Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

5 octobre 2016*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Article 2, paragraphe 1, sous a) — Article 9, paragraphe 1 — Article 14, paragraphe 1 — Articles 73, 80 et 273 — Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité — Fraude fiscale — Irrégularités dans la comptabilité — Dissimulation de livraisons et de recettes — Détermination de la base d'imposition»

Dans l'affaire C-576/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad Veliko Tarnovo (tribunal administratif de Veliko Tarnovo, Bulgarie), par décision du 28 octobre 2015, parvenue à la Cour le 9 novembre 2015, dans la procédure

Maya Marinova ET

contre

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA COUR (septième chambre),

composée de Mme C. Toader, président de chambre, MM. A. Rosas et E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général : M. N. Wahl,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

— pour le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par M. A. Manov, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement bulgare, par Mmes D. Drambozova et E. Petranova, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios et S. Petrova, en qualité d'agents,

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

rend le présent

* Langue de procédure : le bulgare.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de l'article 9, paragraphe 1, de l'article 14, paragraphe 1, ainsi que des articles 73, 80 et 273 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 »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Maya Marinova ET (ci-après « MM ») au Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction « Recours et pratique en matière de prélèvements fiscaux et sociaux » de Veliko Tarnovo près l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes publiques, Bulgarie, ci-après le « directeur ») au sujet d'un avis d'imposition rectificatif portant sur un rappel de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et d'intérêts de retard.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le considérant 59 de la directive TVA est libellé comme suit :

« Il convient que, dans certaines limites et conditions, les États membres puissent prendre ou continuer à appliquer des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines formes de fraude ou d'évasion fiscales. »

4 L'article 2, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État par un assujetti agissant en tant que tel ;

[…] »

5 Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

6 L'article 14, paragraphe 1, de la même directive prévoit :

« Est considéré comme "livraison de biens", le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. »

7 L'article 73 de la directive TVA est libellé comme suit :

« 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. »

8 Aux termes de l'article 80, paragraphe 1, de cette directive :

« Afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, les États membres peuvent prendre des mesures pour que, pour les livraisons de biens et les prestations de services à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'État membre, la base d'imposition soit constituée par la valeur normale de l'opération dans les cas [énumérés dans la présente disposition]. »

9 L'article 242 de ladite directive prévoit que « [t]out assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale ».

10 Aux termes de l'article 244 de la même directive, « [t]out assujetti doit veiller à ce que soient stockées des copies des factures émises par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, ainsi que toutes les factures qu'il a reçues. »

11 L'article 250, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit :

« Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. »

12 L'article 273, premier alinéa, de cette directive dispose :

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

Le droit bulgare

13 Dans sa version applicable aux faits au principal, le Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, DV nº 63, du 4 août 2006, ci-après le « ZDDS »), prévoit, à son article 3, paragraphe 1, qu'est assujetti quiconque exerce, d'une façon indépendante, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

14 Selon l'article 6, paragraphe 1, du ZDDS, constitue une « livraison de biens », au sens de cette loi, le transfert du droit de propriété ou d'un autre droit réel sur les biens.

15 En vertu de l'article 25, paragraphe 1, du ZDDS, le « fait générateur » au sens de cette loi correspond à la livraison de biens ou à la réalisation de la prestation de services par un assujetti au sens de ladite loi, à l'acquisition intracommunautaire, ainsi qu'à l'importation de biens au sens de l'article 16 du ZDDS.

16 En vertu de l'article 26, paragraphe 1, du ZDDS, la base d'imposition au sens de cette loi est le montant sur lequel la TVA est facturée ou non, selon que la livraison est imposable ou exonérée. Le paragraphe 2 de cet article dispose que la base d'imposition est déterminée sur la base de toute contrepartie fixée en leva bulgares (BGN) ou en centimes, déduction faite de la taxe due en vertu du ZDDS, qui a été versée ou reste due au fournisseur par l'acquéreur ou un tiers en règlement de la livraison. Ne constituent pas une contrepartie de la livraison les intérêts ou pénalités ayant un caractère indemnitaire.

17 Conformément à l'article 96, paragraphe 1, du ZDDS, tout assujetti ayant réalisé un chiffre d'affaires imposable supérieur ou égal à 50 000 BGN (environ 25 000 euros) sur une période qui ne dépasse pas les douze mois consécutifs précédant le mois en cours est tenu de déposer une demande d'enregistrement aux fins de cette loi dans un délai de quatorze jours après la fin de l'exercice fiscal pendant laquelle il a atteint ce chiffre d'affaires.

18 L'article 102, paragraphe 3, point 1, du ZDDS disposait, dans sa version en vigueur jusqu'au 1er janvier 2012, que, pour déterminer les dettes fiscales d'une personne qui, étant tenue de déposer une demande d'enregistrement, s'est abstenue de le faire dans le délai prévu, il est considéré que celle-ci est redevable de la taxe sur les livraisons imposables et les acquisitions intracommunautaires qu'elle a effectuées, pour la période allant de l'expiration du délai dans lequel la demande d'enregistrement devait être déposée à la date de l'enregistrement effectif par le service des recettes.

19 En vertu de l'article 122, paragraphe 1, du Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales), du 1er janvier 2006 (DV no 105, du 29 décembre 2005, ci-après le « DOPK »), le service des recettes peut appliquer le taux d'imposition prévu par la loi pertinente à la base d'imposition qu'il a déterminée conformément au paragraphe 2 de cet article, notamment lorsque des éléments démontrent l'existence de produits ou de recettes dissimulés, en l'absence de comptabilité conforme au zakon za schetovodsvoto (loi comptable), lorsque la comptabilité n'est pas présentée ou lorsque la comptabilité présentée ne permet pas de déterminer la base d'imposition, ainsi que lorsque les documents nécessaires pour déterminer la base d'imposition ou de calcul des cotisations sociales dues ont été irrégulièrement détruits.

20 L'article 122, paragraphe 2, points 1, 4, 6, 8 et 16, du DOPK prévoit que, pour déterminer la base d'imposition, le service des recettes prend en considération toutes les circonstances individuelles suivantes : le type et la nature de l'activité effectivement exercée, les documents officiels et les documents comportant des données crédibles, l'importance commerciale du lieu où est exercée l'activité, les produits/recettes bruts (chiffres d'affaires), et d'autres éléments de preuve susceptibles de servir à déterminer la base d'imposition.

21 En vertu de l'article 124, paragraphe 2, du DOPK, dans le cadre de la procédure de recours contre un avis rectificatif pris après qu'un contrôle a été effectué conformément à l'article 122 du DOPK, les constatations factuelles figurant dans cet avis sont réputées exactes jusqu'à ce que la preuve contraire soit apportée dès lors qu'il est établi que les conditions visées à l'article 122, paragraphe 1, du DOPK sont remplies.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

22 MM est une entreprise individuelle détenue par Mme Maya Vasileva Marinova, une ressortissante bulgare enregistrée en tant qu'entrepreneur individuel au sens du droit bulgare. Cette entreprise exerce une activité de vente au détail de produits alimentaires et non alimentaires à des consommateurs finals dans un magasin situé sur le territoire de la commune de Troyan (Bulgarie).

23 MM a fait l'objet d'un contrôle fiscal à l'issue duquel la direction territoriale de la Natsionalna agentsia po prihodite (Agence nationale des recettes publiques, ci-après l'« administration fiscale bulgare ») a émis, le 5 juin 2014, un avis de redressement de TVA portant sur un montant de 30 545,73 BGN (environ 15 618 euros) majoré de 16 442,85 BGN (environ 8 407 euros) d'intérêts.

24 Lors de ce contrôle, en effectuant des vérifications auprès des partenaires commerciaux de MM, qui étaient enregistrés à la TVA, l'administration fiscale bulgare a constaté que plusieurs d'entre eux avaient adressé des factures à cette dernière concernant des produits de tabac et des produits alimentaires qu'ils lui ont livrés. Ces factures étaient enregistrées dans la comptabilité de leurs émetteurs, mais pas dans celle de MM, qui n'a pas déduit la TVA mentionnée dans lesdites factures.

25 L'administration fiscale bulgare a considéré que MM avait effectivement reçu ces marchandises et a présumé, compte tenu de l'absence de ces dernières dans l'entrepôt de cette entreprise et de la nature de celles-ci, que MM les avait vendues au détail à des tiers indéterminés pendant les exercices fiscaux au cours desquels lesdites factures avaient été établies. Constatant que MM n'a comptabilisé ni les livraisons des marchandises par les fournisseurs ni leurs ventes ultérieures, l'administration fiscale bulgare a conclu que cette entreprise avait dissimulé ces livraisons ainsi que les recettes afférentes à la revente desdites marchandises.

26 En outre, l'administration fiscale bulgare a constaté que, pendant la période allant du 1er mai 2008 au 26 avril 2010, MM ne figurait pas dans le registre des assujettis à la TVA au motif que son chiffre d'affaires déclaré n'atteignait pas le seuil de 50 000 BGN (environ 25 000 euros) prévu par la législation nationale, à partir duquel un tel enregistrement est obligatoire. Cependant, cette administration a considéré, en se fondant également sur les factures émises par les fournisseurs de cette entreprise, que, pendant la période allant du 1er mai 2007 au 30 avril 2008, le chiffre d'affaires réel de MM était supérieur audit seuil et que, par conséquent, cette dernière était tenue de demander à figurer sur le registre des assujettis à la TVA à partir du 1er mai 2008, alors qu'elle ne l'a fait que le 26 avril 2010.

27 En conséquence, l'administration fiscale bulgare a calculé le rappel de TVA et a émis l'avis de redressement en cause au principal. Elle a déterminé la base d'imposition des ventes au détail présumées des produits indiqués dans les factures établies par les partenaires commerciaux de MM, ainsi que la base d'imposition des ventes effectuées par cette dernière pendant la période allant du 1er mai 2008 au 26 avril 2010. Pour déterminer cette base d'imposition, elle a, en application de la législation nationale, ajouté une marge aux prix des livraisons indiqués sur lesdites factures, déterminée en fonction des prix appliqués habituellement par MM aux produits correspondants.

28 MM a formé un recours administratif contre cet avis devant le directeur. Ce recours ayant été rejeté par décision du 15 août 2014, elle a formé un recours contentieux contre ledit avis devant l'Administrativen sad Veliko Tarnovo (tribunal administratif de Veliko Tarnovo, Bulgarie).

29 MM fait valoir que la détermination « par analogie » de la base d'imposition selon la procédure prévue par le droit national en cause au principal est dénuée de fondement. À cet égard, elle soutient que le fait que les factures de vente de marchandises soient comptabilisées par les fournisseurs ne signifie pas que les produits qui y sont mentionnés lui ont effectivement été livrés et qu'elle a dissimulé ces livraisons. En effet, il n'y aurait pas de preuves de la réception desdites marchandises par MM ni de leur revente ultérieure par cette dernière.

30 Selon le directeur, en application de la réglementation nationale, l'absence de comptabilité régulière de l'assujetti permet de présumer l'existence d'une livraison ultérieure à des tiers des marchandises non comptabilisées et le caractère lucratif de cette livraison ainsi que de déterminer la date du fait générateur et la base d'imposition.

31 La juridiction de renvoi considère comme établi le fait que MM a, en agissant en tant qu'assujetti au sens de la directive TVA et en exerçant une activité économique indépendante, effectivement reçu les marchandises indiquées sur les factures émises par les fournisseurs pendant les exercices fiscaux au cours desquels ces factures ont été émises et qu'elle disposait de ces factures, mais ne les a pas comptabilisées ni présentées à l'administration fiscale bulgare lors du contrôle fiscal.

32 Toutefois, la juridiction de renvoi considère que la réception de ces marchandises et l'irrégularité de la comptabilité de MM ne signifient pas nécessairement, en l'absence d'autres éléments objectifs, que ces marchandises ont été ultérieurement revendues par cette dernière. Relevant que les dispositions du DOPK n'exigent pas d'établir l'existence des recettes dissimulées afférentes à chacune des ventes ultérieures présumées et que la base d'imposition calculée en application de cette réglementation ne reflète pas forcément la contrepartie réellement perçue par l'assujetti, elle constate que l'article 122, paragraphe 2, du DOPK prévoit des règles de détermination de la base d'imposition des livraisons autres que celles prévues aux articles 73 à 80 de ladite directive.

33 Dès lors, la juridiction de renvoi se demande si la réglementation nationale en cause au principal est, dans le cadre de l'autonomie procédurale des États membres, compatible avec les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité ainsi qu'avec l'article 9, paragraphe 1, l'article 14, paragraphe 1, et les articles 73, 80 et 273 de la même directive.

34 Dans ces conditions, l'Administrativen sad Veliko Tarnovo (tribunal administratif de Veliko Tarnovo) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'interprétation combinée des dispositions de l'article 273, de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de l'article 9, paragraphe 1, et de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, conformément aux principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, conduit-elle à la conclusion que l'État membre concerné a la faculté de traiter l'absence de fait de marchandises fournies à un assujetti dans le cadre de livraisons imposables comme des livraisons ultérieures à titre onéreux et imposables de ces mêmes marchandises effectuées par cette même personne sans que leur destinataire soit déterminé, sachant que ce traitement vise la fraude au paiement de la TVA ?

2) L'interprétation des dispositions indiquées au point précédent, compte tenu des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, conduit-elle à la conclusion que l'État membre concerné a la faculté de traiter l'absence d'enregistrement comptable des documents fiscaux correspondant à des livraisons imposables reçues par un assujetti de la manière indiquée ci-avant afin de poursuivre un tel objectif ?

3) L'interprétation combinée des dispositions de l'article 273, de l'article 73 et de l'article 80 de la directive TVA, compte tenu des principes d'égalité de traitement et de proportionnalité, conduit-elle à la conclusion que les États membres ont la faculté de déterminer, selon des dispositions de leur droit national qui ne sont pas transposées du droit de l'Union, la base d'imposition des livraisons de marchandises effectuées par un assujetti, en dehors de la règle générale de l'article 73 et en dehors des règles dérogatoires énoncées expressément à l'article 80, sachant que, de cette manière, ce qui est visé, c'est, d'une part, la fraude au paiement de la TVA et, d'autre part, la détermination d'une base d'imposition approximative fiable pour les transactions concernées ? »

Sur les questions préjudicielles

35 À titre liminaire, il convient de relever que l'article 80 de la directive TVA auquel se réfère, dans une des questions posées, la juridiction de renvoi n'est pas pertinent en l'occurrence, cet article concernant la détermination de la base d'imposition des opérations entre parties liées, dont se distinguent les opérations en cause au principal.

36 Par conséquent, il y a lieu de comprendre que, par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 1, sous a), l'article 9, paragraphe 1, l'article 14, paragraphe 1, et les articles 73 et 273 de la directive TVA, ainsi que les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, en l'absence, dans l'entrepôt d'un assujetti, des marchandises qui lui ont été fournies et en l'absence d'enregistrement, dans la comptabilité de cet assujetti, des documents fiscaux y afférents, l'administration fiscale peut présumer que ledit assujetti a vendu ultérieurement ces marchandises à des tiers et déterminer la base d'imposition des ventes desdites marchandises en fonction des éléments de fait dont elle dispose, en application de règles non prévues par cette directive.

37 Il ressort de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi considère comme établi le fait que MM a effectivement reçu les marchandises indiquées sur les factures émises par ses fournisseurs, qu'elle disposait de ces factures, mais ne les a pas comptabilisées ni présentées à l'administration fiscale bulgare, que ces marchandises n'étaient plus dans l'entrepôt de cette entreprise lors du contrôle fiscal et que cette dernière n'a pas non plus comptabilisé les opérations ultérieures éventuelles concernant ces marchandises.

38 Au vu de ces circonstances, il convient de rappeler que l'article 242 de la directive TVA impose aux assujettis redevables de cette taxe la tenue d'une comptabilité adéquate, que l'article 244 de cette directive soumet ceux-ci à une obligation de stockage de toutes les factures et que l'article 250, paragraphe 1, de ladite directive impose aux assujettis le dépôt d'une déclaration dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la TVA exigible.

39 L'absence de tenue d'une comptabilité, qui permettrait l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale, et l'absence d'enregistrement des factures émises et acquittées sont susceptibles d'empêcher l'exacte perception de cette taxe et, par conséquent, de compromettre le bon fonctionnement du système commun de la TVA. Partant, le droit de l'Union n'empêche pas les États membres de considérer de tels manquements comme relevant d'une fraude fiscale (voir, en ce sens, arrêts du 7 décembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, points 48 et 49, ainsi que du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 56).

40 Pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA permet aux États membres de prévoir d'autres obligations que celles prévues par cette directive qu'ils jugent nécessaires à ces fins, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu, dans les échanges entre les États membres, à des formalités liées au passage d'une frontière.

41 La Cour a précisé qu'il découle de cette disposition, ainsi que de l'article 2 et de l'article 250, paragraphe 1, de ladite directive et de l'article 4, paragraphe 3, TUE, que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude (arrêt du 9 juillet 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, point 25 et jurisprudence citée).

42 À cet égard, il importe de souligner que le comportement frauduleux de l'assujetti, tel que la dissimulation de livraisons et de recettes, ne saurait faire obstacle à la perception de la TVA. En effet, au vu de l'article 273 de la même directive, ainsi que de la jurisprudence citée au point précédent du présent arrêt, il appartient aux institutions nationales compétentes de rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence de fraude fiscale.

43 En outre, la Cour a jugé que, en dehors des limites qu'elles fixent, les dispositions de l'article 273 de la directive TVA ne précisent ni les conditions ni les obligations que les États membres peuvent prévoir et qu'elles confèrent, dès lors, à ceux-ci une marge d'appréciation quant aux moyens visant à atteindre les objectifs rappelés au point 41 du présent arrêt (voir, en ce sens, arrêts du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, point 23, et du 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, point 36).

44 Cependant, les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter, en vertu dudit article 273, afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs et ne doivent pas remettre en cause la neutralité de la TVA (voir arrêt du 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, point 37 et jurisprudence citée).

45 En l'occurrence, il ressort des observations du directeur et du gouvernement bulgare que, sous réserve des vérifications qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'effectuer, l'article 122 du DOPK constitue un moyen de lutter contre la fraude visant, en cas de dissimulation de livraisons ou de recettes ainsi qu'en cas d'absence ou de non-présentation à l'administration fiscale d'une comptabilité conforme à la réglementation nationale, à la constatation des dettes fiscales et à la détermination de la base d'imposition la plus proche de la contrepartie réellement perçue par l'assujetti en fonction des éléments dont dispose cette administration, tels que le type et la nature de l'activité effectivement exercée, les documents comportant des données crédibles, l'importance commerciale du lieu où est exercée l'activité, les produits concernés et les recettes brutes, ainsi que d'autres éléments de preuve pertinents à cette fin.

46 Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier la compatibilité des mesures nationales en cause au principal avec les exigences indiquées au point 44 du présent arrêt eu égard à l'ensemble des circonstances de l'affaire au principal. La Cour peut néanmoins lui fournir toute indication utile afin de résoudre le litige qui lui est soumis (voir, en ce sens, arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 36 et jurisprudence citée).

47 S'agissant, d'une part, de la première de ces exigences, découlant du principe de proportionnalité, il convient de relever qu'il ne ressort pas du dossier soumis à la Cour que les mesures en cause au principal vont au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis.

48 En effet, il apparaît que la réglementation nationale en cause au principal a pour objectif la détermination de la base d'imposition la plus proche de la contrepartie réellement reçue par l'assujetti, dans les cas où il n'est pas possible de recueillir des données objectives relatives aux dates des opérations imposables, aux destinataires de celles-ci ainsi qu'aux recettes imposables de l'assujetti à cause du comportement frauduleux de ce dernier, et notamment du fait de son manquement à l'obligation de tenir une comptabilité adéquate, en permettant aux institutions nationales compétentes de rétablir la situation en fonction des informations dont celles-ci disposent en tenant compte de toutes les circonstances individuelles.

49 En ce qui concerne, d'autre part, le principe de neutralité, qui est la traduction par le législateur de l'Union, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement (voir arrêts du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, point 41, et du 5 mars 2015, Commission/Luxembourg, C-502/13, EU:C:2015:143, point 50), il convient de constater que les assujettis ayant commis une fraude fiscale consistant, notamment, à dissimuler des opérations taxables et des recettes y afférentes ne se trouvent pas dans une situation comparable à celle des assujettis qui respectent leurs obligations en matière de comptabilité, de déclaration et de paiement de la TVA. Dès lors, ce principe ne saurait être valablement invoqué par un assujetti qui a intentionnellement participé à une telle fraude et a mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA (voir, en ce sens, arrêts 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, ainsi que du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, point 58).

50 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 2, paragraphe 1, sous a), l'article 9, paragraphe 1, l'article 14, paragraphe 1, et les articles 73 et 273 de la directive TVA, ainsi que le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, en l'absence, dans l'entrepôt d'un assujetti, des marchandises qui lui ont été fournies et en l'absence d'enregistrement, dans la comptabilité de cet assujetti, des documents fiscaux y afférents, l'administration fiscale peut présumer que ledit assujetti a vendu ultérieurement ces marchandises à des tiers et déterminer la base d'imposition des ventes desdites marchandises en fonction des éléments de fait dont elle dispose, en application de règles non prévues par cette directive. Il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier que les dispositions de cette réglementation nationale ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la TVA et éviter la fraude.

Sur les dépens

51 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 (septième chambre) dit pour droit :

L'article 2, paragraphe 1, sous a), l'article 9, paragraphe 1, l'article 14, paragraphe 1, et les articles 73 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, en l'absence, dans l'entrepôt d'un assujetti, des marchandises qui lui ont été fournies et en l'absence d'enregistrement, dans la comptabilité de cet assujetti, des documents fiscaux y afférents, l'administration fiscale peut présumer que ledit assujetti a vendu ultérieurement ces marchandises à des tiers et déterminer la base d'imposition des ventes desdites marchandises en fonction des éléments de fait dont elle dispose, en application de règles non prévues par cette directive. Il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier que les dispositions de cette réglementation nationale ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe sur la valeur ajoutée et éviter la fraude.

Signatures