



Lors de la détermination de la base d'imposition d'une opération dissimulée par des assujettis à la TVA, les montants versés et perçus tels que reconstitués par l'administration fiscale doivent être considérés comme incluant déjà cette taxe

Toute autre interprétation serait contraire au principe de neutralité de la TVA

Le groupe Lito est un groupement d'entreprises chargé de la gestion des infrastructures et des orchestres pour les fêtes patronales et les fêtes de village de Galice (Espagne). Dans le cadre d'une activité soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), un agent artistique négociait au nom du groupe Lito, auprès des commissions des fêtes communales, l'intervention des orchestres. Les commissions des fêtes payaient en espèces, sans facture. Ces paiements n'étaient déclarés à l'administration fiscale ni au titre de l'impôt sur les sociétés ni à celui de la TVA. L'agent percevait 10 % des recettes du groupe Lito. Les paiements en sa faveur étaient également effectués en espèces, sans facture, et n'étaient pas déclarés non plus. L'agent n'émettait pas de facture, aucune déclaration de TVA n'était établie.

L'administration fiscale estime que les montants perçus par l'agent en rémunération de ses activités d'intermédiaire (à savoir 64 414,90 euros en 2010, 67 565,40 euros en 2011 et 60 692,50 euros en 2012) n'incluaient pas la TVA et que la base imposable de l'impôt sur le revenu relatif à ces années devait donc être établie en prenant en compte la totalité de ces montants. Une nouvelle liquidation de l'impôt au titre des années 2010 à 2012 a été adressée à l'agent et des sanctions lui ont été infligées. L'agent conteste cela, soutenant que l'application a posteriori de la TVA aux montants que l'administration fiscale a retenus comme revenus est contraire à la jurisprudence du Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne) ainsi qu'à celle de la Cour, selon lesquelles, lorsque des opérations en principe soumises à la TVA, non déclarées et non facturées, sont découvertes, la TVA doit être considérée comme incluse dans le prix convenu par les parties à ces opérations. Il estime que, dans la mesure où, selon le droit espagnol, il ne peut réclamer la TVA non répercutée en raison de son comportement constitutif d'une infraction fiscale, la TVA doit être considérée comme incluse dans le prix des services fournis.

Saisi de l'affaire, le Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Cour supérieure de justice de Galice) interroge la Cour, en substance, sur l'interprétation à donner aux dispositions de la directive sur la TVA¹ relatives à la détermination de la base d'imposition d'une opération entre assujettis à la TVA, lorsque ceux-ci, par fraude, n'ont ni indiqué l'existence de l'opération à l'administration fiscale, ni émis de facture, ni fait figurer les revenus dégagés à l'occasion de cette opération sur une déclaration au titre des impôts directs. La juridiction espagnole demande si, dans un tel cas, les montants versés et reçus doivent être considérés comme incluant déjà la TVA ou non.

Dans son arrêt de ce jour, **la Cour dit pour droit que, dans les circonstances mentionnées, dans le cadre du contrôle d'une déclaration au titre des impôts directs, la reconstitution par l'administration fiscale concernée des montants versés et perçus lors de l'opération en cause doit être considérée comme un prix incluant déjà la TVA, à moins que, selon le droit national, les assujettis aient la possibilité de procéder à la répercussion et à la déduction ultérieures de la TVA en cause, nonobstant la fraude.**

¹ 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).

La Cour indique d'emblée que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels constitue un objectif reconnu et encouragé par la directive. Toutefois, **la détermination de la base d'imposition d'une opération entre assujettis en cas de fraude ne peut servir en elle-même à sanctionner des assujettis**. La Cour rappelle à cet égard que **les assujettis n'ayant pas respecté les règles de base de la directive, en particulier en matière de facturation, doivent supporter les conséquences de leur comportement par l'impossibilité de déduire la TVA**, y compris lorsque, après un contrôle fiscal, les opérations n'ayant pas donné lieu à facturation sont rétroactivement assujetties à la TVA. En effet, **l'exercice du droit à déduction n'est en principe possible qu'à partir du moment où l'assujetti est en possession d'une facture**. La Cour signale, en l'occurrence, qu'en raison de la fraude qu'il a commise, sans préjudice des sanctions fiscales dont il a fait ou pourrait faire l'objet, l'agent ne semble pas pouvoir déduire le montant de la TVA grevant l'opération non déclarée à l'administration fiscale et non facturée au groupe Lito.

Or, selon la Cour, **le fait que des assujettis aient méconnu l'obligation de facturation ne saurait faire obstacle au principe de base de la directive, qui réside dans le fait que le système de la TVA vise à grever uniquement le consommateur final**.

La Cour souligne le fait que le rétablissement, par l'administration fiscale, de la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence d'irrégularité et, a fortiori, de fraude comporte toujours une marge inévitable d'incertitude. Par conséquent, **lorsque**, en raison de l'absence de mention de la TVA sur une facture ou de l'absence de facture, qu'il y ait eu ou non une intention frauduleuse, **la base d'imposition** – à savoir la contrepartie, valeur subjective, réellement reçue par l'assujetti et ne comprenant pas la TVA – **procède d'une reconstitution a posteriori par l'administration fiscale nationale concernée, elle doit être comprise en tenant compte de cette marge inévitable d'incertitude**.

C'est pourquoi le résultat d'une opération dissimulée à l'administration fiscale alors qu'elle aurait dû être facturée et déclarée, lorsqu'il procède d'une reconstitution effectuée dans le cadre d'un contrôle au titre des impôts directs, doit être réputé inclure la TVA ayant grevé ladite opération. Il en irait autrement si la rectification de la TVA était possible selon le droit national applicable.

La Cour relève que **toute autre interprétation se heurterait au principe de neutralité de la TVA** et ferait porter une partie de la charge de cette dernière sur un assujetti, alors que **la TVA doit uniquement être supportée par le consommateur final**. La Cour ajoute que le respect de ce principe ne s'oppose pas à l'adoption, par les États membres, de sanctions visant à lutter contre la fraude fiscale. C'est dans le cadre de telles sanctions, et non par la détermination de la base d'imposition, qu'une fraude telle que celle en cause doit être réprimée.

RAPPEL : Le renvoi préjudiciel permet aux juridictions des États membres, dans le cadre d'un litige dont elles sont saisies, d'interroger la Cour sur l'interprétation du droit de l'Union ou sur la validité d'un acte de l'Union. La Cour ne tranche pas le litige national. Il appartient à la juridiction nationale de résoudre l'affaire conformément à la décision de la Cour. Cette décision lie, de la même manière, les autres juridictions nationales qui seraient saisies d'un problème similaire.

Document non officiel à l'usage des médias, qui n'engage pas la Cour de justice.

Le [texte intégral](#) de l'arrêt est publié sur le site CURIA le jour du prononcé.

Contact presse : Amanda Nouvel 📞 (+352) 4303 2524.