

62018CC0329

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MICHAL BOBEK

présentées le 22 mai 2019 (1)

Affaire C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

contre

Altic SIA

[demande de décision préjudicielle formée par l'Augstākā tiesa (Cour suprême, Lettonie)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Droit de déduire la TVA – Refus – Fourniture par des cocontractants impliqués dans une fraude fiscale – Devoir de diligence de l'assujéti – Pertinence du respect par l'assujéti d'obligations sectorielles – Règlement (CE) no 178/2002 – Obligation de traçabilité – Règlement (CE) no 852/2004 – Règlement (CE) no 882/2004 – Enregistrement des exploitants du secteur alimentaire »

I. Introduction

1.

Altic SIA a acheté des graines de colza auprès de deux autres entreprises et a déduit la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en amont dont elle s'était acquittée pour ces opérations. Une inspection ultérieure des autorités fiscales lettones a révélé que ces deux dernières entreprises étaient fictives. Les autorités fiscales ont donc considéré que les opérations n'avaient pas eu lieu et ont enjoint à Altic de payer la TVA correspondante. Altic a demandé l'annulation de cette décision. Les juridictions nationales de première instance et d'appel ont toutes deux statué en sa faveur.

2.

L'Augstākā tiesa (Cour suprême, Lettonie), saisie en pourvoi, éprouve des doutes concernant l'interprétation correcte à donner à la directive 2006/112/CE (2), lue en combinaison avec les exigences de la réglementation sectorielle en droit de l'alimentation. Ces doutes portent sur l'argument des autorités fiscales lettones selon lequel Altic aurait dû savoir que ses sous-contractants étaient impliqués dans une fraude à la TVA au motif qu'elle était active dans le secteur alimentaire et était donc tenue d'exiger de ses partenaires commerciaux qu'ils respectent les normes plus strictes applicables dans ce secteur, conformément aux obligations imposées par les règlements (CE) no 178/2002 (3), no 852/2004 (4) et no 882/2004 (5).

3.

Le présent renvoi préjudiciel offre à la Cour l'opportunité d'affiner sa jurisprudence relative aux critères permettant de savoir si un opérateur « savait ou aurait dû savoir » qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA aux fins de refuser le droit à déduction. Il lui est

notamment demandé de déterminer si, et dans quelle mesure, des obligations sectorielles spécifiques applicables aux opérateurs actifs dans certains domaines, telles que celles relevant du droit de l'alimentation, sont pertinentes pour l'appréciation fiscale générale visant à déterminer si un opérateur savait ou aurait dû savoir qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA.

II. Le cadre juridique

A. La directive TVA

4.

Conformément à l'article 168 de la directive TVA :

« 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 ;

[...] »

5.

Aux termes de l'article 178 de la directive TVA :

« 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 articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;

[...] »

6.

L'article 220 de la directive TVA énonce :

« Tout 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, dans les cas suivants :

1)

pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie ;

[...] »

7.

L'article 226 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 :

[...]

4)

le numéro d'identification TVA de l'acquéreur ou du preneur, visé à l'article 214, sous lequel il a reçu une livraison de biens ou une prestation de services pour laquelle il est redevable de la taxe ou une livraison de biens visée à l'article 138 ;

5)

le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de l'acquéreur ou du preneur ;

6)

la quantité et la nature des biens livrés ou l'étendue et la nature des services rendus ;

[...] »

8.

L'article 273 de la directive TVA est libellé comme suit :

« 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.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

B. Le règlement no 178/2002

9.

Les considérants 28 et 29 du règlement no 178/2002 sont rédigés comme suit :

« (28)

L'expérience a montré que le fonctionnement du marché intérieur peut être compromis lorsqu'il est impossible de retracer le cheminement de denrées alimentaires et d'aliments pour animaux. Par conséquent, il est nécessaire de mettre sur pied, dans les entreprises du secteur alimentaire et les entreprises du secteur de l'alimentation animale, un système complet de traçabilité des denrées alimentaires et des aliments pour animaux permettant de procéder à des retraits ciblés et précis ou d'informer les consommateurs ou les inspecteurs officiels et, partant, d'éviter l'éventualité d'inutiles perturbations plus importantes en cas de problèmes de sécurité des denrées alimentaires.

(29)

Il convient de veiller à ce qu'une entreprise du secteur alimentaire ou du secteur de l'alimentation animale, y compris un importateur, puisse identifier au moins l'exploitation ou l'entreprise qui a livré la denrée alimentaire, l'aliment pour animaux, l'animal ou la substance susceptible d'être incorporée dans une denrée alimentaire ou un aliment pour animaux, pour assurer, en cas d'enquête, la traçabilité à tous les stades. »

10.

Aux termes de l'article 3 du règlement no 178/2002 :

« [...]

2)

“entreprise du secteur alimentaire”, toute entreprise publique ou privée assurant, dans un but lucratif ou non, des activités liées aux étapes de la production, de la transformation et de la distribution de denrées alimentaires ;

3)

“exploitant du secteur alimentaire”, la ou les personnes physiques ou morales chargées de garantir le respect des prescriptions de la législation alimentaire dans l'entreprise du secteur alimentaire qu'elles contrôlent ;

[...]

15)

“traçabilité”, la capacité de retracer, à travers toutes les étapes de la production, de la transformation et de la distribution, le cheminement d'une denrée alimentaire, d'un aliment pour animaux, d'un animal producteur de denrées alimentaires ou d'une substance destinée à être incorporée ou susceptible d'être incorporée dans une denrée alimentaire ou un aliment pour animaux ;

16)

“les étapes de la production, de la transformation et de la distribution”, toutes les étapes, dont l'importation, depuis et y compris la production primaire d'une denrée alimentaire, jusque et y compris son entreposage, son transport, sa vente ou sa livraison au consommateur final, ainsi que, le cas échéant, l'importation, la production, la fabrication, l'entreposage, le transport, la distribution, la vente et la livraison des aliments pour animaux ;

[...] »

11.

L'article 18 du règlement no 178/2002 prévoit :

« 1. La traçabilité des denrées alimentaires, des aliments pour animaux, des animaux producteurs de denrées alimentaires et de toute autre substance destinée à être incorporée ou susceptible d'être incorporée dans des denrées alimentaires ou des aliments pour animaux est établie à toutes les étapes de la production, de la transformation et de la distribution.

2. Les exploitants du secteur alimentaire et du secteur de l'alimentation animale doivent être en mesure d'identifier toute personne leur ayant fourni une denrée alimentaire, un aliment pour animaux, un animal producteur de denrées alimentaires ou toute substance destinée à être incorporée ou susceptible d'être incorporée dans des denrées alimentaires ou dans des aliments pour animaux.

À cet effet, ces exploitants disposent de systèmes et de procédures permettant de mettre l'information en question à la disposition des autorités compétentes, à la demande de celles-ci.

3. Les exploitants du secteur alimentaire et du secteur de l'alimentation animale disposent de systèmes et de procédures permettant d'identifier les entreprises auxquelles leurs produits ont été fournis. Cette information est mise à la disposition des autorités compétentes à la demande de celles-ci.

4. Les denrées alimentaires et les aliments pour animaux qui sont mis sur le marché dans la Communauté ou susceptibles de l'être sont étiquetés ou identifiés de façon adéquate pour faciliter leur traçabilité, à l'aide des documents ou informations pertinents conformément aux prescriptions applicables prévues par des dispositions plus spécifiques.

5. Des dispositions visant à appliquer les prescriptions du présent article en ce qui concerne des secteurs spécifiques peuvent être adoptées conformément à la procédure définie à l'article 58, paragraphe 2. »

C. Le règlement no 852/2004

12.

L'article 6 du règlement no 852/2004 (intitulé « Contrôles officiels, enregistrement et agrément ») est libellé comme suit :

« 1. Les exploitants du secteur alimentaire coopèrent avec les autorités compétentes conformément aux autres dispositions législatives communautaires applicables ou, lorsqu'il n'en existe pas, au droit national.

2. En particulier, tout exploitant du secteur alimentaire notifie à l'autorité compétente appropriée, en respectant les exigences de celle-ci, chacun des établissements dont il a la responsabilité et qui mettent en œuvre l'une des étapes de la production, de la transformation et de la distribution des denrées alimentaires, en vue de l'enregistrement d'un tel établissement.

[...] »

D. Le règlement no 882/2004

13.

L'article 31, paragraphe 1, du règlement no 882/2004 dispose :

« a)

Les autorités compétentes définissent les procédures que doivent suivre les exploitants du secteur de l'alimentation animale et du secteur alimentaire lorsqu'ils sollicitent l'enregistrement de leurs établissements conformément au règlement (CE) no 852/2004, à la directive 95/69/CE ou au futur règlement relatif à l'hygiène des aliments pour animaux.

b)

Elles établissent et tiennent à jour une liste des exploitants du secteur de l'alimentation animale ou du secteur alimentaire qui ont été enregistrés. Si une telle liste existe déjà à d'autres fins, elle peut également être utilisée aux fins du présent règlement. »

III. Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

14.

Altic (la défenderesse) a acheté des graines de colza auprès de Sakorex SIA (au mois de juillet et au mois d'août 2011) et de Ulmar SIA (au mois d'octobre 2011). Les graines de colza ont été dûment reçues et entreposées par l'entreprise Vendo SIA dans l'un de ses silos. Altic a déduit la TVA en amont acquittée au titre de ces opérations.

15.

Une inspection du Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale, Lettonie, ci-après l'« administration fiscale ») a révélé que Sakorex et Ulmar étaient des entreprises fictives. L'administration fiscale a donc estimé qu'il n'y avait pas eu d'opération entre la défenderesse et ces entreprises et, dans une décision du 14 septembre 2012, lui a ordonné de payer la TVA préalablement déduite, une amende et des intérêts de retard.

16.

La défenderesse a formé un recours administratif tendant à l'annulation de cette décision administrative. Les juridictions nationales de première instance et d'appel ont statué en sa faveur. L'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale, Lettonie) a notamment jugé qu'il ne faisait aucun doute que les biens en cause avaient été entreposés dans un silo appartenant à Vendo aux dates et dans la quantité indiquées sur les documents pertinents. Les documents versés au dossier et les explications fournies par la défenderesse auraient démontré, par ailleurs, que la défenderesse avait agi de bonne foi. De plus, la nature de l'opération n'aurait pas exigé la vérification de la capacité des autres parties à fournir le service en cause, car le vendeur avait livré les biens au point de livraison stipulé dans le contrat. Aux termes du contrat conclu entre la défenderesse et Vendo, cette dernière était chargée de s'assurer de l'exactitude des informations figurant sur le document d'accompagnement et engageait sa responsabilité sur ce point. Enfin, l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale) a jugé que l'administration fiscale n'avait pas indiqué les actions spécifiques, découlant d'une exigence légale directe, qu'aurait dû engager (mais n'a pas engagées) la défenderesse pour vérifier la capacité des autres parties à l'opération de livrer les biens. L'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale) a donc conclu que les preuves produites au cours du litige n'avaient pas démontré que la défenderesse avait pris des mesures délibérées pour obtenir l'avantage prenant la forme d'une déduction de la TVA en amont.

17.

L'administration fiscale s'est pourvue en cassation auprès de l'Augstākā tiesa (Cour suprême), la juridiction de renvoi. Elle fait valoir que l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale) a commis une erreur en estimant qu'il n'existait aucune exigence légale de détermination de l'origine des biens acquis. Selon le règlement no 178/2002, les exploitants du secteur alimentaire doivent être en mesure d'identifier toute substance destinée à être incorporée ou susceptible d'être incorporée dans des denrées alimentaires ou dans des aliments pour animaux. À cet effet, ils doivent disposer de systèmes et de procédures permettant de mettre l'information en question à la disposition des autorités compétentes, à la demande de celles-ci. La défenderesse aurait donc été tenue, en vertu du règlement no 178/2002, d'effectuer des contrôles détaillés de ces cocontractants étant donné qu'ils faisaient partie de la chaîne alimentaire. La défenderesse n'aurait pas vérifié si ses cocontractants s'étaient enregistrés auprès du Pārvalsts veterinārais dienests (autorité alimentaire et vétérinaire, Lettonie) et n'aurait donc même pas réalisé de contrôles minimaux concernant les autres parties. Selon l'administration fiscale, cela démontre que la défenderesse savait ou aurait dû savoir que ces opérations s'inscrivaient dans le cadre d'une fraude à la TVA.

18.

La défenderesse fait valoir que les dispositions invoquées par l'administration fiscale ne s'appliquent pas, car les graines de colza qu'elle a achetées étaient destinées à la production de carburant et ne présentaient aucun lien avec de quelconques denrées alimentaires. Il n'existerait donc aucune raison pour la soumettre à la réglementation applicable aux exploitants du secteur alimentaire.

19.

Dans ces circonstances, l'Augstākā tiesa (Cour suprême) a décidé de suspendre la procédure et de déférer à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Faut-il interpréter l'article 168, sous a), de la directive [TVA] en ce sens que, eu égard à l'objectif du [règlement no 178/2002] qui est de garantir la sécurité alimentaire, notamment en assurant la traçabilité des denrées alimentaires, il ne s'oppose pas à un refus de déduire la taxe en amont, dans le cas où un assujetti qui participe à la chaîne alimentaire n'a pas fait preuve, dans le choix de son cocontractant, d'une diligence supérieure à celle qui s'applique dans la pratique commerciale habituelle et qui consiste, en substance, dans l'obligation de procéder à des vérifications auprès de son cocontractant, tout en ayant vérifié la qualité des denrées alimentaires, réalisant ainsi à l'objectif du règlement no 178/2002 ?

2)

L'exigence d'enregistrement des entreprises du secteur alimentaire prévue à l'article 6 du [règlement no 852/2004] et à l'article 31 du [règlement no 882/2004], interprétée à la lumière de l'article 168, sous a), de la directive [TVA], oblige-t-elle le cocontractant de cette entreprise à vérifier la réalité de l'enregistrement et une telle vérification est-elle pertinente aux fins de déterminer si le cocontractant savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une opération avec une entreprise fictive, eu égard aux spécificités des opérations en question ? »

20.

Des observations écrites ont été déposées par les gouvernements letton et espagnol ainsi que par

la Commission européenne. Ces parties intéressées et la défenderesse ont participé à l'audience qui s'est tenue le 6 mars 2019.

IV. Appréciation

21.

Les présentes conclusions sont structurées de la manière suivante. Après quelques considérations préliminaires (A), j'exposerai les grandes lignes de la jurisprudence relative à la diligence requise en matière de TVA lorsqu'il a été constaté que la fraude est l'œuvre de cocontractants (B), avant d'examiner la première question, qui vise à savoir si le non-respect par un assujetti de ses obligations sectorielles non liées à la TVA, telles que l'obligation de traçabilité prévue à l'article 18 du règlement no 178/2002, devrait conduire au rejet du droit de déduire la TVA en amont (C). J'en viendrai ensuite à la seconde question, qui invite à déterminer, en substance, si le fait de ne pas avoir vérifié que les cocontractants respectent l'obligation d'enregistrement qui leur incombe en vertu du règlement no 882/2004 est pertinent aux fins de déterminer si l'assujetti aurait dû savoir qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA (D).

A. Considérations préliminaires

22.

Dans la présente affaire, il s'agit uniquement de savoir si un assujetti devrait être privé de son droit à déduction en raison de sa prétendue absence de diligence, appréciée au regard de son comportement à la lumière d'obligations que des règles sectorielles non liées à la TVA lui imposent, ainsi qu'à ses cocontractants. Il est donc considéré comme acquis que les autres conditions de fond et de forme auxquelles le droit à déduction est soumis sont remplies.

23.

Je prends pour acquises deux autres déclarations factuelles constatées par la juridiction de renvoi.

24.

Premièrement, il est constant que les cocontractants de la défenderesse se sont révélés être des entreprises fictives. Bien qu'il ait été impossible de déterminer leur origine, les biens ont néanmoins été livrés et étaient apparemment de bonne qualité.

25.

Deuxièmement, la juridiction de renvoi a constaté qu'aucune preuve n'étaye l'allégation de la défenderesse selon laquelle les graines de colza en cause étaient destinées à la production de carburant. Les contrats conclus entre la défenderesse et ses deux cocontractants contenaient une stipulation selon laquelle les biens devaient respecter les exigences imposées par l'autorité alimentaire et vétérinaire. De plus, les entreprises identifiées par la défenderesse comme ses partenaires commerciaux ne sont pas actives dans le secteur de la production de carburant. Il s'ensuit que, après avoir examiné les preuves dont elle disposait, la juridiction de renvoi est parvenue à la conclusion que la livraison en cause (de même que la défenderesse pour ce qui est de cette livraison) était soumise aux obligations posées dans le règlement no 178/2002.

B. La jurisprudence relative à la fraude et au droit à déduire la TVA

26.

La Cour a souligné l'importance du droit à déduction à plusieurs reprises. Ce droit a été décrit comme un « principe fondamental du système commun de la TVA » (6) et une « partie intégrante du mécanisme de la TVA » qui ne saurait, en principe, être limité (7). C'est une pièce centrale de la neutralité du système de la TVA, puisqu'il vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit donc que toutes les activités économiques sont taxées de manière neutre, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (8).

27.

Cela explique également la raison pour laquelle le droit à déduction ne peut pas être affecté par la circonstance que dans la chaîne de livraisons, une opération, antérieure ou postérieure, est entachée de fraude à la TVA, ce que l'assujetti ne sait pas ou ne peut pas savoir (9).

28.

Toutefois, conformément au devoir général des autorités nationales d'empêcher la fraude à la TVA et de lutter contre celle-ci, il leur est permis de refuser le droit à déduction (et, au bout du compte, de demander le remboursement) s'il est établi, sur le fondement d'éléments de preuve objectifs, que ce droit est invoqué à des fins de fraude ou d'abus (10).

29.

Tel est le cas lorsqu'une fraude fiscale est commise par l'assujetti lui-même, mais aussi lorsque celui-ci « savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA » (11). Dans ces conditions, l'assujetti est « 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 » (12). En effet, dans une telle situation, l'assujetti prête la main aux auteurs de la fraude et devient complice de celle-ci (13).

30.

Le refus du droit à déduction n'en reste pas moins une exception, ce droit étant un droit par défaut et même essentiel. L'autorité fiscale doit donc établir « à suffisance de droit les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de livraison » (14).

31.

La Cour a souligné à plusieurs reprises que c'est aux autorités compétentes qu'il appartient d'effectuer les contrôles et a exclu de faire basculer sur les assujettis, en pratique, l'obligation de réaliser des contrôles et des vérifications (15). Il incombe en effet aux autorités fiscales elles-mêmes, ayant constaté des fraudes ou des irrégularités commises par l'émetteur de la facture, d'établir que le destinataire savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude. Cela doit être fait sur la base d'éléments objectifs « et sans exiger du destinataire de la facture des vérifications qui ne lui incombent pas » (16).

32.

La Cour a également précisé que les autorités fiscales ne peuvent exiger de manière générale de

l'assujetti qu'il vérifie que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services en cause se conformait lui-même à ses obligations en matière de déclaration et de paiement de la TVA ainsi que de possession de documents (17). De même, elle a jugé que les autorités fiscales ne sauraient exiger de l'assujetti la production de documents prouvant que le fournisseur a respecté les obligations sectorielles que lui impose le droit de l'Union (18).

33.

La diligence de l'assujetti est le facteur décisif. En effet, « les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude, qu'il s'agisse de la fraude à la TVA ou d'autres fraudes, doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer de perdre leur droit à déduire la TVA acquittée en amont» (19).

34.

Le niveau de diligence requis dépend du contexte. La jurisprudence de la Cour démontre invariablement que les mesures pouvant raisonnablement être exigées d'un assujetti dépendent des circonstances du cas d'espèce (20). En effet, le contexte factuel spécifique peut être tel qu'il exige de l'assujetti un niveau de diligence élevé (par exemple, en ce qui concerne la valeur des biens dans le contexte d'une acquisition) (21). Lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, et selon les circonstances de l'espèce, un opérateur pourrait se voir obligé de prendre des renseignements sur son partenaire commercial afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci (22).

35.

Deux éléments doivent cependant être relevés. Premièrement, l'aspect contextuel du niveau de diligence a toujours tourné autour, jusqu'à présent, de contextes factuels différents, mais relevant de la directive TVA et de son régime juridique. Deuxièmement, la jurisprudence de la Cour relative au niveau de diligence requis indique clairement que même lorsqu'il existe des indices d'irrégularités, les autorités fiscales ne peuvent exiger de manière générale de l'assujetti, d'une part, qu'il vérifie que l'émetteur de la facture disposait des biens en cause, était en mesure de les livrer et avait rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités, ou, d'autre part, qu'il dispose des documents correspondants à cet égard (23).

36.

En résumé, le droit à déduction ne doit être rejeté que lorsque les autorités compétentes peuvent établir que l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA. Le niveau de diligence exigé de l'assujetti pour que ce dernier respecte son devoir de diligence peut varier en fonction des circonstances. Les autorités doivent cependant s'appuyer sur des facteurs objectifs pour déterminer si l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA. Il ne leur est pas permis de faire retomber sur le destinataire de la facture la charge de procéder à des vérifications qui ne relèvent pas de la responsabilité de ce dernier.

C. Sur la première question : le droit à déduction et le règlement no 178/2002

37.

Par sa première question, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur la pertinence du respect de

l'obligation de traçabilité imposée à l'article 18 du règlement no 178/2002 aux fins de déterminer si un assujetti, opérateur du secteur alimentaire, savait ou aurait dû savoir qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA en vue de lui refuser le droit à déduction.

38.

Selon moi, le non-respect par un assujetti de ses obligations sectorielles non imposées par les règles de la TVA elles-mêmes, telle que l'obligation de traçabilité de l'article 18 du règlement no 178/2002, n'est pas décisif en lui-même s'agissant de lui refuser le droit de déduire la TVA en amont. Autrement dit, l'éventuel non-respect de telles obligations sectorielles ne saurait être automatiquement associé à la constatation que l'assujetti aurait dû savoir que l'opération était liée à une fraude à la TVA (1). Pour autant qu'une réglementation sectorielle impose à l'assujetti une obligation légale claire et plus large d'identifier ses cocontractants, le non-respect de celle-ci peut être l'un des facteurs objectifs de l'appréciation générale effectuée par la juridiction de renvoi pour déterminer les mesures susceptibles d'être attendues de l'assujetti s'agissant de s'assurer que les opérations ne sont pas liées à une fraude à la TVA commise par l'un de ses fournisseurs (2).

1. Le fait de ne pas garantir la traçabilité n'équivaut pas à « l'assujetti aurait dû avoir connaissance » de la fraude à la TVA

39.

Le gouvernement letton estime que même s'il n'existe pas de preuve en l'espèce du fait que la défenderesse savait qu'elle était impliquée dans une opération liée à une fraude fiscale, de nombreux éléments indiquent qu'elle aurait dû le savoir. La défenderesse n'a pas pris l'initiative de contacter ses cocontractants ; au contraire, ce sont ces derniers qui l'ont contactée en réponse à des publicités dans les médias. Les biens n'ont pas été reçus directement par la défenderesse, mais par un intermédiaire, qui n'a pas vérifié les informations relatives aux fournisseurs.

40.

Bien qu'il n'existe pas, selon la jurisprudence nationale, d'obligation générale de contrôle des partenaires commerciaux, il en va autrement dans le secteur alimentaire. Le gouvernement letton fait valoir que, suite à l'obligation de traçabilité imposée par le règlement no 178/2002, les entreprises actives dans le secteur alimentaire sont tenues d'effectuer des contrôles approfondis de leurs cocontractants. De plus, en affirmant que les graines de colza étaient destinées à la production de carburant, la défenderesse aurait montré qu'elle avait connaissance des exigences plus élevées applicables dans l'industrie de l'alimentation et qu'elle avait tenté d'y échapper. À l'audience, le gouvernement letton a ajouté que, selon lui, l'obligation de traçabilité de l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002 inclut l'obligation de vérifier que les cocontractants sont dûment enregistrés auprès de l'autorité alimentaire et vétérinaire.

41.

Le gouvernement espagnol fait valoir que la défenderesse a méconnu son obligation d'identifier les entreprises qui lui avaient fourni les graines de colza. Cette obligation résulterait de l'article 18 du règlement no 178/2002. La non-identification des fournisseurs aurait eu deux conséquences : la création d'un risque pour la sécurité alimentaire et le fait que la défenderesse n'a pas découvert le caractère fictif de ses fournisseurs et l'existence d'une fraude dans la chaîne de la TVA. Ce manquement à des exigences matérielles imposées à l'assujetti, bien qu'il n'ait pas une nature fiscale, aurait eu des conséquences néfastes sur la perception de la TVA due.

42.

Je ne peux qu'être en désaccord, tant au niveau structurel (c'est-à-dire que l'éventuel non-respect d'obligations sectorielles aurait nécessairement pour conséquence de refuser le droit à déduire la TVA en amont) qu'au niveau de l'obligation spécifique que contiendrait l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002. Dans la présente partie, j'expliquerai pourquoi la position adoptée par ces deux gouvernements est structurellement erronée. Dans la partie suivante, j'expliquerai les raisons pour lesquelles je pense que l'interprétation que ceux-ci donnent du champ d'application de l'obligation spécifique imposée à l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002 est également problématique.

43.

Pour ouvrir la discussion générale, il est important de souligner que la jurisprudence de la Cour a toujours confirmé que le principe de neutralité fiscale empêche toute distinction entre des opérations légales et illégales aux fins de la TVA, puisque le fait que les activités en cause soient illégales ne modifie pas leur caractère économique (24). Cette constatation s'applique aux activités qui sont elles-mêmes illégales, mais aussi en cas de proximité entre les biens ou services fournis et l'activité illégale. Ainsi, par exemple, dans l'arrêt Coffeeshop « Sibérië » (25), la Cour a conclu que la location d'une table à un tiers pour la vente de cannabis dans un coffeeshop à Amsterdam relevait du champ d'application des règles de la TVA, même si cela faisait du loueur un complice à l'infraction de commercialisation de « drogues douces ».

44.

En l'espèce, a fortiori, le fait qu'une opération (clairement légale, du point de vue de son objet) soit menée dans un contexte dans lequel une ou plusieurs obligations juridiques sectorielles auraient été méconnues est beaucoup plus éloigné de toute illégalité, et est donc dépourvu de pertinence, du point de vue économique, aux fins de la TVA. Il ne fait donc aucun doute que l'opération en cause relève des règles de la TVA, dont du droit à déduction.

45.

Au moins trois arguments de principe excluent, de manière générale, l'interprétation esquissée par les gouvernements letton et espagnol : l'impératif de légalité, les différences touchant à la logique et aux objectifs de chacun des régimes et la question des sanctions (et de leur éventuel cumul).

46.

En premier lieu, il n'existe tout simplement pas de fondement juridique, que ce soit en droit de l'Union ou, apparemment, en droit national, pour l'inclusion automatique de (plusieurs) exigences sectorielles dans le régime général de la TVA. Aux termes de l'article 178, sous a), de la directive TVA, l'exercice du droit à déduction est conditionné à la détention d'une facture et, selon l'article 220, paragraphe 1, de cette directive, cette facture doit être émise pour chaque livraison de biens ou prestations de services qu'un assujetti effectue pour un autre. L'article 226 de la directive TVA énumère (exhaustivement) les mentions qui doivent figurer sur la facture, dont le nom complet et l'adresse de l'assujetti et du client. L'obligation d'inclure ces données incombe à l'émetteur de la facture et doit être considérée comme faisant partie des exigences formelles de validité des factures.

47.

En l'espèce, il découle des déclarations de la défenderesse à l'audience que celle-ci a dûment

respecté ces exigences et que, de plus, elle a vérifié l'enregistrement de ses fournisseurs dans le registre de la TVA.

48.

Outre cette obligation clairement énoncée en matière de TVA, l'article 273 de la directive TVA dispose que les États membres peuvent prévoir d'autres obligations que celles établies par cette directive s'ils les jugent nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, à condition que celles-ci n'imposent pas d'obligations de facturation supplémentaires et n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis (26).

49.

Indépendamment de la question de la compatibilité, de fait, d'obligations supplémentaires liées à la traçabilité des opérateurs actifs dans le secteur alimentaire avec l'article 273 de la directive TVA, il ressort clairement des réponses du gouvernement letton aux questions posées par la Cour à l'audience que le droit national ne contient en réalité aucune obligation supplémentaire de ce type.

50.

Ainsi, ce qui est suggéré ne semble être qu'une « question d'interprétation créative » ne reposant sur aucune base juridique explicite en droit national, ou, d'ailleurs, en droit de l'Union. Pour ce qui est des exigences explicites et spécifiques issues du droit de l'Union, je reviendrai sur la question de savoir ce qu'exige exactement l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002 dans la partie suivante (27).

51.

En deuxième lieu, il est relativement clair que chaque régime, le système général de la TVA, d'une part, et les divers instruments de la régulation du marché intérieur de l'alimentation, d'autre part, obéit à une logique réglementaire et objective différente. L'un n'est pas là pour renforcer l'autre. Cela se traduit aussi dans la question des sanctions pour manquement à l'un de ces instruments, lesquelles sont également séparées.

52.

En troisième lieu, à l'intersection des deux points précédents se pose non seulement la question de la sanction éventuelle prenant la forme du refus d'autoriser la déduction de la TVA en amont sans fondement juridique adéquat, mais aussi du danger posé par le cumul effectif de sanctions issues de plusieurs régimes. En effet, l'interprétation avancée par les gouvernements letton et espagnol transformerait le refus du droit à déduction en une sanction supplémentaire liée à une irrégularité commise par l'assujetti dans un cadre réglementaire différent (28). Des conséquences spécifiques s'attachent déjà au non-respect des obligations imposées par le règlement no 178/2002, comme cela ressort clairement de son article 17, paragraphe 2, selon lequel les États membres fixent les règles relatives aux sanctions applicables en cas de violation de la législation relative aux denrées alimentaires et aux aliments pour animaux.

53.

De plus, il existe un argument systémique qui, selon moi, empêche de se rallier aux arguments avancés par les gouvernements letton et espagnol. Le droit de déduire la TVA devrait-il être conditionné à l'existence et au contenu de réglementations sectorielles et d'obligations spécifiques sans lien avec la TVA ? Des critères de mesure de la diligence différents devraient-ils

automatiquement s'appliquer, de facto, en fonction de ce qui est vendu selon chaque contrat ? Serait-il alors possible que, dans certains secteurs, les exigences soient encore plus réduites que celles prévues par la directive TVA ?

54.

Les conséquences systémiques d'une telle approche feraient en effet du droit à déduction un droit à géométrie variable, puisque les conditions pour ce droit dépendraient de l'existence d'obligations sectorielles supplémentaires liées à l'obligation de contrôler les cocontractants.

55.

Enfin, au soutien de ces arguments, le gouvernement letton mentionne la jurisprudence de la Cour selon laquelle « le refus d'un droit ou d'un avantage en raison de faits abusifs ou frauduleux n'est que la simple conséquence de la constatation selon laquelle, en cas de fraude ou d'abus de droit, les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché ne sont, en réalité, pas satisfaites et que, dès lors, un tel refus ne nécessite pas de base légale spécifique » (29). En réponse à cet argument, il suffit de préciser que cette jurisprudence concerne les conditions objectives contenues dans les règles d'imposition et non pas dans des instruments législatifs sans lien avec la réglementation de la TVA, tels que le règlement no 178/2002.

56.

En résumé, l'éventuelle violation du règlement no 178/2002 n'a aucune conséquence directe et automatique sur le droit à déduire la TVA. L'expression « savait ou aurait dû savoir » dans la jurisprudence de la Cour est utilisée pour établir un niveau général de diligence dans le contexte de la TVA. Elle ne permet pas d'assimiler le manquement de l'assujetti à une obligation imposée par un instrument réglementaire à un manquement au devoir de diligence exigé aux fins de la TVA.

2. Un élément potentiel à prendre en compte

57.

Toutefois, le secteur spécifique dans lequel un assujetti opère et les obligations sectorielles auxquelles il est soumis peuvent jouer un rôle dans l'appréciation de la question de déterminer si cet assujetti aurait dû savoir qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA, compte tenu de toutes les circonstances spécifiques pertinentes d'un cas donné.

58.

Comme la Commission l'affirme à raison, le non-respect des obligations découlant de règles sectorielles du droit de l'alimentation ne peut être considéré que comme un élément parmi d'autres facteurs objectifs, s'agissant de l'appréciation visant à déterminer si l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA. En effet, comme elle le souligne, un niveau particulièrement élevé de diligence est requis dans des opérations touchant à la chaîne alimentaire.

59.

C'est dans ce cadre que les autorités nationales pourraient s'appuyer sur le comportement de l'assujetti, en conjonction avec d'autres éléments pertinents, au regard des obligations spécifiques propres au contexte réglementaire dans lequel celui-ci développe son activité économique.

60.

Cela dit, je ne vois pas encore clairement comment une telle déclaration générale pourrait aider une autorité fiscale nationale dans un cas tel que celui d'espèce pour une raison très simple : selon moi, le champ d'application précis de l'obligation de traçabilité établie par l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002 est plus étroit que ne le suggère le gouvernement letton.

61.

L'article 18 du règlement no 178/2002 et l'obligation de traçabilité y prévue ont été introduits afin de « procéder à des retraits ciblés et précis ou d'informer les consommateurs ou les inspecteurs officiels et, partant, d'éviter l'éventualité d'inutiles perturbations plus importantes en cas de problèmes de sécurité des denrées alimentaires » (30). À cette fin, l'article 18, paragraphe 2, dudit règlement établit l'obligation pour les exploitants du secteur alimentaire et du secteur de l'alimentation animale d'être en mesure d'identifier toute personne leur ayant fourni une denrée alimentaire, un aliment pour animaux, un animal producteur de denrées alimentaires ou toute substance destinée à être incorporée ou susceptible d'être incorporée dans des denrées alimentaires ou dans des aliments pour animaux. À cet effet, cette disposition prévoit que ces exploitants disposent de systèmes et de procédures permettant de mettre l'information en question à la disposition des autorités compétentes, à la demande de celles-ci.

62.

Comme la juridiction de renvoi le souligne toutefois à bon droit, l'obligation d'identification imposée à l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002 n'est pas développée plus en détail. Cette disposition ne précise pas comment la traçabilité doit être garantie. Elle ne spécifie pas les mesures que les opérateurs doivent prendre ou les informations que ceux-ci doivent vérifier.

63.

Il s'ensuit que le champ d'application de l'obligation doit être interprété tel quel : l'obligation d'identifier toute personne leur ayant fourni un bien signifie, selon moi, l'obligation d'être en mesure d'identifier, sur demande, le fournisseur direct individuel auprès duquel l'opérateur a acquis des denrées alimentaires. Rien de plus, rien de moins. La capacité à identifier désigne normalement le nom et l'adresse de cette personne (31). Au-delà, on ne peut certainement pas affirmer que l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002 impose une quelconque obligation systématique de vérifier l'enregistrement spécifique auprès des autorités compétentes.

64.

Un tel manquement à l'obligation de traçabilité imposée à l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002, comprise comme l'obligation d'avoir le nom et l'adresse des fournisseurs directs, pourrait ensuite en effet être pris en compte parmi d'autres éléments pertinents dans le cadre de l'appréciation générale de la diligence attendue d'un assujetti (32).

65.

Il est vrai que les informations que l'émetteur doit inclure sur la facture aux fins de la TVA correspondent, pour ce qui est du nom et de l'adresse, aux éléments essentiels qui devraient être vérifiés en vertu de l'obligation de traçabilité posée à l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002 pour identifier le fournisseur direct dans la chaîne alimentaire.

66.

Il convient cependant de souligner, dans le prolongement des considérations exposées dans la partie précédente des présentes conclusions, que cette identité ne permet pas de combiner ces deux ensembles d'obligations.

67.

Pour conclure, dans certains cas, il pourrait être plausible de suggérer qu'un exploitant du secteur alimentaire diligent aurait dû procéder à des vérifications supplémentaires pour identifier son cocontractant afin de respecter l'exigence de traçabilité, et donc que le fait de s'en être abstenu pourrait être considéré comme l'un des éléments, parmi d'autres constatations factuelles, conduisant finalement à la conclusion que l'opérateur savait ou aurait dû savoir qu'une fraude à la TVA était commise. En revanche, dans d'autres cas, notamment en l'absence de toute autre indication factuelle, une telle constatation n'aura qu'une valeur ajoutée limitée ou nulle : l'obligation de traçabilité a, en elle-même, peu de lien avec la fraude à la TVA. La fraude à la TVA peut être commise par une entreprise qui respecte dûment toutes les exigences de traçabilité. Inversement, même une entreprise qui, pour une raison quelconque, méconnaît certaines exigences de traçabilité dans un cas donné peut cependant, du point de vue de la TVA, mener une opération légitime et légale.

68.

Il en résulte que le non-respect du niveau de diligence exigé par l'obligation de traçabilité du règlement no 178/2002 ne peut être pertinent, s'agissant du refus du droit de déduire la TVA, que si, vu les circonstances données, il constitue l'un des facteurs objectifs indiquant que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que, bien que l'opération en cause ait rempli les critères objectifs de « livraisons de biens », il participait à une opération impliquant une fraude à la TVA (33).

3. Conclusion intermédiaire

69.

Par conséquent, je suis d'avis que le non-respect de l'obligation de traçabilité prévue à l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002 ne peut pas automatiquement conduire à, et être le seul critère décisif pour, conclure qu'un contribuable « aurait dû savoir » qu'il était impliqué dans une opération liée à une fraude à la TVA.

70.

Je propose donc à la Cour de répondre à la première question en ce sens que l'article 168, sous a), de la directive TVA empêche une autorité nationale de refuser la déduction de la TVA en amont au seul motif que l'assujetti impliqué dans la chaîne alimentaire n'a pas procédé à des vérifications au sujet de son cocontractant conformément à l'obligation de traçabilité prévue à l'article 18 du règlement no 178/2002. Le non-respect des obligations imposées par cette disposition peut être pris en compte, avec d'autres facteurs pertinents dans un cas donné, dans l'appréciation générale que la juridiction de renvoi doit effectuer afin d'apprécier la diligence de l'assujetti.

D. Sur la seconde question : obligation de vérifier l'enregistrement ?

71.

Par sa seconde question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'article 6 du règlement no 852/2004 et l'article 31 du règlement no 882/2004 obligent le cocontractant d'une entreprise du secteur alimentaire à vérifier que cette entreprise est dûment enregistrée. Elle cherche également à savoir si cette vérification est pertinente aux fins de déterminer si le cocontractant savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une opération avec une entreprise fictive, aux fins de la déduction de la TVA.

72.

Le gouvernement letton affirme que les opérateurs du secteur alimentaire doivent respecter un niveau de diligence plus élevé, qui comprend l'obligation de vérifier que leurs partenaires commerciaux sont correctement enregistrés. Selon lui, l'article 6 du règlement no 852/2004 et l'article 31 du règlement no 882/2004 imposent cette obligation aux assujettis du secteur alimentaire. Par conséquent, cette vérification est pertinente aux fins de déterminer si l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il traitait avec une entreprise fictive.

73.

La Commission considère qu'il est inconcevable de conditionner le droit à déduction à l'exigence que l'assujetti vérifie l'enregistrement de ses partenaires commerciaux dans les registres nationaux spécifiques établis en matière de sécurité alimentaire. Elle souscrit à la position de la juridiction de renvoi selon laquelle l'absence d'enregistrement ne conduit pas automatiquement à conclure que l'activité économique est fictive ou que l'opération n'a pas été décidée avec la personne qui figure sur les documents fournis. Vérifier l'enregistrement adéquat d'un partenaire commercial ne garantirait absolument pas que l'opération n'est pas frauduleuse, car la fraude n'est pas l'apanage des entreprises non enregistrées. En revanche, si un assujetti forme une relation contractuelle avec un cocontractant après avoir découvert que ce dernier n'est pas correctement enregistré, cet élément pourrait être pris en compte par les autorités compétentes et les juges nationaux.

74.

Je ne peux que partager le point de vue de la Commission.

75.

Indépendamment de l'utilité (douteuse) de vérifier l'enregistrement en vue d'empêcher ou de déceler une fraude (34), la position du gouvernement letton est tout simplement intenable. Les arguments de celui-ci se fondent sur le fait que la défenderesse n'aurait pas vérifié si ses cocontractants respectaient l'obligation d'enregistrement dans le registre du secteur alimentaire. Or, outre le fait que vérifier que les partenaires commerciaux respectent leurs propres obligations sectorielles d'enregistrement va au-delà des pratiques commerciales courantes, il n'existe tout simplement aucune base juridique permettant d'imposer cette obligation.

76.

En effet, cette obligation ne trouve son fondement juridique ni dans le règlement no 852/2004 ni dans le règlement no 882/2004. Aux termes de l'article 6 du règlement no 852/2004, tout exploitant du secteur alimentaire notifie à l'autorité compétente appropriée, en respectant les exigences de celle-ci, chacun des établissements dont il a la responsabilité et qui mettent en œuvre l'une des étapes de la production, de la transformation et de la distribution des denrées alimentaires, en vue de l'enregistrement d'un tel établissement. Aux fins de la présente affaire,

cette obligation pèserait sur les partenaires commerciaux de la défenderesse, et non sur cette dernière.

77.

Le règlement no 882/2004 concerne les contrôles officiels que les autorités nationales doivent effectuer pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les denrées alimentaires. L'article 31 de ce règlement impose des obligations uniquement aux autorités nationales concernant les procédures d'enregistrement à établir pour les exploitants du secteur de l'alimentation animale et du secteur alimentaire.

78.

De plus, comme indiqué dans la partie C des présentes conclusions, l'obligation de vérifier que les partenaires commerciaux respectent leurs obligations d'enregistrement telles que prévues par le droit de l'alimentation sectoriel spécifique ne découle pas non plus de l'obligation de traçabilité imposée à l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002.

79.

Par conséquent, non seulement cette obligation n'apparaît nulle part dans la directive TVA, mais elle est aussi complètement absente des réglementations sectorielles spécifiques en matière de droit de l'alimentation. Ainsi, contrairement à l'interprétation de l'article 18, paragraphe 2, du règlement no 178/2002, pour lequel il était possible de débattre, bien que de manière limitée, du champ d'application précis de l'obligation imposée par cette disposition au regard de la première question, absolument rien ne justifie l'interprétation proposée par le gouvernement letton pour la seconde question.

80.

On ne peut que répéter que la jurisprudence de la Cour indique clairement que le devoir de diligence et le niveau de diligence attendus des opérateurs ne peuvent pas conduire à faire retomber la responsabilité des autorités de procéder à des contrôles et à des vérifications en matière d'obligations d'enregistrement sectorielles sur des entreprises du secteur en leur imposant la charge de s'assurer que les émetteurs de factures respectent ces obligations. En effet, lorsque l'administration fiscale nationale, ayant constaté des irrégularités commises par le fournisseur, tente d'établir que le destinataire savait ou aurait dû savoir que l'opération en cause était impliquée dans une fraude à la TVA, il ne lui est pas permis d'exiger du destinataire qu'il procède à ces vérifications, qui ne relèvent pas des responsabilités de ce dernier (35).

81.

En ce qui concerne la situation évoquée par la Commission, dans laquelle un assujetti procède à des contrôles, de sa propre initiative, et décide de travailler avec un partenaire commercial bien qu'il ait découvert une irrégularité, cette circonstance peut faire partie de l'appréciation générale des faits spécifiques par les juges et autorités nationaux visant à déterminer si l'assujetti avait ou aurait dû avoir connaissance d'une fraude.

82.

Par conséquent, l'article 6 du règlement no 852/2004 et l'article 31 du règlement no 882/2004 n'exigent pas de l'exploitant du secteur alimentaire qu'il vérifie l'enregistrement de ses partenaires commerciaux dans le registre commercial pertinent en matière alimentaire. A fortiori, le fait de ne pas vérifier l'existence de cet enregistrement est dépourvu de pertinence s'agissant de déterminer,

dans le contexte du droit à déduire la TVA, si l'exploitant savait ou aurait dû savoir qu'il était impliqué dans une opération avec une entreprise fictive.

V. Conclusion

83.

Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par l'Augst?k? tiesa (Cour suprême, Lettonie) comme suit :

1)

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, empêche une autorité nationale de refuser la déduction de la TVA en amont au seul motif que l'assujetti impliqué dans la chaîne alimentaire n'a pas procédé à des vérifications au sujet de son cocontractant conformément à l'obligation de traçabilité prévue à l'article 18, paragraphe 2, du règlement (CE) no 178/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 28 janvier 2002, établissant les principes généraux et les prescriptions générales de la législation alimentaire, instituant l'Autorité européenne de sécurité des aliments et fixant des procédures relatives à la sécurité des denrées alimentaires. Le non-respect des obligations imposées par cette disposition peut cependant être finalement pris en compte, avec d'autres facteurs pertinents dans un cas donné, dans l'appréciation générale que la juridiction de renvoi doit effectuer afin d'apprécier la diligence de l'assujetti.

2)

L'article 6 du règlement (CE) no 852/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relatif à l'hygiène des denrées alimentaires, et l'article 31 du règlement (CE) no 882/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relatif aux contrôles officiels effectués pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les aliments pour animaux et les denrées alimentaires et avec les dispositions relatives à la santé animale et au bien-être des animaux, n'exigent pas de l'exploitant du secteur alimentaire qu'il vérifie l'enregistrement de ses partenaires commerciaux dans le registre commercial pertinent en matière alimentaire. Le fait qu'un assujetti n'a pas vérifié si son cocontractant est enregistré conformément à l'article 6 du règlement no 852/2004 n'est pas pertinent s'agissant de déterminer, dans le contexte de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, si une entreprise savait ou aurait dû savoir qu'elle était impliquée dans une opération avec une entreprise fictive.

(1) Langue originale : l'anglais.

(2) Directive 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 »).

(3) Règlement du Parlement européen et du Conseil du 28 janvier 2002 établissant les principes généraux et les prescriptions générales de la législation alimentaire, instituant l'Autorité européenne de sécurité des aliments et fixant des procédures relatives à la sécurité des denrées alimentaires (JO 2002, L 31, p. 1).

(4) Règlement du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relatif à l'hygiène des denrées alimentaires (JO 2004, L 139, p. 1 ; rectificatif dans JO 2004, L 226, p. 3).

(5) Règlement du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relatif aux contrôles officiels effectués pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les aliments pour animaux et les denrées alimentaires et avec les dispositions relatives à la santé animale et au bien-être des

animaux (JO 2004, L 165, p. 1 ; rectificatif dans JO 2004, L 191, p. 1).

(6) Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, point 26 et jurisprudence citée).

(7) Arrêt du 6 septembre 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, point 24 et jurisprudence citée).

(8) Arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 27 et jurisprudence citée).

(9) Arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, points 45 et 46 et jurisprudence citée).

(10) Arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 55 et jurisprudence citée), et du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 43).

(11) Arrêt du 18 juillet 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, point 40 et jurisprudence citée).

(12) Arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 56).

(13) Arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 57).

(14) Arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 49).

(15) Voir, à cet égard, arrêts du 31 janvier 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, point 50), et du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, point 51 et jurisprudence citée).

(16) Arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 50 et jurisprudence citée).

(17) Arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 61), et du 31 janvier 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, point 61).

(18) Arrêt du 18 juillet 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, point 42), concernant la pertinence, aux fins du droit à déduction, de la non-présentation de documents délivrés par l'émetteur de la facture mentionnant la marque auriculaire d'animaux soumis au système d'identification et d'enregistrement établi par le règlement (CE) no 1760/2000 du Parlement européen et du Conseil, du 17 juillet 2000, établissant un système d'identification et d'enregistrement des bovins et concernant l'étiquetage de la viande bovine et des produits à base de viande bovine, et abrogeant le règlement (CE) no 820/97 du Conseil (JO 2000, L 204, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) no 1791/2006 du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO 2006, L 363, p. 1).

(19) Arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 53 et jurisprudence citée).

(20) Arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 59).

(21) Arrêt du 14 juin 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, point 74).

(22) Arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 60).

(23) Arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 52 et jurisprudence citée).

(24) Arrêts du 29 juin 1999, Coffeeshop Siberië (C?158/98, EU:C:1999:334, points 21 et 22), et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 50 et jurisprudence citée).

(25) Arrêt du 29 juin 1999 (C?158/98, EU:C:1999:334).

(26) Voir, à cet égard, arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, points 49 et 50 et jurisprudence citée).

(27) Voir points 60 à 63 des présentes conclusions.

(28) Raisonement par l'absurde : en réalité, pourquoi s'arrêter là ? Une prétendue absence de diligence par l'entreprise d'un secteur ou d'un domaine d'activité (fourniture de denrées alimentaires) ne devrait-elle pas également permettre de déterminer si l'entreprise a agi comme un « opérateur diligent » dans d'autres régimes impliquant des fonds publics, ou même des fonds privés ?

(29) Arrêt du 22 novembre 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, point 32).

(30) Considérant 28 du règlement no 178/2002.

(31) Cette interprétation est confirmée par les Orientations pour la mise en œuvre des articles 11, 12, 14, 17, 18, 19 et 20 du règlement (CE) no 178/2002 relatif au droit de l'alimentation, adoptées le 26 janvier 2010 par le comité permanent de la chaîne alimentaire et de la santé animale. À propos de l'article 18, ces orientations indiquent que les exploitants du secteur alimentaire doivent disposer d'un système qui leur permette d'identifier le ou les fournisseurs directs de leurs produits et le ou les clients directs ayant acheté ces produits. Concernant les informations à enregistrer, ces orientations mentionnent le nom et l'adresse du fournisseur.

(32) Inversement, les obligations plus strictes en matière de traçabilité contenues dans le règlement d'exécution (UE) no 931/2011 de la Commission, du 19 septembre 2011, relatif aux exigences de traçabilité définies par le règlement (CE) no 178/2002 du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les denrées alimentaires d'origine animale (JO 2011, L 242, p. 2), qui incluent l'obligation d'identifier également les propriétaires des produits, ne peuvent pas être pertinentes pour déterminer si l'assujetti a agi, en l'espèce, avec la diligence due, puisque ces obligations ne concernent que les denrées alimentaires d'origine animale.

(33) Arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 59).

(34) La remarque finale relative à l'exigence de traçabilité au point 67 des présentes conclusions s'appliquant a fortiori ici.

(35) Voir, à cet égard, arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 50 et jurisprudence citée).