

Affaire C-281/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

26 juin 2020

Juridiction de renvoi :

Tribunal Supremo (Espagne)

Date de la décision de renvoi :

11 février 2020

Partie requérante :

Ferimet, S. L.

Partie défenderesse :

Administración General del Estado

POURVOI EN CASSATION [omissis]

[omissis] [formalités procédurales]

TRIBUNAL SUPREMO (Cour suprême, Espagne)

Section du contentieux administratif

Deuxième chambre

[omissis]

À Madrid, le 11 février 2020.

[omissis] [composition de la formation de jugement]

EN FAIT

[Or. 2]

PREMIÈREMENT. Par l'intermédiaire de ses représentants en justice, la société commerciale FERIMET, S. L. a formé un pourvoi contre l'arrêt rendu le

23 novembre 2017 par la première chambre de la section administrative du Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Cour supérieure de justice de Catalogne, Espagne) dans la procédure ordinaire n° 510/2014.

DEUXIÈMEMENT. Cet arrêt a rejeté le recours contentieux administratif introduit par cette société contre la décision du Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (tribunal économique administratif régional de Catalogne, Espagne) du 19 juin 2014, qui avait elle-même rejeté une réclamation introduite contre un avis d'imposition au titre de la TVA sous régime de l'autoliquidation relatif à l'exercice 2008, d'un montant de 140 441,71 euros, ainsi que contre la sanction associée audit avis, d'un montant de 140 737,68 euros.

TROISIÈMEMENT. Une fois l'instruction du pourvoi terminée, le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne) a décidé, par ordonnance du 4 novembre 2019, de suspendre le délai imparti pour rendre son arrêt et d'accorder aux parties le délai ordinaire de dix jours pour présenter leurs observations sur un renvoi préjudiciel devant la Cour de justice de l'Union européenne [libellé, en substance, dans les termes repris au dispositif.] [omissis]

[omissis] **[Or. 3]** [omissis] [reprise pratiquement à l'identique des questions préjudicielles]

QUATRIÈMEMENT. Dans ses observations, FERIMET, S. L. soutient, en premier lieu, que le renvoi préjudiciel n'est pas nécessaire dès lors que, s'agissant de la première question, la perception de la TVA et le contrôle de celle-ci sont déjà assurés par la seule application du régime de substitution de l'assujetti visé à l'article 84, paragraphe 1, point 2, sous c), de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (loi 37/1992, du 28 décembre 1992, relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi sur la TVA »)], de sorte que, comme il ressort de la jurisprudence de la Cour, il n'y a pas lieu d'ériger en condition essentielle de l'exercice du droit à déduction une simple condition de forme telle que la mention fidèle du fournisseur du produit sur la facture, puisque le mécanisme d'autoliquidation garantit lui-même l'impossibilité d'obtenir un quelconque avantage fiscal.

FERIMET, S. L. conteste également la nécessité de poser la deuxième question préjudicielle, dans la mesure où – comme elle l'a déjà indiqué dans le cadre de la première question – le régime de substitution de l'assujetti (ou régime de l'autoliquidation selon la terminologie de la directive) implique intrinsèquement l'absence de toute dette du contribuable envers le Trésor public, pour autant que, conformément aux dispositions de ce régime, l'intéressé (FERIMET) ne soit pas tenu d'effectuer un versement au Trésor public en conséquence de l'acquisition des biens.

S'agissant de la troisième question reproduite dans l'ordonnance, FERIMET, S.L.soutient que, en l'absence d'avantage fiscal indu pour le contribuable, le Tribunal Supremo (Cour suprême) **[Or. 4]** peut statuer sans qu'il soit nécessaire

d'interroger la Cour, qui, en application du principe de neutralité, considère que l'éventuelle intention frauduleuse d'un opérateur, autre que l'assujetti concerné, intervenant dans la même chaîne de livraisons est sans intérêt, puisque « chaque opération [doit être considérée] en elle-même ».

CINQUIÈMEMENT. L'abogado del Estado, en sa qualité de représentant de l'administration générale de l'État, a marqué son accord avec le renvoi préjudiciel au motif que celui-ci « peut contribuer à clarifier la portée ou les effets que doit produire la mention d'un fournisseur fictif lorsqu'aucun avantage fiscal ne semble être obtenu, puisqu'il s'agit d'un cas [d'autoliquidation], et lorsque la réalité de l'opération ne fait par ailleurs aucun doute. [»]

EN DROIT

PREMIÈREMENT. Les faits du litige soumis au Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne).

1.- Dans le courant de l'année 2008, la requérante (FERIMET, S. L.) a acquis auprès de la société RECICLATGES DE TERRA ALTA certains matériaux de récupération (ferraille) en déclarant l'opération sous le régime de l'autoliquidation et en procédant à l'autofacturation correspondante.

2. Dans le cadre d'une procédure de contrôle et d'inspection, l'Inspección de los Tributos (inspection des impôts, Espagne) a considéré que le fournisseur de ces matériaux (RECICLATGES DE TERRA ALTA) ne disposait pas des moyens matériels et humains nécessaires à leur livraison et que les factures émises par la requérante devaient être réputées fausses, [Or. 5] l'opération relevant par conséquent d'une simulation, puisque, si les matériaux avaient incontestablement été livrés, leur véritable fournisseur avait été délibérément dissimulé. Pour cette même raison, l'inspection des impôts a considéré qu'il n'y avait pas lieu de faire droit aux déductions de la TVA acquittée en amont réclamées par la requérante (FERIMET, S. L.), position qui a été confirmée par le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (tribunal économique administratif régional de Catalogne).

3.- FERIMET, S. L. a introduit un recours contre ce jugement devant la section du contentieux administratif du Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Cour supérieure de justice de Catalogne), fondé sur le respect de la législation espagnole et européenne ainsi que sur la jurisprudence de la Cour et faisant valoir, en substance, ce qui suit :

3.1. La réalité de l'achat des matériaux de récupération par FERIMET est un fait établi (que l'inspection des impôts ne conteste pas).

3.2. La mention d'un fournisseur fictif relève d'une simple exigence de forme, dès lors que l'acquisition a matériellement eu lieu.

3.3. Selon la réglementation et la jurisprudence de l'Union, la déduction ne saurait être refusée 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 – et en particulier – l'absence d'un quelconque avantage fiscal éventuel pour le contribuable.

4.- Le 23 novembre 2017, le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Cour supérieure de justice de Catalogne) a rendu un arrêt de rejet fondé sur les motifs résumés ci-dessous :

4.1. « En ce qui concerne les factures établies [omissis] qui ont conduit l'inspection des impôts à constater une simulation, c'est-à-dire la dissimulation du véritable fournisseur, [omissis] l'inspection des impôts a démontré à suffisance la simulation de l'auteur des livraisons [omissis] sans que la requérante ne parvienne en aucune manière à infirmer cette conclusion ».

4.2. En tant qu'information devant figurer sur l'autofacture, l'indication du fournisseur « ne saurait être considérée comme une mention de pure forme, dès lors qu'elle constitue un élément [Or. 6] qui permet de contrôler la régularité de la chaîne de la TVA, que celle-ci soit ou non structurée sous la forme d'une autofacture, et qu'elle affecte par conséquent le principe de neutralité de la taxe ».

4.3. « S'il est vrai que le régime de l'autoliquidation n'entraîne en principe pas de perte de recettes fiscales, puisque la dette et le droit à déduction se compensent, cela n'implique pas qu'un droit à déduction soit ouvert même en cas d'opération simulée – à l'égard, en l'espèce, du fournisseur –, puisque ce droit à déduction est soumis au respect des conditions de fond, qui comprennent la véracité de la qualité de la personne mentionnée en tant que fournisseur ».

5. Dans le pourvoi formé contre cet arrêt, FERIMET, S. L. soutient que la réglementation (nationale et européenne) relative à la taxe et l'abondante jurisprudence de la Cour qu'elle invoque conduisent nécessairement à considérer qu'elle était en droit de déduire la TVA acquittée en amont dans le cadre de l'opération en cause.

Partant en effet du postulat qu'elle était elle-même le véritable destinataire de l'opération et qu'elle a effectivement acheté et réceptionné la ferraille, FERIMET, S. L. soutient qu'il n'y a pas eu et qu'il ne pouvait y avoir de perte de recettes fiscales, dès lors que (i) elle n'était redevable d'aucune TVA, puisqu'elle était sous le régime de l'autoliquidation, et (ii) ses fournisseurs n'étaient pas davantage débiteurs de TVA, puisque le fait d'être soumis à ce même régime les empêchait de la répercuter.

6. Dans son mémoire en défense, l'abogado del Estado a repris les arguments développés dans l'arrêt attaqué en insistant sur trois points : premièrement, l'indication d'un fournisseur de matériaux fictif démontre incontestablement une simulation ; deuxièmement, cette dissimulation de l'identité du véritable fournisseur au Trésor public doit être considérée comme étant liée à une fraude, tant à la TVA qu'aux impôts directs ; et, troisièmement, la requérante n'a pas démontré l'absence d'avantage fiscal dont elle se prévaut. **[Or. 7]**

DEUXIÈMEMENT. Sur le régime de l'autoliquidation de la TVA et la controverse soulevée par la présente affaire

1. Il est constant que l'assujetti à cette taxe indirecte est en général la personne physique ou morale qui, en sa qualité de professionnel ou de commerçant, émet une facture et répercute la TVA sur son client pour ensuite verser au Trésor, tous les trois mois, la totalité de cette TVA qu'il a perçue. Pour cette raison, l'assujetti est – en principe – celui qui émet la facture, qui répercute la TVA, qui introduit ensuite la déclaration et verse la TVA au Trésor public.

2. L'article 84, paragraphes 2, 3 et 4, de la loi sur la TVA, prévoit cependant certaines hypothèses dans lesquelles l'obligation de déclarer et d'acquitter la TVA incombe au destinataire de la facture et non à son émetteur.

3. Le cas des entrepreneurs dont l'activité économique consiste à vendre et acheter des matériaux de récupération (ferraille), visé à l'article 84, paragraphe 2, sous c), constitue l'une de ces hypothèses d'autoliquidation (à condition que le destinataire de l'opération soit un autre professionnel ou un autre commerçant, et non un particulier).

4. Le régime en vigueur lors des faits litigieux fonctionne de la manière suivante : le vendeur émet une facture dans laquelle aucune TVA n'est répercutée et l'acheteur, en sa qualité d'assujetti intervenant dans le cadre du régime de l'autoliquidation, doit émettre une facture (« autofacture ») incluant la TVA correspondante.

Comme l'émetteur et le destinataire de l'autofacture sont la même personne, l'acheteur doit à la fois indiquer la TVA répercutée et la TVA acquittée en amont, toutes deux à concurrence du même montant, qu'il inclut dans sa déclaration trimestrielle à la TVA. **[Or. 8]**

5. En l'espèce, le débat porte, en substance, sur la possibilité de déduire la TVA que la requérante a auto-répercutée et auto-supportée dans une autofacture sous régime de l'autoliquidation, alors que (i) l'opération a effectivement été réalisée (ce qui n'est pas contesté) et que (ii) le véritable fournisseur des biens acquis a été dissimulé, dès lors qu'il est également établi que l'acheteur de la ferraille a renseigné dans son autofacture un fournisseur (RECICLATGES DE TERRA ALTA) fictif ou inexistant (ce fait avancé par l'inspection des impôts a été confirmé par la juridiction d'appel et n'est pas contesté au stade du pourvoi).

TROISIÈMEMENT. La réglementation applicable en l'espèce.

1. Le droit de l'Union.

1.1. 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, ci-après la « directive TVA »), prévoit que, 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 ».

1.2. Conformément à l'article 193 de la directive TVA, la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 ter et de l'article 202.

1.3. L'article 199, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, dispose : « Les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des [Or. 9] opérations suivantes : [...] 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 ».

1.4. En vertu de l'article 2[2]0 de la directive TVA, « [t]out assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers [...] ».

1.5. L'article 226, point 11, de la directive TVA, dispose : « Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 : [...] lorsque l'acquéreur ou le preneur est redevable de la taxe, la référence à la disposition applicable de la présente directive ou à la disposition nationale correspondante ou à toute autre mention indiquant que la livraison de biens ou la prestation de services bénéficie d'une exonération ou de l'autoliquidation ».

2. Le droit espagnol.

2.1. L'article 84, paragraphe 1, point 2, sous c), de la loi sur la TVA prévoit que « [s]ont assujettis à la taxe [...] [l]es entrepreneurs ou les professionnels pour lesquels sont effectuées des opérations taxées [...] [l]orsqu'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, et de cendres et résidus industriels contenant des métaux ou des alliages de métaux ».

2.2. Conformément à l'article 92, paragraphe 1, point 3, de la loi sur la TVA, « [l]es assujettis peuvent déduire de la TVA due au titre des opérations soumises à taxation réalisées à l'intérieur du pays **[Or. 10]** la TVA due sur le même territoire qu'ils ont supportée par répercussion directe ou qu'ils ont acquittée en raison de [...] [l]a livraison de biens [...] énoncés [à l'article] 84, paragraphe 1, point 2, [...] de la présente loi ».

2.3. L'article 97 de la loi sur la TVA dispose :

« Premièrement.- Les commerçant et les professionnels ne peuvent exercer le droit à déduction que s'ils sont en possession du document justifiant leur droit.

À cette fin, sont uniquement considérés comme des documents justifiant le droit à déduction [...] 4°. La facture émise par l'assujetti dans les cas prévus à l'article 165, paragraphe 1, de la présente loi. [...]

Deuxièmement.- Les documents antérieurs qui ne remplissent pas toutes les conditions établies par voie législative ou réglementaire ne justifient pas le droit à déduction [...] ».

2.4. L'article 165, paragraphe 1, de la loi sur la TVA prévoit que « [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 ».

QUATRIÈMEMENT. La jurisprudence de la Cour relative à ces dispositions.

1. Dans l'arrêt du 1^{er} avril 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), relatif au régime de l'autoliquidation en matière de prestation de services et qui s'applique *mutatis mutandis* aux livraisons de biens telles que celle qui nous occupe, la Cour a déclaré que : **[Or. 11]**

« [...] un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la TVA y afférente, n'est pas obligé de détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive, afin de pouvoir exercer son droit à déduction, et doit uniquement remplir les formalités établies par l'État membre concerné [...] » (point 47).

Bien que les États membres aient la faculté d'établir des formalités portant sur l'exercice du droit à déduction en cas d'autoliquidation, « ce pouvoir ne

peut que s'exercer dans la mesure où l'imposition de telles formalités ne rend pas, par le nombre ou par la technicité de celles-ci, pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction [...] » (point 49).

Enfin, « [d]ès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que l'assujetti est, en tant que destinataire de la prestation en cause, redevable de la TVA, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit dudit assujetti de déduire cette TVA, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit » (point 51).

2. Dans l'arrêt du 8 mai 2008, *Ecotrade* (affaires jointes C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267), relatif, tout comme le précédent, au régime de l'autoliquidation, la Cour a en substance déclaré, s'agissant des formalités portant sur l'exercice du droit à déduction, ce qui suit :

« [...] [S]'il est vrai que [l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive] permet aux États membres d'établir les formalités portant sur l'exercice du droit à déduction dans le cas de l'autoliquidation, la méconnaissance de celles-ci par l'assujetti ne saurait le priver de son droit à déduction » (point 62)[.] « [D]ès lors qu'il est incontestable que le régime de l'autoliquidation était applicable aux affaires au principal, le principe de neutralité fiscale exige que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis [...] » (point 63), puisque « [...] si ces dispositions permettent aux États membres de prendre certaines mesures, celles-ci ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs mentionnés au point précédent. [Or. 12] De telles mesures ne peuvent, dès lors, être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA, lequel est un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation communautaire en la matière [...] » (point 66).

En définitive, « [n]e saurait être considérée comme entraînant un risque de pertes de recettes fiscales une méconnaissance d'obligations comptables, telle que celle en cause au principal, étant donné que, comme il a été rappelé au point 56 du présent arrêt, dans le cadre de l'application du régime de l'autoliquidation, aucun montant n'est dû, en principe, au Trésor public. Pour ces raisons, une telle méconnaissance ne saurait non plus être assimilée à une opération entachée de fraude ou à un usage abusif des normes communautaires, dès lors qu'elle n'a pas été effectuée en vue d'obtenir un avantage fiscal indu [...] » (point 71).

3. L'arrêt du 10 juillet 2019, *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588), également lié à une situation similaire – bien qu'elle ne soit pas identique – à celle qui nous

occupe, a été rendu après que la Cour suprême de Lettonie a posé à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 168, sous a), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une interdiction de déduire la taxe [payée en amont] fondée sur la seule participation consciente de l'assujetti à la formalisation d'opérations simulées, mais sans identifier de quelle manière les opérations en cause ont entraîné un préjudice pour le Trésor public sous forme de TVA impayée ou indûment remboursée par rapport à la situation où les opérations auraient été formalisées conformément aux circonstances effectives ? »

Après avoir reformulé la question posée, la Cour y a répondu, en résumé, dans les termes suivants :

« [D]ans le domaine de la TVA, la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige la réunion de deux conditions, à savoir, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive TVA 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 [...] » [point 35]. **[Or. 13]**

« [L]e fait qu'un bien n'a pas été reçu directement de la main de l'émetteur de la facture n'est pas nécessairement la conséquence d'une dissimulation frauduleuse du fournisseur réel et ne constitue pas nécessairement une pratique abusive, mais peut avoir d'autres raisons, telles que, notamment, l'existence de deux ventes successives portant sur les mêmes biens, qui, sur ordre, sont transportés directement du premier vendeur au second acquéreur, de sorte qu'il y a deux livraisons successives au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, mais un seul transport effectif. En outre, il n'est pas nécessaire que le premier acquéreur soit devenu propriétaire des biens en cause au moment de ce transport, étant donné que l'existence d'une livraison au sens de cette disposition ne présuppose pas le transfert de la propriété juridique du bien [...] » [point 36].

Dès lors que la Cour suprême de Lettonie n'avait pas démontré l'existence d'un avantage fiscal indu, [«] [...] [l]a seule existence d'une chaîne d'opérations et le fait que Kuršu zeme était physiquement entré en possession des biens en cause dans l'entrepôt [d'une société] sans les recevoir effectivement de la société figurant sur la facture en tant que fournisseur de ces biens [...] ne sauraient justifier en soi la conclusion selon laquelle Kuršu zeme n'aurait pas acquis lesdits biens [...] de sorte que l'opération passée entre ces deux sociétés n'aurait pas eu lieu ».

4. Dans l'arrêt du 17 octobre 2019, *Unitel* (C-653/18, EU:C:2019:876), rendu à la suite d'un renvoi préjudiciel déféré par la Cour suprême de Pologne, la Cour a déclaré :

[«] [...] [L]a qualification d'une opération de livraison de biens, au sens de l'article 146, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive TVA, ne saurait être subordonnée à la condition que l'acquéreur soit identifié » [(point 25)]. « Toutefois, en second lieu, il appartient aux États membres de fixer, conformément à l'article 131 de la directive TVA, les conditions dans lesquelles ils exonèrent les opérations à l'exportation en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues par cette directive et de prévenir toute fraude, évasion et tout abus éventuels. Dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent néanmoins respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figure notamment le principe de proportionnalité [...] » (point 26).

« S'agissant de ce principe de proportionnalité, il convient de rappeler qu'une mesure nationale va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe si elle subordonne, pour l'essentiel, le droit à l'exonération de la TVA au respect [Or. 14] d'obligations formelles, sans que soient prises en compte les conditions de fond et, notamment, sans qu'il faille s'interroger sur le point de savoir si celles-ci étaient satisfaites. En effet, les opérations doivent être taxées en prenant en considération leurs caractéristiques objectives [...] » (point 27)

« En outre, lorsque les conditions de fond sont satisfaites, le principe de neutralité fiscale exige que l'exonération de la TVA soit accordée même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis [...] » (point 28).

« Selon la jurisprudence de la Cour, il n'existe que deux cas de figure dans lesquels le non-respect d'une exigence formelle peut entraîner la perte du droit à l'exonération de la TVA [...] » (point 29).

« D'une part, la violation d'une exigence formelle peut conduire au refus de l'exonération de la TVA si cette violation a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites [...] » (point 30).

« Dès lors, si l'absence d'identification du réel acquéreur empêche, dans un cas donné, d'établir la preuve que l'opération en cause constitue une livraison de biens, au sens de l'article 146, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive TVA, cette circonstance peut conduire à refuser le bénéfice de l'exonération à l'exportation prévue à cet article. En revanche, exiger dans tous les cas que l'acquéreur des biens dans l'État tiers soit identifié, sans qu'il soit recherché si les conditions de fond de cette exonération,

notamment la sortie des biens concernés du territoire douanier de l'Union, sont réunies, ne respecte ni le principe de proportionnalité ni le principe de neutralité fiscale » (point 31).

« D'autre part, le principe de neutralité fiscale ne saurait être invoqué aux fins de l'exonération de la TVA par un assujetti qui a intentionnellement participé à une fraude fiscale ayant mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA. Selon la jurisprudence de la Cour, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi et prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale. Dans l'hypothèse où l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude, le bénéfice de l'exonération devrait lui être refusé [...] » (point 33).

« En revanche, le fournisseur ne saurait être tenu responsable du paiement de la TVA indépendamment de son implication dans la fraude commise par l'acquéreur. En effet, il serait manifestement disproportionné d'imputer à un assujetti la [Or. 15] perte de recettes fiscales causée par des agissements frauduleux de tiers sur lesquels il n'a aucune influence [...] » (point 34).

CINQUIÈMEMENT La jurisprudence du Tribunal Supremo (Cour suprême)

1. Dans l'arrêt du 25 mars 2009 (pourvoi n° 4608/2006), le Tribunal Supremo (Cour suprême) a déclaré, au sixième motif en droit, que « toutes les obligations formelles sont conçues pour faciliter l'application correcte de la TVA, de sorte qu'il est incohérent d'accorder la même importance à la violation des exigences formelles dans des cas d'autoliquidation dans lesquels le contribuable ne fait pas de déclaration à la TVA parce qu'il estime que l'opération n'est pas soumise à la taxe et qu'il interprète la réglementation établie de manière raisonnable, mais erronée dans la mesure où cette interprétation entraînerait la rupture de la neutralité »[. P]ar conséquent, « il convient de considérer que le droit à déduction est un droit de nature substantielle et d'une importance incontestable dans le système d'application de la TVA, raison pour laquelle une simple obligation formelle, aussi justifiée soit-elle pour faciliter l'application correcte de la procédure administrative correspondante, ne saurait entraîner la perte dudit droit à déduction ».

2. Le Tribunal Supremo (Cour suprême) a par la suite maintenu cette jurisprudence dans les arrêts du 12 novembre 2009 (pourvoi n° 1398/2004) et du 16 juin 2011 (pourvoi n° 1975/2009).

3. L'arrêt du 28 janvier 2013 (pourvoi n° 3272/2010) portait sur une situation similaire à celle qui nous occupe : l'inspection des impôts avait constaté que le[s]

domicile[s] des sociétés que le contribuable avait mentionnées en tant que fournisseurs sur ses factures (en l'occurrence, dix sociétés commerciales se consacrant à la ferraille) étaient fictifs et qu'il était, en outre, impossible que ces sociétés aient fourni les marchandises formellement facturées, puisqu'il s'agissait d'entreprises sans contenu réel, destinées, en tant que sociétés-écran, à créer une apparence permettant à l'assujetti d'acquérir ces marchandises auprès de fournisseurs réels en « B », c'est-à-dire sans que ces achats ne soient reflétés dans la comptabilité. [Or. 16]

C'est précisément pour cette raison que l'inspection des impôts a refusé la déduction de la TVA dans les avis d'imposition correspondants, au motif que les transactions visées par les factures n'avaient pas réellement été réalisées avec les entreprises qui y étaient mentionnées et relevaient d'une simulation, d'une simple apparence.

Dans cet arrêt, le Tribunal Supremo (Cour suprême) a ainsi considéré ce qui suit :

« La Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que, si l'opération réalisée par l'assujetti n'est pas, en soi, entachée de fraude, le droit de ce dernier de déduire la TVA acquittée en amont ne saurait être affecté par la circonstance que, sans qu'il le sache ou qu'il puisse le savoir, une autre opération s'inscrivant dans la chaîne de livraisons, antérieure ou postérieure à celle qu'il a réalisée, soit entachée de fraude à la TVA.

La Cour a par ailleurs déclaré 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 être considéré comme participant à cette fraude, et ceci indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens. Par conséquent, il appartient à la juridiction nationale de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu des éléments objectifs, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA et ceci même si l'opération en cause satisfait aux critères objectifs sur lesquels sont fondées les notions de livraisons de biens effectuées par un assujetti agissant en tant que tel et d'activité économique.

Enfin, la Cour a déclaré que, même si l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive permet à un État membre de tenir une personne pour solidairement redevable de la TVA lorsque, au moment de l'opération effectuée en sa faveur, elle savait ou aurait dû savoir que la TVA due sur cette opération, ou une opération antérieure ou postérieure, resterait impayée et de se fonder sur des présomptions à cet égard, de telles présomptions ne peuvent pas être formulées d'une manière telle qu'il devient pratiquement impossible ou excessivement difficile pour l'assujetti de les combattre par la preuve contraire, en donnant *de facto* naissance à un système de responsabilité sans faute, puisque les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique

communautaire, dont notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité [...] **[Or. 17]**

La chambre de céans précise que, dans chaque cas, l'intéressé émettait les factures "en sachant [qu']il n'avait conclu aucun contrat avec l'entreprise à laquelle il facturait" et, ce faisant, souscrit à l'opinion du Tribunal Económico-Administrativo Foral^[*], qui a confirmé la position de l'inspection des impôts et jugé que, au regard des éléments de preuve fournis, la société requérante était pleinement consciente du stratagème mis en place par les sociétés commerciales qu'il faisait figurer sur ses factures en tant que fournisseur.

Il convient de tenir compte du fait que la requérante n'a jamais fait valoir que les conclusions que les juges d'appel ont tirées des éléments de preuve étaient arbitraires, illogiques ou déraisonnables [...].

Dans ces conditions, [...] la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne relative à l'impossibilité d'éliminer le droit à déduction du commerçant qui ignorait ou ne pouvait pas savoir qu'il était impliqué dans une fraude carrousel ne saurait s'appliquer à la présente affaire, pour la simple raison que, comme les juges d'appel l'ont constaté dans l'arrêt attaqué, la requérante savait qu'elle renseignait sur la facture, en tant que fournisseur, une entreprise sans contenu réel avec laquelle elle n'avait pas contracté.

Dans ce contexte, il y a lieu d'appliquer la jurisprudence de la Cour en vertu de laquelle le bénéfice du droit à déduction peut être refusé à l'assujetti dont il est établi qu'il savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, même si l'opération en cause satisfait aux critères objectifs sur lesquels sont fondées les notions de livraisons de biens effectuées par un assujetti agissant en tant que tel et d'activité économique [»].

SIXIÈMEMENT. Les motifs et l'opportunité du renvoi préjudiciel.

1. Comme nous l'avons indiqué plus haut, l'arrêt attaqué rejette le droit à déduction sur la base de deux arguments fondamentaux :

Le premier est tiré du fait que, en tant qu'information devant figurer sur l'autofacture, l'indication du fournisseur « 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, que celle-ci soit ou non structurée

* Tribunal économique administratif siégeant dans une communauté autonome à régime foral, différent du régime applicable dans le reste de l'Espagne.

sous la forme d'une autofacture, et qu'elle affecte par conséquent le principe de neutralité de la taxe ». **[Or. 18]**

Le second est tiré du fait que, s'il est vrai que le régime de l'autoliquidation n'entraîne en principe pas de perte de recettes fiscales, puisque la dette et le droit à déduction se compensent, « cela n'implique pas qu'un droit à déduction soit ouvert même en cas d'opération simulée – à l'égard, en l'espèce, du fournisseur –, puisque ce droit à déduction est soumis au respect des conditions de fond, qui comprennent la véracité de la qualité de la personne mentionnée en tant que fournisseur ».

2. La réalité de la livraison de la ferraille à la requérante est, en l'espèce, incontestable et n'est pas contestée. Il est également incontestable qu'il ressort des éléments de preuve analysés que la personne renseignée comme étant le vendeur des matériaux est fictive, point qui, comme le démontrent également ces preuves, doit être considéré comme étant parfaitement connu de l'acquéreur de la ferraille (à savoir la requérante au pourvoi).

Le litige exige donc de déterminer (i) si l'omission du fournisseur de ces biens relève d'une condition purement formelle ; (ii) les conséquences du fait que le fournisseur mentionné comme véritable soit [en réalité] faux et de la connaissance, par l'acquéreur, du caractère mensonger de cette mention, et (iii) si la jurisprudence de l'Union implique nécessairement que la déduction ne peut être refusée – même en cas de mauvaise foi – que « lorsqu'il existe un risque de pertes de recettes fiscales pour l'État membre », alors que, sous le régime de l'autoliquidation, l'assujetti ne doit en principe aucune TVA au Trésor public.

3. À l'inverse de ce que soutient la requérante, la Cour de céans ne considère pas que la jurisprudence de la Cour implique nécessairement que la déduction ne peut jamais être refusée (dans des cas d'autoliquidation tels que celui qui nous occupe) lorsque la réalité matérielle des livraisons de biens et l'acquisition par le contribuable sont établies.

Il ne résulte pas davantage de cette jurisprudence que la mention d'un fournisseur fictif sur le document qui constate l'opération (à savoir **[Or. 19]** l'autofacture) est une indication purement formelle, sans importance aux fins de l'obtention de la déduction lorsque – comme en l'espèce – l'opération est bel et bien réelle.

La Cour de céans est consciente de l'interprétation donnée par la Cour – exprimée, notamment, dans les arrêts susmentionnés – à l'impossibilité, pour les législations nationales ou les autorités fiscales nationales, d'imposer des restrictions au droit à déduction de la TVA (qui est essentiel pour assurer la neutralité de celle-ci) allant au-delà des exigences qui découlent de la prévention de la fraude ou rendant excessivement difficile l'exercice de ce droit.

Cependant, la Cour a également jugé qu'il n'était pas acceptable que l'assujetti demande et obtienne la déduction lorsqu'il a participé à une opération impliquée

dans une fraude [liée] à la TVA, et ce même dans les cas où l'opération en cause satisfait aux critères objectifs pertinents.

4. Par ailleurs, s'agissant de la notion d'« avantage fiscal » (dont la Cour a itérativement considéré qu'il constitue une condition incontournable du refus de la déduction), il ne ressort pas (ou, à tout le moins, pas de manière claire et incontestable) de la jurisprudence de l'Union qu'elle concerne uniquement le contribuable qui demande la déduction et non, le cas échéant, d'autres participants à l'opération donnant lieu à cette déduction.

En d'autres termes, il n'apparaît pas de manière évidente que l'analyse du droit à déduction de la TVA dans les cas d'autoliquidation doit nécessairement faire abstraction du comportement de la personne qui cède les biens, surtout lorsque l'imposition directe est susceptible d'être mise en péril (dans les cas où l'acquéreur des biens dissimule délibérément la personne qui les cède), puisque l'opération est fiscalement opaque pour le véritable vendeur et qu'elle n'existe pas aux yeux de l'administration fiscale. **[Or. 20]**

5. En définitive, il apparaît opportun de demander à titre préjudiciel à la Cour, conformément à l'article 267 TFUE, si les dispositions de la directive applicables en l'espèce et le principe même de neutralité, tel qu'interprété par la Cour, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne permettent pas la déduction de la TVA acquittée en amont par un commerçant qui, en régime d'autoliquidation, émet le titre justificatif (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 ce commerçant a effectivement réalisé la livraison et l'acquisition et qu'il a affecté les matériaux acquis à son activité ou à ses échanges commerciaux.

En outre, il est nécessaire de déterminer précisément l'incidence que peut avoir la connaissance de cette pratique (qualifiée, en l'espèce, de « simulation ») par l'intéressé et s'il résulte de cette connaissance que l'opération est susceptible d'être qualifiée d'abusives ou de frauduleuses aux fins du refus de la déduction de la TVA acquittée en amont, ou s'il est au contraire nécessaire, pour refuser cette déduction, que l'existence d'un avantage fiscal incompatible avec les finalités du régime de la TVA soit dûment établie.

Enfin, dans l'hypothèse où une telle preuve est nécessaire, il est nécessaire de déterminer si l'avantage fiscal permettant de refuser la déduction, qui devrait, le cas échéant, être vérifié au cas par cas, doit exclusivement concerner le contribuable proprement dit (c'est-à-dire l'acquéreur des biens) ou s'il peut éventuellement être constaté dans le chef d'autres intervenants dans l'opération considérée.

Eu égard à ce qui a été exposé, **[Or. 21]**

LA CHAMBRE ORDONNE :

Premièrement. De suspendre la procédure jusqu'à ce qu'il soit statué sur le renvoi préjudiciel.

Deuxièmement. De déférer à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

1. 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, 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 [Or. 22] des biens) ou peut-il éventuellement être constaté dans le chef d'autres intervenants dans l'opération considérée ?

[omissis] [formalités procédurales]