



HAL
open science

La prophylaxie en matière de TVA

Manuel Chastagnaret

► **To cite this version:**

Manuel Chastagnaret. La prophylaxie en matière de TVA. Les Nouvelles fiscales : synthèses et commentaires de l'actualité, 2019, 1254, pp.4 - 7. hal-03202269

HAL Id: hal-03202269

<https://amu.hal.science/hal-03202269v1>

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.

La prophylaxie en matière de TVA



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

Se prémunir du risque de pertes de recettes fiscales est un enjeu important pour les États. Toutefois, l'application de la norme fiscale doit éviter un autre écueil tenant en la subjectivité dans l'interprétation faite par l'administration en charge du contrôle. Les décisions commentées dans cette chronique montrent combien cet équilibre fiscal demeure délicat.

En premier lieu, la décision du 3 octobre 2019 (C 329/18) s'inscrit dans une construction jurisprudentielle dense qui est intervenue pour pallier une carence normative. Quels effets une fraude à la TVA doit-elle produire sur les différents participants ? Par évidence, les acteurs de la fraude vont voir leur droit à déduction remis en cause tout en leur imposant le versement de la TVA non acquittée. Comment alors traiter les participants « involontaires » à ce circuit frauduleux ? Cette question revient à déterminer des critères pour discriminer les participants effectifs de ceux qui ne le sont pas. La Cour a développé une jurisprudence – reprise dans la norme nationale française – autour de la formule « savait ou ne pouvait ignorer » : le sachant ou le non-pouvant ignorer voit alors son droit à déduction remis en cause. Comment ce cadre permettant de se prémunir du risque de fraude peut-il s'affranchir du risque de subjectivité ?

En deuxième lieu, la décision du 5 septembre 2019 (C 145/18) montre combien l'exigence de critères nationaux peut être attentatoire à la norme européenne par l'introduction d'une appréciation subjective sur la qualité artistique ne saurait prospérer : définir un objet artistique dans un but fiscal doit, non seulement, respecter le droit de l'Union mais aussi permettre une interprétation non soumise à un jugement arbitraire de l'administration.

Les administrations nationales recherchent toujours plus de sécurité dans le contrôle comme dans le recouvrement de l'impôt. Cette volonté est légitime mais elle ne doit pas s'affranchir des exigences permettant de garantir les droits objectifs des contribuables.

Fraude à la TVA : qui supporte le risque ?

La Cour se prononce sur les conséquences pour un acquéreur assujetti d'une fraude à la TVA. Le caractère éventuellement fictif des fournisseurs aurait-il dû être détecté par ce client ? Cette question impose de mesurer l'effet du non-respect de règlements européens dans le domaine de la traçabilité alimentaire sur les exigences requises de l'acquéreur en matière de TVA. La remise en cause du droit à déduction constitue l'enjeu fondamental de cette affaire.

CJUE, troisième chambre, 3 octobre 2019, C 329/18, Valsts ieņēmumu dienests contre « Altic » SIA,

La fraude en matière fiscale impose parfois une recherche d'équilibre entre la nécessité de lutte contre la fraude et le respect des droits des contribuables. La norme européenne du système commun de TVA permet l'exercice du droit à déduction aux assujettis redevables c'est-à-dire à ceux qui participent effectivement à un cycle économique soumis à la TVA. Or, il peut être tentant voire aisé de déduire une TVA facturée indûment dans une fraude de type « carrousel » : dans un tel cadre, les complices de l'opération profitent souvent d'une apparence de régularité pour obtenir l'imputation ou le remboursement de la TVA déductible avant de disparaître. Il est parfois difficile d'identifier la nature de l'implication exacte des différents participants. Certains acteurs d'une chaîne frauduleuse peuvent en être complices tandis que d'autres ne sont que des intervenants de bonne foi. Comment est-il possible de discriminer ces deux catégories d'acteurs en tenant compte dans le mécanisme général de la TVA ? En la matière, les normes européennes ne permettent pas d'apporter de réponses pleinement complètes. Il est ainsi précisé qu'un assujetti peut exercer son droit à déduction « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées » (art. 168 directive TVA). De plus, les assujettis doivent s'assurer que les mentions impératives figurent sur les factures afin de pouvoir identifier le vendeur (ou le preneur), la nature et le montant de l'opération. A cet égard, 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 (art. 273 de la directive TVA). Les décisions de la Cour de justice de l'Union européenne doivent permettre de délimiter les conséquences d'une fraude sur les différents participants, volontaires ou non. Pour fixer un cadre palliant le manque normatif, la Cour considère qu'il est possible de remettre en cause le droit à déduction pour les assujettis à la TVA « qui savaient ou auraient dû savoir » qu'ils participaient à une opération impliquant de la part d'un autre opérateur cette escroquerie consistant à ne pas reverser la taxe facturée.

En l'espèce, la société Altic a acheté des graines de colza auprès de deux fournisseurs (Sakorex SIA et Ulmar SIA) : le stockage de ces achats s'effectuant dans l'entrepôt d'un tiers Vendo SIA. L'acquéreur a déduit la TVA mais l'administration fiscale lettone a considéré que les opérations d'achat n'avaient pas eu effectivement lieu. Or, lors de la procédure contentieuse engagée par la société Altic, il apparaît que les graines de colza avaient bien été reçues dans l'entrepôt aux dates et dans la quantité indiquées dans les documents d'accompagnement de Vendo. Selon les juges nationaux, Altic a agi de bonne foi en se fiant à la capacité de ses deux fournisseurs de livrer les marchandises contractuellement prévues. L'administration fiscale reproche à l'assujetti de ne pas avoir respecté certaines de ses obligations découlant de règlements européens relatifs à la traçabilité des aliments et à l'enregistrement des

professionnels. Les opérateurs du secteur doivent disposer de systèmes et de procédures permettant de mettre l'information à la disposition des autorités compétentes. Or, Altic n'aurait pas procédé à des vérifications minimales concernant ses cocontractants ni vérifié qu'ils étaient enregistrés auprès de l'Agence alimentaire et vétérinaire de Lettonie. Par suite, le droit à déduction d'Altic est remis en cause car, selon l'administration fiscale, cette société savait ou aurait dû savoir qu'elle était impliquée dans un usage abusif du système commun de la TVA. L'interprétation de la Cour est très importante car cette construction jurisprudentielle contient des enjeux majeurs pour le respect du mécanisme général de la TVA.

1. Non droit à déduction en cas de fraude : qui savait ou ne pouvait ignorer ?

Le droit à déduction, principe fondamental du système commun de la TVA, fait partie intégrante du mécanisme de la TVA. Ce droit ne saurait, en principe, être limité si les conditions de fond et de forme sont respectées. En effet, la suppression de la charge de la TVA pour l'assujéti par l'exercice du droit à déduction permet de garantir la neutralité dans toutes les activités économiques soumises à la TVA, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités (CJUE plén. 22 juin 1993 aff. 333/91, SA Satam). Par suite, les assujétis peuvent déduire la TVA d'amont sans que l'existence d'une fraude à laquelle il n'ont pas participé ne vienne remettre en cause ce principe.

Ce cadre essentiel de la TVA doit être placé en perspective de la jurisprudence de la Cour qui établit les critères de non déduction si une fraude est avérée : la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus est un objectif reconnu par le cadre normatif communautaire. Pour répondre à l'exigence de lutte contre la fraude, la Cour a élaboré une construction pouvant s'avérer délicate. En effet, la TVA afférente à une livraison de biens ou à une prestation de services n'est pas déductible s'il est démontré que l'acquéreur **savait ou ne pouvait ignorer** que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison ou de cette prestation (CJUE 18 déc. 2014 aff. 131/13, 163/13 et 164/13, Italmoda). La formule des juges contient une obscure clarté : comment apprécier ce que l'assujéti savait ou ne pouvait ignorer sans tomber dans une forme de subjectivité ? L'assujéti impliqué en ce sens doit être considéré comme participant à la fraude, indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la vente des biens (CJUE 6 juil. 2006, Kittel et Recolta Recycling (C 439/04 et C 440/04, point 56). Si l'assujéti aide les auteurs de la fraude, il en devient complice et la TVA déduite doit être restituée.

Par évidence, la remise en cause du droit à déduction ne saurait être absolue : si l'assujéti participe à son insu à un circuit de fraude, il ne perd pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont (CJUE 12 janv. 2006 aff. 354/03, 355/03 et 484/03, Optigen Ltd). La jurisprudence détermine une ligne de partage en examinant si les opérateurs ont bien pris toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude. Dans ce cas, ils doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer de perdre leur droit à déduction.

L'étendue des conséquences de la fraude sur le droit à déduction de l'assujéti dépend donc de l'appréciation des mesures pouvant être raisonnablement exigées de celui-ci. En l'espèce, les graines de colza achetées suivent une réglementation différente suivant qu'elles sont destinées à l'alimentation ou à la production de carburant. Or, au moins une partie de cet achat étant destiné à la chaîne alimentaire, la société Altic aurait dû se conformer aux dispositions du règlement (CE) n° 178/2002 du 28 janvier 2002 relatif à la sécurité des denrées alimentaires. Cette carence peut-elle s'analyser comme le constat d'une participation tacite à une fraude et, par suite, entraîner la remise en cause de la TVA déduite ? Cette question implique de vérifier comment la connaissance de la fraude doit être appréciée.

2. L'appréciation du savoir ou de la non-ignorance

Le refus du droit à déduction pour un assujetti devant demeurer une exception, les diligences requises de l'assujetti, par hypothèse non fraudeur principal, ne doivent pas conduire à imposer une preuve impossible aux assujettis sans impliquer des vérifications de la part de l'administration.

En premier lieu, l'administration fiscale doit établir 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 (CJUE 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C 80/11 et C 142/11, point 49). L'administration doit donc apporter la preuve, non seulement de la fraude ou de l'irrégularité commise par l'émetteur de la facture mais également du fait que le destinataire savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude. Les autorités fiscales sont donc obligées d'apporter des éléments objectifs pour démontrer l'implication de l'assujetti.

En deuxième lieu, la diligence de l'assujetti doit être examinée. Il n'est pas possible d'exiger de celui-ci qu'il vérifie que l'émetteur de la facture se conforme lui-même à ses obligations en matière de TVA : l'assujetti n'est pas, en ce domaine, un supplétif des vérificateurs. Or, l'équilibre entre la prise de mesure raisonnable et la négligence coupable peut être délicat à trouver. La société Altic a acheté des produits à des fournisseurs fraudeurs sans effectuer de vérification approfondie telle que le règlement n° 178/2002 l'impose notamment quant à la traçabilité des aliments. Or, cette norme européenne n'a rien à voir avec la lutte contre la fraude à la TVA : elle oblige à identifier les fournisseurs de denrées alimentaires pour apporter une sécurité aux consommateurs et pour limiter les perturbations dans le marché intérieur. Aussi, la Cour n'écarter pas l'utilité de ce manquement pour apprécier l'éventuelle négligence coupable de l'acquéreur mais elle le cantonne à un rôle « d'indice parmi d'autres ». De plus, le règlement n° 852/2004 du 29 avril 2004, relatif aux contrôles des aliments pour animaux impose un enregistrement des établissements impliqués dans la production, la transformation et la distribution des denrées alimentaires. La Cour considère également que cette obligation ne saurait imposer à l'acheteur de vérifier si son fournisseur s'est effectivement enregistré. En d'autres termes, l'absence de vérification par l'acheteur ne peut conduire au constat qu'il savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une fraude à la TVA.

L'interrogation sur l'utilisation de la formule « savait ou aurait dû savoir » contient des réelles difficultés tenant au risque de subjectivité de l'administration et donc d'incertitude pour les assujettis. Se prémunir du risque de fraude justifie une exigence de vigilance sans conduire à une remise en cause du principe de neutralité de la TVA. Les administrations fiscales peuvent être tentées de faire reposer le risque sur les contribuables : l'absence de vigilance ou l'incapacité à détecter la fraude ne doivent pas être confondues avec la volonté de ne pas savoir. L'équilibre fiscal est, une fois de plus, délicat à tenir.

Imposer l'art est un art !

La Cour est saisie, par renvoi préjudiciel, de la question de savoir comment doit être comprise la notion d'objet d'art pour application du taux réduit de TVA. La réglementation française limite le taux réduit aux seules photographies présentant un caractère artistique. La question de l'objectivité de la norme apparaît comme fondamentale.

CJUE, 5 septembre 2019, C 145/18, Regards Photographiques SARL contre Ministre de l'Action et des Comptes publics

La société française Regards Photographiques ayant pour activité la réalisation et la vente de photographies a appliqué le taux réduit de TVA à des portraits et photographies de mariage. L'administration fiscale a remis en cause cette application du taux réduit en considérant que seuls les travaux présentant un caractère artistique y étaient éligibles. La discussion dépasse très largement le simple cadre photographique car il permet à la Cour de rappeler comment doivent être interprétés les termes d'une directive : il y a lieu de tenir compte à la fois des termes, du contexte de ces dispositions et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause. Les États membres peuvent appliquer un taux réduit de TVA aux livraisons d'objets d'art en sachant que les photographies rentrant dans cette catégorie sont celles qui sont « prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus » (annexe IX, partie A, point 7 directive 2006/112/CE). Le droit français cantonne le bénéfice du taux réduit aux photographies qui portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur. Les photographies dont l'intérêt dépend avant tout de la qualité de la personne ou de la nature du bien représenté ne sont pas, d'une manière générale, considérées comme des photographies d'art. Tel est le cas, par exemple, des photographies illustrant des événements familiaux ou religieux (mariages, communions, etc.). Ces critères nationaux sont-ils compatibles avec la norme européenne ? La Cour doit apporter une réponse à une problématique qui, par nature, peut reposer sur des éléments éminemment subjectifs : quels travaux doivent-ils être considérés comme artistiques ?

En premier lieu, l'analyse des termes des textes nationaux et européens est une étape essentielle. En effet, la directive précise que « les livraisons d'objet d'art effectuées par leurs auteurs ou par ses ayants droits » peuvent bénéficier du taux réduit de TVA (art. 103 dir. TVA). De plus, le texte européen ne se réfère pas à des « photographies d'art » mais à toutes les « photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus ». Aussi, l'exigence française tenant au fait que la photographie doit présenter un « caractère artistique » pour bénéficier du taux réduit impose une exigence non prévue par les termes de la directive.

En deuxième lieu, la possibilité d'appliquer un taux réduit est, en tous cas, une exception à la norme tenant en l'application du taux normal. Par suite, l'interprétation des textes européens doit être stricte afin de ne pas étendre le champ d'application de cette voie d'exception. Toutefois, les États ne sauraient utiliser cette exigence pour mettre en œuvre une interprétation telle qu'elle priverait de tout effet cette voie offerte. Aussi, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis et respecter les exigences de la neutralité fiscale. Le texte européen permet d'identifier des **critères objectifs** tels que l'identité et la qualité de l'auteur de la photographie, le mode du tirage, la signature et la numérotation et la limitation du nombre d'exemplaires. Ces critères permettent d'atteindre l'objectif poursuivi en limitant le champ du taux réduit par l'exclusion des productions de masse, impliquant un tirage confié à des laboratoires spécialisés sans que le photographe ait un contrôle sur l'effet final (concl. avocat général pt 24). La norme française reposant sur le caractère artistique de la photo contient la nécessité d'obtenir l'avis de l'administration fiscale sur la valeur artistique du

produit : le risque de subjectivité devient alors très important. La Cour considère que la position de l'administration fiscale ne repose non seulement pas sur des critères objectifs, clairs et précis mais sur des critères vagues et subjectifs. Or, ce constat conduit à une difficulté mécanique au regard du principe de neutralité fiscale de la TVA.

En troisième lieu, **l'existence de critères subjectifs et flottants** comporte le risque d'une distorsion de concurrence par une **atteinte au principe de neutralité de la TVA**. En effet, certaines photographies (mariage ou événements familiaux) peuvent connaître des sorts différents suivant que l'administration fiscale les qualifie d'objets artistiques ou non. Or, le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des marchandises – ou des prestations de services – semblables du point de vue du consommateur moyen, qui se trouvent par conséquent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA. L'objectif poursuivi par la norme communautaire est d'appliquer un traitement fiscal favorable aux livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur. Demander à un photographe d'exercer son art sans que celui-ci soit reconnu comme tel par l'administration conduirait donc à appliquer soit le taux normal soit le taux réduit suivant l'œil « artistico-fiscal » de l'agent. Cette hypothèse intellectuellement choquante est, surtout, juridiquement intenable.

La livraison de photographies bénéficie du taux réduit si celles-ci sont prises par leur auteur, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires : aucun autre critère ne doit donc être appliqué. Par suite, la norme française est attentatoire au droit de l'UE y compris, éventuellement, en ce qu'elle écarte de tout caractère artistique par une présomption irréfragable les photographies d'identité, scolaires et de groupes. La créativité artistique telle qu'objectivement reconnue par la norme fiscale peut s'appliquer aux photos de classes comme à celle des mariages. Si l'art photographique a bien un cadre, il n'a définitivement pas de limites...

En bref...

Droits d'accise sur les boissons alcooliques

Les États membres ne peuvent pas imposer directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions supérieures à celles sur les produits nationaux similaires. La Grèce bénéficie d'une disposition dérogatoire exclusivement pour « boisson spiritueuse anisée », dénommée « ouzo ». Cette dérogation, claire et précise, doit être interprétée de manière stricte. En effet, le législateur de l'Union n'a pas eu l'intention de permettre aux États membres, de manière discrétionnaire, d'instaurer des régimes dérogatoires. De plus, les taux réduits ne doivent pas conduire à des distorsions de concurrence dans le marché intérieur. La législation nationale s'appliquant au tsipouro et à la tsikoudia fabriqués par les entreprises de distillation prévoit un taux d'accise réduit de 50% par rapport au taux national normal : c'est un manquement aux obligations prévues par le droit de l'UE.

CJUE 11 juillet 2019, C-91/18, Commission c. Grèce (recours en manquement)