



HAL
open science

Rembourser ou recouvrer l'impôt après une anomalie initiale : une simplicité complexe

Manuel Chastagnaret

► To cite this version:

Manuel Chastagnaret. Rembourser ou recouvrer l'impôt après une anomalie initiale : une simplicité complexe. Les Nouvelles fiscales : synthèses et commentaires de l'actualité, 2024, 1356, pp.30. <hal-05595575>

HAL Id: hal-05595575

<https://amu.hal.science/hal-05595575v1>

Submitted on 17 Apr 2026

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.



Distributed under a Creative Commons CC BY-NC-ND 4.0 - Attribution - Non-commercial use - No Derivative Works - International License

Rembourser ou recouvrer l'impôt après une anomalie initiale : une simplicité complexe



Manuel CHASTAGNARET *Maître de conférences HDR de droit public Centre d'études fiscales et financières (UR 891) Co-directeur Master 2 Douane (Aix Marseille Université)*

La présente chronique porte, cette fois-ci, exclusivement sur des enjeux TVA sans que la monotonie se soit emparée du rédacteur. Nous espérons qu'il en sera de même pour le lecteur !

La construction de la TVA, imposition indirecte fondamentale pour les recettes fiscales des États membres mais également pour les ressources propres de l'Union européenne, est telle que les enjeux juridiques et les risques sont protéiformes. Si les brèves de fin de chronique permettront, sans sortir de la TVA, de passer de la chaleur d'un champ d'asperge à la froideur d'un prêteur sur gage, les deux décisions majeures permettent d'appréhender un élément essentiel : le versement de la TVA à l'État sous deux angles antagonistes.

Tout d'abord, comment doit être recouvrée une TVA facturée de manière irrégulière ? Le redevable peut-il être une autre entité que l'assujetti, redevable apparent, auteur officiel des factures, alors même qu'une de ses salariés l'a certainement trompé ? La réponse positive apportée par la Cour est essentielle pour satisfaire, non seulement, à l'objectif de lutte contre la fraude mais également pour ne pas sanctionner un intervenant passif, lui-même victime de la fausse facturation.

Ensuite, la question de la récupération, auprès de l'État, d'une TVA versée supérieure à celle qui aurait dû être facturée, montre combien les administrations nationales peuvent être réticentes lorsqu'il s'agit de rembourser l'impôt, y compris lorsque l'anomalie initiale provient de leurs propres services !

La simplicité des questionnements, mise en perspective avec la complexité des réponses apportées, montre combien cette construction fiscale est passionnante même si elle peut s'avérer d'une application délicate.

Le responsable de la fraude est le redevable mais qui est le (vrai) responsable ?

La Cour¹, saisie par renvoi préjudiciel, se prononce sur l'interprétation à donner à l'article 203 de la directive TVA : si le redevable est la personne qui mentionne la TVA sur une facture, qui peut être cette personne ? La réponse implique une identification du fraudeur et des diligences effectives de l'employeur.

La fraude à la TVA, risque majeur pour les atteintes aux recettes fiscales des États, peut prendre des formes très élaborées notamment par des outils transfrontaliers rendant difficile sa détection. Elle peut également trouver son origine dans le plus simple appareil de triche : tel est le cas dans l'affaire en cause. L'administration fiscale polonaise a découvert, lors d'un contrôle fiscal, qu'une société, exerçant une activité de vente de carburant au détail, avait émis des factures ne correspondant pas à des opérations effectives. Le nombre considérable des faux documents (1679 !) conduit à une valeur notable de ces fausses ventes (plus de 300 000 euros) soumises à la TVA. Toutefois, l'implication active de la société n'apparaît pas : les factures émises par le gérant salarié n'ont pas été comptabilisées ni mentionnées dans les déclarations fiscales. Les apparences étaient sauvegardées : les tickets de caisse étaient authentiques car ils provenaient d'opérations effectivement réalisées avec des entités autres que celles indiquées sur les factures. Le salarié fraudeur vendait ces factures à des sociétés complices qui demandaient le remboursement de la TVA ainsi facturée. Dès le contrôle fiscal opéré et la fraude révélée, le gérant a été licencié. Toutefois, l'administration fiscale polonaise a considéré que la TVA indûment facturée était due par la société considérant que ses diligences pour éviter une telle situation n'étaient pas identifiées.

L'enjeu juridique est facilement compréhensible et peut se synthétiser par la question suivante : la société et son gérant salarié ne forment-ils pas, pour cette TVA frauduleusement facturée, une seule et même entité, redevable de l'impôt ?

Selon l'administration fiscale, la réponse ne peut être que positive en raison, selon elle, de l'inertie et de l'absence de contrôle interne constatés dans cette organisation sociétariaire. Le gérant salarié n'est pas un tiers : ne devant pas être distingué de l'entité qui l'emploie, selon la loi nationale², celle-ci est redevable de la TVA « Toute personne morale, entité organisationnelle dénuée de personnalité juridique ou personne physique qui établit une facture dans laquelle elle mentionne un montant de TVA est redevable du paiement de celle-ci. ». Une telle formulation ouvre la possibilité à deux interprétations. La première tient en la désignation de la société comme redevable car ses identifiants apparaissent sur les factures émises par un employé habilité à le faire. À ce titre, la société doit assumer les risques en acquittant la TVA facturée par application d'une responsabilité objective ou d'une responsabilité pour faute. La seconde interprétation conduirait à l'exonération de responsabilité (et donc du paiement de la TVA) pour les entités dont l'identité a été usurpée. La nécessité d'une question préjudicielle se justifie car la directive³ laisse, dans une telle situation, subsister le doute. En effet, l'article 203 prévoit que « la TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. » et l'article 205 précise que « Dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA. »

Au-delà des enjeux personnels de cette affaire cette question est décisive pour la juste application des règles TVA aux termes desquelles la détermination du redevable est essentielle.

1. La nécessaire identification d'un risque de pertes fiscales

La TVA est un impôt exceptionnel par bien des aspects. Cette invention française connaît un succès mondial en raison d'une densité, non seulement, de collecteurs mais également de

¹ CJUE, huitième chambre, 30 janv. 2024, C 442/22, P sp. z o.o. contre Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie.

² Art.108, paragraphe 1, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054).

³ Dir. 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : JO 2006, L 347, p. 1.

contributeurs, ou redevables réels, maillons essentiels de cette chaîne fiscale sans limite. Si la question de l'identification d'un consommateur final ne pouvant déduire la TVA facturée reste classique, celle portant sur le redevable légal, le collecteur donc, connaît encore des zones d'interrogations.

Dans l'affaire soumise à la Cour en 2024, aucune opération n'a été réalisée pour les fausses factures émises : dans un tel cas, la TVA est-elle réellement due en application littérale de l'article 203 de la directive ? La Cour, déjà saisie de situations comparables, répond classiquement de façon positive : la TVA mentionnée sur une facture est due par l'émetteur de cette facture, y compris en l'absence de toute opération imposable réelle⁴.

Le sens de cette interprétation est compréhensible et justifié : il s'agit de prévenir le risque de perte de recettes fiscales. L'émetteur d'une facture indiquant un montant de TVA est donc redevable de ce montant sans qu'il soit nécessaire de caractériser une faute de sa part : le risque d'atteinte aux recettes de l'État et de l'Union européenne suffit à rendre efficient un dispositif issu de l'article 203.

Toutefois, à l'inverse, si le risque de perte est inexistant, la sécurité issue de ce texte n'aura pas de raison à s'appliquer. Telle a été la position de la Cour, lorsqu'un opérateur a facturé à tort un taux de TVA trop élevé. En effet, après avoir régularisé sa situation il peut prétendre au remboursement de l'excédent de TVA facturé car, ses clients étant exclusivement des particuliers, le risque de perte de recettes fiscales, par l'exercice d'un droit à déduction, n'est pas caractérisé⁵.

Dans l'affaire polonaise, les « clients » bénéficiaires de cette facturation infondée ne sont pas des non-assujettis. Au contraire même, car il s'agit, pour les destinataires des factures litigieuses, d'utiliser un tel mécanisme pour exercer leur droit à déduction de la TVA mentionnée. Le risque de perte pour les finances nationales et européennes étant ainsi caractérisé, les dispositions de l'article 203 de la directive doivent s'appliquer. La question à trancher est de déterminer quelle est cette « personne ».

2. La nécessaire identification d'un redevable de la TVA

La détermination du redevable d'une TVA, issue d'une opération régulière comme d'une fraude, permet l'achèvement du processus fiscal, à savoir le paiement à l'État des fonds collectés par l'opérateur. La question soulevée devant la Cour revient, en réalité, à déterminer si le redevable doit être la société, « émetteur apparent » de la facturation, ou le salarié, « émetteur concret » de celle-ci. La réponse des juges est à la fois novatrice et classique.

La Cour va, tout d'abord, apporter une précision essentielle et novatrice sur la qualité du redevable. L'article 203 de la directive visant « toute personne » de façon très vague, il peut donc s'agir de n'importe qui (ou presque !) y compris, donc, une personne physique non assujettie. En l'espèce, l'employée semblait pouvoir agir sans avoir besoin d'une quelconque validation pour émettre des factures. Par conséquent, le gérant salarié peut être redevable d'une TVA car il a émis de fausses factures avec TVA en utilisant les éléments d'identification de son employeur assujetti sans que ce dernier le sache et, encore moins, le valide. Cette interprétation permettant de rechercher le paiement de l'impôt auprès du salarié se justifie si, non seulement, l'émetteur apparent est de bonne foi, mais aussi, si l'administration connaît l'identité de l'« émetteur concret ».

Au surplus, de façon plus classique, la Cour rappelle que la lutte contre la fraude en matière de TVA ne saurait préserver de toute responsabilité la société, employeur du fraudeur. L'émetteur apparent des factures, en l'occurrence la société, est astreint à un devoir de vigilance au risque d'être considéré comme n'étant pas de bonne foi. Tel serait le cas « s'il n'a pas fait preuve de la diligence

⁴ CJUE, 31 janv. 2013, Stroy trans, C 642/11, point 38.

⁵ Selon la Cour, « 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 (...) 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 amont » : CJUE, 8 déc. 2022, Finanzamt Österreich, C 378/21.

raisonnablement requise pour contrôler les agissements de son employé et éviter, ce faisant, que ce dernier puisse utiliser ses données d'identification en tant qu'assujetti à la TVA pour émettre de fausses factures à des fins de fraude⁶ ».

En considération de l'ensemble de ces éléments la Cour a donc affirmé, avec force, que l'employée utilisant les données de son employeur pour émettre de fausses factures pouvait être redevable de la TVA mentionnée sous condition de ne pas caractériser un manque de diligence de l'employeur. La décision du 30 janvier est importante car, tout en rappelant les exigences requises des assujettis redevables pour éviter les anomalies lors de la facturation et la collecte de la TVA, elle permet de rechercher en paiement l'auteur réel des faits frauduleux. Deux questions se poseront à l'avenir dans ce type d'affaire : d'une part, le risque d'insolvabilité du salarié sera-t-il un enjeu pour le recouvrement effectif des droits et, d'autre part, l'appréciation du contrôle interne réalisé par la société permettra-t-elle, notamment, d'éviter aux entreprises de supporter les manquements fiscaux de leurs préposés ? Suite aux prochains épisodes !

⁶ CJUE, C 442/22, préc. : point 35.

TVA trop facturée : ne pas rendre c'est voler !

La Cour est saisie d'une question préjudicielle dont il faut noter qu'elle a été reformulée par les juges de Luxembourg, afin de savoir si une administration nationale pouvait valablement refuser un remboursement de TVA à un assujetti ayant appliqué un taux trop élevé, conformément aux recommandations de l'administration fiscale nationale ! En application des principes de neutralité fiscale et d'effectivité, la Cour sanctionne la position nationale sous réserve qu'un enrichissement sans cause ne soit pas constaté⁷.

La question de la rectification fiscale ne résulte pas seulement d'un contrôle engagé par l'administration se traduisant par des rehaussements d'imposition pour le malheureux contribuable. Elle peut être issue de l'analyse du contribuable lui-même comme dans l'affaire C 606/22. Ainsi, un prestataire de services dans le domaine des loisirs et du sport constate que son activité peut relever d'un taux réduit de TVA (8%) alors qu'elle appliquait jusqu'alors le taux normal (23%), cette erreur trouvant sa source dans la position de l'administration elle-même ! En conséquence, la professionnelle dépose des déclarations rectificatives afin d'obtenir la restitution de l'excédent de TVA mais l'administration nationale lui refuse cette possibilité notamment car les documents émis lors des ventes des prestations (bon de caisse) ne sont pas des factures.

La question se pose donc de savoir si une surfacturation de TVA, en rien frauduleuse, peut se voir opposer un refus de remboursement de la part de l'État.

La Cour va donner raison à l'assujetti en considérant que la pratique nationale est contraire au droit de l'Union : la TVA facturée à tort doit pouvoir être restituée. Cette issue marquée du sceau de l'évidence emprunte des voies plus complexes qu'il n'est possible de l'envisager initialement.

Le droit à un remboursement d'une TVA collectée à tort

Le système harmonisé de la TVA permet de garantir la neutralité de la charge fiscale pour toutes les activités économiques : l'impôt s'applique à tous les opérateurs de manière identique et, en l'absence d'exonération, il est supporté par le consommateur final. Une atteinte disproportionnée au principe de neutralité serait donc constatée s'il était laissé à la charge de l'assujetti une TVA dont il est en droit d'obtenir le remboursement. En effet, cette imposition indirecte, applicable aux activités économiques, permet, par principe, de soulager entièrement les assujettis redevables du poids de la TVA dans le cadre de toutes leurs activités entrant dans le champ matériel et territorial de l'impôt⁸.

Ce droit au remboursement n'est pas affecté par le constat qu'une TVA a été collectée à tort auprès des clients : le prix payé par ceux-ci comprenait la TVA – à un taux trop élevé en l'espèce – sans qu'il s'agisse d'un élément décisif. En effet, si le montant facturé ne contient pas la juste TVA, l'État n'est, pour autant, pas lésé car l'assujetti a rempli ses obligations afférentes à la TVA exigible : il a, certes, trop collecté mais il a tout reversé à l'État. En revanche, deux acteurs sont lésés : les consommateurs car les prix auraient pu être moindre si le taux réduit avait été appliqué dès l'origine et le prestataire car il a pu être défavorisé par rapport à ses concurrents directs ayant appliqué le taux de 8%. Pour ce dernier élément, une TVA réduite peut permettre soit d'abaisser les prix soit d'augmenter la marge commerciale du prestataire. La Cour considère donc que le refus du remboursement de l'excédent d'impôt facturé porte atteinte au principe de neutralité fiscale.

De plus, l'administration polonaise ne peut refuser le remboursement en exigeant, préalablement, la rectification des factures comportant le taux de TVA erroné. En effet, en l'espèce, les opérations ont été comptabilisées par le biais de tickets de caisse enregistreuse réguliers et non de factures, cela conduit à une impossibilité absolue : pas de facture, donc pas de facture rectificative,

⁷ CJUE, septième chambre, 21 mars 2024, C 606/22, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy contre B. sp. z o.o., anciennement B. sp.j.

⁸ CJUE, 21 octobre 2021, CHEP Equipment Pooling, C 396/20, point 55.

donc pas de remboursement ! Une telle chaîne porte atteinte au principe d'effectivité dans la possibilité de correction d'une taxe indûment appliquée.

Enfin, comme le relève très justement l'avocate générale, « le remboursement d'un trop-perçu d'impôt non dû n'aboutit pas non plus à un avantage indu pour le contribuable au détriment du budget de l'État⁹ ». Rembourser ce qui n'était pas dû ne peut s'analyser comme un appauvrissement attentatoire aux recettes fiscales. S'il n'y a pas appauvrissement de l'État, n'y aurait-il pas un enrichissement injustifié du prestataire ?

Un enrichissement sans cause non caractérisé

Finalement le seul élément pouvant réellement justifier la position polonaise serait la caractérisation d'un enrichissement sans cause. En effet, Le droit de l'Union permet qu'un système juridique national refuse la restitution de taxes indûment perçues lorsque celle-ci entraîne un enrichissement sans cause des ayants droit¹⁰. Tel est-il le cas en l'espèce ? La réponse n'est pas certaine car seule la juridiction nationale pourra établir définitivement ce point. Toutefois, l'analyse menée permet de considérer, sans trop de risque, que tel n'est pas le cas.

Tout d'abord, il n'existe pas une présomption en faveur de l'État suivant laquelle le prestataire s'enrichirait en étant remboursé d'un impôt qu'il n'aurait pas dû facturer. En d'autres termes, l'État doit apporter la preuve de cette assertion, ce qui n'est pas le cas devant la Cour.

Ensuite, la charge économique que la TVA indûment perçue a fait peser sur l'assujetti doit avoir été intégralement neutralisée. Si cette preuve est apportée, le remboursement conduirait à un enrichissement sans cause et il pourrait être valablement refusé. La Cour précise que l'État ne peut apporter celle-ci qu'au terme « d'une analyse économique qui tienne compte de toutes les circonstances pertinentes ». Ici encore, aucun élément n'est fourni pour considérer que cette exception régulière au non-remboursement du trop facturé pourrait être applicable.

Cette décision et la position de l'administration nationale montrent la réticence pouvant exister lorsqu'il s'agit de restituer l'impôt y compris lorsqu'il n'est pas dû. En l'occurrence, ne pas rendre c'est voler !

⁹ J. KOKOTT, concl. p. 48.

¹⁰ Par ex., cf. CJUE, 10 avril 2008, Marks & Spencer, C 309/06, point 48 : « le droit national peut exclure le remboursement dans la mesure où celui-ci conduirait à un enrichissement sans cause de l'assujetti, parce qu'il est établi que celui-ci a répercuté la charge de la taxe sur une autre personne. »

En bref

Prélèvement d'un bien de l'entreprise et transmission gratuite : même pour chauffer des asperges, la TVA s'applique !

Une société allemande a cédé, gratuitement, la chaleur produite à l'occasion de son activité à un producteur d'asperge pour que ce dernier puisse chauffer ses champs. Si la vertu écologique de cet accord semble réelle, l'administration fiscale a considéré que la vertu fiscale manquait : ce prélèvement devait rentrer dans le champ d'application de la TVA. La Cour a validé cette analyse en considérant que ce prélèvement était assimilable à une livraison de bien – la chaleur étant fiscalement un bien – à titre onéreux et donc imposable¹¹. La base d'imposition, constituée par le prix de revient du bien, comprend les coûts directs de fabrication ou de production et les coûts indirectement imputables telles les dépenses de financement. Pour l'application de la TVA, rien ne se perd, rien ne se crée, tout se transforme. Lavoisier doit se réjouir d'un tel prolongement fiscal de son assertion chimique !

Prestation unique ou prestations distinctes ? La Cour se prononce sur le caractère accessoire ou non de prestations réalisées dans le cadre de prêts sur gage.

Une société portugaise exerce l'activité de prêteur sur gage, exonérée de TVA en application des dispositions relatives aux opérations d'octroi et de négociation de crédits. Lorsque les emprunteurs ne récupèrent pas leurs biens gagés ou sont en retard de plus de trois mois dans le remboursement du prêt ou des intérêts, la société vend ces biens aux enchères. La **commission de vente** perçue par la société n'a été pas soumise à la TVA, contrairement à la position de l'administration fiscale nationale. La Cour¹², saisie sur renvoi préjudiciel, a considéré que les prestations relatives à l'organisation de ventes aux enchères de biens donnés en gage **n'ont pas un caractère accessoire** aux prestations principales (octroi de crédits sur gage). Par suite, elles ne sauraient bénéficier du régime d'exonération de TVA des dites prestations principales. S'il est besoin de le rappeler, prêter ou vendre tiennent des conséquences juridiques très différentes pour le détenteur initial du bien. Il en est de même, en matière de TVA, pour le prêteur.

¹¹ CJUE, sixième chambre, 25 avril 2024, C 207/23, Finanzamt X contre Y KG.

¹² CJUE, septième chambre, 18 avril 2024, C 89/23, Companhia União de Crédito Popular SA contre Autoridade Tributária e Aduaneira.