Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

4 juin 2020*

« Renvoi préjudiciel – Principes du droit de l'Union – Respect des droits de la défense – Procédure fiscale – Exercice du droit à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Refus du droit à déduction en raison du comportement prétendument inadéquat des fournisseurs de l'assujetti – Acte administratif émis par les autorités fiscales nationales sans donner au contribuable concerné l'accès aux informations et aux documents servant de fondement audit acte – Suspicion de fraude fiscale – Pratique nationale subordonnant l'exercice du droit à déduction à la détention de documents justificatifs autres que la facture fiscale – Admissibilité »

Dans l'affaire C-430/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj, Roumanie), par décision du 15 mai 2019, parvenue à la Cour le 3 juin 2019, dans la procédure

SC C.F. SRL

contre

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. M. Safjan (rapporteur), président de chambre, M. L. Bay Larsen et M^me^ C. Toader, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour SC C.F. SRL, par M^es^ T. D. Vidrean-Căpușan et D. F. Pașcu, avocați,

– pour le gouvernement roumain, initialement par M^mes^ E. Gane et A. Rotăreanu ainsi que par M. C.-R. Canțăr, puis par M^mes^ E. Gane et A. Rotăreanu, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M^mes^ A. Armenia et L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le roumain.

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 du principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense et des principes régissant l'application, par les États membres, du régime commun de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SC C.F. SRL (ci-après « CF ») à l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (administration départementale des finances publiques de M., Roumanie, ci-après l'« agence départementale ») et à la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (direction générale régionale des finances publiques de C., Roumanie, ci-après la « direction régionale ») au sujet d'une demande d'annulation des actes administratifs fiscaux par lesquels CF s'est vu imposer des obligations fiscales supplémentaires en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 178, sous a), 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), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »), prévoit :

« 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 dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ».

Le droit roumain

4 L'article 11, paragraphe 1, de la Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (loi n° 227/2015, établissant le code fiscal), du 8 septembre 2015 (*Monitorul Oficial al României,* partie I, n° 688 du 10 septembre 2015, ci-après le « code fiscal »), dispose que, lorsqu'elles déterminent le montant d'une taxe, d'un impôt ou d'une contribution sociale obligatoire, les autorités fiscales peuvent ne pas prendre en considération une transaction sans objet économique, en ajustant ses effets fiscaux, ou elles peuvent modifier la forme d'une transaction ou d'une activité afin de refléter le contenu économique de celle-ci.

5 L'article 25, paragraphe 1, du code fiscal prévoit que, aux fins de la détermination du résultat fiscal, sont considérées comme des dépenses déductibles les dépenses engagées dans le but d'exercer une activité économique, y compris celles régies par des lois en vigueur, ainsi que les frais d'enregistrement, les cotisations et les contributions dus aux chambres de commerce et d'industrie, aux organisations d'employeurs et aux organisations syndicales.

6 L'article 299, paragraphe 1, sous a), dudit code prévoit l'obligation de l'assujetti à la TVA de détenir, pour la TVA payée ou due en amont, une facture fiscale et, dans certains cas précis, la preuve du paiement.

7 Aux termes de l'article 6, paragraphes 1 et 2, de la Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (Loi n° 207 portant code de procédure fiscale), du 20 juillet 2015 (Monitorul Oficial al României, partie I, n° 547 du 23 juillet 2015), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après le « code de procédure fiscale ») :

« 1. L'autorité fiscale est en droit d'apprécier, dans les limites de ses attributions et de ses compétences, la pertinence des faits fiscaux en utilisant les moyens de preuve prévus par la loi et d'adopter la solution fondée sur les dispositions légales ainsi que sur des constatations complètes portant sur l'ensemble des circonstances éclairantes de l'espèce au moment de l'adoption d'une décision. Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'autorité fiscale doit tenir compte de l'opinion écrite adressée par l'autorité fiscale compétente au contribuable concerné dans le cadre de l'activité d'assistance et d'orientation des contribuables ainsi que de la solution retenue par l'autorité fiscale dans un acte administratif fiscal ou par une juridiction, dans une décision définitive antérieure, pour des faits analogues concernant le même contribuable. Dans l'hypothèse où l'autorité fiscale constate des différences entre la situation fiscale du contribuable et les informations prises en compte dans une opinion écrite ou un acte administratif fiscal concernant le même contribuable, l'autorité fiscale est en droit de consigner des constatations conformément à la situation fiscale réelle et à la législation fiscale et a l'obligation d'indiquer, par écrit, les motifs pour lesquels elle ne prend pas en considération l'opinion préalable.

2. L'organe fiscal exerce son droit d'appréciation dans les limites de la raison et de l'équité, en assurant un juste équilibre entre le but poursuivi et les moyens mis en œuvre pour l'atteindre. »

8 L'article 9 du code de procédure fiscale, intitulé « Droit d'être entendu », dispose, à son paragraphe 1 :

« Avant de prendre sa décision, l'autorité fiscale est tenue de garantir la possibilité pour le contribuable d'exprimer son point de vue sur les faits et les circonstances pertinents pour la prise de décision. »

9 L'article 46 de ce code, intitulé « Contenu et motivation de l'acte administratif fiscal », prévoit, à son paragraphe 2 :

« L'acte administratif fiscal établi sur support papier contient les éléments suivants :

[...]

j) les mentions relatives à l'audition du contribuable ».

10 L'article 49 dudit code, intitulé « Nullité de l'acte administratif fiscal », est libellé comme suit :

« 1. L'acte administratif fiscal est nul dans tous les cas suivants :

a) il a été adopté en violation des dispositions légales en matière de compétence ;

b) il ne comporte pas l'un de ses éléments concernant le nom, le prénom et la qualité du représentant de l'autorité fiscale, le nom, le prénom ou la dénomination du contribuable, l'objet de l'acte administratif ou la signature du représentant de l'autorité fiscale, à l'exception prévue à l'article 46, paragraphe 6, ainsi que l'autorité fiscale d'émission ;

c) il est entaché d'une erreur grave et manifeste. L'acte administratif fiscal est entaché d'une erreur grave et manifeste lorsque les causes fondant son adoption sont affectées d'un vice à ce point important que, si elles avaient été écartées avant ou lors de l'adoption de l'acte, celui-ci n'aurait pas été adopté.

2. La nullité peut être constatée par l'autorité fiscale compétente ou l'autorité chargée du traitement de la réclamation, sur demande ou d'office. Si la nullité est constatée par l'autorité fiscale compétente, celle-ci prend une décision qui est notifiée au contribuable.

3. Les actes administratifs fiscaux portant atteinte à des dispositions légales autres que celles visées au paragraphe 1 sont susceptibles d'annulation. Les dispositions de l'article 50 s'appliquent mutatis mutandis. »

11 Aux termes de l'article 278, paragraphe 1, du même code :

« L'introduction d'une réclamation contentieuse administrative n'entraîne pas le sursis à l'exécution de l'acte administratif fiscal. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 CF, une société commerciale de droit roumain, créée au cours de l'année 2008, a comme objet principal l'exploitation des ressources forestières. Pendant la période allant du 29 août 2016 au 13 avril 2017, elle a fait l'objet d'un contrôle fiscal par l'agence départementale portant, d'une part, sur l'impôt sur les sociétés afférent à la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2016 et, d'autre part, sur la TVA afférente à la période allant du 1er mars 2014 au 31 décembre 2016.

13 Ce contrôle fiscal a été suspendu pendant six mois pour permettre à la direction régionale, chargée de la lutte contre la fraude, de mener une enquête, à laquelle a participé le ministère public près le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj, Roumanie). L'enquête pénale s'est clôturée par une décision de classement.

14 Dans son rapport de contrôle fiscal, l'agence départementale a indiqué que les opérations commerciales entre CF et deux de ses fournisseurs étaient fictives au motif que ces deux fournisseurs, des microentreprises pour lesquelles le taux d'imposition est de 3 % du chiffre d'affaires, alors que le taux d'imposition de CF était de 16 %, ne disposaient pas de la capacité technique et logistique de fournir les services qu'ils ont facturés à CF.

15 Le représentant légal de CF aurait été invité au siège de l'agence départementale pour y recevoir une copie de ce rapport de contrôle fiscal.

16 CF a contesté ledit rapport de contrôle fiscal et a demandé à avoir accès à l'intégralité de son dossier administratif. Elle a indiqué ne pas avoir été informée, au moment du contrôle fiscal, de la manière dont l'enquête pénale a pu influencer le contrôle des autorités fiscales.

17 À la suite du rejet de sa réclamation par ces autorités, CF a introduit un recours devant la juridiction de renvoi, à savoir le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj).

18 La juridiction de renvoi relève que, selon les autorités fiscales roumaines, la responsabilité de CF était engagée pour le comportement fiscal inadéquat de ses fournisseurs. Selon lesdites autorités, le caractère fictif des opérations commerciales entre CF et lesdits fournisseurs découlait du fait que CF ne pouvait pas présenter de documents justificatifs autres que la facture fiscale. Pourtant,

conformément à la réglementation roumaine, le seul document justificatif que le contribuable est tenu de produire aux fins d'exercer le droit à déduction tant en matière de TVA qu'en matière d'impôt sur les sociétés serait la facture fiscale.

19 Cette juridiction constate qu'il est impossible de déterminer la manière dont le contrôle fiscal effectué par l'agence départementale a été influencé par l'enquête menée par la direction régionale, chargée de la lutte contre la fraude. De même, ladite juridiction n'aurait pas connaissance des indices ayant conduit les autorités fiscales à considérer que les opérations commerciales intervenues entre CF et ses fournisseurs étaient fictives.

20 Dans ces conditions, le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) À la lumière du principe de respect des droits de la défense, tel que défini dans la jurisprudence de la Cour établie jusqu'à présent [...], un acte administratif fiscal adopté à l'encontre d'un particulier peut-il et doit-il être frappé de nullité expresse lorsque celui-ci n'a pas eu la possibilité d'accéder aux informations sur le fondement desquelles ledit acte a été adopté contre lui, alors que cet acte fait référence à certains éléments du dossier administratif ?

2) Les principes de neutralité, de proportionnalité et d'équivalence s'opposent-ils à l'exercice du droit à déduction aux fins de la TVA et de l'impôt sur les sociétés par une société dont le comportement est irréprochable d'un point de vue fiscal, l'exercice du droit à déduction aux fins de l'impôt sur les sociétés étant refusé en raison du comportement fiscal prétendument inapproprié des fournisseurs sur le fondement d'éléments tels que le manque de ressources humaines ou de moyens de transport, alors que l'autorité fiscale ne prouve l'existence d'aucune démarche à l'issue de laquelle la responsabilité fiscale ou pénale desdits fournisseurs aurait été engagée ?

3) Une pratique nationale consistant à subordonner l'exercice du droit à déduction aux fins de la TVA et de l'impôt sur les sociétés à la détention de justificatifs en sus de la facture fiscale, tels que des devis ou des états d'avancement, qui ne sont pas clairement et précisément définis dans la législation fiscale nationale, est-elle compatible avec le droit de l'Union ?

4) Peut-on considérer, à la lumière de la jurisprudence issue de l'arrêt du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), qu'il existe une fraude fiscale lorsqu'un contribuable acquiert des biens et services auprès d'un contribuable qui bénéficie d'un autre régime fiscal que lui ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la recevabilité

21 Le gouvernement roumain conteste la recevabilité de la demande de décision préjudicielle tant à la lumière de l'article 94 du règlement de procédure de la Cour qu'en raison de l'absence d'une réglementation pertinente du droit de l'Union s'agissant du volet de l'affaire au principal relatif à l'impôt sur les sociétés.

22 À cet égard, il y a lieu, d'une part, de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière

manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal ou encore lorsque le problème est de nature hypothétique ou que la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées ainsi que pour comprendre les raisons pour lesquelles la juridiction nationale considère qu'elle a besoin des réponses à ces questions aux fins de trancher le litige pendant devant elle (arrêt du 12 décembre 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, point 24 et jurisprudence citée).

23 Cela étant, dès lors que la décision de renvoi sert de fondement à la procédure de renvoi préjudiciel devant la Cour au titre de l'article 267 TFUE, il est indispensable que la juridiction nationale explicite, dans cette décision, le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'inscrit le litige au principal et donne un minimum d'explications sur les raisons du choix des dispositions du droit de l'Union dont elle demande l'interprétation, ainsi que le lien qu'elle établit entre ces dispositions et la législation nationale applicable au litige qui lui est soumis. Ces exigences cumulatives concernant le contenu d'une demande de décision préjudicielle figurent de manière explicite à l'article 94 du règlement de procédure (arrêt du 12 décembre 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, point 25 et jurisprudence citée).

24 S'agissant, plus spécifiquement, des exigences figurant à l'article 94 du règlement de procédure, il convient de constater que la présente demande de décision préjudicielle contient les éléments factuels fondamentaux et fait état de la teneur des dispositions tant du droit de l'Union que du droit national susceptibles de s'appliquer à l'affaire au principal.

25 En ce qui concerne, d'autre part, le volet de l'affaire au principal relatif à l'impôt sur les sociétés, il convient de rappeler que, lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues par le droit de l'Union, afin, par exemple, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou d'éventuelles distorsions de concurrence, ou encore d'assurer une procédure unique dans des situations comparables, il existe un intérêt de l'Union certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer (arrêt du 24 octobre 2019, Belgische Staat, C-469/18 et C-470/18, EU:C:2019:895, point 22 et jurisprudence citée).

26 Ainsi, une interprétation, par la Cour, des dispositions du droit de l'Union dans des situations purement internes se justifie au motif que celles-ci ont été rendues applicables par le droit national de manière directe et inconditionnelle, afin d'assurer un traitement identique aux situations internes et aux situations régies par le droit de l'Union (arrêt du 24 octobre 2019, Belgische Staat, C-469/18 et C-470/18, EU:C:2019:895, point 23).

27 La juridiction de renvoi ayant exposé de manière précise que tel est le cas en l'occurrence pour ce qui concerne le volet de l'affaire au principal relatif à l'impôt sur les sociétés, il y a lieu de considérer, compte tenu des considérations qui précèdent, que la présente demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur la première question

28 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense doit être interprété en ce sens que, si, dans le cadre de procédures administratives nationales de contrôle et de détermination de la base d'imposition de la TVA, un assujetti n'a pas eu la possibilité d'accéder aux informations figurant dans son dossier administratif et qui ont été prises en considération lors de l'adoption d'une décision administrative lui imposant des obligations fiscales supplémentaires, ce principe exige que ladite décision soit annulée.

29 À cet égard, il convient de rappeler que le respect des droits de la défense constitue un principe général du droit de l'Union qui trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre à l'encontre d'une personne un acte qui lui fait grief. Ledit principe général s'applique dans des circonstances dans lesquelles l'administration soumet des contribuables à une procédure de contrôle fiscal pour garantir la collecte de l'intégralité de la TVA due sur le territoire de l'État membre concerné ou pour lutter contre la fraude fiscale (voir, en ce sens, arrêts du 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, points 26 et 27, ainsi que du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 40).

30 Fait partie intégrante du respect des droits de la défense le droit d'être entendu, qui garantit à toute personne la possibilité de faire connaître, de manière utile et effective, son point de vue au cours de la procédure administrative, avant l'adoption de toute décision susceptible d'affecter de manière défavorable ses intérêts. Selon la jurisprudence de la Cour, la règle selon laquelle le destinataire d'une décision lui faisant grief doit être mis en mesure de faire valoir ses observations avant que celle-ci ne soit prise a pour but de mettre l'autorité compétente à même de tenir utilement compte de l'ensemble des éléments pertinents. Afin d'assurer une protection effective de la personne concernée, elle a notamment pour objet de permettre à cette dernière de corriger une erreur ou de prendre en considération des éléments relatifs à sa situation personnelle, qui plaideraient pour que la décision soit prise, ne soit pas prise ou qu'elle ait tel ou tel contenu (voir, en ce sens, arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 41 et jurisprudence citée).

31 Si les autorités fiscales nationales ne sont pas soumises à une obligation générale de fournir un accès intégral au dossier dont elles disposent ni de communiquer d'office les documents et les informations soutenant la décision envisagée, il n'en reste pas moins que, dans des procédures administratives relatives au contrôle et à l'établissement de l'assiette de la TVA, un particulier doit avoir la possibilité de se voir communiquer, à sa demande, les informations et les documents se trouvant dans le dossier administratif et pris en considération par l'autorité publique en vue d'adopter sa décision, à moins que des objectifs d'intérêt général ne justifient de restreindre l'accès auxdites informations et auxdits documents (arrêt du 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, points 32 et 39).

32 En l'occurrence, la juridiction de renvoi relève que les autorités fiscales nationales ont refusé de porter à la connaissance de l'assujetti les informations pertinentes que celui-ci a demandées en temps utile et ne fait état d'aucun objectif d'intérêt général justifiant un tel refus.

33 Dans ce contexte, cette juridiction se demande s'il lui appartient de constater la nullité de plein droit de la décision administrative imposant des obligations fiscales supplémentaires audit assujetti.

34 À cet égard, il convient de rappeler que, lorsque ni les conditions dans lesquelles doit être assuré le respect des droits de la défense ni les conséquences de la méconnaissance de ces droits ne sont fixées par le droit de l'Union, ces conditions et ces conséquences relèvent du droit national, pour autant que les mesures arrêtées en ce sens sont du même ordre que celles dont bénéficient les particuliers dans des situations de droit national comparables (principe de l'équivalence) et qu'elles ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 75).

35 S'agissant, plus particulièrement, du principe d'effectivité, la Cour a jugé qu'il n'exige pas qu'une décision contestée, car adoptée en violation des droits de la défense, soit annulée dans la totalité des cas. En effet, une violation des droits de la défense n'entraîne l'annulation de la décision prise au terme de la procédure administrative en cause que si, en l'absence de cette irrégularité, cette procédure pouvait aboutir à un résultat différent (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, points 78 et 79).

36 Il revient à la juridiction de renvoi d'apprécier dans quelle mesure la procédure de contrôle fiscal aurait pu aboutir à un résultat différent si CF avait pu avoir accès au dossier lors de ladite procédure administrative.

37 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre à la première question que le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense doit être interprété en ce sens que, si, dans le cadre de procédures administratives nationales de contrôle et de détermination de la base d'imposition de la TVA, un assujetti n'a pas eu la possibilité d'accéder aux informations figurant dans son dossier administratif et qui ont été prises en considération lors de l'adoption d'une décision administrative lui imposant des obligations fiscales supplémentaires, alors que la juridiction saisie constate que, en l'absence de cette irrégularité, la procédure aurait pu aboutir à un résultat différent, ce principe exige que cette décision soit annulée.

Sur les deuxième à quatrième questions

38 Par ses deuxième à quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, en présence de simples soupçons non étayés de l'administration fiscale nationale quant à la réalisation effective des opérations économiques ayant donné lieu à l'émission d'une facture fiscale, les principes régissant l'application, par les États membres, du régime commun de la TVA, en particulier ceux de neutralité fiscale et de sécurité juridique, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'assujetti destinataire de cette facture se voit refuser le droit à déduction de la TVA s'il n'est pas en mesure de fournir, outre ladite facture, d'autres éléments de preuve de la réalité des opérations économiques réalisées.

39 À titre liminaire, il convient de préciser qu'il revient à la seule juridiction de renvoi d'apprécier l'incidence de l'interprétation fournie par la Cour en réponse à ces questions sur le volet de l'affaire au principal relatif à l'impôt sur les sociétés.

40 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 ou les services reçus en amont et utilisés pour les besoins de leurs opérations taxées constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union. Ainsi que la Cour l'a itérativement jugé, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité (arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 33 et jurisprudence citée).

41 Le système commun de TVA garantit ainsi la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 3 juillet 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, point 22 et jurisprudence citée).

42 Cela étant, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale ainsi que contre les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA, et la Cour a itérativement jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union. 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 (arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 34).

43 Si tel est le cas lorsqu'une fraude est commise par l'assujetti lui-même, il en est également ainsi lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA. Le bénéfice du droit à déduction ne saurait ainsi être refusé à un assujetti qu'à la condition qu'il soit établi, au vu d'éléments objectifs, que cet 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 commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne de ces livraisons ou de ces prestations (arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 35).

44 Il incombe à l'administration fiscale nationale compétente d'établir, au vu d'éléments objectifs et sans exiger du destinataire de la facture des vérifications qui ne lui incombent pas, que ce destinataire savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (voir, en ce sens, arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, point 50).

45 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 nationale compétente 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 et doivent respecter les droits garantis par ce droit, spécialement par la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 37 et jurisprudence citée).

46 À cet égard, il convient de rappeler que la détermination des mesures pouvant, dans un cas d'espèce, raisonnablement être exigées d'un assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA pour s'assurer que ses opérations ne sont pas impliquées dans une fraude commise par un opérateur en amont dépend essentiellement des circonstances dudit cas d'espèce (arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, point 51).

47 Si un tel assujetti peut se voir obligé, lorsqu'il dispose d'indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, de prendre des renseignements sur l'opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci, l'administration fiscale nationale compétente ne peut toutefois exiger de manière générale de cet assujetti, d'une part, de vérifier que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard (arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, point 52).

48 La production de tels documents supplémentaires n'étant pas prévue par l'article 178, sous a), de la directive TVA et pouvant affecter, de manière disproportionnée, l'exercice du droit à déduction ainsi que, partant, le principe de neutralité, l'administration fiscale nationale compétente ne saurait exiger, de manière générale, une telle production.

49 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre aux deuxième à quatrième questions que les principes régissant l'application, par les États membres, du régime commun de la TVA, en particulier ceux de neutralité fiscale et de sécurité juridique, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que, en présence de simples soupçons non étayés de l'administration fiscale nationale quant à la réalisation effective des opérations économiques ayant donné lieu à l'émission d'une facture fiscale, l'assujetti destinataire de cette facture se voit refuser le droit à déduction de la TVA s'il n'est pas en mesure de fournir, outre ladite facture, d'autres éléments de preuve de la réalité des opérations économiques réalisées.

Sur les dépens

50 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 (sixième chambre) dit pour droit :

1) **Le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense doit être interprété en ce sens que, si, dans le cadre de procédures administratives nationales de contrôle et de détermination de la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée, un assujetti n'a pas eu la possibilité d'accéder aux informations figurant dans son dossier administratif et qui ont été prises en considération lors de l'adoption d'une décision administrative lui imposant des obligations fiscales supplémentaires, alors que la juridiction saisie constate que, en l'absence de cette irrégularité, la procédure aurait pu aboutir à un résultat différent, ce principe exige que cette décision soit annulée.**

2) **Les principes régissant l'application, par les États membres, du régime commun de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier ceux de neutralité fiscale et de sécurité juridique, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que, en présence de simples soupçons non étayés de l'administration fiscale nationale quant à la réalisation effective des opérations économiques ayant donné lieu à l'émission d'une facture fiscale, l'assujetti destinataire de cette facture se voit refuser le droit à déduction de la TVA s'il n'est pas en mesure de fournir, outre ladite facture, d'autres éléments de preuve de la réalité des opérations économiques réalisées.**

Signatures