

TVA : les limites de la responsabilité solidaire de celui qui savait ou devait savoir qu'il participait à une fraude

(25 octobre 2019)

(Note sous CJUE, 14 février 2019, *Vetsch Int. Transporte*, aff. C-531/17)

Christian Amand, Avocat, Xirius

Selon l'article 79, § 2, du Code TVA, « La personne qui a opéré la déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services qui lui sont fournis, les biens qu'elle a importés et les acquisitions intracommunautaires qu'elle a effectuées, doit reverser à l'État les sommes ainsi déduites si au moment où elle a effectué cette opération, elle savait ou devait savoir que la taxe due, dans la chaîne des opérations, n'est pas versée ou ne sera pas versée à l'État dans l'intention d'éluder la taxe ».

On observe que des fonctionnaires n'hésitent pas à s'appuyer sur cette disposition pour rejeter en Belgique toute déduction de la TVA ou exiger une TVA sur toute livraison intracommunautaire exemptées dès qu'ils reçoivent d'une administration fiscale étrangère une demande d'assistance dans le cadre d'une enquête sur une éventuelle fraude à l'étranger. Peu importe que cette information soit couverte par le secret professionnel au bénéfice d'une administration étrangère qui serait empêchée de poursuivre ainsi sa propre enquête. N'est-il pas vrai que s'il devait y avoir une fraude, mieux vaut que le fisc belge soit servi avant les autres ? Ceci illustre pourquoi, en matière de TVA, les administrations fiscales nationales ne peuvent raisonnablement pas avoir confiance dans leurs homologues étrangers, au point d'empêcher une lutte contre la fraude. Ceci démontre également à quel point des facteurs organisationnels, tels que des promotions à la suite d'actions spectaculaires peuvent nuire à l'efficacité de la perception de l'impôt.

Une démultiplication des recettes TVA...

Cet article 79, § 2, a été introduit par la loi du 27 décembre 2006 à la suite de l'arrêt C-439/04 *Kittel*. La Cour de justice avait introduit une responsabilité solidaire entre un assujetti et tout fraudeur en amont et en aval de la chaîne de production, quand bien même cet assujetti ne s'était pas lui-même rendu coupable d'une fraude. Le système de TVA introduit à partir de 1993 par l'Europe offrait des facilités pour organiser des fraudes à grande échelle. Dans ce contexte, c'était un moindre mal que l'entreprise qui par sa propre négligence favorisait la fraude par d'autres soit solidairement responsable dans les cas où le véritable redevable de la TVA aurait disparu. C'est ainsi que dans l'affaire C-273/11, *Mecsek Gabona*, la Cour de Justice a estimé que le bénéfice du droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire doit être refusé au vendeur, à la condition :

- qu'une fraude soit prouvée ;
- que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par un des intervenants dans la chaîne de production, que ce soit en aval ou en amont (voir CJUE, *Bonik*, aff. C-285/11 ; *Maks Penn*, aff. C-18/13 ; *Italmoda*, aff. C-131/13) ;

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

- que l'assujetti n'avait pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter sa propre participation à cette fraude.

Des fonctionnaires zélés se vite aperçus que sur la base d'une telle jurisprudence, il y avait là le moyen de démultiplier les recettes fiscales pour une seule et même livraison et que l'on pourrait aisément se contenter d'appliquer la TVA en lieu et place de sanctions. Ce qui est contraire à l'objectif même du système de TVA.

Selon la Cour de justice, la taxe revient à l'État membre préjudicié...

C'est dans ce contexte que la Cour de justice sifflé la fin de la récréation. Vetsch est une société de transport autrichienne. Elle agissait comme représentant responsable de sociétés bulgares. Elle avait importé des marchandises depuis la Suisse au nom de sociétés bulgares et les avait immédiatement expédiées en Bulgarie à l'attention de ces sociétés. À l'insu de Vetsch, ces sociétés bulgares déclarent des livraisons intracommunautaires à l'attention de Vetsch.

Le fisc autrichien rejette le droit à déduction de Vetsch lors de l'importation depuis la Suisse pour le motif que Vetsch savait ou devait savoir que l'opération qu'il a effectuée était commise par l'acquéreur et qu'il n'avait pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude.

L'affaire est portée devant la Cour de justice qui donne raison à Vetsch. Le bénéfice de l'exonération sur la TVA à l'importation ne peut pas être refusé à Vetsch. En effet, s'il y a eu fraude, ce n'est pas en Autriche, mais en Bulgarie et c'est aux autorités bulgares qu'il appartient de refuser le bénéfice de l'exonération. Dès lors que la fraude ne porte pas sur l'opération dans laquelle Vetsch est intervenu, les autorités fiscales autrichiennes n'avaient pas le droit de rejeter l'exemption de TVA à l'importation. En outre, aucun élément ne permettait de penser que Vetsch savait ou aurait dû savoir que l'opération postérieure était impliquée dans une fraude par le destinataire.

Des limites à la responsabilité solidaire de l'assujetti

Dans ses conclusions, l'avocate-général Kokott émet des considérations qui éclairent la portée de la solidarité. Selon elle, la jurisprudence actuelle de la Cour relative aux opérations dites frauduleuses :

- est manifestement adaptée à des situations dans lesquelles une fraude fiscale était planifiée depuis le début. Elle concerne essentiellement le domaine de la criminalité organisée ;
- n'est pas applicable lorsqu'il a déjà été compensé par un rappel d'impôt par l'État compétent pour percevoir la TVA ;
- pourrait donner lieu à des impositions en chaîne contraires au principe de neutralité.



Cet arrêt *Vetsch* est donc très important pour tous ceux qui se voient refuser toute forme de déduction et toute exemption sur les livraisons intracommunautaires pour le motif qu'ils savaient ou devaient savoir qu'un de leurs fournisseurs (ou un fournisseur de ces derniers) ou un de leurs clients (ou un client de ces derniers) étaient impliqués dans une fraude TVA.



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7

1160 Bruxelles - Brussel

Tél. : + 32 2 663.14.55

Fax : + 32 2 663.30.78

E-mail: ca@xirius.be

Website: <http://www.xirius.be>