



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. GERARD HOGAN
présentées le 4 mars 2021¹

Affaire C-521/19

CB

contre

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Cour supérieure de justice de Galice, Espagne)]

« Renvoi préjudiciel – Directive 2006/112/CE – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Recours administratif à caractère économique contre des liquidations et sanctions imposées au titre de l'impôt sur le revenu – Opérations soumises à la TVA non facturées – Base d'imposition – Inclusion dans le prix convenu par les parties »

I. Introduction

1. Quelles mesures, le cas échéant, l'administration fiscale doit-elle adopter lorsqu'elle découvre que certains assujettis (c'est-à-dire des parties à une opération qui ne sont pas des consommateurs finaux) ont frauduleusement dissimulé une opération ? Le raisonnement de l'arrêt antérieur de la Cour du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722) peut-il être considéré comme fournissant des instructions satisfaisantes à cet effet ? Ce sont là des questions qui se posent dans la présente demande de décision préjudicielle, déférée dans le cadre d'une procédure devant le Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Cour supérieure de justice de Galice, Espagne) opposant une personne physique, CB, au Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (tribunal économique administratif régional de Galice, Espagne).

2. Avant de se concentrer sur les faits, il convient de définir le cadre juridique pertinent.

¹ Langue originale : l'anglais.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

3. Conformément aux considérants 25, 26 et 39 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée² :

« (25) La base d'imposition devrait faire l'objet d'une harmonisation afin que l'application de la TVA aux opérations imposables conduise à des résultats comparables dans tous les États membres.

(26) Pour garantir que le recours à des parties liées aux fins de bénéficier d'avantages fiscaux n'engendre pas de pertes de recettes fiscales, il devrait être possible pour les États membres, dans des circonstances spécifiques limitées, d'intervenir sur la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services ainsi que des acquisitions intracommunautaires de biens.

[...]

(39) Le régime des déductions devrait être harmonisé dans la mesure où il a une incidence sur le niveau réel de perception et où le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres. »

4. L'article 1^{er} de la directive 2006/112 dispose :

« 1. La présente directive établit le système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2. Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

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.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus. »

5. L'article 72 de la directive 2006/112, qui relève du titre VII, intitulé « Base d'imposition », énonce :

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

² JO 2006, L 347, p. 1.

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

- 1) lorsqu'il s'agit de biens, un montant qui n'est pas inférieur au prix d'achat des objets ou d'objets comparables ou, à défaut de prix d'achat, au prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations ;
- 2) lorsqu'il s'agit de services, un montant qui n'est pas inférieur aux dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services. »

6. L'article 73 de la directive 2006/112 dispose :

« 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. »

7. L'article 74 de la directive 2006/112 prévoit :

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

8. L'article 77 de la directive 2006/112 dispose :

« Pour les prestations de services effectuées par un assujetti pour les besoins de son entreprise visées à l'article 27, la base d'imposition est constituée par la valeur normale de l'opération en question. »

9. L'article 78 de la directive 2006/112 énonce :

« Sont à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants :

- a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même ;
- b) les frais accessoires, tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acquéreur ou au preneur.

Aux fins du premier alinéa, point b), les États membres peuvent considérer comme frais accessoires ceux faisant l'objet d'une convention séparée. »

10. L'article 273 de la directive 2006/112 dispose :

« 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.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

B. Le droit espagnol

11. L'article 78 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (loi 37/1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée)³, du 28 décembre 1992 (ci-après la « loi 37/1992 »), est intitulé « Base d'imposition. Règle générale » et dispose à son paragraphe 1 :

« La base d'imposition de la taxe est constituée par le montant total de la contrepartie des opérations soumises à la taxe qui provient du destinataire ou de tiers. »

12. L'article 88 de la loi 37/1992, intitulé « Répercussion de la taxe », dispose :

« 1. Les assujettis doivent répercuter intégralement le montant de la taxe sur la personne pour laquelle ils réalisent l'opération taxée, cette dernière étant tenue de la supporter à condition que la répercussion soit conforme aux dispositions de la présente loi, quelles que soient les stipulations existant entre eux.

Pour les livraisons de biens et les prestations de services soumises à la taxe et n'en étant pas exonérées dont les destinataires sont des entités publiques, il est toujours considéré que, lorsqu'ils ont formulé leurs propositions économiques, y compris verbales, les assujettis y ont inclus la taxe sur la valeur ajoutée, qui doit toutefois être répercutée en tant que poste distinct, le cas échéant, dans les documents présentés aux fins de paiement, la consignation de la taxe répercutée n'entraînant pas l'augmentation du montant total convenu.

2. La répercussion de la taxe doit être faite au moyen de factures, dans les conditions et selon les exigences établies réglementairement. À cette fin, le montant répercuté est consigné séparément de la base d'imposition, y compris en cas de prix fixés administrativement, en indiquant le taux d'imposition appliqué. Les opérations déterminées réglementairement sont exclues de l'application des dispositions prévues ci-avant.

3. La répercussion de la taxe doit être faite en même temps que l'expédition et la remise de la facture correspondante.

4. Le droit à la répercussion s'éteint dans un délai d'un an à compter de la date du fait générateur.

5. Le destinataire de l'opération soumise à la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas tenu d'en supporter la répercussion avant la date du fait générateur de celle-ci.

6. Les litiges pouvant naître relativement à la répercussion de la taxe, en ce qui concerne tant sa provenance que son montant, sont considérés comme de nature fiscale aux fins des réclamations correspondantes par la voie économique-administrative. »

³ BOE n° 312, du 29 décembre 1992, p. 44247.

13. L'article 89 de la loi 37/1992, intitulé « Rectification de la taxe répercutée », dispose :

« 1. Les assujettis doivent procéder à la rectification de la taxe répercutée lorsque celle-ci n'a pas été déterminée correctement ou lorsque se produisent les circonstances qui, conformément à l'article 80 de la présente loi, donnent lieu à la modification de la base d'imposition.

La rectification doit être faite lorsque les causes de la détermination incorrecte de la taxe sont découvertes ou lorsque se produisent les circonstances précitées, avant l'expiration d'un délai de quatre ans à compter du moment où la taxe afférente à l'opération est due ou, le cas échéant, à compter du moment où se sont produites les circonstances visées à l'article 80.

2. Les dispositions du point précédent s'appliquent également lorsque, en l'absence de répercussion d'un quelconque montant, la facture correspondant à l'opération a été expédiée.

3. Nonobstant les dispositions figurant aux points précédents, les montants de la taxe répercutés ne sont pas rectifiés dans les cas suivants :

1) lorsque la rectification n'est pas motivée par les causes prévues à l'article 80 de la présente loi, qu'elle suppose une augmentation des montants répercutés et que les destinataires des opérations n'agissent pas en tant qu'entrepreneurs ou professionnels, excepté en cas de hausse légale des taux d'imposition, auquel cas la rectification peut être faite au cours du mois où les nouveaux taux d'imposition entrent en vigueur ou au cours du mois suivant ;

2) lorsque l'administration fiscale révèle, par les liquidations correspondantes, l'existence d'une taxe due et non répercutée plus élevée que celle déclarée par l'assujetti et qu'il est attesté, au moyen d'éléments objectifs, que ledit assujetti a participé à une fraude ou qu'il savait ou devait savoir, en faisant preuve à cette fin d'une diligence raisonnable, qu'il réalisait une opération faisant partie d'une fraude. »

III. Les faits de la procédure au principal et la question préjudicielle

14. CB, la partie requérante au principal, est un travailleur indépendant exerçant une activité d'agent artistique soumise, en principe, à la TVA. En cette qualité, il a fourni des services au groupe Lito, un ensemble d'entreprises, appartenant à la même personne, qui était chargé de gérer l'infrastructure et des orchestres de fêtes religieuses et de villages de Galice. Plus concrètement, CB contactait les comités des fêtes, à savoir des groupes informels d'habitants chargés d'organiser les fêtes, et négociait l'intervention des orchestres au nom du groupe Lito.

15. Les paiements des comités des fêtes au groupe Lito dans ce contexte étaient essentiellement des paiements en espèces, qui étaient effectués sans facture ni enregistrement comptable. Ils n'étaient pas déclarés aux fins de l'impôt sur les sociétés ni de la TVA. 10 % des recettes du groupe Lito étaient versées en espèces à CB et n'étaient pas déclarées. CB ne tenait ni comptabilité ni registre officiel, n'expédiait pas de factures ni n'en recevait et, en conséquence, n'établissait pas de déclarations de TVA.

16. Le 14 juillet 2014, à la suite d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale a constaté que les montants perçus par CB à titre de rémunération pour ses activités d'intermédiaire fournies au groupe Lito, à savoir 64 414,90 euros en 2010, 67 565,40 euros en 2011 et 60 692,50 euros en 2012, n'incluaient pas la TVA. Elle a donc estimé que tant la TVA que l'impôt sur le revenu devaient être établis en prenant pour base d'imposition la totalité des montants perçus par CB.

17. La partie requérante a déposé une réclamation contre la décision de l'administration fiscale, réclamation qui a été rejetée par décision du 10 mai 2018.

18. CB a introduit un recours contre cette décision devant la juridiction de renvoi. Il faisait valoir que l'application a posteriori de la TVA aux montants retenus comme revenus était contraire, entre autres, à l'arrêt de la Cour du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722), selon lequel, lorsque l'inspection fiscale découvre des opérations qui sont, en principe, soumises à la TVA mais qui n'ont pas été déclarées ni facturées, la TVA doit être considérée comme incluse dans le prix convenu par les parties auxdites opérations. CB estime que, puisqu'il lui est impossible de demander, en vertu de la législation espagnole, le remboursement de la TVA qu'il n'a pas pu répercuter en raison de son comportement constitutif d'une infraction fiscale, la TVA doit être considérée comme incluse dans le prix des services qu'il a fournis.

19. La juridiction de renvoi estime que, pour trancher le litige au principal, elle doit établir si la législation nationale qui prévoit que, lorsque des opérateurs économiques effectuent, de manière volontaire et concertée, des opérations donnant lieu à des paiements en espèces sans factures ni déclarations de TVA, ces paiements doivent être considérés comme incluant la TVA, est compatible avec la directive 2006/112.

20. Dans ces conditions, le Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Cour supérieure de justice de Galice) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« À la lumière des principes de neutralité et d'interdiction de la fraude fiscale, de l'abus de droit et de la distorsion illégale de la concurrence, les articles 73 et 78 de la directive [2006/112] doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale et à la jurisprudence l'interprétant selon lesquelles, lorsque l'administration fiscale découvre des opérations occultes soumises à la [TVA] non facturées, il convient de considérer que la [TVA] est incluse dans le prix convenu par les parties pour lesdites opérations ?

Une telle interprétation permet, dans les cas de fraude dans lesquels l'opération a été cachée à l'administration fiscale, de considérer, ainsi qu'il pourrait être déduit des arrêts de la Cour du 28 juillet 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), du 5 octobre 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), et du 7 mars 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), que les montants versés et reçus n'incluent pas la TVA aux fins de la liquidation et de l'imposition de la sanction correspondantes. »

IV. Analyse

A. Remarques préliminaires

21. D'emblée, il y a lieu de relever que la juridiction de renvoi formule sa question en partant de la prémisse que la législation nationale prévoirait ce qu'allègue le requérant, à savoir que, lorsque l'administration fiscale découvre des opérations occultes soumises à la TVA non facturées, la TVA doit être considérée comme incluse dans le prix convenu par les parties. Toutefois, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante⁴, une directive ne peut pas par elle-même créer d'obligations dans le chef d'un particulier et ne peut donc être invoquée en tant que telle à son égard⁵. Aussi, je propose de reformuler cette question comme portant sur le point de savoir si les articles 73 et 78 de la directive 2006/112, lus à la lumière des principes de neutralité et d'interdiction de la fraude fiscale, de l'abus de droit et de la distorsion illégale de la concurrence, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale et à la jurisprudence l'interprétant selon lesquelles, lorsque l'administration fiscale découvre des opérations occultes soumises à la TVA non facturées, il convient de présumer que la TVA n'est pas incluse dans le prix convenu par les parties pour lesdites opérations.

1. Présentation du régime commun de TVA

22. Il convient de rappeler d'abord que l'article 73 de la directive 2006/112 définit la notion de « base d'imposition » comme la contrepartie effectivement obtenue pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service. Conformément à l'article 78 de la directive 2006/112, cette base d'imposition comprend les frais accessoires, les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même. Cette définition s'applique ensuite à chaque maillon de la chaîne commerciale pour calculer la TVA qui sera perçue par le fournisseur et payée par l'acquéreur. Toutefois, bien que la TVA soit ainsi perçue à chaque maillon de la chaîne commerciale, elle ne sera pas supportée par les acquéreurs intermédiaires, mais reposera en définitive uniquement sur le consommateur final⁶. En effet, le principe du paiement fractionné ne doit pas être confondu avec la question de savoir qui supporte la charge de la taxe.

23. Selon le *principe du paiement fractionné*, au lieu de prévoir l'imposition d'une seule taxe sur les ventes aux consommateurs finals, la TVA est prélevée à chaque stade du processus de production et de distribution. Conformément à ce principe, la TVA est donc facturée au prorata du prix facturé par l'assujetti en contrepartie des biens qu'il a livrés et des services qu'il a fournis

⁴ Voir, notamment, arrêts du 26 février 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, point 48) ; du 14 juillet 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, points 20 à 23) ; du 12 mai 1987, Traen e.a. (372/85 à 374/85, EU:C:1987:222, points 24 à 26) ; du 7 janvier 2004, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, point 56), du 21 octobre 2010, Accardo e.a. (C-227/09, EU:C:2010:624, point 45) ; du 24 janvier 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, point 37), ainsi que du 15 janvier 2015, Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, point 30).

⁵ La Cour a certes rappelé que le principe d'interdiction des pratiques abusives, tel qu'appliqué en matière de TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), ne constitue pas une règle établie par une directive, mais un principe général du droit. Voir, à cet effet, arrêt du 22 novembre 2017, Cussens e.a. (C-251/16, EU:C:2017:881, point 27). Toutefois, la présente affaire ne porte pas sur des pratiques abusives, notion qui a un sens précis en droit de l'Union (voir, par exemple, arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, point 74), mais sur la manière dont la base d'imposition doit être reconstituée, une fois une fraude constatée. En revanche, on rappellera que les juridictions nationales ont l'obligation de rechercher si, eu égard aux méthodes d'interprétation admises par le droit interne, cette législation peut s'interpréter différemment afin d'atteindre le résultat poursuivi par une directive. Voir, en ce sens, arrêt du 5 octobre 2004, Pfeiffer e.a. (C-397/01 à C-403/01, EU:C:2004:584, points 108 à 118).

⁶ Voir, à cet effet, par exemple, arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 28).

et, par conséquent, indépendamment du nombre d'opérations qui ont précédé. Il convient toutefois de garder à l'esprit que le fournisseur ne fait que percevoir la taxe, laquelle est ensuite reversée à l'État membre concerné. L'acquéreur est celui qui paie la TVA.

24. Toutefois, étant donné que l'application de la TVA est réputée neutre, l'acquéreur peut déduire la TVA qu'il a dû payer en plus du prix facturé par le fournisseur si le bien ou le service en question est à son tour destiné à être utilisé pour les besoins d'une activité taxée⁷. Afin de limiter l'impact du système commun de TVA sur les flux de trésorerie des assujettis, ce système prévoit que chaque acquéreur assujetti n'est tenu de reverser à l'État membre concerné que la différence entre la TVA qu'il a perçue sur ses propres ventes soumises à la TVA et la TVA déductible, à savoir celle qu'il a payée pour les besoins de ses activités soumises à cette taxe⁸.

25. Au stade suivant, l'acquéreur, s'il s'agit d'un assujetti, en fera autant, et ainsi de suite jusqu'au stade final, où le bien ou service sera vendu à une personne soit non assujettie, soit assujettie, mais pour des activités qui n'ouvrent pas de droit à déduction. Il s'ensuit que la TVA globale perçue ne dépend pas du nombre de maillons de la chaîne de production, mais du prix de vente final. Toutefois, puisque la non-déclaration de TVA à un stade intermédiaire de cette chaîne est contraire à ces mécanismes, une telle omission est néanmoins considérée comme illégale⁹.

2. Sur les mesures à prendre par les États membres en cas de violation du système commun de TVA

26. On peut classer les mesures à prendre par les États membres en cas d'une quelconque violation du droit de l'Union par des particuliers en deux catégories, à savoir les sanctions et les mesures de réparation par restitution¹⁰. Les sanctions ont un caractère punitif et dissuasif. Les mesures de réparation par restitution visent, quant à elles, à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence de cette violation. En conséquence, elles prennent le plus souvent la forme d'une réparation ou d'une restitution.

27. En ce qui concerne les mesures visant à réparer les conséquences d'un acte illicite en matière fiscale, la Cour a souligné, par exemple, dans l'arrêt Fontana, que le fait de qualifier cet acte de fraude entraîne l'obligation pour les États membres d'adopter les mesures nécessaires afin de « rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence [de fraude fiscale] » en cas de découverte d'une opération illicite¹¹. En ce qui concerne les sanctions, la Cour a indiqué dans l'arrêt Menci que « l'article 325 TFUE oblige les États membres à lutter contre les activités illicites portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne par des mesures dissuasives et effectives et, en particulier, les oblige à prendre les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts »¹².

⁷ Sauf indication contraire ou lorsque c'est le consommateur final qui est visé, toute référence faite dans les présentes conclusions aux opérateurs économiques s'entend comme visant des assujettis.

⁸ Voir articles 168 et 179 de la directive 2006/112.

⁹ Voir arrêt du 5 octobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, point 39).

¹⁰ Par exemple, afin de clarifier la notion de « personne accusée d'une infraction » employée à l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme, signée à Rome le 4 novembre 1950, et celle de « peine » employée à l'article 7 de cette convention, la Cour européenne des droits de l'homme opère une distinction entre les mesures fiscales destinées à sanctionner les assujettis et celles qui visent à réparer les conséquences de leurs actes illicites à l'égard des finances publiques. Voir, en particulier, Cour EDH, 24 février 1994, Bendenoun c. France, CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47.

¹¹ Voir arrêt du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, points 33 à 34).

¹² Voir, à cet égard, arrêt du 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, point 19).

28. Bien que la Cour n'ait que très rarement fait référence à cette distinction dans le domaine fiscal, celle-ci n'en est pas moins importante. Premièrement, si l'obligation d'adopter des mesures correctives et celle d'adopter des mesures punitives découlent toutes deux de la primauté du droit de l'Union¹³ et sont la conséquence de l'obligation incombant aux États membres de garantir le plein effet de la directive 2006/112¹⁴, elles ne font pas l'objet de la même marge d'appréciation. En effet, en ce qui concerne l'obligation de rétablir la situation, dans la mesure où il s'agit d'une obligation de résultat, les États membres doivent prendre les mesures nécessaires pour assurer au moins le rétablissement de la situation telle qu'elle aurait dû exister¹⁵, tandis que, en ce qui concerne l'obligation de dissuader la commission de toute autre violation des règles de la TVA, étant donné que la directive 2006/112 ne mentionne aucunement le type de sanctions à infliger, il appartient à l'État membre de définir précisément les sanctions devant être infligées, à condition que, comme indiqué ci-dessus, elles soient *effectives, dissuasives et proportionnées*¹⁶. Deuxièmement, alors même que les États membres doivent prévoir l'adoption du premier type de mesures lorsque aucune faute n'a été commise, ils ne sont en revanche tenus de sanctionner les assujettis que lorsque ces derniers ont fait preuve au minimum d'une négligence¹⁷.

29. Eu égard à ce qui précède, il importe, à mon avis, de garder à l'esprit dans la présente affaire que le problème en cause doit être dissocié de la question de savoir si l'application d'une sanction s'impose aux personnes concernées pour avoir enfreint les règles du mécanisme commun de TVA. En effet, les questions posées à la Cour concernent les mesures à adopter à la lumière de la notion de « base d'imposition », afin de rétablir la situation telle qu'elle aurait dû exister en l'absence de fraude. Je vais donc examiner ces questions directement, en mettant de côté la question des sanctions qui sont susceptibles de devoir être infligées afin de sanctionner et de dissuader les assujettis qui ont manqué à leurs obligations fiscales dans le cadre du système de TVA¹⁸.

¹³ Selon la jurisprudence de la Cour, les États membres sont tenus de prévoir des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives à l'égard de toute violation du droit de l'Union, même en l'absence de disposition expresse dans l'acte de l'Union concerné. Voir arrêts du 10 avril 1984, von Colson et Kamann (14/83, EU:C:1984:153, point 28) ; du 21 septembre 1989, Commission/Grèce (68/88, EU:C:1989:339, point 24), et, en ce sens, en ce qui concerne le système commun de TVA, arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, points 34 et 35).

¹⁴ Certes, l'article 273 de la directive 2006/112 prévoit que les États « peuvent » adopter d'autres mesures et, par conséquent, il doit être interprété comme habilitant les États membres à adopter certaines mesures supplémentaires. Toutefois, l'obligation pour les États membres de lutter contre la fraude fiscale découle de l'article 310, paragraphe 6, et de l'article 325 TFUE, ainsi que, plus généralement, de leur obligation d'assurer le plein effet du droit de l'Union. Voir, à cet effet, arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, point 30), et, en ce qui concerne l'obligation des États d'assurer le plein effet du droit de l'Union en matière de TVA, arrêt du 5 juillet 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, point 34).

¹⁵ Voir arrêt du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, points 33 et 34).

¹⁶ Voir, en ce sens, arrêts du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, point 33), ainsi que du 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, point 20).

¹⁷ Voir, en ce sens, arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 47), ainsi que du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, points 41 et 42).

¹⁸ Selon moi, tel était aussi le cas dans l'arrêt du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722), ce que je développerai ci-après.

3. Sur la notion de « base d'imposition »

30. Il ressort clairement du considérant 25 de la directive 2006/112 que l'un des objectifs de celle-ci est d'harmoniser la notion de « base d'imposition » afin que l'application de la TVA aux opérations imposables conduise à des résultats comparables dans tous les États membres. En conséquence, cette notion doit être considérée comme une notion autonome du droit de l'Union et doit être interprétée de manière uniforme sur tout son territoire¹⁹.

31. Toutefois, le problème qui se pose dans une situation telle que celle en cause dans l'arrêt Tulică et Plavoşin ou dans la présente affaire concerne non pas la notion de « base d'imposition » en elle-même, mais les mesures à adopter afin de reconstituer cette base d'imposition, à savoir le prix hors taxe. Certes, en l'espèce, le prix payé pour les services fournis est connu, mais, comme la question de savoir si la TVA a été perçue et non reversée et, par conséquent, si ce prix inclut la TVA n'est pas claire, la base d'imposition doit être considérée comme n'étant pas encore entièrement reconstituée.

B. Sur la pertinence de la jurisprudence de la Cour citée par la juridiction de renvoi et par la requérante

1. Les arrêts Astone, Dobre et Maya Marinova

32. Dans sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi demande si l'on peut déduire de trois arrêts, à savoir les arrêts Astone²⁰, Dobre²¹ et Maya Marinova²², que les montants payés et obtenus au cours d'une opération occulte doivent être considérés comme incluant la TVA qui n'a pas été payée, avec comme conséquence, en substance, selon cette juridiction, que la taxe devant être reversée par le fournisseur doit être calculée à partir d'une base imposable inférieure au chiffre d'affaires ainsi réalisé.

33. Toutefois, aucun de ces trois arrêts cités par la juridiction de renvoi ne fournit de réponse *directe* à cette question. En effet, lesdits arrêts Astone et Dobre portent sur le droit à déduction et non sur la détermination de la base d'imposition à retenir, le cas échéant, pour le calcul de la TVA due. Quant audit arrêt Maya Marinova, il est vrai que la Cour y a jugé que « [l]'article 2, paragraphe 1, sous a), l'article 9, paragraphe 1, l'article 14, paragraphe 1, et les articles 73 et 273 de la directive [2006/112], ainsi que le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce

¹⁹ Il est vrai que les articles 74 à 82 de la directive 2006/112 prévoient certaines exceptions à la définition de la notion de « base d'imposition » figurant à l'article 73 de cette directive, notamment, comme l'indique son considérant 26, afin de garantir que le recours à des parties liées n'engendre pas de pertes de recettes fiscales. Néanmoins, ces exceptions s'appliquent de la même manière aux opérations qu'elles visent : elles ne sont pas destinées à conférer une quelconque marge d'appréciation aux États membres à cet égard, mais à prévoir d'autres définitions dans certaines situations particulières où soit aucun prix n'est payé, soit le prix payé peut ne pas correspondre entièrement à la réalité économique. Le caractère harmonisé de la notion de « base d'imposition » n'est pas non plus remis en cause par l'article 273 de la directive 2006/112, qui dispose que « [l]es 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 » (italique ajoutée par mes soins). En effet, il découle du libellé de cette disposition que celle-ci n'autorise les États membres qu'à imposer des obligations supplémentaires. Elle n'autorise toutefois pas les États membres à déroger aux règles existantes en ce qui concerne la base d'imposition. En tout état de cause, il ressort clairement du contexte dans lequel s'inscrit l'article 273 de la directive 2006/112 que, par sa référence aux « autres obligations », cet article vise les obligations énoncées à son titre XI, intitulé « Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties ».

²⁰ Arrêt du 28 juillet 2016 (C-332/15, EU:C:2016:614).

²¹ Arrêt du 7 mars 2018 (C-159/17, EU:C:2018:161).

²² Arrêt du 5 octobre 2016 (C-576/15, EU:C:2016:740).

sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale [...] en vertu de laquelle [...] l'administration fiscale peut [...] déterminer la base d'imposition des ventes [des] marchandises en fonction des éléments de fait dont elle dispose, en application de règles non prévues par cette directive »²³. Il convient toutefois de noter que, dans cette affaire, le prix effectivement payé par l'acquéreur lors des opérations occultes demeurait inconnu de l'administration fiscale. Par conséquent, la Cour n'a pas eu à se prononcer sur la question de savoir si, dans le cas où ce prix aurait été connu, il devait être considéré comme incluant la TVA.

2. L'arrêt *Tulică et Plavoşin*

34. Pour sa part, la requérante invoque l'arrêt *Tulică et Plavoşin*²⁴, qui concerne les situations de deux personnes physiques ayant conclu plusieurs contrats de vente de terrains et de biens immobiliers pour lesquels aucune TVA n'avait été initialement perçue²⁵. Par la suite, l'administration fiscale a constaté que l'activité exercée par ces personnes physiques présentait les caractéristiques d'une activité économique et que, par conséquent, ces opérations étaient en fait soumises à la TVA. L'administration fiscale a émis à leur égard des avis d'imposition, par lesquels elle a exigé le paiement de la TVA, cette dernière ayant été, d'une part, calculée en prenant comme base d'imposition le prix convenu par les parties contractantes et, d'autre part, majorée de pénalités de retard. Dans ce contexte, la question posée par la juridiction de renvoi dans les deux affaires portait, en substance, sur le point de savoir si les articles 73 et 78 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la TVA, le prix convenu doit être considéré comme un prix incluant déjà la TVA ou comme un prix hors TVA qui doit être majoré de celle-ci.

35. Dans l'arrêt *Tulică et Plavoşin* rendu dans ces affaires jointes, la Cour a jugé que les articles 73 et 78 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de cette taxe due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré, dans le cas où ce fournisseur n'a pas la possibilité de récupérer auprès de l'acquéreur la TVA réclamée par l'administration fiscale, comme incluant déjà la TVA.

36. Il convient toutefois d'examiner de plus près ce raisonnement, voire de lui apporter certaines clarifications supplémentaires. En mettant de côté les parties de cet arrêt qui réaffirment simplement certains principes essentiels de la TVA, on peut observer que la Cour met en avant deux arguments pour justifier les conclusions auxquelles elle est parvenue, le premier étant énoncé aux points 34 et 35 et le second au point 36.

37. En vertu du *premier argument*, il conviendrait de considérer que le prix facturé inclut la TVA afin que la TVA réclamée grève le moins possible le fournisseur, conformément au principe selon lequel la TVA doit être uniquement supportée par le consommateur final.

38. Selon le *second argument*, si l'administration fiscale venait à considérer que la TVA n'était pas incluse dans le prix facturé, cela se heurterait « à la règle selon laquelle l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti a perçu ».

²³ Point 50 de cet arrêt.

²⁴ Arrêt du 7 novembre 2013, *Tulică et Plavoşin* (C-249/12 et C-250/12, ci-après l'« arrêt *Tulică et Plavoşin* », EU:C:2013:722).

²⁵ Ce fait a été souligné dans les deux demandes de décision préjudicielle.

39. Bien que les termes « le montant que l'assujetti a payé » employés par la Cour puissent être ambigus, puisqu'ils pourraient être compris comme se référant soit au montant payé pour l'obtention des biens en cause, c'est-à-dire la contrepartie, soit à la TVA payée par l'acquéreur, je pense néanmoins que le terme « montant » doit ici être entendu comme se référant clairement à la TVA facturée²⁶. Par conséquent, la règle en question doit être comprise en ce sens : l'administration fiscale ne saurait percevoir auprès du fournisseur un montant de TVA supérieur à celui qui a correctement été calculé et facturé à l'acquéreur. Cet argument est donc similaire au premier argument mentionné par la Cour, qui repose sur le principe de neutralité fiscale entendu, dans ce contexte, dans son « sens vertical »²⁷. En effet, dans les deux affaires, l'idée est que la charge de la TVA ne devrait pas peser sur les opérateurs économiques.

40. À cet égard, cette solution pourrait laisser perplexe si, comme l'absence de référence explicite aux circonstances de l'affaire peut le suggérer, la solution trouvée devait être appliquée à toutes les situations d'opérations non conformes aux règles de la TVA et notamment lorsque, comme en l'espèce, deux assujettis sont convenus de cacher leurs opérations à l'administration fiscale. Dans une telle situation, la dissimulation par ces assujettis de leur opération suppose logiquement qu'ils n'ont pris en considération aucun montant de TVA. Comme ils savent tous deux que l'opération ne sera pas soumise à la TVA et que, par conséquent, l'acquéreur ne pourra déduire aucun montant de TVA sur le prix payé, ce prix correspond logiquement, pour l'acquéreur, au prix qu'il aurait supporté en temps normal, sans la TVA qu'il aurait en principe avancée et, pour le fournisseur, à la rémunération qu'il aurait obtenue, sans la TVA qui aurait été normalement perçue et reversée²⁸. En effet, lorsque deux assujettis s'entendent pour dissimuler une opération effectuée entre eux pour les besoins d'une activité taxée, généralement, leur objectif est simplement de se soustraire à l'impôt sur le revenu, mais non à la TVA elle-même, puisque celle-ci est par définition, précisément en raison du principe de neutralité, neutre à leur égard. La raison pour laquelle ils ne remplissent pas de déclaration de TVA est simplement qu'ils souhaitent éviter de laisser toute trace formelle de l'opération aux fins de la déclaration générale des revenus (y compris de l'impôt sur le revenu).

²⁶ Voir, à cet effet, notamment, arrêts du 3 juillet 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, point 15), et du 26 avril 2012, *Balkan and Sea Properties et Provalidinvest* (C-621/10 et C-129/11, EU:C:2012:248, point 44), auxquels la Cour fait référence dans l'arrêt *Tulică et Plavoşin*. Dans la version en langue anglaise de cet arrêt, les termes employés sont « the amount paid by the taxable person », alors que, dans la version en langue roumaine, l'expression utilisée est « superioră celei primite de persoana impozabilă » et, dans la version en langue française, les termes sont « que l'assujetti a perçu », ce qui correspond à « paid to the taxable person ».

²⁷ La notion de « principe de neutralité » peut, en effet, également faire référence, dans le contexte de la TVA, à l'application du principe de non-discrimination en matière de TVA. Voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, point 48).

²⁸ Lorsque le fournisseur n'est pas enregistré en tant qu'assujetti à la TVA et que l'acquéreur n'a pas eu l'intention de déduire la TVA, ce dernier a logiquement acheté les biens au prix qu'il aurait payé, à l'exclusion de la TVA applicable si l'opération était soumise à cette taxe, puisqu'on peut supposer que l'acquéreur savait qu'il pouvait, dans ce cas, déduire tout montant de taxe payé. C'est pourquoi, dans la pratique commerciale entre professionnels, le prix des offres commerciales sont souvent exprimés hors taxe, puisque c'est ce prix qui intéresse l'acquéreur.

41. Il en va différemment lorsque l'acquéreur ignore que le fournisseur ne va pas reverser la TVA. En effet, dans un tel cas, l'acquéreur sera en principe disposé à payer un prix correspondant à celui qu'il aurait payé pour un bien ou un service similaire, TVA comprise, puisque soit l'acquéreur est un consommateur final, auquel cas il s'attend à supporter la TVA, soit il est un assujetti, auquel cas il s'attend à pouvoir déduire cette TVA²⁹.

42. Je fais observer cependant que, même dans cette situation, la rationalité économique milite pour qu'il soit considéré que le prix payé n'inclut pas la TVA dans certaines hypothèses. En effet, le fournisseur peut décider de ne pas reverser la TVA précisément pour abaisser son prix de vente sans réduire son bénéfice et donc pour vendre rapidement un grand nombre de biens ou services (le plus souvent, avant de disparaître).

43. À mon avis, il existe une autre situation dans laquelle l'approche adoptée dans l'arrêt Tulică et Plavoşin ne serait pas nécessairement applicable, à savoir simplement lorsque l'administration fiscale n'est aucunement informée du prix payé. Selon la méthode utilisée pour reconstituer ce prix, et notamment en cas de comparaison, la TVA devra ou non être considérée comme non incluse dans le prix ainsi reconstitué. Tout dépend du point de comparaison utilisé³⁰.

44. Tout cela montre que, sous l'angle des mesures devant être adoptées pour rétablir la situation telle qu'elle aurait dû exister en l'absence de toute illégalité, il n'existe pas de méthode unique qui puisse s'appliquer à toutes les situations³¹. En particulier, l'approche adoptée par la Cour dans l'arrêt Tulică et Plavoşin semble n'être valable que lorsque l'opération a été effectuée avec des acquéreurs dont on peut raisonnablement supposer qu'ils ignoraient que les opérations réalisées étaient soumises à la TVA. En effet, c'est uniquement dans cette situation que l'on peut raisonnablement considérer que le prix qui a été payé aurait été le même que celui qui l'aurait été si cette opération avait été soumise à la TVA.

²⁹ Il convient toutefois de rappeler que, pour conserver un droit à déduction en cas de fraude, l'acquéreur doit, au moins, ne pas avoir fait preuve de négligence. En effet, la Cour a itérativement jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union. Dès lors, les autorités et juridictions nationales doivent refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Voir, par exemple, arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, point 34 et jurisprudence citée). Si c'est le cas lorsqu'une fraude est commise par l'assujetti lui-même, il en va de même lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA. Voir arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 46). En ce qui concerne le niveau de diligence requis d'un assujetti qui souhaite exercer son droit à déduction, la Cour estime que celui-ci doit prendre toutes les mesures qui peuvent raisonnablement être exigées pour que l'opération qu'il effectue ne le conduise pas à participer à une fraude fiscale. Voir, en ce sens, arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, point 52). En particulier, lorsqu'il existe des suspicions d'irrégularités ou de fraude, un opérateur prudent peut, selon les circonstances de l'espèce, se voir obligé de se renseigner sur un autre opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci. Voir, en ce sens, arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 60).

³⁰ C'est en ce sens que je comprends l'approche suivie par la Cour dans l'arrêt Fontana, dans lequel la Cour a considéré, en substance, qu'il est possible, en cas de non-respect des obligations de déclaration, d'utiliser comme base d'imposition le chiffre d'affaires d'une entreprise, tel qu'évalué de manière inductive sur le fondement des études sectorielles approuvées par décret ministériel, sans se référer à l'approche adoptée dans l'arrêt Tulică et Plavoşin. Voir arrêt du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, point 36).

³¹ Par analogie, je fais observer, en ce qui concerne les mesures de détermination qu'une institution européenne dont la décision a été annulée doit adopter pour replacer la requérante dans la situation dans laquelle elle aurait dû être en l'absence de l'illégalité commise, que cette détermination exigeait un examen approfondi de la situation. Voir arrêts du 31 mars 1971, Commission/Conseil (22/70, EU:C:1971:32, point 60) ; du 6 mars 1979, Simmenthal/Commission (92/78, EU:C:1979:53, point 32) ; du 17 février 1987, Samara/Commission (21/86, EU:C:1987:88, point 7), ainsi que, de façon plus explicite, mais en ce qui concerne le Tribunal, du 23 avril 2002, Campolargo/Commission (T-372/00, EU:T:2002:103, point 109).

45. Par conséquent, à mon avis, l'approche adoptée dans l'arrêt Tulică et Plavoşin doit être comprise comme applicable uniquement dans cette situation et même dans cette situation comme établissant uniquement une présomption qui peut être réfutée par l'administration fiscale s'il s'avère par exemple que le prix appliqué est plus proche de celui, hors taxe, demandé pour des biens ou produits similaires³².

3. Sur le type d'approche à suivre pour déterminer les mesures à adopter

46. Certains peuvent être tentés d'aller encore plus loin et de considérer que, lorsque des assujettis (c'est-à-dire des parties à une opération qui ne sont pas des consommateurs finals) ont caché frauduleusement une opération, aucune TVA ne doit être payée. En effet, sous l'angle économique, si l'on considère l'ensemble de la chaîne commerciale, la conséquence logique de l'argument fondé sur le principe de neutralité serait que, dans certaines circonstances, aucun versement de la TVA à l'État membre concerné n'est nécessaire pour rétablir la situation telle qu'elle aurait dû exister³³.

47. En particulier, lorsque l'opération se déroule entre deux assujettis, comme en l'espèce (l'arrêt Tulică et Plavoşin ne précise pas si les acquéreurs étaient ou non des assujettis à la TVA), il est vrai que, si l'opération avait été effectuée comme elle aurait dû l'être, la TVA aurait été payée par l'acquéreur au fournisseur, qui l'aurait ensuite reversée à l'État membre concerné. Néanmoins, l'acquéreur aurait également déduit cette TVA de la taxe qu'il aurait perçue au titre de ses propres ventes (ou il aurait obtenu le remboursement de l'excédent de TVA payé)³⁴. Par conséquent, comme expliqué ci-dessus, la TVA définitivement perçue par un État membre serait restée égale à la TVA perçue au stade de l'opération finale, à savoir celle faisant intervenir un acquéreur qui n'utilisera pas les biens ou les services pour les besoins de ses opérations taxées³⁵. C'est pourquoi, comme relevé par la jurisprudence, la TVA, qui est un impôt indirect sur la consommation, ne repose en définitive que sur le consommateur³⁶.

48. Dans ces conditions, lorsqu'un État membre réclame au fournisseur le paiement de la TVA que celui-ci n'a, a priori, pas incluse dans le prix de vente, et qui n'a donc pas été déduite par la suite par l'acquéreur, d'une part, cet État va en fin de compte percevoir un montant de TVA

³² À cet égard, je fais observer que le prix du marché constitue une méthode de correction des anomalies de prix prévue par la directive 2006/112 elle-même. En effet, l'article 80 de cette directive, qui relève du même titre que les articles 73 et 78 de ladite directive, prévoit, dans le cas où les parties sont liées et pour lesquelles il est, de ce fait, probable que le prix payé ne reflète pas la valeur économique réelle de l'opération, la possibilité pour les États membres de se fonder sur la valeur normale au lieu du prix payé. Voir, également, considérant 26 et article 77 de cette même directive.

³³ Certes, au point 28 de l'arrêt du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), la Cour a jugé que « lorsque l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, le principe de neutralité de la TVA exige que la TVA indûment facturée puisse être corrigée ». Néanmoins, je ne pense pas que, en se référant à l'existence d'une perte de recettes fiscales, la Cour ait réellement voulu se livrer à un examen global de l'ensemble des conséquences d'une infraction aux règles de la TVA.

³⁴ Conformément à la jurisprudence de la Cour, le droit d'un assujetti effectuant de telles opérations de déduction de la TVA acquittée en amont ne saurait non plus être affecté par la circonstance que dans la chaîne de livraisons dans laquelle s'inscrivent ces opérations, sans que cet assujetti le sache ou puisse le savoir, une autre opération, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ce dernier, est entachée de fraude à la TVA. Voir arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 45).

³⁵ À titre d'exemple, prenons une chaîne d'approvisionnement commerciale ordinaire concernant un bien, qui comprend trois intermédiaires, chacun réalisant un bénéfice de 10 euros. Supposons, en outre, que chaque opération soit soumise à une TVA de 20%. Partant, lors de sa première vente, ce bien sera vendu au prix de 12 euros (TVA comprise), ce qui signifie que la TVA perçue, puis reversée à l'État membre, est de 2 euros. La deuxième fois, ce bien sera revendu pour 24 euros (TVA comprise), la TVA perçue sera d'un montant de 4 euros, mais la taxe reversée ne sera que d'un montant de 2 euros, puisque les 2 euros de TVA payés en amont sont déductibles. Lorsque ce bien sera vendu une troisième fois à un consommateur final au prix de 36 euros (TVA comprise), la taxe perçue sera de 6 euros, mais la TVA reversée ne sera que de 2 euros (6 collectés moins 4 payés en amont). Au final, le montant total de la taxe perçue sera de 6 euros, soit exactement le même montant que si ce bien avait été vendu directement par le premier assujetti au consommateur final au prix de 36 euros (TVA comprise).

³⁶ Arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 28).

supérieur à celui qui aurait été perçu en l'absence de fraude ; d'autre part, une telle exigence réduira nécessairement le bénéfice du fournisseur s'il ne peut pas répercuter cette taxe sur l'acquéreur, ce qui semble contraire au principe de neutralité évoqué au point 38 des présentes conclusions³⁷.

49. Certes, dans l'arrêt Tulică et Plavoşin, la Cour a reconnu que la question des mesures à adopter pour remédier à la situation peut varier selon que le fournisseur est habilité ou non à récupérer auprès de l'acquéreur la TVA exigée par l'administration fiscale, précisément pour garantir cette neutralité. Néanmoins, l'existence d'une telle possibilité ne résout pas le problème, mais est plutôt de nature à le reporter sur l'acquéreur, qui est susceptible d'avoir agi de bonne foi. En effet, l'acquéreur aurait pu légitimement ignorer que, par exemple, le fournisseur n'avait pas inclus la TVA dans le prix ou que, bien que l'ayant incluse, il entendait ne pas la reverser. L'acquéreur pourrait donc avoir payé un prix identique à celui qu'il aurait payé si l'opération avait été soumise d'emblée à la TVA et, par conséquent, avoir déjà exercé son droit à déduction du montant de la TVA mentionné dans la facture émise, lorsque le fournisseur va lui réclamer la TVA exigée par l'administration fiscale³⁸.

50. D'autres pourraient suggérer à leur tour que l'acquéreur devrait être autorisé en contrepartie à déduire une seconde fois, en quelque sorte, la TVA payée, afin qu'elle reste neutre pour lui. Néanmoins, cela pénaliserait l'État membre concerné, puisque la déduction opérée par l'acquéreur serait supérieure à la TVA reversée³⁹. À mon avis, ni les acquéreurs ni les États membres (et donc, indirectement, les contribuables) ne devraient avoir à subir les conséquences de l'illégalité commise, même de bonne foi, par les fournisseurs. Il s'ensuit que, s'il faut considérer que la TVA ne devrait en définitive reposer que sur les consommateurs, comme l'exige le principe de neutralité, pour rétablir la situation telle qu'elle aurait dû exister en l'absence de l'illégalité commise, il faudrait au préalable apprécier s'il y a lieu de reverser la TVA, eu égard au stade de la production auquel l'infraction a été commise et au type d'infraction commise⁴⁰.

51. Cela étant, même si cette approche est cohérente d'un point de vue purement économique qui serait axé sur la chaîne commerciale dans son ensemble et sur les fondements théoriques de tout le système de TVA, j'estime qu'elle doit laisser la place aux réalités pratiques du système, qui doivent à leur tour se concentrer sur les obligations supportées par chaque assujetti.

³⁷ Dans cette perspective, étant donné que le versement d'un quelconque montant au titre de la TVA n'est pas nécessaire au rétablissement des finances publiques, toute obligation en ce sens devrait être considérée comme ayant la nature d'une sanction et non d'une mesure visant à rétablir la situation.

³⁸ En effet, selon la jurisprudence de la Cour, l'administration fiscale ne saurait refuser à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée pour des acquisitions de biens qui lui ont été livrés au motif qu'il ne peut être prêté foi aux factures afférentes à ces acquisitions. Voir ordonnance du 3 septembre 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, point 66).

³⁹ Dès lors que la TVA n'aurait été payée qu'une seule fois et serait déduite deux fois.

⁴⁰ Vu sous un tel angle purement économique, le fait que l'obligation de rétablir la situation puisse ne pas nécessiter de reversement de la TVA dans certains cas n'est pas vraiment remis en cause par la circonstance que le système de TVA repose sur le principe du paiement fractionné. En effet, comme expliqué ci-dessus, le mécanisme qui met en œuvre ce principe n'affecte pas le remboursement de cette taxe, mais poursuit d'autres objectifs. D'une part, il vise à limiter le risque de perte de recettes fiscales en cas d'insolvabilité d'un intermédiaire. D'autre part, un tel système vise à fournir à l'administration fiscale une vue d'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par l'assujetti et de sa consommation intermédiaire, ce qui permet d'effectuer des recoupements avec les déclarations remplies au sujet d'autres impôts. Toutefois, lorsque la revente à des personnes qui sont en fait les consommateurs finals a déjà eu lieu, a été soumise à la TVA et que, par conséquent, l'État membre a perçu la totalité de la TVA due comme en l'espèce, ce premier objectif cesse d'être pertinent au regard des mesures à adopter pour rétablir la situation. Dans cette perspective, il reste cependant pleinement pertinent en ce qui concerne les sanctions à adopter à l'encontre de ceux qui ont dissimulé à tort certaines opérations, puisque les sanctions doivent avoir pour but de dissuader d'autres personnes de faire de même. Quant au second objectif, dès lors qu'il n'est pas directement lié au principe même de la TVA, il ne peut, en principe, être pertinent qu'en ce qui concerne la détermination de la sanction à prévoir.

52. Du *point de vue juridique*, en effet, la question des mesures à adopter pour remédier à une situation doit être appréciée uniquement à la lumière des obligations qui n'ont pas été respectées par la personne concernée⁴¹. Il n'est pas nécessaire d'apprécier si la TVA aurait été déduite par la suite ou si les États membres obtiendront finalement un montant plus élevé de TVA que celui qu'ils auraient perçu en l'absence de fraude. La seule question pertinente est de savoir si, dans le cas d'opérations occultes, la taxe relative à ces opérations devrait être calculée en partant du principe que cette TVA était incluse dans les sommes perçues par le fournisseur au titre de cette opération.

53. En substance, puisque chaque assujetti doit respecter les règles de la TVA, lorsque l'un d'eux n'a pas soumis ces opérations à la TVA, il y a lieu d'exiger de celui-ci, aux fins de rétablir la situation, qu'il reverse la TVA appropriée. En ce sens, la notion d'obligation de remédier à la situation n'a pas pour but de neutraliser les effets de l'illégalité commise, mais d'obliger purement et simplement l'assujetti à respecter la réglementation en matière de TVA, indépendamment de toute considération liée au rendement de la taxe ou à la neutralité concurrentielle.

54. Bien que cette question n'ait jamais été clairement soulevée devant la Cour, considérer que les mesures à adopter pour rétablir la situation en question doivent être évaluées en tenant compte des répercussions de la fraude tout au long de la chaîne commerciale constituerait une rupture radicale avec la jurisprudence existante. En effet, même si, selon la jurisprudence de la Cour, la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA⁴², il me semble que l'approche suivie par la Cour, du moins en ce qui concerne le paiement de cette taxe, a toujours été de considérer implicitement que la détermination des mesures à adopter pour rétablir la situation doit être appréciée au niveau concret de chaque assujetti et, donc, à chaque stade de la chaîne commerciale⁴³.

55. Toutefois, cette dichotomie entre une approche des mesures à adopter qui serait économique et globale, d'une part, et une approche juridique fondée sur la situation individuelle de chaque assujetti, d'autre part, montre, pour les raisons exposées ci-dessus, que l'approche adoptée dans l'arrêt *Tulică et Plavoşin* ne peut pas être justifiée par le principe de neutralité. En fait, dès lors que l'on considère que les mesures à adopter doivent être appréciées au niveau de chaque assujetti, sans chercher à déterminer si, globalement, la fraude a eu des conséquences sur le rendement de la TVA, nécessairement, les solutions adoptées ne seront pas économiquement neutres.

56. Cela est particulièrement évident en ce qui concerne la distinction opérée dans l'arrêt *Tulică et Plavoşin* selon que le droit national permet ou non au fournisseur de récupérer auprès de l'acquéreur la TVA exigée par l'administration fiscale, dès lors qu'il est difficile de comprendre en quoi le fait que le fournisseur peut récupérer auprès de l'acquéreur la TVA exigée par l'administration fiscale pourrait exclure la possibilité que la TVA ait été perçue, mais non

⁴¹ Dans une telle approche juridique, la différence entre les mesures visant à rétablir la situation et les mesures constituant une sanction ne dépend pas de la question de savoir si la mesure va au-delà de la réparation du préjudice subi par l'État membre concerné, mais uniquement de l'objectif poursuivi par la mesure en question, à savoir la lutte contre la fraude à la TVA : la sanction est ce que l'administration exige de la personne concernée pour avoir enfreint les règles de la TVA, en plus du paiement de la TVA due, que ce paiement aille ou non au-delà de ce qui serait strictement nécessaire pour réparer la perte fiscale subie.

⁴² Voir, par exemple, arrêts du 22 novembre 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, point 43), et du 11 juin 2020, *Vodafone Portugal* (C-43/19, EU:C:2020:465, point 40).

⁴³ En effet, si, en matière de TVA, la Cour tient compte des effets économiques du comportement des assujettis, il ressort d'une lecture globale de la jurisprudence en la matière qu'elle attache toujours une plus grande importance au respect de la norme qui a été violée afin de rétablir la situation. Voir, par exemple, arrêt du 5 octobre 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, point 48, dans lequel la Cour a fait référence à « toutes les circonstances individuelles »).

reversée par ce fournisseur et que, par conséquent, elle ait été incluse dans le prix sans toutefois être reversée. Il apparaît également difficile de justifier la solution retenue sur la seule base du principe de neutralité dans la mesure où la Cour n'a pas cherché à déterminer quelles seraient les conséquences pour l'acquéreur, qui est susceptible d'avoir agi de bonne foi, du fait que le fournisseur pourrait être en droit de récupérer auprès de lui la taxe sur la valeur ajoutée exigée par l'administration fiscale⁴⁴.

57. À mon avis, la seule façon de respecter pleinement le principe de neutralité, au sens retenu par la Cour dans l'arrêt Tulică et Plavoşin, aurait été d'exiger des États membres qu'ils prévoient, premièrement, que le fournisseur puisse récupérer auprès de l'acquéreur la TVA exigée par l'administration fiscale, mais uniquement s'il peut raisonnablement être déduit des circonstances de l'espèce que cette taxe n'avait pas été incluse dans le prix et, deuxièmement, que cet acquéreur puisse, lorsqu'il pouvait raisonnablement ne pas avoir connaissance de la fraude, déduire la *différence* entre la TVA déjà déduite, calculée sur la base du prix payé, et la TVA réclamée par la suite. Toutefois, étant donné que cette question ne se pose pas directement en l'espèce, il n'est pas nécessaire de l'examiner davantage.

58. On peut néanmoins conclure que l'approche la plus pratique à adopter au niveau individuel en cas de fraude consiste à déterminer s'il est évident que le prix payé ne comprenait pas la TVA, car cela n'aurait eu aucun sens pour les opérateurs de l'inclure. Vue sous cet angle, l'approche adoptée dans l'arrêt Tulică et Plavoşin doit être comprise comme étant fondée sur l'hypothèse que l'acquéreur n'était pas informé de l'acte illicite commis par le fournisseur.

59. Le raisonnement de la Cour dans l'arrêt Tulică et Plavoşin doit donc être compris comme ne concernant que la situation dans laquelle l'acquéreur n'a aucune raison de soupçonner que le fournisseur ne va pas reverser de TVA et comme établissant, dans cette situation spécifique, une présomption afin de simplifier la tâche de l'administration fiscale⁴⁵. Une telle présomption doit néanmoins être considérée comme réfragable, en ce sens que si la preuve peut être apportée, en se référant aux prix habituellement pratiqués pour le bien ou le service en question, que le prix ne comprenait pas la TVA, la présomption selon laquelle le prix conclu entre les parties comprenait la TVA doit être renversée.

60. Étant donné que, comme expliqué dans les présentes conclusions, en l'espèce, il ressort clairement des pièces du dossier de la Cour que les parties sont convenues de dissimuler leurs opérations, la présomption énoncée dans l'arrêt Tulică et Plavoşin ne devrait pas s'appliquer. Dans ces conditions, il y a lieu de présumer, au contraire, que le prix payé ne comprenait pas la TVA, à moins, par exemple, que les parties ne démontrent que ce prix est proche de celui qui aurait été payé si l'opération avait été soumise à la TVA. Dans ce dernier cas, si CB peut ainsi démontrer que la rémunération globale qu'il a perçue en contrepartie de ces services correspond en substance au prix sur le marché pertinent de ces services (TVA comprise), alors l'administration fiscale devrait partir du principe que cette somme inclut nécessairement la TVA.

⁴⁴ Cette distinction semble d'autant plus difficile à comprendre que, comme il a été expliqué, l'obligation incombant aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour rétablir la situation découle de l'obligation pour ces mêmes États d'assurer le plein effet de la directive 2006/112 et ne saurait donc être compromise par le droit interne des États membres. À cet égard, je note que, conformément à certains de ses arrêts, la Cour a considéré que les États membres ne pouvaient pas empêcher le vendeur de corriger les factures émises (qui constituent la preuve d'une opération commerciale et non du paiement du prix demandé) lorsque le risque de perte de recettes fiscales a été éliminé. Voir arrêt du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, point 28). Dans ce contexte, étant donné que la Cour a estimé que cette obligation devait être mise en balance avec le principe de sécurité juridique, il appartenait en principe à la Cour d'indiquer dans quel cas ce principe imposait aux États membres de refuser aux vendeurs le droit de répercuter la taxe sur les acquéreurs. Voir, par analogie, en ce sens, arrêt du 9 juin 2016, Wolfgang und D. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, points 53 et 54).

⁴⁵ Voir, à cet égard, considérant 5 de la directive 2006/112.

V. Conclusion

61. Dans ces conditions, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée par le Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Cour supérieure de justice de Galice, Espagne) en ce sens que les articles 73 et 78 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lus à la lumière des principes de neutralité et d'interdiction de la fraude fiscale, de l'abus de droit et de la distorsion illégale de la concurrence, ne s'opposent pas à ce que la législation nationale, dans les circonstances de l'affaire au principal (à savoir, celle d'une opération occulte effectuée entre deux assujettis dans le cadre de leur activité ouvrant droit à déduction), prévoit que, pour calculer la TVA due, il y a lieu de présumer qu'elle n'a pas été incluse dans le prix facturé. Dans ces conditions, toutefois, la législation nationale doit également prévoir que cette présomption peut être réfutée par l'assujetti en apportant la preuve du contraire, notamment, par une comparaison du prix payé avec les prix en vigueur (TVA comprise) pour des biens ou services similaires.