

Version anonymisée

Traduction

C-521/19 - 1

Affaire C-521/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

8 juillet 2019

Juridiction de renvoi :

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Espagne)

Date de la décision de renvoi :

19 juin 2019

Partie requérante :

CB

Partie défenderesse :

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

[formule d'attestation, références de la décision, parties et représentants]

ORDONNANCE

CHAMBRE DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF [omissis]

[composition de la formation de jugement]

LA COROGNE, 19 juin 2019.

EN FAIT

PREMIÈREMENT.– LE LITIGE

Le recours au principal est dirigé contre la décision du Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (tribunal économique administratif régional de Galice, Espagne), du 10 mai 2018, rejetant la réclamation économique

administrative présentée par CB contre les liquidations et les sanctions infligées au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les exercices 2010, 2011 et 2012. **[Or. 2]**

Les liquidations et les sanctions sont le résultat des contrôles effectués par l'inspection des impôts à partir du 14 juillet 2014 afin de vérifier l'activité de CB (soumise à la TVA et n'en étant pas exonérée) relevant de la catégorie 853 – agent artistique.

CB fournissait des services au GROUPE LITO, ensemble d'entreprises – groupe informel – [identité du propriétaire du groupe] qui gérait l'infrastructure (tentes, équipement musical, transports...) et les orchestres (70) jouant dans les fêtes patronales (et autres) des villages de Galice.

La relation était la suivante : CB contactait, dans sa zone (qui regroupait plusieurs municipalités), la COMMISSION DES FÊTES (groupe informel d'habitants qui organisaient les fêtes) et négociait l'intervention des orchestres au nom du GROUPE LITO. Les paiements de la COMMISSION DES FÊTES au GROUPE LITO étaient presque toujours effectués en espèces, sans facture et sans enregistrement comptable ; ils n'étaient donc déclarés ni dans le cadre de l'impôt sur les sociétés ni au titre de la TVA.

CB percevait 10 % des recettes du groupe Lito, versés sous forme de paiements en espèces qui n'étaient pas déclarés et pour lesquels des factures n'étaient pas non plus établies.

En 2012, CB a servi d'intermédiaire pour 150 spectacles qui ont rapportés 608 427 euros au groupe Lito et 60 692,50 euros à CB. En 2011, les sommes perçues ont été de 675 654 euros [pour le groupe Lito] et 67 565,40 euros [pour lui] et, en 2010, de 644 149 euros [pour le groupe Lito] et 64 414,90 euros [pour lui].

CB ne tenait pas de comptabilité ni aucun registre officiel quel qu'il soit, n'expédiait pas de factures ni n'en recevait et, en conséquence, n'établissait pas de déclarations de TVA.

L'administration a considéré que les montants perçus par CB, à savoir 60 692,50 euros, 67 565,40 euros et 64 414,90 euros, n'incluaient pas la TVA et que, partant, l'impôt sur le revenu devait être établi en se fondant sur le montant total reçu.

DEUXIÈMEMENT.– CB soutient, entre autres, que [l'administration fiscale espagnole] applique a posteriori la TVA aux montants retenus comme revenus, en violation de la jurisprudence du Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne) [références aux arrêts du Tribunal Supremo (Cour suprême)], selon laquelle « l'article 78 – Premièrement de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (loi 37/1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 28 novembre 1992 (BOE n° 312, du 29 décembre 1992), lu en combinaison avec les articles 73

et 78 de la directive 2006/112/CE [Or. 3] du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, C 347, p. 1) et avec l'interprétation que la Cour fait de ces dispositions dans son arrêt du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, doit être interprété en ce sens que, lorsque l'inspection des impôts découvre des opérations occultes soumises à cette taxe non facturées, la taxe sur la valeur ajoutée doit être considérée comme incluse dans le prix convenu par les parties au titre desdites opérations ».

CB estime dès lors que, puisqu'il lui est impossible de réclamer la TVA non répercutée en raison de son comportement constitutif d'une infraction fiscale (article 89 - Troisièmement de la loi 37/1992), la TVA doit être considérée comme incluse dans le prix des services fournis, ce qui a une incidence sur la détermination de la base d'imposition de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les actes administratifs de liquidation de cet impôt devant être modifiés, en déduisant des recettes de l'activité, et partant de la base d'imposition de l'impôt, le montant correspondant à la TVA qui aurait dû être répercutée mais ne l'a pas été.

TROISIÈMEMENT.– Par ordonnance du 30 mai 2019, les parties ont été invitées à se prononcer sur une éventuelle saisine de la Cour de Justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle relative à la compatibilité de l'interprétation de [l'administration fiscale espagnole] – contraire à la jurisprudence du Tribunal Supremo (Cour suprême) – avec l'article 78 - Premièrement de la Ley 37/1992 lu en combinaison avec les articles 73 et 78 de la directive 2006/112, au regard des arrêts du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), et du 5 octobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740) ainsi que des [arrêts établissant des principes] généraux du 3 décembre 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131) (le droit de l'Union ne saurait être invoqué de manière frauduleuse), et du 14 décembre 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695) (qui considère l'interdiction de l'abus de droit comme un principe inhérent au droit de l'Union), dans des cas tels que celui de l'espèce, dans lequel les parties en cause procèdent, de manière volontaire et concertée, à des opérations occultes, sans factures, les paiements étant effectués en espèces, sans déclarer la TVA, et, après avoir été découverts par l'inspection des impôts, font valoir, en leur faveur, que les paiements doivent être considérés comme incluant la TVA.

QUATRIÈMEMENT.– La partie requérante s'est opposée à l'introduction de la demande de décision préjudicielle, au motif que l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) du 27 septembre 2017 interprète correctement la réglementation de l'Union [omissis]. [Or. 4]

L'abogado del Estado, en représentation de l'administration, a considéré le renvoi préjudiciel nécessaire, alléguant que l'arrêt de la Cour du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin [C-249/12 et C-250/12], sur lequel le Tribunal Supremo (Cour suprême) se fonde, n'est pas applicable aux cas dans lesquels il existe un

comportement frauduleux et citant, à l'appui de sa position, les arrêts du 5 octobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, point 49) ; du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 58), et du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 48). Récemment, et donc après la plupart des arrêts du Tribunal Supremo (Cour suprême) qui ont réaffirmé l'interprétation de la directive [2006/112] soulevant les doutes de la juridiction de céans, la Cour a de nouveau affirmé que l'administration fiscale peut refuser à un assujetti le droit à déduction de la TVA lorsqu'il est établi que ce dernier a agi de manière frauduleuse pour pouvoir bénéficier de ce droit (arrêt du 7 mars 2018, Dobro, C-159/17, EU:C:2018:161).

EN DROIT

PREMIÈREMENT. – Les articles litigieux de la loi 37/1992 sont les suivants :

Article 78. Base d'imposition. Règle générale *Premièrement. 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.*

Article 88. Répercussion de la taxe. *Premièrement – 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. Deuxièmement – 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. [Or. 5] Troisièmement – La répercussion de la taxe doit être faite en même temps que l'expédition et la remise de la facture correspondante. Quatrièmement – Le droit à la répercussion s'éteint dans un délai d'un an à compter de la date du fait générateur. Cinquièmement – 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. Sixièmement – Les litiges pouvant naître relativement à la répercussion de la taxe, en ce qui concerne tant sa provenance que son montant, sont considérées comme de nature fiscale aux fins des réclamations correspondantes par la voie économique-administrative.*

Article 89. Rectification de la taxe répercutée. *Premièrement – 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. Deuxièmement – 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. Troisièmement – 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.*

DEUXIÈMEMENT. – LES DISPOSITIONS DU DROIT DE L'UNION CONCERNÉES. Les articles 73 y 78 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [Or. 6]

Article 73

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.

Article 78

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.

TROISIÈMEMENT.– Il y a par conséquent lieu de déterminer si l'article 89, troisièmement, 2°, [de la loi 37/1992] et l'application qui en est faite par [l'administration fiscale espagnole], aux fins de liquidation et de sanction, lorsqu'un contrôle met à jour une opération occultée par tous les intervenants, de manière volontaire et concertée (paiements en espèces, sans factures et sans déclarer ni verser la TVA), [ne sont pas] conforme[s] au principe de neutralité de la TVA [arrêts 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)] ainsi qu'aux [arrêts établissant des principes] généraux du 3 décembre 1974, *van Binsbergen* (33/74, EU:C:1974:131) (le droit de l'Union ne saurait être invoqué de manière frauduleuse), et du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke* (C-110/99, EU:C:2000:695) (qui considère l'interdiction de l'abus de droit comme un principe inhérent au droit de l'Union), de sorte qu'il est dès lors considéré que ces [Or. 7] opérations délibérément occultes incluaient la TVA correspondante, de la même manière que les opérations entre entreprises qui ne sont pas occultes et dont les paiements sont formellement enregistrés, conformément à l'interprétation faite par le Tribunal Supremo (Cour suprême) dans les arrêts cités [références des arrêts du Tribunal Supremo (Cour suprême) précités] (en application de la jurisprudence établie dans l'arrêt de la Cour du 7 novembre 2013, *Tulică et Plavoşin* [C-249/12 et C-250/12]), ou si, au contraire, la neutralité de la taxe et la réglementation ainsi que la jurisprudence de la Cour citée ne sauraient couvrir [une telle situation], étant entendu que la TVA est également due dans ces cas, lorsque l'opération est occultée, qu'il n'y a pas d'enregistrement formel des paiements et que l'un comme l'autre ne surgissent qu'au moyen d'un contrôle de l'administration, et ce en tant qu'expression du fait que la neutralité de la taxe ne saurait bénéficier qu'à celui qui respecte la réglementation fiscale et non à celui qui l'enfreint délibérément.

Eu égard à ce qui précède

LA JURIDICTION DE CÉANS DÉCIDE

PREMIÈREMENT.– La procédure est suspendue jusqu'à la résolution du présent renvoi préjudiciel.

DEUXIÈMEMENT.– La Cour de Justice de l'Union européenne est saisie de 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/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée] doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale et à la jurisprudence l'interprétant selon l[es]quelle[s], lorsque l'administration fiscale découvre des opérations occultes

soumises à la taxe sur la valeur ajoutée non facturées, il convient de considérer que la taxe sur la valeur ajoutée est incluse dans le prix convenu par les parties auxdites 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 ».

[omissis] **[Or. 8]** [formule ordonnant le renvoi de la décision et du dossier à la Cour de justice de l'Union européenne]

[Signature, formule d'attestation, date, etc.]

DOCUMENT DE TRAVAIL