



**HAL**  
open science

## L'équilibre fiscal

Manuel Chastagnaret

► **To cite this version:**

Manuel Chastagnaret. L'équilibre fiscal. Les Nouvelles fiscales : synthèses et commentaires de l'actualité, 2019, 1249, pp.27-31. hal-03202266

**HAL Id: hal-03202266**

**<https://amu.hal.science/hal-03202266v1>**

Submitted on 20 Apr 2021

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

## L'équilibre fiscal



Manuel CHASTAGNARET *Maître de conférences de droit public Centre d'études fiscales et financières (EA 891) Aix Marseille Université*

***La jurisprudence de la CJUE en matière fiscale oblige les États à une attention particulière, non seulement, dans la construction de leur réglementation, mais aussi à l'interprétation qui peut en être faite : cet équilibre peut s'avérer difficile.***

Équilibre dans la lutte contre la fraude : comment articuler la nécessaire lutte contre la fraude tout en respectant le mécanisme général de la TVA ? Nous constatons régulièrement dans cette chronique combien les États doivent porter une attention particulière aux dispositifs de sanctions. La prévention et la dissuasion peuvent conduire à aller au-delà de ce que le cadre communautaire autorise (CJUE 8 mai 2019, C 712/17). A cet égard, les sanctions prévues (non déduction, amendes) ne doivent pas être hors de proportion ni même manquer aux mécanismes généraux de la TVA.

Équilibre dans la coexistence des principes fondamentaux (légalité de l'impôt et neutralité de la TVA) : les carences ponctuelles d'une réglementation nationale ne doivent pas empêcher la mise en œuvre du mécanisme général de la TVA. Toutefois, comment est-il possible de combler un vide législatif sans porter atteinte au principe de légalité de l'impôt ? Une forme de pragmatisme jurisprudentiel s'impose alors (CJUE, 8 mai 2019, C 566/17).

Enfin, l'équilibre fiscal se prolonge dans l'équilibre institutionnel au sein de l'UE : la Commission peut se tromper ! (TUE 27 juin 2019 T-20/17).

Tout équilibre est précaire mais, en matière fiscale, sa recherche est une nécessité juridique et aussi démocratique.

## **La sanction des opérations fictives au regard du droit de l'UE**

*La Cour se prononce sur la compatibilité avec le droit de l'UE (principe de proportionnalité et de neutralité) du régime de sanctions applicable à des opérations fictives. Les mécanismes en cause portent sur le rejet de déduction de la TVA d'amont combiné avec l'obligation de versement de la TVA facturée ainsi qu'une amende administrative.*

*CJUE, première chambre, 8 mai 2019, C 712/17, EN.SA. Srl contre Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,,*

Le régime de la TVA s'appuie sur le mécanisme de la déduction de l'imposition d'amont pour les assujettis redevables afin de préserver la neutralité du mécanisme. Par évidence, il n'est pas possible de déduire la TVA si l'activité n'est pas dans le champ d'application ou est exonérée sauf exception telles les opérations d'exportation ou de livraisons intracommunautaires. La remise en cause de la TVA déduite résulte également d'une sanction puisque le rejet du droit à déduction et de l'exonération intervient lorsqu'une fraude fiscale a été commise par l'assujetti lui-même, mais également lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA.

Le litige porté devant la Cour a pour origine une fraude opérée avec un groupe faisant commerce de l'électricité. La société EN.SA. a vendu des grandes quantités d'électricité à des sociétés du groupe « Green Network » tout en rachetant elle-même de l'électricité de manière qualifiée de « circulaire ». Les opérations d'achat et de revente sont fictives et le but réel de ces opérations fictives n'est pas identifié. Il semble, selon l'administration fiscale, que l'obtention de financements bancaires soit la cause principale de ces opérations. En effet, celles-ci ont été enregistrées comptablement à leur exact montant.

L'apparence de la régularité du système est confortée par un respect des obligations en matière de TVA : la TVA afférente à ces opérations sur l'électricité est mentionnée sur les factures, elle a été acquittée de manière régulière et elle a été déduite par chaque destinataire de la livraison. De plus, l'administration fiscale italienne n'allègue aucun préjudice en matière de TVA ni aucune fraude de type carrousel. Toutefois, ce constat n'a pas empêché le fisc de remettre en cause la déduction de la TVA d'amont (achats fictifs) tout en déterminant le montant de la TVA due au titre des opérations d'aval (ventes fictives). Le rejet de la déduction de la TVA versée en amont est-il possible alors que toute fraude à la TVA est exclue même si des avantages injustifiés d'une autre nature résultent de ces opérations fictives ?

### **1. Des limites à la non-déduction et au reversement de TVA pour un même opérateur ?**

De façon à la fois classique et particulière, la société EN.SA a dû supporter des conséquences lourdes en matière de TVA suite à la fraude constatée par l'administration fiscale : remise en cause de la déduction de la TVA d'amont et obligation de verser la TVA facturée d'aval. L'application de cette double obligation au même opérateur est-elle conforme au droit de l'UE ?

### **L'existence d'une responsabilité objective en cas d'opérations fictives**

En ce qui concerne le droit à déduction, la directive TVA ne permet à l'assujetti de déduire la taxe qu'à certaines conditions (article 168). D'une part, l'assujetti doit accomplir lui-même des opérations taxées et, d'autre part, il ne peut déduire que la TVA due ou acquittée pour des biens livrés par un autre assujetti. Il convient de rappeler que l'électricité est assimilée à un bien corporel (article 15, paragraphe 1, directive TVA). Par suite, La déduction de la TVA

d'amont implique une livraison effective de l'électricité qui, en l'espèce, n'est jamais intervenue. L'exercice du droit à déduction ne s'étend pas à une TVA qui serait due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur une facture. La société ne peut obtenir – ou conserver – le bénéfice du droit à déduction pour une opération fictive car celle-ci n'a aucun lien de rattachement avec les opérations de l'assujetti imposé en aval. En application du mécanisme général de la TVA, l'absence de livraison effective de bien – l'électricité en l'occurrence – rend impossible la naissance même du droit à déduction : la jurisprudence de la Cour est constante en la matière. Il importe peu que plusieurs livraisons fictives se succèdent dans une chaîne de prestations plus longue : le dispositif communautaire (art. 168) ne fait pas de distinction entre une livraison sans suite et une succession de livraisons en cascade ou en cercle.

L'assujetti ne peut donc déduire la TVA mais pourrait-il être dispensé de reverser celle qui a été facturée sur les opérations fictives ? Selon la norme italienne, et à l'instar de la réglementation française (art. 283 4 du CGI), lorsque la facture ne correspond pas à la livraison d'une marchandise (ou à l'exécution d'une prestation de services) la TVA est due par la personne qui l'a facturée. Cette obligation découlant directement de l'article 203 de la directive TVA permet de se prémunir du risque d'une perception indue au bénéfice de l'opérateur fautif.

Le particularisme du cas soumis à la Cour tient au fait que les éléments précédents (non déductibilité et reversement de la TVA facturée) s'appliquent au même opérateur alors qu'en principe, un premier opérateur (l'émetteur d'une facture) est redevable de la TVA mentionnée et un deuxième opérateur (le destinataire de la facture) est concerné par la non déductibilité. Ici, les mêmes quantités d'électricité étaient fictivement revendues au même prix entre les sociétés du même groupe de manière circulaire : ainsi, ces sociétés vendaient et rachetaient l'électricité au même prix. Par suite, chaque opérateur est à la fois émetteur d'une facture mentionnant un montant de TVA et destinataire d'une autre facture, afférente à l'acquisition de la même quantité d'électricité au même prix et mentionnant le même montant de TVA.

Or, l'article 203 de la directive TVA vise ainsi à faire coïncider la déduction exercée par le destinataire de la facture et la dette fiscale de l'émetteur de la facture à l'instar de ce qui se passerait normalement dans une véritable livraison entre le fournisseur et le bénéficiaire de la prestation (conclusions avocat général n°33s). Ce texte n'impose pas que le destinataire de la facture exerce effectivement un droit à déduction. La responsabilité de l'émetteur est objective : elle doit s'appliquer en cas d'erreur sur le taux mais aussi aux opérations fictives.

### **Risque de perte de recettes fiscales et étendue des obligations TVA**

Par évidence, le risque de perte de recettes fiscales existe pour l'État lorsque l'opérateur se trompe de taux, mentionne délibérément une TVA pour une activité exonérée ou facture une TVA sur une opération fictive. Toutefois, si, comme indiqué supra, l'émetteur de la facture supporte une responsabilité objective du seul fait d'une facturation de TVA sur des opérations fictives, les États membres doivent néanmoins s'assurer de l'exacte perception de la TVA : à cet égard, les mesures prises doivent, certes, éviter la fraude sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

Or, en l'espèce, la TVA due a été régulièrement acquittée par les sociétés impliquées : l'État italien n'a versé aucune TVA à l'une des parties sans avoir pu préalablement percevoir le montant compte tenu de la convergence entre la TVA d'aval et celle d'amont. Les ventes fictives d'électricité réalisées de manière circulaire entre les mêmes opérateurs et pour les mêmes montants n'ont pas causé de pertes de recettes fiscales.

Le droit de l'UE ne prévoit aucune disposition relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment facturée. Cette question se pose car le principe de neutralité de la TVA impose que la TVA indûment facturée puisse être corrigée soit par la démonstration de la

bonne foi de l'émetteur de la facture soit lorsque celui-ci – y compris non de bonne foi – a éliminé le risque de perte de recettes fiscales. Aussi, les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA imposent aux États membres une limite dans leurs mesures : elles doivent permettre de rectifier une dette de TVA née au titre de l'article 203 de la directive TVA au moment où tout risque de perte de recettes fiscales est exclu. En l'espèce, le risque de perte de recettes fiscales n'existe plus car les parties ont été identifiées et l'administration a rejeté les déductions d'amont. Par suite, même pour ces opérations fictives, l'émetteur des factures doit pouvoir réclamer le remboursement de la TVA facturée, qu'il a dû acquitter sous réserve qu'il ait, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales. En d'autres termes, la condition posée par la Cour empêche les mesures nationales d'aller au-delà de l'objectif essentiel : la préservation des recettes fiscales menacées.

Ces éléments ne sont évidemment pas incompatibles avec les sanctions résultant des opérations fictives.

## **2. Une sanction contraire aux principes de proportionnalité et de neutralité**

Les États adoptent les mesures pour lutter contre la fraude à la TVA pour s'assurer de son exacte perception et éviter la fraude. Comme dans le domaine des sanctions la législation dans l'UE n'est pas harmonisée, les États membres déterminent les sanctions qui leur semblent appropriées. Toutefois cette souveraineté est encadrée puisque les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA constituent les limites aux dispositifs étatiques. Les sanctions prévues par le dispositif italien sont très sévères : la déduction illégale de la TVA est punie d'une amende égale au montant de la déduction effectuée.

Le principe de proportionnalité impose que les sanctions n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude. Dans cette perspective, la Cour tient classiquement compte de la nature et de la gravité de l'infraction que la sanction vise à pénaliser et des modalités de détermination de son montant. Comme le relève l'avocat général (pt 57 des conclusions), ce calcul de sanction rend inopérant la correction possible en l'absence de perte fiscale tel qu'envisagée supra : le montant de l'amende reste égal à celui de la TVA déduite sans considération de la rectification qui doit pouvoir s'opérer pour absence de risque de perte de recettes fiscales. A cet égard, une pénalité égale à la moitié du montant de la TVA sans que le comportement n'ait causé à l'administration fiscale une perte de recettes et sans fraude, a déjà été considérée disproportionnée par la Cour (CJUE 26 avril 2017, Farkas C 564/15). Par suite, la Cour considère, donc, cette sanction disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi.

De plus, une amende de 100% du montant de la TVA indûment déduite en amont porte également atteinte au principe de neutralité de la TVA : en effet, elle ne tient pas compte ni du fait qu'un même montant de TVA avait été régulièrement acquitté en aval ni de l'absence de perte de recettes. La norme italienne permet un montant égal à la TVA indûment déduite même si la dette TVA peut être rectifiée en l'absence de risque de perte de recettes fiscales. Une telle hauteur de sanction punit tout en permettant un recouvrement d'impôt non dû ! Même la sévérité à l'endroit des fraudeurs doit avoir des limites...

## **Comblent le vide législatif : une atteinte au principe de légalité ?**

*La Cour se prononce sur les modalités de détermination de la TVA déductible pour les opérations mixtes d'un assujetti exerçant à la fois des activités économiques et non économiques. L'absence de critères de répartition dans la réglementation nationale impose de s'interroger sur l'articulation entre le principe de neutralité de la TVA et le principe de légalité de l'impôt.*

*CJUE, deuxième chambre, 8 mai 2019, C 566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach contre Szef Krajowej Administracji Skarbowej,*

L'exercice du droit à déduction de la TVA implique que les biens ou les services d'amont servent à la réalisation d'opérations soumises à la TVA en aval. Les opérateurs peuvent connaître une situation dans laquelle les biens ou services achetés sont affectés à des activités économiques et à des activités non économiques. La directive TVA 2006/112/CE ne prévoit pas de méthode ou de critère de répartition pour discriminer la TVA déductible de celle qui ne l'est pas dans une telle situation. Ce manque peut sembler surprenant mais il laisse une latitude aux États pour définir les outils pertinents : la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques relève du pouvoir d'appréciation des États membres. Ceux-ci doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de la directive TVA en prévoyant un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités (CJUE 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo, C 140/17, point 58)

L'affaire C 566/17 concerne une communauté de communes polonaise qui exerce son activité dans la gestion des déchets : à ce titre, elle n'est pas soumise à la TVA. La collectivité ne perçoit aucune TVA en aval en lien avec les services fournis dans les missions légales d'intérêt public. Toutefois, cette entité publique a également facturé des services supplémentaires soumis à la TVA. La norme nationale ne prévoit pas les modalités de déduction pour une affectation mixte. Dans ce contexte, la communauté de communes a déposé un rescrit pour savoir comment déterminer la part de TVA déductible pour les achats affectés à la fois aux opérations non soumises et aux opérations soumises. Il s'avère que la pratique administrative polonaise, pour les personnes morales exerçant des missions légales de droit public, permet une déduction totale de la TVA pour des opérations affectées concurremment à des activités économiques et des activités non économiques.

Le silence de la loi nationale combiné avec l'absence de méthode dans le droit dérivé rend-il cette pratique conforme aux grands principes du droit de l'UE en matière de TVA ? La question est d'autant plus importante qu'elle impose de s'interroger sur une possible atteinte à un des fondements de tout État de droit qui est le principe de légalité. Le silence de la loi ne doit-il pas être considéré comme l'expression d'une souveraineté nationale et, par suite, ne pouvant être contourné par l'interprétation du droit de l'UE ?

## **Atteinte principe de légalité et respect du droit de l'UE**

Le principe de légalité de l'impôt constituant un principe général du droit fait partie de l'ordre juridique de l'Union. Ce principe impose que les obligations fiscales relatives au paiement d'un impôt tel la TVA doivent donc être prévues par la loi. Or, la législation nationale en cause ne comportait pas de règles spécifiques portant sur les critères et les méthodes de ventilation, entre activités économiques et activités non économiques, de la TVA acquittée en amont au titre de dépenses mixtes. Cette absence normative est utilisée par la communauté de communes pour prétendre à un droit à la déduction totale pour les dépenses mixtes en utilisant le principe de légalité de l'impôt. La réflexion est décisive car elle impose de définir quelles

peuvent être les conséquences fiscales d'un vide juridique. En l'espèce, la pratique polonaise accordant un droit à déduction intégrale pour les dépenses mixtes, repose sur l'interprétation de la Constitution en ce qu'elle consacre le principe de légalité de l'impôt. Un impôt doit, en principe, être prévu et défini par la norme législative au risque de porter atteinte au principe constitutionnel de légalité. Ainsi, toute obligation de paiement d'un impôt et tous les éléments essentiels qui définissent les caractéristiques fondamentales de celui-ci doivent être prévus par la loi. La TVA ne saurait échapper à ce cadre fondamental.

A ce stade de l'analyse, l'anomalie pourrait être mécaniquement constatée : la carence dans la loi nationale (détermination de la méthode) étant constatée, il n'est pas possible de calculer une TVA déductible partiellement. Par suite, toute la TVA en cause devrait pouvoir être déduite. Las, cette hypothèse se heurte à une précision essentielle apportée par la Cour suivant en cela l'avocate générale (concl. pt. 110s) : le principe de légalité n'impose pas que tous les aspects techniques de l'imposition soient réglementés de manière exhaustive. La loi doit pouvoir permettre de prévoir, de calculer le montant de l'impôt et de déterminer à quel moment il sera exigible. En d'autres termes, **le législateur doit avoir prévu les éléments essentiels du mécanisme fiscal et ces éléments doivent être distingués de ceux qualifiés d'accessoires.**

Or, si le droit à déduction constitue un élément essentiel de l'obligation de paiement de la TVA, celui-ci est défini par la directive : la TVA payée en amont est déductible seulement si les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations taxées par les assujettis (art. 168 a). En application de ce texte, la jurisprudence constante de la Cour impose que la TVA ne peut pas être déductible pour les biens et services utilisés pour des opérations ne relevant pas du champ de la TVA.

L'atteinte au principe de légalité n'est pas caractérisée car la détermination de la répartition – pour les dépenses mixtes – de la partie déductible ne revêt qu'un caractère accessoire. Cette répartition n'est pas considérée comme une des caractéristiques fondamentales de la TVA : la Cour considère qu'il s'agit seulement d'une condition préalable qui doit être remplie par l'assujetti pour bénéficier du droit à déduction. Ainsi, l'ajout de l'obligation interprétative en raison du silence de la loi n'est donc pas analysée comme une violation des prérogatives du législateur.

Cette décision est importante car elle impose une réflexion poussée sur l'articulation, voire l'opposition, entre la norme constitutionnelle nationale et la norme fiscale supranationale. En considération du principe de neutralité de la TVA, il est impossible d'autoriser la déduction de la TVA afférente à la part des opérations d'amont hors champ et, de façon tout autant évidente, il ne saurait être possible de porter atteinte à un fondement de l'État de droit (le principe de légalité de l'impôt). Si l'utilisation de la distinction « élément accessoire »/ « élément essentiel » permet de surmonter cette difficulté, la ligne de départage n'est pas évidente à identifier. En d'autres termes, cette interprétation des juges est très intrusive dans la construction de la norme nationale mais elle permet de surmonter la difficulté fiscale. Est-ce juridiquement satisfaisant ? La question reste ouverte...

**En bref...**

**Taxe spéciale sur la publicité/recours en annulation de la décision de la Commission**

La Commission (décision du 4 novembre 2016) avait considéré que la taxe hongroise sur la publicité était incompatible avec les règles de l'Union (aides d'État). Le TUE annule cette décision car, selon lui, il n'y a pas d'avantage sélectif en faveur de certaines entreprises même avec une progressivité de la taxe et la possibilité pour les entreprises non profitables en 2013 de déduire de sa base d'imposition de 2014 une partie des pertes reportées des exercices précédents.

*Tribunal de l'Union européenne, 27 juin 2019, T-20/17, Hongrie/Commission*

**TVA/notion de bateaux affectés à la navigation en haute mer**

Les plateformes de forage en mer autoélevatrices utilisés de manière prépondérante en position immobile, pour exploiter des gisements d'hydrocarbures en mer ne peuvent être qualifiées de « bateaux affectés à la navigation en haute mer » (art. 148, sous a) et c), de la directive TVA). Cette qualification a pour effet d'exonérer les livraisons de bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou affectés à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

*CJUE, troisième chambre, 20 juin 2019, C 291/18, Grup Servicii Petroliere SA contre Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili*