



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

11 novembre 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 168 – Droit à déduction – Article 199 – Régime de l'autoliquidation – Principe de neutralité fiscale – Conditions matérielles du droit à déduction – Qualité d'assujetti du fournisseur – Charge de la preuve – Fraude – Pratique abusive – Facture mentionnant un fournisseur fictif »

Dans l'affaire C-281/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne), par décision du 11 février 2020, parvenue à la Cour le 26 juin 2020, dans la procédure

Ferimet SL

contre

Administración General del Estado,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de juge de la cinquième chambre, M. C. Lycourgos, président de la quatrième chambre, MM. I. Jarukaitis (rapporteur) et M. Ilešič, juges,

avocat général : M. P. Pikamäe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Ferimet SL, par M. M. A. Montero Reiter, procurador, et par M^e F. Juanes Ródenas, abogado,
- pour le gouvernement espagnol, par M. S. Jiménez García, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek, J. Vlácil et O. Serdula, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : l'espagnol.

– pour la Commission européenne, par M^{mes} L. Lozano Palacios et J. Jokubauskaitė, en qualité d’agents,

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

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), lu en combinaison, le cas échéant, avec d’autres dispositions de celle-ci, et du principe de neutralité fiscale.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Ferimet SL à l’Administración General del Estado (administration générale de l’État, Espagne) au sujet du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à une livraison de matériaux de récupération effectuée au cours de l’année 2008.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

- 3 L’article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 dispose :
« Est considéré comme “assujetti” quiconque exerce, d’une façon indépendante et quel qu’en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme “activité économique” toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l’exploitation d’un bien corporel ou incorporel en vue d’en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »
- 4 L’article 168 de cette directive prévoit :
« 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 Aux termes de l'article 178 de ladite directive :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;

[...]

f) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acquéreur en cas d'application des articles 194 à 197 et de l'article 199, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre. »

6 L'article 199, paragraphe 1, de la directive 2006/112 dispose :

« Les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des opérations suivantes :

[...]

d) les livraisons de matériaux usagés, de matériaux usagés ne pouvant pas être réutilisés en l'état, de déchets industriels et non industriels, de déchets de récupération, de déchets en partie transformés, de débris et les livraisons de certains biens et les prestations de certains services spécifiques, figurant à l'annexe VI ;

[...] »

7 Aux termes de l'article 273, première alinéa, de cette directive :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. »

Le droit espagnol

8 L'article 84, paragraphe 1, point 2, sous c), de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 28 décembre 1992 (BOE n° 312, du 29 décembre 1992, p. 44247), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi sur la TVA »), prévoit que sont assujettis à la TVA les entrepreneurs ou les professionnels pour lesquels sont effectuées des opérations taxées, lorsqu'il s'agit de livraisons de déchets industriels, de déchets et de débris de fonte, de fer ou d'acier, de résidus et autres matériaux de récupération constitués de métaux ferreux et non ferreux ou de leurs alliages, de scories et laitiers, ainsi que de cendres et résidus industriels contenant des métaux ou des alliages de métaux.

- 9 En vertu de l'article 92, paragraphe 1, point 3, de la loi sur la TVA, les assujettis peuvent déduire de la TVA due au titre des opérations soumises à taxation réalisées à l'intérieur du pays la TVA due sur le même territoire qu'ils ont supportée par répercussion directe ou qu'ils ont acquittée en raison des livraisons de biens visées à l'article 84, paragraphe 1, point 2, de cette loi.
- 10 L'article 97 de ladite loi dispose :
- « 1. Les commerçants et les professionnels ne peuvent exercer le droit à déduction que s'ils sont en possession du document justifiant leur droit.
- À cette fin, seuls les documents suivants sont considérés comme des documents justifiant le droit à déduction :
- [...]
- 4^o la facture émise par l'assujetti dans les cas prévus à l'article 165, paragraphe 1, de la présente loi. [...]
2. Les documents antérieurs qui ne remplissent pas toutes les conditions établies par la voie législative ou réglementaire ne justifient pas le droit à déduction [...]
- [...] »
- 11 Aux termes de l'article 165, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, « [d]ans les cas visés à l'article 84, paragraphe 1, point 2, [...] de la présente loi, une facture contenant la liquidation de la taxe est jointe à la facture émise, le cas échéant, par la personne qui a livré les biens ou fourni les services concernés ou au justificatif comptable de l'opération. Cette facture respecte les conditions établies par voie réglementaire ».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 12 Ferimet a déclaré avoir acquis, au cours de l'année 2008, auprès de la société Reciclatges de Terra Alta des matériaux de récupération (ferraille), en indiquant que l'opération était soumise au régime de l'autoliquidation de la TVA et en établissant la facture correspondante.
- 13 Lors d'un contrôle, l'Inspección de los Tributos (inspection des impôts, Espagne) a notamment constaté que l'entreprise indiquée sur la facture en tant que fournisseur de ces matériaux ne disposait pas, en réalité, des moyens matériels et humains nécessaires à leur livraison et a considéré que les factures émises par Ferimet devaient être réputées fausses. Selon elle, si lesdits matériaux avaient incontestablement été livrés, l'opération en cause constituait une simulation, dès lors que leur véritable fournisseur avait été délibérément dissimulé. L'inspection des impôts a, pour ces motifs, décidé qu'il n'y avait pas lieu de faire droit à la déduction de la TVA relative à cette opération et a émis, pour l'exercice 2008, un avis d'imposition d'un montant de 140 441,71 euros, assorti d'une sanction d'un montant de 140 737,68 euros.
- 14 Le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (tribunal économique administratif régional de Catalogne, Espagne) ayant rejeté son recours contre cet avis d'imposition et contre cette sanction, Ferimet a introduit un recours contre cette décision de rejet devant le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Cour supérieure de justice de Catalogne, Espagne). Devant ce

dernier, Ferimet a fait valoir que la réalité de l'achat des matériaux de récupération en cause était établie, que la mention sur une facture d'un fournisseur fictif relève d'une simple exigence de forme dès lors que l'acquisition a matériellement eu lieu, que le droit à déduction de la TVA ne saurait être refusé lorsque la réalité de l'opération est établie et que le régime de l'autoliquidation appliqué en l'espèce garantit non seulement la perception de la TVA et le contrôle de celle-ci, mais également l'absence d'un quelconque avantage fiscal pour le contribuable.

- 15 Par un arrêt du 23 novembre 2017, le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Cour supérieure de justice de Catalogne) a rejeté le recours de Ferimet aux motifs que l'inspection des impôts avait démontré à suffisance la dissimulation du fournisseur, que l'indication de ce dernier ne saurait être considérée comme une mention de pure forme, dès lors qu'elle constitue un élément qui permet de contrôler la régularité de la chaîne de la TVA et qu'elle affecte, par conséquent, le principe de neutralité de la taxe. Cette juridiction a également relevé que, s'il est vrai que le régime de l'autoliquidation n'entraîne pas, en principe, de perte de recettes fiscales, le droit à déduction de la TVA est néanmoins soumis au respect de conditions matérielles, au nombre desquelles figure le fait que la personne mentionnée est réellement le fournisseur.
- 16 Ferimet a alors formé un pourvoi devant le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne), la juridiction de renvoi, devant lequel elle soutient que la réglementation nationale et européenne ainsi que la jurisprudence de la Cour conduisent nécessairement à considérer qu'elle était en droit de déduire la TVA relative à l'acquisition des matériaux de récupération en cause. Elle fait valoir, à cet égard, qu'elle était la véritable destinataire de ces derniers, qu'elle a effectivement acheté et réceptionné ceux-ci et qu'il n'y avait pas eu et ne pouvait y avoir eu de perte de recettes fiscales, dès lors que, étant soumis au régime de l'autoliquidation, ni elle ni son fournisseur n'étaient redevables de la TVA.
- 17 Le gouvernement espagnol fait valoir devant cette juridiction que la mention sur une facture d'un fournisseur fictif démontre l'existence d'une simulation, que la dissimulation de l'identité du véritable fournisseur doit être considérée comme étant liée à une fraude tant à la TVA qu'aux impôts directs et que Ferimet n'a pas démontré l'absence d'avantage fiscal dont elle se prévaut.
- 18 La juridiction de renvoi expose que le litige dont elle est saisie porte sur la possibilité de déduire la TVA que Ferimet a elle-même répercutée et supportée en émettant une facture dans le cadre du régime de l'autoliquidation, alors que, si l'opération en cause a bien été réalisée, le véritable fournisseur desdits matériaux de récupération a cependant été dissimulé par l'indication, sur cette facture, d'un fournisseur fictif ou inexistant.
- 19 Cette juridiction considère que ce litige exige de déterminer, premièrement, si l'indication du fournisseur des biens concernés constitue une condition purement formelle du droit à déduction de la TVA, deuxièmement, quelles sont les conséquences de l'indication d'une fausse identité du fournisseur et de la connaissance, par l'acquéreur, du caractère mensonger de cette indication et, troisièmement, si la jurisprudence de la Cour implique nécessairement que la déduction de la TVA ne peut être refusée, y compris en cas de mauvaise foi, que lorsqu'il existe un risque de perte de recettes fiscales pour l'État membre, alors que, sous le régime de l'autoliquidation, l'assujetti n'est, en principe, redevable d'aucune TVA au Trésor public.
- 20 Selon ladite juridiction, la jurisprudence de la Cour n'implique pas nécessairement que le droit à déduction de la TVA ne peut jamais être refusé dans le cas où le régime de l'autoliquidation est appliqué et où la réalité matérielle des livraisons des biens concernés ainsi que leur acquisition

par le contribuable sont établies. Il ne ressortirait pas non plus de cette jurisprudence que la mention d'un fournisseur sur la facture est une indication purement formelle, sans importance aux fins de l'exercice de ce droit lorsque l'opération concernée est réelle.

- 21 Par ailleurs, s'agissant de l'avantage fiscal, dont l'existence constituerait une condition du refus du droit à déduction de la TVA, la juridiction de renvoi relève qu'il ne ressort pas de ladite jurisprudence que cet avantage concerne uniquement le contribuable qui demande la déduction et non, le cas échéant, d'autres participants à l'opération donnant lieu à cette déduction. Elle considère qu'il n'y a pas nécessairement lieu de faire abstraction du comportement du fournisseur lorsque se pose la question de savoir si un contribuable pouvait prétendre au bénéfice du droit à déduction dans cadre de l'application du régime de l'autoliquidation, en particulier lorsque l'imposition directe est susceptible d'être mise en péril.
- 22 C'est dans ces conditions que le Tribunal Supremo (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- «1) L'article 168 de la [directive 2006/112], combiné, le cas échéant, à d'autres dispositions de celle-ci, et le principe de neutralité fiscale qui découle de cette directive, tel qu'interprété par la jurisprudence de la Cour, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils n'autorisent pas la déduction de la TVA acquittée en amont par un commerçant qui émet, sous le régime de l'autoliquidation, le titre justificatif (la facture) d'une opération d'acquisition de biens qu'il réalise en incorporant dans ce titre un fournisseur fictif, alors qu'il est établi que le commerçant en cause a effectivement réalisé l'acquisition et qu'il a affecté les matériaux acquis à son activité ou à ses échanges commerciaux ?
- 2) Dans l'hypothèse où une pratique telle que celle décrite (et que l'intéressé est réputé connaître) peut être qualifiée d'abusive ou de frauduleuse aux fins du refus de la déduction de la TVA acquittée en amont, le refus de cette déduction exige-t-il que l'existence d'un avantage fiscal incompatible avec les finalités du régime de la TVA soit dûment établie ?
- 3) Enfin, dans l'hypothèse où une telle preuve est nécessaire, l'avantage fiscal permettant de refuser la déduction, qui devrait, le cas échéant, être vérifié au cas par cas, doit-il exclusivement concerner le contribuable proprement dit (c'est-à-dire l'acquéreur des biens) ou peut-il éventuellement être constaté dans le chef d'autres intervenants dans l'opération considérée ? »

Sur les questions préjudicielles

- 23 Par ses trois questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112, lue conjointement avec le principe de neutralité fiscale, doit être interprétée en ce sens que doit être refusé à un assujetti l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente à l'acquisition de biens qui lui ont été livrés, lorsque cet assujetti a sciemment mentionné un fournisseur fictif sur la facture qu'il a lui-même émise pour cette opération dans le cadre de l'application du régime de l'autoliquidation.
- 24 La juridiction de renvoi se demande, tout d'abord, si l'indication du fournisseur, sur la facture afférente aux biens au titre desquels le droit à déduction de la TVA est exercé, constitue une condition de pure forme. Elle s'interroge, ensuite, sur les conséquences, quant à l'exercice de ce droit, de la dissimulation, par l'assujetti, du véritable fournisseur de ces biens, dans un cas où la

réalité de la livraison de ceux-ci et celle de leur utilisation en aval par cet assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées ne sont pas contestées. Elle se demande, enfin, si l'exercice du droit à déduction ne peut être refusé à l'assujetti de mauvaise foi que dans l'hypothèse où il existe un risque de perte de recettes fiscales pour l'État membre concerné et un avantage fiscal pour cet assujetti ou pour d'autres participants à l'opération en cause.

- 25 D'emblée, il convient de souligner que les questions posées portent exclusivement sur l'exercice du droit à déduction et non sur les points de savoir si, dans des circonstances telles que celles évoquées par la juridiction de renvoi, une sanction pécuniaire s'impose à l'égard de l'assujetti concerné pour avoir enfreint certaines exigences posées par la directive 2006/112 ou si une telle sanction est conforme au principe de proportionnalité.
- 26 Il convient dès lors de rappeler, en premier lieu, que le droit à déduction de la TVA est subordonné au respect de conditions tant matérielles que formelles. S'agissant des conditions matérielles, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, pour pouvoir bénéficier dudit droit, il faut, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti », au sens de cette directive. D'autre part, il faut que, en amont, les biens ou les services invoqués pour fonder le droit à déduction soient livrés ou fournis par un autre assujetti et que, en aval, ces biens ou ces services soient utilisés par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées. Quant aux modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA, qui s'assimilent à des conditions de nature formelle, l'article 178, sous a), de ladite directive prévoit que l'assujetti doit détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de celle-ci (voir, en ce sens, arrêts du 15 septembre 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, points 28 et 29 ainsi que jurisprudence citée ; du 21 novembre 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, points 39 et 40, ainsi que ordonnance du 3 septembre 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, point 43).
- 27 Il en découle que l'indication du fournisseur, sur la facture afférente aux biens ou aux services au titre desquels le droit à déduction de la TVA est exercé, constitue une condition formelle d'exercice de ce droit. En revanche, la qualité d'assujetti du fournisseur des biens ou des services relève, ainsi que les gouvernements espagnol et tchèque le font observer, des conditions matérielles de celui-ci.
- 28 S'agissant spécifiquement des modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA dans une procédure d'autoliquidation relevant de l'article 199, paragraphe 1, de la directive 2006/112, il convient d'ajouter qu'un assujetti, qui est redevable, en tant qu'acquéreur d'un bien, de la TVA afférente à celui-ci, n'est pas tenu de détenir une facture établie selon les conditions formelles de cette directive, afin de pouvoir exercer son droit à déduction, et doit uniquement remplir les formalités établies par l'État membre concerné dans l'exercice de l'option qui lui est ouverte à l'article 178, sous f), de ladite directive (arrêt du 26 avril 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, point 44 et jurisprudence citée).
- 29 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que l'assujetti a sciemment mentionné un fournisseur fictif sur la facture en cause au principal, ce qui aurait empêché l'Inspección de los Tributos (inspection des impôts) d'identifier le véritable fournisseur et, partant, d'établir la qualité d'assujetti de ce dernier en tant que condition matérielle du droit à déduction de la TVA.
- 30 En deuxième lieu, quant aux conséquences qui découlent de la dissimulation par l'assujetti du véritable fournisseur, il y a lieu de rappeler que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses

activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (ordonnance du 3 septembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, point 41 et jurisprudence citée).

- 31 Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA. Ainsi que la Cour l'a itérativement jugé, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité dès lors que les exigences ou les conditions tant matérielles que formelles auxquelles ce droit est subordonné sont respectées par les assujettis souhaitant l'exercer (ordonnance du 3 septembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, point 40 et jurisprudence citée).
- 32 Si, conformément à l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations que celles prévues par cette directive lorsqu'ils jugent ces obligations nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, les mesures adoptées par les États membres ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de la TVA (ordonnance du 3 septembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, point 44 et jurisprudence citée).
- 33 Ainsi, la Cour a jugé que le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de cette taxe acquittée en amont soit accordée si les conditions matérielles sont satisfaites, même si certaines conditions formelles ont été omises par les assujettis (voir, en ce sens, arrêts du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 38, et du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 41).
- 34 En conséquence, dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que les conditions matérielles sont satisfaites, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit de l'assujetti de déduire ladite taxe, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit (arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, point 42).
- 35 Ces considérations s'appliquent, en particulier, dans le cadre de l'application du régime de l'autoliquidation (voir, en ce sens, arrêts du 1^{er} avril 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, points 50 et 51 ; du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 62 à 64, ainsi que du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, points 34 et 35).
- 36 Il peut cependant en aller autrement si la violation des exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 42 et jurisprudence citée).
- 37 Or, tel peut être le cas lorsque l'identité du véritable fournisseur n'est pas mentionnée sur la facture afférente aux biens ou aux services au titre desquels le droit à déduction est exercé, si cela empêche d'identifier ce fournisseur et, partant, d'établir qu'il avait la qualité d'assujetti, dès lors que, ainsi qu'il a été rappelé au point 27 du présent arrêt, cette qualité constitue l'une des conditions matérielles du droit à déduction de la TVA.

- 38 Dans ce contexte, il convient de souligner que, d'une part, l'administration fiscale ne saurait se limiter à l'examen de la facture elle-même. Elle doit également tenir compte des informations complémentaires fournies par l'assujetti (arrêt du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, point 44). D'autre part, c'est à l'assujetti qui demande la déduction de la TVA qu'il incombe d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier (voir, en ce sens, arrêt du 21 novembre 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, point 43). Les autorités fiscales peuvent donc exiger de l'assujetti lui-même les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction demandée (arrêt du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, point 46 ainsi que jurisprudence citée).
- 39 Il en résulte que c'est à l'assujetti exerçant le droit à déduction de la TVA qu'il appartient, en principe, d'établir que le fournisseur des biens ou des services au titre desquels ce droit est exercé avait la qualité d'assujetti. Ainsi, l'assujetti est tenu de fournir des preuves objectives que des biens ou des services lui ont effectivement été livrés ou fournis en amont par des assujettis, pour les besoins de ses propres opérations soumises à la TVA et à l'égard desquels il s'est effectivement acquitté de la TVA. Ces preuves peuvent comprendre, notamment, des pièces se trouvant en possession de fournisseurs ou de prestataires auprès desquels l'assujetti a acquis des biens ou des services pour lesquels il a acquitté la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 21 novembre 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, points 44 et 45).
- 40 Toutefois, s'agissant de la lutte contre la fraude à la TVA, l'administration fiscale ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA de vérifier, notamment, que le fournisseur des biens ou des services au titre desquels ledit droit est exercé dispose de la qualité d'assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 61, ainsi que ordonnance du 3 septembre 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, point 56).
- 41 Pour ce qui est de la charge de la preuve quant à la question de savoir si le fournisseur a la qualité d'assujetti, il convient de distinguer entre, d'une part, l'établissement d'une condition matérielle du droit à déduction de la TVA et, d'autre part, la détermination de l'existence d'une fraude à la TVA.
- 42 Ainsi, si, dans le cadre de la lutte contre la fraude à la TVA, il ne peut être exigé de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer son droit à déduction de la TVA qu'il vérifie que le fournisseur des biens ou des services concernés dispose de la qualité d'assujetti, il en est autrement lorsque l'établissement de cette qualité est nécessaire pour vérifier que cette condition matérielle du droit à déduction est satisfaite.
- 43 Dans cette dernière hypothèse, il appartient à l'assujetti d'établir, sur la base de preuves objectives, que le fournisseur a la qualité d'assujetti, à moins que l'administration fiscale ne dispose des données nécessaires pour vérifier que cette condition matérielle du droit à déduction de la TVA est satisfaite. À cet égard, il convient de rappeler qu'il résulte du libellé de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 que la notion d'« assujetti » est définie de manière large, en se fondant sur des circonstances factuelles (arrêts du 6 septembre 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, point 30, et du 22 octobre 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, point 34), de telle sorte que la qualité d'assujetti du fournisseur peut ressortir des circonstances de l'espèce.

- 44 Il s'ensuit que, s'agissant de l'établissement des conditions matérielles du droit à déduction de la TVA, lorsque l'identité du véritable fournisseur n'est pas mentionnée sur la facture afférente aux biens ou aux services au titre desquels le droit à déduction de la TVA est exercé, ce droit doit être refusé à l'assujetti si, compte tenu des circonstances factuelles et malgré les éléments fournis par cet assujetti, les données nécessaires pour vérifier que ce fournisseur avait la qualité d'assujetti font défaut.
- 45 Par ailleurs, ainsi que la Cour l'a itérativement rappelé, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112. À cet égard, la Cour a jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union et que, dès lors, il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de 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, en ce sens, arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, points 54 et 55 ; du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 34 et jurisprudence citée, ainsi que ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, point 21).
- 46 S'agissant de la fraude, selon une jurisprudence constante, le bénéfice du droit à déduction doit être refusé non seulement lorsqu'une fraude est commise par l'assujetti lui-même, mais également lorsqu'il est établi que l'assujetti, auquel les biens ou les services servant de base pour fonder le droit à déduction ont été livrés ou fournis, savait ou aurait dû savoir que, par l'acquisition de ces biens ou de ces services, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 59 ; du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 45 ; du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 35 et jurisprudence citée, ainsi que ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, point 22).
- 47 Il a été considéré, à cet égard, qu'un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA doit, pour les besoins de la directive 2006/112, être considéré comme participant à cette fraude, indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens ou de l'utilisation des services dans le cadre des opérations taxées effectuées par lui en aval, cet assujetti prêtant, dans une telle situation, la main aux auteurs de ladite fraude et devenant complice de celle-ci (ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, point 23 et jurisprudence citée).
- 48 La Cour a également itérativement précisé, dans des situations où les conditions matérielles du droit à déduction étaient réunies, que le bénéfice du droit à déduction ne saurait être refusé à l'assujetti qu'à la condition qu'il soit établi, au vu d'éléments objectifs, qu'il savait ou aurait dû savoir que, par l'acquisition des biens ou des services servant de base pour fonder le droit à déduction, il participait à une opération impliquée dans une telle fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne des livraisons ou des prestations (ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, point 24 et jurisprudence citée).
- 49 La Cour a en effet jugé, à cet égard, que n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par la directive 2006/112 le fait de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas ou n'aurait pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude

commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne des livraisons, antérieurement ou postérieurement à celle réalisée par cet assujetti, était entachée de fraude à la TVA, l'instauration d'un système de responsabilité sans faute allant en effet au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public (ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, point 25 et jurisprudence citée).

- 50 En outre, selon une jurisprudence constante de la Cour, le refus du droit à déduction étant une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit, il incombe aux autorités fiscales d'établir à suffisance de droit les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti a commis une fraude à la TVA ou savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une telle fraude. Il appartient ensuite aux juridictions nationales de vérifier que les autorités fiscales concernées ont établi l'existence de tels éléments objectifs (ordonnance du 3 septembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, point 57 et jurisprudence citée).
- 51 Le droit de l'Union ne prévoyant pas de règles relatives aux modalités de l'administration des preuves en matière de fraude à la TVA, ces éléments objectifs doivent être établis par l'administration fiscale conformément aux règles de preuve prévues par le droit national. Cependant, ces règles ne doivent pas porter atteinte à l'efficacité du droit de l'Union (ordonnance du 3 septembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, point 59 et jurisprudence citée).
- 52 Il découle de la jurisprudence rappelée aux points 46 et 51 du présent arrêt que le bénéfice du droit à déduction ne peut être refusé à cet assujetti que si, après avoir procédé à une appréciation globale de tous les éléments et de toutes les circonstances de fait de l'espèce, effectuée conformément aux règles de preuve du droit national, il est établi que celui-ci a commis une fraude à la TVA ou savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder ce droit était impliquée dans une telle fraude (voir, en ce sens, arrêt du 13 février 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, point 30, et ordonnance du 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869, point 36). Le bénéfice du droit à déduction ne peut être refusé que lorsque ces faits ont été établis à suffisance de droit, autrement que par des suppositions (voir, en ce sens, ordonnance du 3 septembre 2020, Crewprint, C-611/19, non publiée, EU:C:2020:674, point 45).
- 53 En l'occurrence, dans le cadre de cette appréciation globale, le fait que l'assujetti, qui demande à bénéficier du droit à déduction et qui a émis la facture, a mentionné sciemment un fournisseur fictif sur cette facture est un élément pertinent de nature à indiquer que cet assujetti avait conscience qu'il participait à une livraison de biens impliquée dans une fraude à la TVA. Il revient, toutefois, à la juridiction de renvoi d'apprécier, en tenant compte de l'ensemble des éléments et des circonstances de fait de l'espèce, si tel est effectivement le cas dans le cadre de l'affaire au principal.
- 54 En ce qui concerne l'éventualité d'une pratique abusive, il convient de relever que l'existence d'une telle pratique exige la réunion de deux conditions, à savoir, d'une part, que les opérations en cause, bien que remplissant les conditions prévues par les dispositions pertinentes de ladite directive et de la législation nationale la transposant, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause se limite à l'obtention

de cet avantage fiscal (voir, notamment, arrêts du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, point 36 ; du 10 juillet 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, point 35, et du 18 juin 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, point 85).

- 55 Par conséquent, ne relève pas d'une telle pratique le fait de mentionner un fournisseur fictif sur la facture afférente aux biens ou aux services au titre desquels le droit à déduction de la TVA est exercé, dès lors que, ainsi que cela a été rappelé au point 27 du présent arrêt, l'indication du fournisseur, sur la facture afférente aux biens ou aux services au titre desquels le droit à déduction de la TVA est exercé, constitue une condition formelle de ce droit et que, ainsi, cette indication n'a pas pour résultat que les conditions matérielles prévues par les dispositions relatives au droit à déduction sont remplies.
- 56 En troisième lieu, s'agissant du point de savoir si l'exercice du droit à déduction ne peut être refusé à l'assujetti de mauvaise foi que dans l'hypothèse où il existe un risque de perte de recettes fiscales pour l'État membre et un avantage fiscal pour l'assujetti ou d'autres participants à l'opération en cause, il convient d'observer que, dans le cadre de l'application du régime de l'autoliquidation, aucun paiement n'est dû, en principe, au Trésor Public (voir, notamment, arrêts du 6 février 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, point 29, et du 26 avril 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, point 41). Par ailleurs, est sans influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA la question de savoir si la TVA, due sur les opérations de vente antérieures ou ultérieures portant sur les biens concernés, a ou non été versée au Trésor public (voir, en ce sens, ordonnance du 3 septembre 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, point 42 et jurisprudence citée). Cependant, ainsi que cela ressort des points 44 et 46 à 52 du présent arrêt, l'exercice du droit à déduction doit être refusé à l'assujetti dès lors que les données nécessaires pour vérifier que le fournisseur des biens ou des services concernés avait la qualité d'assujetti font défaut ou qu'il est établi à suffisance de droit que cet assujetti a commis une fraude à la TVA ou savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder ce droit était impliquée dans une telle fraude. La constatation d'un risque de perte de recettes fiscales n'est, par conséquent, pas nécessaire pour fonder un tel refus.
- 57 De même, à cette fin, il est indifférent que l'opération en cause ait ou non procuré un avantage fiscal à l'assujetti ou à d'autres intervenants dans la chaîne de livraisons ou de prestations. En effet, d'une part, l'existence d'un tel avantage est étrangère à la question de savoir si les conditions matérielles auxquelles est subordonné le droit à déduction, telles que la qualité d'assujetti du fournisseur des biens ou des services concernés, sont réunies. D'autre part, à la différence de ce qui a été jugé en matière de pratiques abusives, la constatation de la participation de l'assujetti à une fraude à la TVA n'est pas subordonnée à la condition que cette opération lui ait procuré un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions de la directive 2006/112 (ordonnance du 14 avril 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, point 35).
- 58 La juridiction de renvoi ayant mentionné la possible mauvaise foi de l'assujetti qui dissimule l'identité du véritable fournisseur, il convient d'ajouter que, s'il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi, il n'est pas nécessaire que la mauvaise foi de l'assujetti soit établie pour que lui soit refusé le bénéfice du droit à déduction (voir, en ce sens, ordonnance du 14 avril 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, points 30 et 31).

- 59 Enfin, dans la mesure où la juridiction de renvoi évoque également le fait que la dissimulation du véritable fournisseur est susceptible de mettre en péril l'imposition directe en privant l'administration fiscale de moyens de contrôle, il convient de souligner qu'il découle de la jurisprudence rappelée aux points 30 et 31 du présent arrêt que le bénéfice du droit à déduction ne saurait être refusé pour ce motif. En effet, un tel refus serait contraire au principe fondamental que constitue ce droit et, par suite, au principe de neutralité fiscale.
- 60 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que la directive 2006/112, lue conjointement avec le principe de neutralité fiscale, doit être interprétée en ce sens que doit être refusé à un assujetti l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente à l'acquisition de biens qui lui ont été livrés, lorsque cet assujetti a sciemment mentionné un fournisseur fictif sur la facture qu'il a lui-même émise pour cette opération dans le cadre de l'application du régime de l'autoliquidation, si, compte tenu des circonstances factuelles et des éléments fournis par ledit assujetti, les données nécessaires pour vérifier que le véritable fournisseur avait la qualité d'assujetti font défaut ou s'il est établi à suffisance de droit que ledit assujetti a commis une fraude à la TVA ou savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une telle fraude.

Sur les dépens

- 61 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lue conjointement avec le principe de neutralité fiscale, doit être interprétée en ce sens que doit être refusé à un assujetti l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à l'acquisition de biens qui lui ont été livrés, lorsque cet assujetti a sciemment mentionné un fournisseur fictif sur la facture qu'il a lui-même émise pour cette opération dans le cadre de l'application du régime de l'autoliquidation, si, compte tenu des circonstances factuelles et des éléments fournis par ledit assujetti, les données nécessaires pour vérifier que le véritable fournisseur avait la qualité d'assujetti font défaut ou s'il est établi à suffisance de droit que ledit assujetti a commis une fraude à la TVA ou savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une telle fraude.

Signatures