

Carrousels TVA : des fissures dans l'arme ultime du fisc

(2 juillet 2021)

(Note sous CJUE, 14 avril 2021, *HR c. Finanzamt Wilmersdorf*, aff. C-108/20)

Dès qu'un assujetti « aurait dû savoir » que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude TVA, il peut se voir rejeter le droit de déduire la TVA (CJUE, 6 juillet 2006, *Kittel*, aff. C-439/04). Un article 79, § 2, avait aussitôt été ajouté au Code TVA par une loi du 20 juillet 2006 : la TVA belge n'est pas déductible dès lors que l'assujetti « aurait dû savoir » qu'il participait à une fraude dans la chaîne des opérations, peu importe que cette fraude ait eu lieu en Belgique ou à l'étranger.

Dans une ordonnance HR, la Cour de justice a une fois de plus été confrontée à cette obligation de diligence particulièrement floue et met en lumière des failles dans ce que le fisc croyait être la solution au problème des carrousels TVA.

Un assujetti de bonne foi qui ne tire pas bénéfice d'une fraude d'un tiers

Madame HR réside en Allemagne et exploite avec son mari un commerce de gros de boissons. Elle avait déduit la TVA grevant ses achats auprès de la GmbH P. Or cette GmbH P avait acquis de manière frauduleuse les boissons livrées à Mme HR : le mari de Mme HR avait fourni à la GmbH P des quantités importantes de boissons sans émettre de factures. Un employé de la GmbH P avait établi des factures fictives d'achat et avait déduit la TVA.

Après avoir découvert ce manège, le fisc allemand a refusé à la GmbH P et à Mme HR le droit de déduire la TVA sur leurs achats. Mme HR proteste en affirmant qu'elle remplissait les conditions pour déduire la TVA. Le fisc allemand réplique qu'en raison de la participation de l'époux de Mme HR et du caractère inhabituel de cette pratique commerciale, Mme HR aurait dû se rendre compte qu'elle faisait partie avec son entreprise d'une chaîne de livraisons dans laquelle des fraudes en matière de TVA avaient été commises.

Une faute par manque de diligence

Mme HR proteste de sa bonne foi et observe qu'elle n'avait tiré aucun profit de cette fraude.

L'affaire est portée devant la Cour de justice de l'UE qui estime que Mme HR ne pouvait pas déduire la TVA qui lui avait été facturée par la GmbH P. Bien qu'elle n'ait pas participé activement à cette fraude, la Cour estime que Mme HR savait, ou pour le moins, elle « aurait dû savoir » qu'elle avait acquis des biens faisant l'objet d'une fraude TVA. En effet,

- comme cela ressortait d'une procédure pénale, il y a préalablement eu une infraction établie dans le chef du mari de Mme HR ;
- il est sans importance que Mme HR ait ou non obtenu un avantage de la fraude ;
- il n'est pas nécessaire que Mme HR fût ou non de mauvaise foi. Il suffit qu'il existe des indices auraient dû lui faire soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraudes et ces indices auraient dû l'inciter à prendre des renseignements sur ses fournisseurs potentiels (son mari !!!) afin de s'assurer de leur fiabilité ;

- au vu des soupçons qu'elle aurait dû avoir, Mme HR aurait dû accomplir certaines diligences et c'est ce qui permet au fisc allemand de dire qu'elle a commis une faute ;
- le rejet de la déduction par Mme HR n'est pas la conséquence d'un système de « responsabilité sans faute » qui irait au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du trésor.

Mais comment donc exercer ce devoir de diligence ?

À première vue, le cas de Mme HR peut sembler évident. Son mari et elle n'étaient-ils pas supposés échanger leurs petits secrets d'affaires ? Mais pourquoi après plusieurs années et l'intervention des dizaines fonctionnaires, d'avocats et de juges, la Cour ne parvient-elle pas à donner des exemples concrets ces mesures complémentaires que Mme HR aurait dû prendre ? Mme HR aurait-elle dû engager un détective privé pour surveiller l'activité de son mari ?

La Cour elle-même se réfère à sa jurisprudence antérieure selon laquelle :

- l'administration fiscale ne peut pas imposer à l'assujetti d'entreprendre des vérifications complexes et approfondies relatives à son fournisseur en transférant de fait sur lui les actes de contrôle incombant à cette administration (Aff. C-101/16, *Paper Consult*, point 51) ;
- l'administration fiscale ne peut pas exiger de manière générale de vérifier que l'émetteur de la facture dispose de la qualité d'assujetti, qu'il dispose de la facture afférente aux biens, qu'il disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a remplis ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités ou de fraude en amont (Aff. C-610/19, *Vikingo*, point 56).

Pas de responsabilité sans faute

À la lecture de l'ordonnance, on ne trouvera pas d'autres indices que le mariage pour justifier une obligation de vigilance particulière et une négligence de Mme HR. Et pourtant, la Cour insiste qu'il eut fallu apporter la preuve d'une négligence pour rejeter le droit à déduction, car il ne peut y avoir de responsabilité sans faute.

On observera que selon l'article 79(3)(c) du CDU (Code des douanes de l'Union - à ne pas confondre avec la loi générale sur les douanes et accises) est redevable des droits douane « toute personne qui a acquis ou détenu les marchandises en cause et qui savait ou devait raisonnablement savoir, au moment où elle a acquis ou reçu ces marchandises, qu'une obligation découlant de la législation douanière n'était pas remplie ». Il s'agit d'une solidarité qui est justifiée par le fait que les douanes ne peuvent recourir à une assistance administrative avec des pays hors de l'UE. En outre, ce redevable a toujours la possibilité de se retourner contre le propriétaire des marchandises sur la base des dispositions du droit civil.

En TVA, il existe des dispositions en matière de coopération administrative beaucoup plus étendues qu'en matière douanière puisqu'elles vont jusqu'à permettre à une administration

d'un État membre de faire procéder à des saisies conservatoires en Belgique. En outre, on peut se demander si la manière dont certaines administrations fiscales utilisent le brocard « aurait dû savoir » ne s'apparente pas à de la responsabilité sans faute. En pratique ne voit-on pas les cours et tribunaux rejeter le droit à déduction dans le chef d'un membre solvable de la chaîne de production et de distribution, non pas par défaut de prudence, mais simplement parce que ultérieurement à livraisons, des clients ou des fournisseurs ont fait faillite, ont été absorbés (voir l'étude du professeur Yolande Sérandour, « Establishing Fraud in the case of Cross-border Supply », *World Journal of VAT / GST Law*, 2012, p. 95) ? Des administrations fiscales n'affirment-elles pas qu'il y a négligence fautive de la part d'un assujetti lorsque des numéros de TVA de clients sont radiés selon leurs informations alors qu'ils sont encore renseignés comme valides sur le site VIES de la Commission européenne ?

Pas aller au-delà de la protection des droits de l'administration

La Cour observe également que le fisc allemand ne pouvait pas aller au-delà de ce qui était nécessaire pour préserver ses droits. En d'autres termes, la TVA dont la déduction était rejetée ne pouvait pas dépasser le montant des pertes subies par le fisc allemand. Or il ne ressort pas de l'Ordonnance que Mme HR n'avait pas appliqué de la TVA sur des ventes et le fisc allemand avait pu rejeter le droit à déduction chez Mme HR et chez son fournisseur. Le fisc allemand n'a-t-il pas récupéré beaucoup plus de TVA que les montants fraudés ?

Conclusions : des failles

On notera tout d'abord que l'article 79, § 2, du Code TVA est beaucoup plus étendu que la jurisprudence de la Cour de justice qu'il est supposé transposer. Ensuite, l'adage « savait ou devait savoir » ne peut s'appliquer que s'il existe des éléments objectifs préalables, tels qu'une condamnation pénale. En outre, il faut que le fisc apporte la preuve d'un manque de diligence. Non pas des négligences abstraites, mais des négligences précises en relation avec la fraude. Enfin, en cas de bonne foi, le rejet du droit à déduction de la TVA ne peut aller au-delà de la protection des droits de l'administration.



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>