



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

M^{ME} JULIANE KOKOTT

présentées le 19 décembre 2024¹

Affaire C-794/23

Finanzamt Österreich

contre

P GmbH

[demande de décision préjudicielle formée par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Prestation de services – Mention erronée et trop élevée de la TVA sur la facture – Factures adressées à des non-assujettis ne bénéficiant pas du droit à déduction – Responsabilité pour le risque de perte de recettes fiscales – Détermination des factures présentant un risque de perte de recettes fiscales – Autonomie procédurale des États membres – Charge de la preuve – Pouvoir d'estimation des autorités fiscales – Critères d'une estimation raisonnable »

I. Introduction

1. La présente procédure montre qu'il est parfois préférable, pour des raisons d'économie de la procédure, non seulement de répondre à la question expressément posée, mais aussi d'essayer de résoudre le problème manifestement sous-jacent, même si la juridiction de renvoi ne l'a pas soulevé explicitement.

2. La Cour avait jugé, à la suite d'une première demande de décision préjudicielle, qu'une facture relative à une entrée dans une aire de jeux intérieure, délivrée à un consommateur final, ne faisait pas naître une dette fiscale lorsque la facture mentionnait un montant de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) erroné et trop élevé². En effet, dans ce cas, il n'y aurait pas de risque de perte de recettes fiscales résultant d'un droit à déduction indûment exercé par ces clients. Cependant, étant donné que l'on ne peut en réalité jamais exclure qu'il y ait, parmi les nombreux visiteurs d'aires de jeux, un assujetti (entrepreneur), ce qui pourrait alors entraîner un risque de perte de recettes fiscales, il convient de se demander comment ces deux cas de figure doivent être distingués. Cette question se pose d'autant plus que l'identité des clients – en l'espèce, plus de 20 000 – dans les transactions de masse de la vie quotidienne n'est généralement pas enregistrée par l'entreprise prestataire.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Toutefois, étant donné que ce problème n'a été abordé que dans les conclusions³, et non dans l'arrêt, la Cour est à présent interrogée par la juridiction supérieure, dans le cadre de la même procédure nationale, sur la question de savoir comment et selon quels critères il convient de distinguer lesdits deux cas de figure.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. La directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée⁴ définit le cadre juridique de l'Union.

5. L'article 193 de la directive TVA définit le redevable de cette taxe :

« La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 ter et de l'article 202. »

6. L'article 168 de la directive TVA, relatif à l'étendue du droit à déduction, est libellé comme suit :

« 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 ;

[...] »

7. L'article 203 de la directive TVA régit la naissance de la dette fiscale par sa mention sur une facture :

« La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. »

8. L'article 220, paragraphe 1, de la directive TVA régit l'obligation d'émettre une facture :

« 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 ;

[...] »

³ Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ Directive du Conseil du 28 novembre 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), dans la version applicable à l'exercice litigieux de 2019, telle que modifiée en dernier lieu par la directive (UE) 2018/2057 du Conseil, du 20 décembre 2018 (JO 2018, L 329, p. 3) (ci-après la « directive TVA »).

B. Le droit autrichien

9. L'article 11, paragraphe 1, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi fédérale relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), de 1994 (ci-après l'« UStG »), régit l'obligation d'émettre une facture :

« Lorsque l'entrepreneur réalise des opérations au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, il est habilité à émettre des factures. S'il réalise des opérations destinées à un autre entrepreneur pour les besoins de l'entreprise de celui-ci ou à une personne morale, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un entrepreneur, il est tenu d'émettre des factures. Si l'entrepreneur réalise une opération imposable de livraison de travaux ou de réalisation d'un ouvrage en rapport avec un bien immobilier qui est destinée à un non-entrepreneur, il est tenu d'émettre une facture. L'entrepreneur doit s'acquitter de son obligation d'émettre une facture dans les six mois suivant la réalisation de l'opération. »

10. L'article 11, paragraphe 6, de l'UStG concerne les factures de faible montant et dispose :

« Pour les factures dont le montant total ne dépasse pas 400 euros, les mentions suivantes, s'ajoutant à la date d'émission, sont suffisantes :

1. le nom et l'adresse de l'entrepreneur qui a effectué la livraison ou fourni la prestation ;
2. la quantité et la dénomination commerciale usuelle des biens livrés ou la nature et l'étendue de l'autre prestation ;
3. la date de la livraison ou de l'autre prestation ou la période sur laquelle porte la prestation ;
4. la contrepartie et le montant de la taxe afférente à la livraison ou à l'autre prestation, totalisés, et
5. le taux de la taxe. »

11. L'article 11, paragraphe 12, de l'UStG, relatif à la dette fiscale en cas de mention non autorisée de la taxe, est libellé comme suit :

« Lorsque l'entrepreneur a mentionné séparément, dans une facture afférente à une livraison ou à une autre prestation, un montant de taxe dont il n'est pas redevable en vertu de la présente loi fédérale au titre de l'opération, il est redevable de ce montant sur la base de la facture, à moins qu'il ne la rectifie en conséquence à l'égard du destinataire de la livraison ou du preneur de l'autre prestation. En cas de rectification, l'article 16, paragraphe 1, s'applique mutatis mutandis. »

III. Les faits et les questions préjudicielles

12. P GmbH est une société à responsabilité limitée de droit autrichien. Elle exploite une aire de jeux intérieure. Au cours de l'exercice litigieux de 2019, P a appliqué le taux normal de TVA de 20 % pour la rémunération de ses services (droits d'entrée à l'aire de jeux intérieure). Or, les services fournis par P au cours de l'exercice litigieux de 2019 étaient soumis au taux réduit de TVA de 13 % (l'un des taux réduits en Autriche au cours de l'exercice litigieux de 2019, prévus à l'article 98, paragraphe 1, de la directive TVA).

13. Lors du paiement de la contrepartie, P a délivré aux clients des tickets de caisse qui sont des factures de faible montant au sens de l'article 11, paragraphe 6, de l'UStG (factures simplifiées au sens des dispositions combinées de l'article 238 et de l'article 226 ter de la directive TVA). Au cours de l'exercice litigieux de 2019, P a émis, au total, 22 557 factures. P a rectifié sa déclaration de taxe sur le chiffre d'affaires pour l'année 2019, afin que le trop-perçu lui soit remboursé par l'administration fiscale. Cette administration a refusé toute régularisation au motif que P n'avait pas rectifié les factures et qu'elle bénéficierait, en outre, d'un enrichissement sans cause en cas de remboursement de la taxe qui n'était pas légalement due.

14. P a formé un recours contre cette décision. Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche), compétent en la matière, avait saisi la Cour de deux questions préjudicielles au titre de l'article 267 TFUE. À cet égard, la Cour n'a répondu qu'à la première question et a jugé que l'article 203 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un assujetti, qui a fourni un service et qui a mentionné sur sa facture un montant de TVA calculé sur la base d'un taux erroné, n'est pas redevable, en vertu de cette disposition, de la partie de la TVA facturée à tort s'il n'existe aucun risque de perte de recettes fiscales au motif que les bénéficiaires de ce service sont exclusivement des consommateurs finals ne bénéficiant pas d'un droit à déduction de la TVA payée en amont⁵.

15. Par la décision actuellement attaquée devant le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche), le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a modifié l'avis de TVA 2019. Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) est parti du principe que les clients qui ont eu recours aux prestations de P sont « (presque) exclusivement » des clients qui, en tant que consommateurs finals, ne pourraient pas faire valoir de droit à déduction. Étant donné néanmoins qu'il ne serait pas totalement exclu que des clients de P aient procédé (à tort ou à raison) à une déduction de la taxe en amont sur les factures, il conviendrait de procéder à une estimation. En raison de la forte probabilité que les prestations de P aient été fournies pour l'usage privé de ces clients, le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a estimé à 0,5 % du chiffre d'affaires total le montant pour lequel il existerait une dette fiscale en vertu de la facturation. Il y aurait, par rapport aux tickets de caisse délivrés (22 557 factures au total), environ 112 factures pour lesquelles une déduction de la taxe en amont aurait été effectuée (à tort ou à raison).

16. C'est contre cette décision que l'administration fiscale forme un pourvoi en « Revision ». Elle fait valoir que le jugement attaqué s'écarte de la jurisprudence de la Cour. Il ne saurait être déduit de l'arrêt de la Cour une répartition par voie d'estimation entre, d'une part, les consommateurs finals et, d'autre part, les assujettis bénéficiant du droit à déduction de la taxe en amont.

17. Étant donné que la réponse de la Cour dans la procédure préjudicielle précédente reposait expressément sur l'idée selon laquelle tous les clients de P seraient des consommateurs finals non autorisés à déduire la TVA en amont, la juridiction de renvoi s'interroge sur ce qu'il conviendrait d'appliquer, si ne serait-ce qu'une faible partie des clients de P étaient des personnes assujetties. Dans ce cas, un risque de perte de recettes fiscales n'est pas (en tout état de cause pas totalement) exclu.

⁵ Arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968, point 25).

18. Dans ces conditions, le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour, en application de l'article 267 TFUE, les questions suivantes :

- « 1) Faut-il interpréter l'article 203 de la [directive TVA] en ce sens qu'en vertu de cette disposition, un assujetti ayant fourni une prestation et mentionné sur sa facture un montant de TVA calculé à un taux erroné n'est pas redevable de la partie de la TVA qui a été facturée à tort lorsque la prestation mentionnée sur la facture concrète a été fournie à un non-assujetti, même si cet assujetti a fourni d'autres prestations de même nature à d'autres assujettis ?
- 2) Au sens de l'arrêt [du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968)], faut-il entendre par "consommateur final ne bénéficiant pas d'un droit à déduction de la TVA payée en amont" seulement un non-assujetti ou bien aussi un assujetti qui n'a recours à la prestation concrète qu'à des fins privées (ou à d'autres fins n'ouvrant pas droit à déduction) et qui n'a donc pas le droit de déduire la TVA payée en amont ?
- 3) En cas de facturation simplifiée en vertu de l'article 238 de la [directive TVA], selon quels critères faut-il examiner (le cas échéant dans le cadre d'une estimation) quelles sont les factures pour lesquelles l'assujetti n'est pas redevable du montant facturé à tort parce qu'il n'y a pas de risque de perte de recettes fiscales ? »

19. Dans la procédure devant la Cour, les gouvernements autrichien, allemand, et portugais ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites. La Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries, conformément à l'article 76, paragraphe 2, de son règlement de procédure.

IV. Analyse

A. Sur les questions préjudicielles et les différentes étapes de l'examen

20. Les deux premières questions portent, en substance, sur l'interprétation de l'article 203 de la directive TVA et sur l'existence d'une dette fiscale en raison d'une facture établie de manière incorrecte (avec une mention de TVA trop élevée). Elles appellent une réponse assez simple (section B).

21. La troisième question concerne le problème crucial pour la pratique. Comment doit-on procéder en présence d'un volume important de factures erronées (il y en avait en l'espèce 22 557 au total) dont on peut considérer, compte tenu de l'objet de la prestation, que la plupart ont été émises à l'égard de consommateurs finals non assujettis ? Dès lors qu'il ne peut y avoir de risque de perte de recettes fiscales que pour les factures délivrées à des assujettis, il convient de clarifier les critères permettant d'identifier ces factures. En effet, c'est le seul cas dans lequel la taxe peut être exigible au titre de l'article 203 de la directive TVA.

22. Alors que la première demande de décision préjudicielle reposait encore sur l'hypothèse selon laquelle les clients étaient exclusivement des consommateurs finals, la seconde demande de décision préjudicielle est fondée sur l'idée selon laquelle une partie des factures a également été émise à l'égard d'assujettis qui pourraient avoir exercé, sur la base de ces factures, un droit à déduction trop élevé. À la suite de sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de

première instance a, peut-être à la lecture de nos conclusions⁶, évalué cette quote-part (0,5 %) et constaté l'existence d'une dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA pour environ 112 des 22 557 factures. La juridiction de renvoi s'interroge à présent sur les critères du droit de l'Union permettant une telle estimation (section C).

B. Sur les première et deuxième questions (dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA)

23. Le fait que la dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA inclut (le surcroît de) la TVA mentionnée séparément à tort également dans des factures de faible montant ne semble pas contestable. Cela est en effet conforme à la jurisprudence que la Cour a consacrée à ce jour à la finalité de l'article 203 de la directive TVA. Celle-ci vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le destinataire d'une facture qui fait jouer un droit à déduction injustifié au titre de cette facture⁷.

24. L'exercice du droit à déduction est certes limité aux seules taxes correspondant à une opération soumise à la TVA⁸. Le risque de perte de recettes fiscales subsiste néanmoins tant que le destinataire d'une facture mentionnant la TVA de manière irrégulière peut encore se servir de celle-ci pour exercer le droit à déduction visé à l'article 168 de la directive TVA⁹. Il n'est en effet pas exclu que l'administration fiscale ne puisse pas déterminer en temps utile que des motifs juridiques de fond s'opposent à l'exercice du droit à déduction qui existe sur le papier.

25. L'article 203 de la directive TVA vise ainsi à faire coïncider, en cas de mention irrégulière d'un montant (trop élevé) de TVA, la déduction exercée par le *destinataire* de la facture avec la dette fiscale de l'*émetteur* de cette facture, à l'instar de ce qui se passe normalement dans le cas d'une facturation correcte entre le fournisseur et le preneur d'une prestation¹⁰. Les termes de l'article 203 de la directive TVA ne requièrent pas à cet égard que le destinataire de la facture ait exercé effectivement un droit à déduction. Il suffit qu'il y ait un risque qu'une telle opération soit effectuée. Le point de savoir si le droit à déduction a été exercé à tort ou à raison n'est, en principe, pas pertinent.

26. À cet égard, cet article 203 établit un élément constitutif du risque de perte. Par conséquent, les factures (ce qui inclut donc les factures de très faible montant) ne sont visées que si elles sont émises à l'égard d'un assujetti. En effet, ainsi que cela ressort de l'article 168 de la directive TVA, formellement, seul un assujetti a (éventuellement) le droit de déduire la TVA payée en amont.

⁶ Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:657, point 41), dans laquelle nous avons déjà évoqué, à l'époque, la possibilité d'une estimation.

⁷ En ce sens, voir expressément arrêts du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, points 28 et suiv.) ; du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, points 35 et 36) ; du 31 janvier 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, point 32) ; du 11 avril 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, point 24) ; du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 32) ; du 18 mars 2021, P. (Cartes de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, point 27), et du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968, point 20).

⁸ Arrêt du 13 décembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, point 13).

⁹ En ce sens, voir expressément arrêt du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, points 28 et suiv.), citant l'arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 57). Voir aussi arrêt du 8 décembre 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:968, point 21).

¹⁰ Voir également, sur ce point, nos conclusions dans l'affaire EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, points 31 et suiv.) et dans l'affaire Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:657, point 32).

27. En revanche, le point de savoir dans quelle mesure concrète un assujetti a le droit de déduire la TVA payée en amont est une question de fond et dépend, par exemple, de l'utilisation de la prestation acquise. Toutefois, le type d'utilisation n'affecte pas la possibilité (abstraite) de déduire la TVA en amont ni, par conséquent, la responsabilité objective visée à l'article 203 de la directive TVA.

28. Ainsi, à l'instar de la Commission, et contrairement à ce que soutiennent les gouvernements allemand et autrichien dans leurs observations écrites, l'article 203 de la directive TVA s'applique également aux factures émises à l'égard des assujettis qui ne bénéficient pas, sur le fond, d'un droit à déduction en raison de l'utilisation de la prestation à des fins privées. Il en va de même pour les prestations fournies à des assujettis qui, en raison de leurs opérations en aval exonérées, ne bénéficient pas non plus, sur le fond, d'un droit à déduction.

29. Cette interprétation, d'une part, est cohérente dans la mesure où elle se rattache uniquement à la qualité du destinataire de la facture (assujetti ou non) et, d'autre part, tient compte du caractère que revêt l'article 203 de la directive TVA en tant qu'élément constitutif du risque. En effet, dans les deux cas, il n'est pas exclu, ainsi que la Cour l'a déjà relevé¹¹, que l'administration fiscale ne puisse pas déterminer en temps utile que des motifs juridiques de fond s'opposent à l'exercice du droit à déduction qui est reconnu, sur le papier, à un assujetti.

30. Nous avons déjà expliqué de manière circonstanciée¹² que – comme le soutient également le gouvernement allemand, contrairement au gouvernement autrichien – l'article 203 de la directive TVA n'induit aucun « effet de contamination » d'une facture sur une autre. Même si l'on ne peut pas exclure un certain risque dans des cas particuliers – parce que la facture pourrait également avoir été émise à l'égard d'un assujetti¹³ –, cela ne signifie pas que la dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA s'étend à chacune des (22 557) factures.

31. Une telle « contamination » est étrangère au droit de la TVA. La dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA porte – comme la Commission le souligne également à juste titre – sur chacune des factures erronées. Par ailleurs, un tel « effet de contamination » serait également douteux au regard du principe de proportionnalité.

32. Par conséquent, il convient de répondre aux première et deuxième questions comme suit : une personne (en l'espèce, P) n'est pas redevable de la TVA au titre de l'article 203 de la directive TVA pour les factures erronées qu'elle a émises à l'égard d'un non-assujetti, même si elle a émis d'autres factures erronées à l'égard d'autres assujettis (indépendamment du point de savoir si, sur le fond, ceux-ci bénéficient, totalement, partiellement ou pas du tout, du droit à déduction), pour lesquelles elle est alors redevable de la taxe en vertu de l'article 203 de la directive TVA.

¹¹ En ce sens, voir expressément arrêt du 18 juin 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, point 29), citant l'arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 57).

¹² Voir nos conclusions dans l'affaire Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:657, points 38 et suiv.).

¹³ Nous renvoyons à notre exemple dans nos conclusions dans l'affaire Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals) (C-378/21, EU:C:2022:657, point 39) : un photographe indépendant se rend avec son fils dans cette aire de jeux intérieure afin de prendre des photographies qu'il utilise ultérieurement comme publicité dans son studio.

C. Sur la dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA lorsque le risque de perte de recettes fiscales n'est pas à exclure (troisième question)

1. Généralités

33. Comme cela vient d'être expliqué, la dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA porte sur chacune des factures erronées émises à l'égard d'un assujetti. La « seule » question qui se pose à présent est de savoir comment déterminer ces factures en présence d'un volume de factures important, en particulier lorsque – comme en l'espèce dans un commerce de masse – l'identité des destinataires de la facture n'est pas connue. En définitive, il s'agit d'une question de charge de l'allégation et de la preuve dans la procédure fiscale. La directive TVA ne contient pas de règles précises sur cette question. L'article 273 de la directive TVA (pouvoir des États membres d'introduire d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude) – contrairement à ce que semble suggérer le gouvernement portugais dans ses observations écrites – ne prévoit pas non plus de règles en la matière.

34. Toutefois, il ressort d'une lecture plus détaillée de la directive TVA que, dans des cas particuliers, celle-ci permet tout à fait de ne pas tenir compte de certains éléments insignifiants. Ainsi, par exemple, pour déterminer la répartition raisonnable des opérations au regard du droit à déduction de la TVA (prorata de déduction), il peut être prévu, conformément à l'article 173, paragraphe 2, sous e), de la directive TVA, qu'il ne sera pas tenu compte des montants insignifiants. Même si cette disposition n'est pas pertinente en l'espèce, elle montre néanmoins que la directive TVA part du principe que les montants insignifiants peuvent être écartés aux fins de la répartition de nombreuses opérations dans différentes sous-catégories. Cela semble également pouvoir être attribué au principe de proportionnalité.

2. Autonomie procédurale des États membres

35. En définitive, la détermination précise des factures présentant un risque de perte de recettes fiscales et de celles pour lesquelles ce risque est exclu reste cependant une question de charge de l'allégation et de la preuve dans la procédure fiscale de chaque État membre.

36. En l'absence de réglementation correspondante dans la directive TVA, l'aménagement de cette charge de l'allégation et de la preuve relève – comme le soulignent tant le gouvernement allemand que la Commission –, de la compétence des États membres (principe de l'autonomie procédurale)¹⁴. Toutefois, les modalités d'aménagement de la charge de l'allégation et de la preuve ne doivent pas être moins favorables que celles qui régissent des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence). Il n'y a aucune indication en ce sens, mais le gouvernement autrichien n'a malheureusement formulé aucune observation sur ce point dans ses observations.

¹⁴ Arrêts du 13 décembre 1989, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, point 18), concernant une situation comparable dans le cadre de la rectification de factures ; du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, point 49) ; du 6 novembre 2003, *Karageorgou e. a.* (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 49), et du 18 juin 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, point 35).

37. En outre, les modalités ne doivent pas être aménagées de manière à rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité)¹⁵. Dans le cadre du champ d'application de la directive TVA, cela signifie également que les États membres sont tenus, dans l'exercice de ce pouvoir d'aménagement, de respecter le droit de l'Union et ses principes généraux, notamment les principes de proportionnalité et de neutralité fiscale¹⁶.

38. Habituellement, la procédure administrative en droit public (dont le droit fiscal fait partie) est régie par le principe de l'inquisitoire. Cela signifie que les autorités fiscales procèdent en principe à l'examen d'office des faits. Cet examen est généralement complété, en droit fiscal, par diverses obligations de coopération pesant sur le contribuable. Moins ce dernier respecte ses obligations de coopération, plus l'obligation d'enquête de l'administration fiscale est limitée. Or il ne ressort d'aucune des (deux) demandes de décision préjudicielle que P puisse se voir reprocher un quelconque manquement en l'espèce, de sorte qu'il incombe en principe à l'administration fiscale d'examiner les faits.

39. Si une situation ne peut pas être clarifiée avec une certitude suffisante, ce sont les règles relatives à la charge objective de la preuve qui s'appliquent. Selon ces règles, l'administration fiscale supporte normalement la charge objective de la preuve des faits générant ou augmentant l'imposition lorsque le contribuable a respecté ses obligations de coopération, l'impossibilité de prouver les faits qui réduisent l'imposition jouant au détriment du contribuable.

40. Cependant, si les factures inexactes émises à l'égard de non-assujettis ne donnent pas lieu à une dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA, car il n'y a pas de risque de perte de recettes fiscales¹⁷, les factures inexactes émises à l'égard d'assujettis sont donc les seules susceptibles de donner lieu à une dette fiscale au titre de l'article 203 de la directive TVA.

41. Il s'ensuit que, pour pouvoir conclure à l'existence d'une dette fiscale au sens de l'article 203 de la directive TVA, l'administration fiscale doit, en principe, déterminer le nombre de factures qui ont été émises à l'égard d'assujettis pour la fréquentation d'une aire de jeux intérieure. Toutefois, étant donné que le droit fiscal est caractérisé par la gestion d'un très grand nombre d'opérations, de contribuables et d'actes administratifs (procédures dites « de masse »), il est très courant dans les États membres¹⁸ que l'administration fiscale puisse faire une estimation des bases d'imposition lorsque celles-ci ne peuvent pas être établies.

¹⁵ Arrêts du 3 septembre 2009, *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, point 24) ; du 21 janvier 2010, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, point 17) ; du 24 octobre 2013, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, point 20) ; du 10 juillet 2014, *Impresa Pizzarotti*, (C-213/13, EU:C:2014:2067, point 54) ; du 4 mars 2020, *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, point 58) ; du 16 juillet 2020, *UR (Assujettissement des avocats à la taxe sur la valeur ajoutée)* (C-424/19, EU:C:2020:581, point 25), et du 9 septembre 2021, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723, point 59).

¹⁶ En ce sens, voir aussi arrêts du 13 octobre 2022, *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790, points 39 et suiv.) ; du 29 février 2024, *Consortium Remi Group* (C-314/22, EU:C:2024:183, points 84 et suiv.), et du 16 mai 2024, *Slovenské Energetické Strojárne* (C-746/22, EU:C:2024:403, points 51 et suiv.).

¹⁷ Arrêt du 8 décembre 2022, *Finanzamt Österreich (TVA facturée par erreur à des consommateurs finals)* (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ L'article 162, paragraphe 1, de l'*Abgabenordnung* (code des impôts, Allemagne) prévoit expressément un pouvoir d'estimation des États membres. L'article 62 sexies, paragraphe 3, et l'article 62 bis du *decreto legge* n. 331/93 (décret législatif n° 331/93, Italie), converti en loi n° 427, du 29 octobre 1993, permettaient de déterminer (c'est-à-dire d'estimer) le chiffre d'affaires total d'une entreprise de manière inductive. L'article 184 du *Bundesabgabenordnung* (code fédéral des impôts, Autriche) prévoit un pouvoir d'estimation analogue.

3. Pouvoir d'estimation de l'administration fiscale et droit de l'Union

42. Comme le souligne également la Commission à juste titre, le droit de l'Union ne s'y oppose pas. Toutefois, encore faut-il que ce pouvoir d'estimation soit exercé en conformité avec les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité¹⁹.

43. La Cour a jugé, en ce qui concerne l'estimation du chiffre d'affaires d'un assujetti²⁰, que « la directive TVA ainsi que les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale [...] qui autorise une administration fiscale, en cas de graves divergences entre les recettes déclarées et les recettes estimées sur la base d'études sectorielles, à recourir à une méthode inductive [...] pour déterminer le montant du chiffre d'affaires réalisé par un assujetti ».

44. Cela n'est rien d'autre qu'une estimation du chiffre d'affaires, car la déclaration du chiffre d'affaires de l'assujetti n'était pas crédible du point de vue de l'administration fiscale. Toutefois, cela n'est possible qu'à la condition que – comme la Cour le précise – « cette réglementation et son application permettent à l'assujetti, dans le respect des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité ainsi que des droits de la défense, de remettre en cause les résultats obtenus par cette méthode, sur la base de l'ensemble des preuves contraires dont il dispose ».

45. Le principe de proportionnalité s'oppose à ce que la fin (perception de l'impôt sur la base d'une responsabilité objective) justifie les moyens (estimation selon laquelle toutes les factures ont été délivrées à des assujettis).

46. À cet égard, les circonstances générales du cas d'espèce, en l'occurrence le fait que les clients d'une aire de jeux intérieure soient plutôt rarement des assujettis au sens de la législation en matière de TVA, revêtent une importance déterminante. Comme la Cour l'a déjà indiqué, l'estimation du chiffre d'affaires doit être exacte, fiable et à jour²¹. Il en va de même pour l'estimation des factures présentant un risque de perte potentiel. L'estimation doit être réaliste et fondée sur l'expérience, de sorte qu'une estimation de 50 % semble, par exemple, disproportionnée en l'espèce.

47. Le système commun de TVA garantit « la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de [ces activités], à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA »²². Par conséquent, le principe de neutralité en matière de TVA exige que, en sa qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État, l'entrepreneur soit en principe définitivement soulagé du poids de la TVA²³, à condition que l'activité poursuivie par l'entreprise vise elle-même (en principe) à réaliser des opérations soumises à la TVA²⁴. Tel est le cas en l'espèce.

¹⁹ Arrêt du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, point 37), citant l'arrêt du 5 octobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, point 44).

²⁰ Arrêt du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, point 46).

²¹ Arrêt du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, point 42, où la Cour le décrit certes comme l'« établi[ssement de] ce chiffre d'affaires par induction », mais cela n'est, à notre avis, rien d'autre que la définition d'une estimation).

²² Arrêt du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, point 38). Voir aussi arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, point 19) ; du 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, point 25 et jurisprudence citée), et du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, point 41).

²³ Jurisprudence constante, voir, par exemple, arrêts du 1^{er} avril 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, point 39), et du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 25).

²⁴ Voir arrêts du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 57) ; du 15 décembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 51), et du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, point 41), ainsi que nos conclusions dans l'affaire Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, point 42).

48. En cas d'établissement de factures erronées mentionnant un montant de TVA trop élevé, le principe de neutralité est respecté par la possibilité, que les États membres doivent prévoir, de rectifier toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi ou lorsque celui-ci a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales²⁵. Toutefois, une estimation excessive porterait atteinte à ce principe. Par conséquent, il découle des principes de neutralité et de proportionnalité que, dans un cas comme celui de l'espèce, où l'on sait par expérience que la clientèle de P compte relativement peu d'assujettis, l'administration fiscale ne peut que se montrer prudente dans ses estimations.

49. Ainsi que le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) l'a reconnu à juste titre dans sa décision attaquée, les critères concrets à utiliser pour estimer la proportion de factures présentant un risque de perte de recettes fiscales résultent donc de la nature de la prestation et de la clientèle habituelle. Concernant les prestations auxquelles les assujettis recourent généralement, l'estimation peut être plus large si l'émetteur des factures ne parvient pas à fournir d'éléments expliquant pourquoi un certain pourcentage de factures a été émis à l'égard de non-assujettis. Dans le cas de prestations qui, comme en l'espèce, sont principalement fournies à des non-assujettis, il convient de procéder à une évaluation plus prudente si l'administration fiscale ne parvient pas à fournir d'éléments expliquant pourquoi une partie des factures a néanmoins été émise à l'égard d'assujettis.

50. Il est possible qu'un sondage a posteriori – on demande sur une journée à tous les visiteurs s'ils sont enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA – fournisse des indications permettant de réaliser cette estimation. Cependant, cela constitue en définitive une appréciation des éléments de fait et de preuve du cas particulier qui incombe à la juridiction nationale. L'hypothèse retenue par le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) dans son arrêt attaqué, selon laquelle seulement 0,5 % des prestations ont été fournies à des assujettis, ne nous semble en tout cas pas déraisonnable et n'apparaît pas non plus disproportionnée.

51. Une marge de sécurité (par exemple de 5 %) serait également envisageable pour exclure tout risque de perte de recettes fiscales. Toutefois, cette majoration devrait alors également tenir compte de l'identité de l'auteur du risque « à garantir ». En effet, si l'erreur commise lors de l'établissement de la facture est la conséquence de déclarations inexactes de l'administration fiscale elle-même ou si elle résulte d'une jurisprudence modifiée seulement ultérieurement, cette erreur et, partant, le risque éventuel de perte de recettes fiscales ne sont pas imputables à l'émetteur de la facture. Étant donné que, comme l'indique la Cour à juste titre, celui-ci n'agit qu'en tant que collecteur d'une taxe due par un tiers pour le compte de l'État, il n'y aurait alors pas de place pour une marge de sécurité. En revanche, si l'entrepreneur a commis une erreur dans la détermination du taux d'imposition, le risque de perte de recettes fiscales peut parfaitement être pris en compte dans le cadre de l'estimation par le biais d'une marge de sécurité.

²⁵ Arrêts du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, point 58) ; du 6 novembre 2003, *Karageorgou e. a.* (C-78/02 à C-80/02, EU:C:2003:604, point 50) ; du 18 juin 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, point 37) ; du 31 janvier 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, point 37) ; du 8 mai 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, point 33), et du 2 juillet 2020, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, point 28).

V. Conclusion

52. Par conséquent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles du Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) :

- 1) Une personne n'est pas redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, au titre de l'article 203 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, du 28 novembre 2006, telle que modifiée par la directive (UE) 2018/2057 du Conseil, du 20 décembre 2018, pour les factures erronées qu'elle a émises à l'égard d'un non-assujetti, même si elle a émis d'autres factures erronées à l'égard d'autres assujettis, pour lesquelles elle est alors redevable de la taxe en vertu de cet article. La proportion de ces factures doit, le cas échéant, être déterminée par voie d'estimation.
- 2) À cet égard, les critères permettant d'estimer la proportion de factures présentant un risque de perte de recettes fiscales découlent de la nature de la prestation et de la clientèle habituelle. De même, la circonstance qui est à l'origine de l'erreur et la manière dont l'émetteur de la facture a participé à l'établissement des faits peuvent être des critères d'estimation pertinents.