206 de la directive TVA), la dette fiscale de l'assujetti est toujours constituée de la taxe due pour les prestations en à la sortie diminuée de la taxe en amont déductible afférente aux prestations à l'entrée du même exercice d'imposition. Cette idée devrait également être prise en compte pour apprécier l'adéquation d'une sanction pour opérations fictives.

63. La compensation des deux créances donne ici un solde pour EN.SA. (et de ce fait un préjudice fiscal pour l'Italie) de 0 euro si le prix d'achat et le prix de vente étaient identiques ce que les développements de la juridiction de renvoi indiquent. L'imposition d'une amende d'un montant égal à 100 % de la déduction de la taxe en amont pratiquée à charge de l'État italien, sans considération du montant de la TVA acquittée en faveur de l'État italien est disproportionnée quand on sait que les deux créances se rapprochent dans leur substance.

64. Il reste loisible à l'Italie d'assortir d'intérêts adéquats la dette fiscale née au titre de l'article 203 de la directive TVA (responsabilité objective) jusqu'à sa rectification et, ainsi que nous l'avons déjà exposé plus haut, de réprimer pénalement aussi l'émission de factures pour des opérations fictives.

VI. Conclusion

65. Nous proposons à la Cour de répondre à la question de la Commissione tributaria regionale per la Lombardia (commission fiscale régionale de Lombardie, Italie) comme suit :

Les articles 168 et 203 de 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, dans des opérations fictives, à la naissance d'une dette fiscale du fait de l'établissement d'une facture et, dans le même temps, au rejet de la déduction de la taxe versée en amont (même à plusieurs reprises dans une chaîne circulaire de prestation). Cela suppose que la dette fiscale née au titre de l'article 203 de la directive TVA puisse être rectifiée dès que le risque de perte de recette fiscale est exclu. Dans un tel cas, une sanction peut être infligée pour établissement d'une facture irrégulière mais la sanction égale au strict montant de la taxe non déductible afférente aux prestations fictives à l'entrée est disproportionnée dans la mesure où une TVA correspondante a été acquittée pour les prestations fictives à la sortie et qu'il n'y avait dès lors pas de risque de perte de recette fiscale.