L'évolution dans la lutte contre les mécanismes dits de carrousels TVA

Emanuele Ceci
Avocat au barreau de Bruxelles

Table des Matières

I. Le carrousel TVA

II. Un problème créé par les Etats membres et l'Union européenne

III. Les différents moyens et organismes de lutte

IV. L'évolution, au travers de la jurisprudence récente, jusqu'aux mesures anti-carrousel introduites par les lois-programmes du 20 juillet 2006 et du 27 décembre 2006
1. Situation de départ
2. La question du droit à déduction
   a) position avant les arrêts de 2006 de la CJCE
   b) l'arrêt Optigen et sa solution
   c) l'arrêt Kittel et sa solution
3. Responsabilité solidaire dans l'acquittement de la TVA
   a) le système
   b) l'arrêt F.T.I. et ses conséquences

V. Les mesures anti-carrousel en TVA introduites par les lois-programmes du 20 juillet 2006 et du 27 décembre 2006
1. L'article 51bis, § 4 CTVA
   a) contexte de son adoption
   b) le mécanisme
   c) les conditions
2. L'article 79, § 2 CTVA
   a) notion de pratique abusive en TVA
   b) application à la matière des fraudes carrousels
3. Des mesures qui ne résolvent pas le problème de fond

VI. Evolution récente dans la lutte contre la fraude à la TVA

VII. Conclusion

Le mécanisme frauduleux de carrousel TVA est un phénomène ancré depuis assez longtemps dans notre société. Véritable arme de soustraction de fonds, la connaissance de longue date de sa dangerosité n'en fait pas moins un outil encore très présent et prisé par les fraudeurs. L'évolution mondiale du marché n'a fait que renforcer son usage et rendre encore plus difficile la lutte à son encontre.
Face à la nécessité de trouver une solution afin de faire disparaître ce mal qui empoisonne véritablement les États, divers moyens et organismes de lutte ont été mis en place. Nous nous efforcerons de retracer l'évolution de cette lutte en étudiant la jurisprudence pertinente rendue en la matière par la Cour de justice des Communautés européennes (ci après « CJCE ») [1]. Ceci nous permettra alors d'analyser les mesures anti-carrousel insérées dans le Code de la TVA (ci-après « CTVA ») aux articles 51bis, § 4 et 79, § 2 par deux lois-programmes du 20 juillet 2006 et du 27 décembre 2006. Nous terminerons par une brève description des avancées récentes dans l'amélioration de la lutte contre la fraude à la TVA.

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

I. Le carrousel TVA [2]

Le carrousel TVA est un mécanisme frauduleux qui porte directement atteinte aux finances publiques des États membres. En théorie assez simple, il est cependant très difficile à détecter et à démontrer, en raison notamment du cloisonnement des compétences territoriales dont les fraudeurs tirent profit, ou encore de l'imperfection de la coopération prévue pour les échanges intracommunautaires [3].

Plusieurs spécialistes en TVA se sont attelés à essayer de fournir une définition à ce mécanisme frauduleux [4]. Ceux-ci sont unanimes sur le fait que cette fraude utilise les règles du système TVA, à savoir notamment le mécanisme de la restitution par l'Etat, à l'assujetti, de la TVA payée en amont par ce dernier, pour détourner l'argent du Trésor [5]. Techniquement, elle peut être présentée comme suit : un ensemble de circuits commerciaux entre au moins deux Etats va être mis en place, avec une multitude d'entreprises éphémères. Entre ces dernières, appelées « firmes de paille » ou encore « sociétés taxis », une série de ventes et d'achats de biens va se succéder. Ces différentes sociétés, bien entendu complices entre elles, vont permettre de brouiller les pistes, et ce avec comme objectif bien précis de « *créer des droits à déduction au profit d'une entreprise ayant une activité réelle, puis de disparaître, avant de verser à l'Etat la TVA collectée* » [6]. Au final, le carrousel permettra de ne pas payer une TVA due. De plus, cette organisation frauduleuse rendra possible la commercialisation de marchandises, en bout de chaîne, à des prix bien inférieurs à ceux du marché. La TVA n'ayant en effet pas été acquittée sur ces marchandises, leur prix s'en trouvera influencé.

II. Un problème créé par les Etats membres et l'Union européenne

Grâce notamment à l'abolition des contrôles physiques et des frontières fiscales entre États membres de l'UE, ou encore du fait de la globalisation des marchés, il est devenu beaucoup plus facile d'acquérir des biens à l'étranger sans TVA, de les revendre localement avec TVA, et d'ensuite disparaître sans verser au Trésor la TVA reçue du client. Il ne fait toutefois selon nous aucun doute que les Etats membres de l'UE, ainsi que cette dernière, ont également leur part de responsabilité dans ce phénomène, notamment de par la mise en place d'un environnement facilitant la fraude. En effet, en ayant opté pour l'application du système de TVA dans le pays de destination, ceux-ci ont permis une circulation de marchandises en suspension de TVA dans les relations intracommunautaires, ce qui facilite le développement de la fraude carrousel. La Commission européenne avait pourtant avancé l'idée de l'introduction d'un système d'une TVA dans le pays d'origine. Ce système aurait permis aux biens et services de se déplacer avec TVA à l'intérieur de la Communauté, et dès lors selon nous supprimer bon nombre de risques de fraudes. Il n'en a toutefois pas été ainsi, les États ayant refusé ce système pour des raisons qui restent d'ailleurs encore assez obscures [7].

Leur responsabilité quant au développement de la fraude carrousel s'explique également par la coopération peu efficace pratiquée par les États membres. Des instruments de coopération existent en effet, lesquels pourraient apporter une véritable plus-value dans la lutte contre la fraude carrousel. Ceux-ci ne sont toutefois pas pleinement utilisés par les États membres.

III. Les différents moyens et organismes de lutte

Face à l'ampleur de ce phénomène, des réactions étaient nécessaires. Ainsi, afin de permettre une lutte plus efficace contre les mécanismes de carrousels TVA, des organismes et des moyens spécifiques ont été mis en œuvre, que ce soit au niveau belge ou au niveau de l'UE [8].

Au niveau belge, le véritable coup d'élan a été l'adoption du protocole de coopération concernant la lutte contre cette fraude le 20 juillet 2000. Les objectifs de ce protocole étaient clairs: la mise en place d'une structure de coordination dès le 8 janvier 2001, afin de s'assurer de l'exécution concrète du texte, ainsi que la création d'une Cellule de Soutien appelée « OCS ». Un tel système permet de mettre un terme aux carrousels existants, mais également d'éviter de nouvelles tentatives de mise en place de ces mécanismes. De plus, il rend possible l'organisation d'une approche pénale efficace contre les fraudeurs, ce qui n'est pas à négliger.

Ensuite, de nouvelles règles en matière de redevabilité de la TVA, prises à partir du 1er janvier 2002, ont également permis une amélioration de la lutte contre les carrousels TVA. Il a ainsi été prévu que lorsqu'une livraison est réalisée par un fournisseur étranger qui n'a pas d'établissement stable en Belgique, la TVA doit être versée par le cocontractant se trouvant en Belgique. Ce mécanisme de report de paiement fait disparaître l'intervention de personnes qui pouvaient être utilisées comme couverture par des organisateurs de fraudes carrousels.

On peut enfin également citer les renforcements des contrôles lors de l'identification à la TVA, notamment par une circulaire n° 4 du 4 mars 2003, ou encore le système de « data mining », ce dernier permettant une lutte ciblée en dégageant, de par une analyse sur base de clignotants, un modèle de déclaration correspondant le mieux à celle dans laquelle on peut déceler un cas de fraude ou d'infraction à la législation fiscale.

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

Il existe également différents organismes chargés de combattre ce mécanisme frauduleux. A côté de l'OCS [9], nous pouvons mentionner l'Inspection spéciale des Impôts (ci-après « ISI ») qui, au niveau du ministère des Finances, est essentiellement chargée de détecter et de combattre la fraude fiscale [10]. Nous pouvons également citer la Cellule de Traitement des Informations Financières (ci-après « CTIF »), qui est chargée de rechercher et de mettre en exergue les formes de criminalités visées par la loi du 11 janvier 1993, dont notamment la fraude fiscale grave et organisée.

Au niveau européen, l'accent est mis sur la coopération. Deux Règlements de la Commission européenne doivent être soulignés : il y a tout d'abord celui 1798/2003 visant à renforcer la coopération mutuelle des autorités fiscales des Etats membres en matière de lutte contre la fraude à la TVA. Il contient des règles claires au niveau de l'échange d'informations, ce qui accélère et renforce la coopération au niveau de l'Union. Il y a ensuite le règlement 1925/2004 qui fournit quelques précisions concernant les échanges d'informations prévus par le Règlement précédent.

À côté de ce mécanisme de coopération entre les Etats membres, il convient d'indiquer qu'il n'existe pas d'organismes chargés spécifiquement, au niveau européen, de lutter contre la fraude carrousel. Au sein de la Commission, nous pouvons cependant mentionner l'Office européen de Lutte Anti-Fraude (ci-après « OLAF ») qui sert à défendre les intérêts financiers de l'Union, mais également à combattre toute activité illégale [11]. Concernant les fraudes carrousels, cet office a été amené, en 2004, à agir dans le cadre d'une enquête sur une telle opération de fraude en Italie, son aide ayant permis de la démanteler. Malgré l'utilité indéniable que pourrait présenter une collaboration entre l'OLAF et les autorités judicaires des Etats membres, il y a lieu d'indiquer que les demandes d'assistance dans le domaine de la TVA restent assez rares [12].

Le résultat de l'analyse des moyens et organismes d'actions, que ce soit au niveau belge ou européen, nous permet de tirer un constat intermédiaire : les outils et personnes voulant agir ne manquent pas et pourraient même être très efficaces, mais ils ne sont pas utilisés à leur pleine possibilité.

Au niveau national, les moyens mis en œuvre n'ont pas manqué de montrer leurs qualités mais, malgré une réduction de l'apparition de nouveaux cas, cela n'a entrainé que le déplacement des fraudeurs vers des Etats membres moins avancés en l'espèce.

Au niveau européen, la volonté était de mettre en place une véritable coopération administrative entre les Etats membres de l'UE. C'était toutefois sans compter sur la souveraineté à laquelle les Etats sont attachés au niveau de la compétence fiscale, ce qui ne manque pas de déforcer la coopération entre États membres.

IV. L'évolution, au travers de la jurisprudence récente, jusqu'aux mesures anti-carrousel introduites par les lois-programmes du 20 juillet 2006 et du 27 décembre 2006

1. Situation de départ

Au niveau de la lutte à l'encontre des carrousels TVA, nous avons donc pu voir que des moyens existent à cette fin. Nous avons ainsi constaté que, malgré l'apparente efficacité et diversité de ceux-ci, ils sont ou bien trop nationaux, trop limités parfois, dépassés ou encore trop peu utilisés par les Etats.

Nous n'avons cependant pas encore abordé deux moyens de défense de l'Administration face à ces fraudes carrousels, lesquels méritent que l'on s'y attarde plus longuement. Ils concernent directement ses ressources budgétaires et, comme nous savons que cette fraude carrousel porte atteinte de manière significative aux finances publiques des Etats membres de l'UE, nous comprenons l'importance que représentent ces mesures à ses yeux. Il s'agit de la question du droit à déduction et de celle de la responsabilité solidaire dans l'acquittement de la TVA.

L'état des choses en la matière tenait pour l'Administration à une préoccupation : assurer l'équilibre de ses recettes fiscales, plutôt que mettre un terme aux mécanismes frauduleux [13]. Le grand problème que posaient les carrousels TVA aux Etats était que ceux-ci craignaient de ne pouvoir rien récupérer auprès des fraudeurs, du fait de la très bonne organisation de ces derniers et de leur insolvabilité due à leur facilité à disparaître dans la nature. Vu cette situation, les administrations nationales ont alors tenté de mettre en place diverses mesures pour leur permettre d'éviter une perte importante de capitaux. Parmi celles-ci, il y a par exemple la contestation de l'exonération des livraisons intracommunautaires. L'Administration peut ainsi critiquer la véracité d'une telle opération. Le vendeur doit alors apporter la preuve de sa réalité, en démontrant par exemple que la marchandise a bien été envoyée d'un Etat membre vers un autre. En l'absence de preuves, l'Administration peut alors se défendre en refusant l'exemption de la livraison intracommunautaire [14].

Mais ce qui présente un plus grand intérêt pour nous concerne plutôt ces questions du droit à déduction et de responsabilité solidaire, compte tenu également du fait qu'elles ont été récemment traitées au travers de toute une jurisprudence de la CJCE.

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

2. La question du droit à déduction

a) Position avant les arrêts de 2006 de la CJCE

Au niveau du droit à déduction, la situation, avant la récente jurisprudence de la CJCE, était de contester l'exercice de ce droit par le destinataire d'une livraison intracommunautaire de biens.

Pour le lui refuser, l'Administration invoquait le fait que la livraison faite par le fournisseur à l'acquéreur serait frappée de nullité absolue [15]. La raison de celle-ci se trouverait dans la circonstance que ce fournisseur aurait contracté en portant préjudice aux droits de l'Administration fiscale, et l'aurait donc fait à des fins illicites. Cette vente étant nulle, elle ne pourrait pas être qualifiée de livraison de biens au sens de l'article 10 CTVA. De ce fait, les conditions permettant l'exercice du droit à déduction ne seraient pas remplies. Ce droit sera alors refusé à l'acquéreur, sans qu'il importe de savoir si ce dernier était au courant ou non de l'intention illicite du fournisseur. Cette position avait d'ailleurs été défendue par la Cour de cassation en 2000 [16], malgré l'opposition faite par la doctrine à cette perte du droit à déduction [17].

Cette situation permettait ainsi à l'Administration de ne pas être privée d'une partie de ses ressources, en récupérant auprès de l'acquéreur une taxe dont le fournisseur est en principe redevable.

b) L'arrêt Optigen et sa solution

Le 12 janvier 2006, la CJCE a cependant donné un coup de massue à cette pratique administrative par son arrêt Optigen, touchant à un cas que la Cour a retenu comme étant de la fraude carrousel [18].

Il concernait une société (Optigen) ayant pour activité d'acheter des microprocesseurs à des sociétés établies au Royaume-Uni, pour ensuite les revendre à des acheteurs se trouvant dans un autre Etat membre. Cette société s'était retrouvée dans une situation de crédit d'impôt. Elle en avait donc demandé le remboursement, lequel lui avait été refusé. Les décisions de renvoi avaient montré qu'un opérateur défaillant était intervenu dans les chaînes de livraisons faites par Optigen, à son insu. L'administration fiscale anglaise avait alors invoqué différents motifs pour lesquels elle estimait que le droit à restitution ne pouvait être accordé à Optigen [19]. Face à cette situation, la Cour a tranché comme suit : même si certaines opérations dans la chaîne de livraisons sont entachées de fraude, la nature de chacune ne peut être modifiée en raison d'évènements antérieurs ou ultérieurs. Les opérations non frauduleuses constituent donc effectivement des livraisons de biens taxables, et ce sans tenir compte de l'intention d'un opérateur (celui défaillant) autre que l'assujetti. Le droit à déduction d'un assujetti de la TVA payée en amont est dès lors conservé par celui-ci, sans que l'on puisse considérer ses opérations comme frauduleuses, « *dans le cas où il ignorait ou ne pouvait savoir qu'une autre opération, antérieure ou postérieure, était entachée de fraude à la TVA* » [20]. La Cour en conclut donc qu'Optigen a la possibilité, dans de telles conditions, d'exercer son droit à déduction et de se voir restituer la TVA déduite.

Nous voyons ainsi que lorsque l'assujetti est de bonne foi, ne sachant pas qu'il existe une fraude carrousel dans la chaîne de livraisons à laquelle il prend part, son droit à déduction ne peut lui être retiré. Cela met ainsi un terme à la pratique administrative belge qui refusait le droit à déduction, même si l'assujetti « n'avait ou ne pouvait avoir connaissance » de la présence d'une fraude.

L'administration belge n'avait pas manqué de réagir face à cet arrêt, le Ministre des Finances précisant, dès le 25 janvier 2006, que l'Administration avait « pris acte » de cet arrêt et qu'il avait demandé qu'en soient tirées les conséquences éventuelles en droit belge [21]. Cependant, étant donné que d'autres affaires ayant le même objet étaient pendantes, il avait considéré préférable d'attendre le prononcé de la Cour à ce niveau avant de prendre une position définitive.

c) L'arrêt Kittel et sa solution

Parmi ces affaires traitant du même sujet que l'arrêt Optigen, nous pouvons citer celle tranchée par la CJCE le 6 juillet 2006 dans l'arrêt Kittel. Il y est également question d'un refus du droit à déduction. Les faits sont simples [22] : la S.A. Ang Computime Belgium participe au commerce de composants informatiques. L'Administration belge lui avait refusé le droit à déduction de la TVA car elle l'accusait d'avoir participé, en connaissance de cause, à une fraude carrousel afin de récupérer une ou plusieurs fois des montants de TVA facturés par différents fournisseurs pour une seule marchandise. De plus, elle considérait également que les livraisons faites à l'assujetti étaient fictives. La Cour s'est prononcée et en a tiré ses conclusions [23] : tout d'abord, elle précise que ce n'est pas parce qu'un contrat a été déclaré nul car contraire à l'ordre public que celui-ci fait perdre le droit à déduction dans le chef de l'assujetti. Toutefois, s'il apparaît que ce dernier savait ou devait savoir qu'il prenait part à une opération s'insérant dans un carrousel TVA, son droit à déduction pourrait lui être enlevé.

Cet arrêt va donc plus loin qu'Optigen, d'où on ne pouvait déduire du refus de nier le droit à déduction en cas de non connaissance de la fraude une négation de ce droit dans le cas contraire. Ici, la Cour franchit l'étape supérieure, car si l'assujetti était au courant du caractère frauduleux de l'opération à laquelle il participait, il pourrait se voir refuser son droit à déduction.

Le problème qui se pose avec cet arrêt se fait sentir. Comment être sûr que l'assujetti savait ou aurait dû savoir ? La CJCE précise que cela doit être sur base d'éléments objectifs, ce qui nous amène à la question de

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

savoir quels sont ces derniers [24]. Il a été décidé sur ce point que la preuve de cette connaissance, dont la charge appartient à l'Administration, peut résulter de différents paramètres comme par exemple une offre pour un prix anormal à celui du marché [25].

Cependant, leur présence ou coexistence ne suffit pas pour démontrer que l'assujetti était au courant de la fraude. L'Administration doit en plus apporter la preuve que ceux-ci ont « *effectivement entrainé une connaissance subjective de la fraude ou, à tout le moins, une possibilité très claire de connaître l'existence de la fraude* » [26].

Cette question du droit à déduction a donc connu une véritable évolution. D'une approche civiliste de l'Administration où l'acquéreur, même de bonne foi, se voyait refuser son droit à déduction en cas de carrousel TVA, on en est arrivé à une situation où on le lui accorde s'il n'était ou ne pouvait être au courant de la présence d'une fraude. Par contre, en cas de connaissance démontrée par l'Administration, ce droit pourrait lui être rejeté.

3. Responsabilité solidaire dans l'acquittement de la TVA

a) Le système

A côté de cette volonté de l'Administration de refuser le droit à déduction pour lutter contre la fraude carrousel, un autre système existe également pour combattre ce mécanisme. Il s'agit de « *rendre le cocontractant solidairement débiteur de la taxe, si ce dernier savait ou avait de bonnes raisons de soupçonner que tout ou partie de la TVA due ... resterait impayée* » [27]. Ainsi, dans le cas où le destinataire d'une livraison de biens ou d'une prestation de services était au courant d'une telle pratique, il est possible d'également lui réclamer la TVA due par le redevable.

Ce mécanisme avait déjà été développé en Angleterre, ce qui implique que la réglementation nationale anglaise avait été amenée à fournir certaines précisions en l'espèce.

Ainsi, pour déterminer si une personne pouvait se douter que tout ou partie de la TVA ne serait pas payée, il existe une présomption en la matière si le prix qu'elle demande pour les biens en question est soit inférieur au prix le plus bas qu'elle pouvait en toute vraisemblance s'attendre à payer, soit plus faible que le prix demandé pour toute livraison antérieure des mêmes biens. Une telle présomption peut cependant être renversée s'il est prouvé que le faible montant payé pour ces biens est dû à des circonstances indépendantes du non-paiement de la TVA [28].

b) L'arrêt F.T.I. et ses conséquences

La CJCE a été amenée à se prononcer sur cette question le 10 mai 2006, avec l'arrêt F.T.I. Il s'agissait pour elle, suite à des questions préjudicielles, d'examiner si la loi anglaise, avec ce système de responsabilité solidaire, était conforme à la sixième directive [29]. C'est principalement le § 3 de l'article 21 de cette directive qui était intéressant à mettre en évidence par rapport au mécanisme anglais, car il permet aux Etats membres de prévoir qu'une personne autre que le redevable soit solidairement tenue d'acquitter la TVA.

La Cour, sur ce point, a décidé que la portée de cette disposition autorise les Etats à prévoir une réglementation par laquelle un « *assujetti, destinataire d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, qui savait ou avait de bonnes raisons de soupçonner que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe* » [30].

N'importe quel mécanisme ne peut cependant pas être mis en place. Il convient, précise la Cour, que celui-ci soit conforme aux principes généraux du droit de l'ordre juridique communautaire, principalement ceux de sécurité juridique et de proportionnalité. De plus, la Cour termine en indiquant que le respect de ces principes doit être contrôlé par les différentes juridictions nationales.

Cette jurisprudence de la CJCE offre dès lors à notre pays, ainsi qu'à tous les Etats membres de l'UE, une nouvelle mesure pour combattre la fraude carrousel.

Nous savons à quel point les Etats craignent de ne pouvoir récupérer l'argent pris par les fraudeurs.
Ce nouveau moyen de défense que l'Administration peut utiliser est extrêmement intéressant pour elle. En plus de pouvoir s'assurer que ses rentrées budgétaires ne soient pas perdues, elle a également la possibilité de lutter contre un des éléments qui favorise le plus la fraude carrousel, à savoir la disparition des fraudeurs dans la nature. Grâce à cette responsabilité solidaire, elle va pouvoir obtenir le payement de la TVA même si le redevable est introuvable, ce qui représente une garantie indéniable pour l'Administration.

V. Les mesures anti-carrousel en TVA introduites par les lois-programmes du 20 juillet 2006 et du 27 décembre 2006

A la suite de toute cette évolution dans la jurisprudence de la CJCE, la Belgique se devait de réagir. C'est ce qu'elle a fait dès le 31 mai 2006, avec le dépôt d'un projet de loi-programme. Ce projet a abouti à la loi-programme du 20 juillet 2006. Cette dernière apporte de véritables modifications en la matière, introduisant de nouvelles dispositions qui alourdissent les obligations fiscales pesant sur les contribuables et les assujettis [31].

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

1. L'article 51bis, § 4 CTVA

Concernant la question de la responsabilité solidaire, la Belgique a eu l'occasion de prendre position au travers de la loi-programme du 20 juillet 2006, laquelle a introduit un § 4 à l'article 51bis CTVA.

a) Contexte de son adoption

Dans une circulaire du 24 août 2006 qui commente cette loi-programme [32], il est rappelé que c'est aux Etats qu'il appartient d'agir et de prendre des mesures pour se protéger des risques de pertes fiscales du fait de l'impossibilité de recouvrer l'impôt auprès du redevable. Il est également précisé que la sixième directive (en son article 21, § 3) permet une responsabilité solidaire mais que, pour la mettre en place, il ne faut pas porter préjudice à l'opérateur de bonne foi qui se trouve malgré lui dans une chaîne d'opérations où certaines fraudes sont présentes. Il faut respecter les principes de sécurité juridique et de proportionnalité [33].

Il convient dès lors de trouver le bon équilibre entre d'une part le fait qu'il est impératif de garantir le recouvrement de la TVA, et d'autre part ne pas aboutir à rendre les opérations entre assujettis déraisonnablement compliquées en raison de la crainte de se voir tenir solidairement responsable de l'acquittement de la TVA en cas de non-paiement de celle-ci par un tiers [34].

b) Le mécanisme

C'est dans l'optique du respect de ces préoccupations qu'un § 4 a été ajouté à l'article 51bis CTVA. Il prévoit que « *tout assujetti est solidairement tenu d'acquitter la taxe avec la personne qui en est redevable en vertu de l'article 51, §§ 1er et 2, si au moment où il a effectué une opération, il savait ou devait savoir que le non-paiement de la taxe dans la chaîne des opérations, est commis ou sera commis dans l'intention d'éluder la taxe* ».

Divers cas de solidarités de l'acquéreur d'un bien ou du preneur d'un service, avec le redevable, étaient déjà présents dans l'article 51bis CTVA [35]. Le § 4 concerne lui une obligation solidaire de paiement de la TVA dans les cas relatifs à des opérations de type fraude carrousel. Il se distingue de plus du reste de l'article 51bis à d'autres niveaux : contrairement à son § 1er, le § 4 ne concerne que les assujettis et non les acquéreurs non assujettis à la TVA. Ensuite, il se différencie du § 2 en ce sens qu'il ne prévoit pas de décharge de solidarité lorsque l'acheteur prouve qu'il a payé la TVA au vendeur. Vu cette situation, l'acheteur court donc un risque supplémentaire, car il pourrait être amené à payer la TVA deux fois [36] : au vendeur, mais également au Trésor, du fait de ce § 4, s'il était ou devait être au courant que la TVA, dans cette chaîne d'opérations, allait rester impayée.

c) Les conditions

Diverses conditions existent pour l'application de cet article [37]. Tout d'abord, comme déjà indiqué, seul un assujetti peut être tenu solidairement pour le paiement de la TVA dans le cadre de l'article 51bis, § 4. De plus, il convient de préciser que c'est à l'égard des taxes dues par le débiteur en vertu de l'article 51, §§ 1 et 2 qu'il y a solidarité. Globalement, ce débiteur est donc l'assujetti ayant pratiqué une livraison de biens, une prestation de services ou encore une acquisition intracommunautaire de biens. Etant donné que le texte ne mentionne pas clairement que la personne débitrice doit nécessairement être le fournisseur direct de l'assujetti solidairement responsable, la solidarité peut donc également exister à l'égard d'une personne différente que « *le vendeur qui a été juridiquement en contact avec l'assujetti tenu solidairement* » [38].

La dernière condition est sans conteste celle qui appelle le plus de développements. Il n'est possible de parler de solidarité que dans l'hypothèse où l'assujetti solidairement tenu « savait ou devait savoir » que le non-paiement de la taxe a été réalisé avec l'objectif d'éluder la taxe. Nous pouvons tout de suite relever la tournure assez mala-droite du texte car, en le prenant à la lettre, il suppose que la taxe n'a pas été payée pour ne pas payer la taxe !

Il convient dès lors de se pencher sur les origines et objectifs de cette condition, lesquels ressortent notamment d'un avis rendu par le Conseil d'Etat [39], ainsi que de l'arrêt F.T.I. rendu par la CJCE (cf. *supra*), le Conseil d'Etat ayant d'ailleurs reconnu que le texte du § 4 de l'article 51bis s'inscrit dans la lignée des conclusions de cet arrêt. Il est en effet inspiré d'une disposition anglaise prévoyant une solidarité pour le paiement de la taxe dans une chaîne d'approvisionnement lorsque, au moment où la livraison a été faite à l'assujetti, ce dernier « *savait ou avait de bonnes raisons de soupçonner que tout ou partie de la TVA due pour cette livraison resterait impayée* ». L'objectif était ainsi de rendre un acquéreur responsable à partir du moment où il était au courant que dans une chaîne, à une étape antérieure ou postérieure à son opération, une TVA n'avait pas été totalement ou en partie payée.

Le but de cette disposition, tel que rappelé par la CJCE, est de pouvoir mettre en place une mesure faisant peser sur les opérateurs une obligation de vigilance et d'information quant aux origines des marchandises qui représentent leur commerce. Ceux-ci doivent ainsi prendre les précautions nécessaires pour avoir la possibilité de croire de bonne foi au caractère licite de leurs actes, sans qu'une charge trop lourde n'existe dans leur chef. Ces précautions devant être naturellement prises par ces opérateurs, il a été considéré que cette obligation de vigilance ne représentait dès lors pas une charge particulièrement lourde [40].

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

Ces précisions n'ont pas empêché le Conseil d'Etat d'émettre quelques critiques sur ce texte, en indiquant entre autres que l'expression « devait savoir » est susceptible de créer une certaine insécurité juridique, mais également qu'il faudrait que le texte précise qu'il s'agit de cas de fraudes et non uniquement d'absences de paiement.

Ces remarques ont été prises en compte, étant donné que le texte finalement voté, en dépit de sa confusion, précise qu'il s'agit de situations où l'un des participants avait pour but d'« *éluder* » la taxe. Ceci nous permet ainsi d'affirmer que cette disposition n'est applicable que dans le cas où « *l'assujetti à la TVA, solidairement tenu, avait connaissance, ou devait avoir connaissance, d'une volonté d'éluder frauduleusement la taxe dans le chef d'un autre intervenant dans la chaîne des opérations* » [41].

Selon certains auteurs, par un tel changement, le législateur ne s'est pas rendu compte que le texte n'atteint plus un des objectifs initialement poursuivis [42]. Ainsi libellé, il n'est en effet plus applicable dans les cas où l'assujetti savait ou devait savoir que la TVA n'avait pas été acquittée, mais uniquement lorsqu'il savait ou devait savoir que ce défaut de paiement était réalisé dans un but de fraude. La disposition n'assimile ainsi plus le fait de « devoir savoir » qu'un paiement n'a pas eu lieu à la connaissance de cette omission, mais à celle du caractère frauduleux.

L'Administration, sur laquelle repose la charge de la preuve, se retrouve avec une preuve différente à apporter : il ne s'agit plus de démontrer, en cas de non paiement de la TVA, que l'assujetti « devait savoir » que le paiement n'aurait pas eu lieu, mais qu'il le savait effectivement. Une telle situation implique ainsi que « *ce n'est que lorsqu'il connaissait effectivement cette absence de paiement, que l'on pourra assimiler le fait qu'il devait se rendre compte du but frauduleux de l'assujetti qui n'a pas payé la taxe, à la connaissance de ce but frauduleux lui-même* » [43].

Ainsi donc, pour pouvoir appliquer le texte, il faut que l'assujetti solidairement tenu ait eu connaissance (et non pas seulement ait dû savoir) du défaut de paiement d'un autre assujetti participant à la chaîne des opérations. Et concernant le caractère frauduleux incitant l'assujetti à éluder la taxe, l'Administration doit uniquement démontrer que l'assujetti en avait connaissance, ou qu'il devait en avoir connaissance. Malgré les critiques du Conseil d'Etat sur l'insécurité juridique résultant de ces termes, le législateur a mis en place cette disposition.

Cette situation ne doit toutefois pas entraîner une diminution de la charge de la preuve de celui sur laquelle elle pèse, à savoir l'Administration dans ce cas, celle-ci n'étant pas mise dans une position où elle doit seulement démontrer la probabilité de la connaissance pour pouvoir dire que l'assujetti devait savoir [44]. Il n'en reste pas moins que les travaux préparatoires semblent aller dans un sens différent, ceux-ci laissant entendre que l'Administration doit se fonder sur « la connaissance établie ou présumée de la réalisation de la faute ». De plus, les exemples qu'elle fournit de raisons pouvant justifier d'avancer cette présomption de connaissance entraînent également quelques interrogations [45]. Même si de telles situations peuvent se retrouver dans des cas de fraude, il est dangereux d'avancer qu'elles permettent à l'Administration de considérer de par leur seule présence que la situation est anormale. De telles circonstances peuvent constituer une base pour s'interroger sur le fait de la connaissance de la fraude, mais ne sauraient en aucun cas entraîner *de facto* une présomption de connaissance dans le chef de l'assujetti. N'oublions d'ailleurs pas que la circulaire du 24 août 2006 qualifie certains des éléments susmentionnés comme pouvant « tendre ou concourir à établir » la connaissance ou le devoir de connaissance de l'assujetti [46]. L'analyse devrait donc selon nous se faire au cas par cas, l'appréciation de cette connaissance ou devoir de connaissance se faisant d'ailleurs au moment de l'opération.

2. L'article 79, § 2 CTVA

Au niveau de la question du droit à déduction, la réaction de la Belgique suite à l'évolution intervenue dans la jurisprudence de la CJCE s'est traduite par l'ajout d'un § 2 à l'article 79 CTVA. Celui-ci précise que « *en cas de pratique abusive, la personne qui a opéré la déduction de la taxe sur les opérations en cause, doit reverser à l'Etat les sommes ainsi déduites à titre de TVA* ». Un second alinéa a été ajouté à ce paragraphe, par la loi-programme du 27 décembre 2006. Celui-ci indique que « *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'Etat 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'Etat dans l'intention d'éluder la taxe* ».

a) Notion de pratique abusive en TVA [50]

Cet article 79, § 2 concerne ainsi, au niveau de son alinéa 1, le cas des pratiques abusives. Sans entrer dans les détails concernant cette notion, nous pouvons indiquer qu'elle est définie dans le CTVA à l'article 1, § 10. Ce dernier indique qu'il y a, pour l'application du Code, pratique abusive lorsque « *les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage* ». Cette notion n'est pas toujours aisée à cerner et a fait l'objet d'assez nombreuses discussions en jurisprudence. L'arrêt de principe en cette matière est sans conteste l'arrêt Halifax du 21 février 2006, dans lequel la CJCE a dégagé ce qu'il faut entendre selon elle par pratique abusive. Elle y a soulevé

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

que le droit à déduction de la TVA appartenant à l'assujetti est remis en cause lorsque les opérations fondant ce droit constituent une pratique abusive.

Cette dernière notion est rencontrée si deux conditions sont remplies [51] : les opérations pratiquées ont pour résultat l'acquisition d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif des dispositions pertinentes (celles concernant le régime des déductions) contenues dans la sixième directive ; les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention de cet avantage.

C'est dans la lignée de cet arrêt que le législateur belge a introduit un régime fiscal des pratiques abusives dans le CTVA, la disposition de l'article 79, § 2 en faisant partie. Par cette disposition, le législateur a décidé de mettre en place non pas un système interdisant la déduction de la TVA dans des situations de pratiques abusives, à la manière découlant de l'arrêt Halifax, mais en prévoyant plutôt une obligation pour l'assujetti de reverser la taxe déduite. Bien que le Conseil d'Etat avait fait valoir sa faveur pour le système de l'interdiction [52], c'est ce système de reversement de la taxe déduite qui a été mis en place dans le CTVA. Voilà qui explique la raison pour laquelle cette disposition a été introduite dans le chapitre concernant les restitutions de taxes aux assujettis.

b) Application à la matière des fraudes carrousels

La circulaire du 24 août 2006 invite à se poser la question de savoir si cet article 79, § 2 CTVA s'applique à la matière des fraudes carrousels, à l'égard des opérateurs qui interviennent dans la chaîne des opérations constituant le carrousel TVA [53].

Il y est précisé qu'il n'est pas envisageable de refuser le droit à déduction à l'assujetti qui prend part à une chaîne dans laquelle, sans son aide ni son consentement, un tiers intéressé ne reverse pas la TVA. Ainsi, le droit de cet assujetti de déduire la TVA qu'il a acquittée en amont lorsqu'il a effectué des opérations n'étant pas frauduleuses, ne peut être entravé par la circonstance qu'il existe, dans la chaîne à laquelle il prend part, une opération à un stade antérieur ou postérieur à la sienne qui est entachée de fraude, et ce sans qu'il ne le sache ou ne puisse en avoir connaissance. Cela rejoint la conclusion de l'arrêt Optigen (cf. *supra*).

Est différente la situation dans laquelle l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il prenait part à une opération impliquée dans une fraude à la TVA [54]. Comme le rappelle très justement la CJCE dans l'affaire Kittel (cf. *supra*), dans une telle hypothèse, il convient de refuser à cet assujetti le bénéfice du droit à déduction. En raison de cette participation particulière, la Cour indique que ce dernier est considéré comme aidant les auteurs de la fraude, ce qui le fait devenir complice de celle-ci.

Cette conclusion ne paraît pas être la même que celle prévue à l'article 79, § 2, lequel prescrit que les assujettis qui, au moment de réaliser leur opération, savaient ou devaient savoir que la taxe due n'est pas versée ou ne le sera pas dans un but d'éluder la taxe, seront tenus de reverser à l'Etat les sommes qu'ils ont pu déduire. Dans la circulaire du 24 août 2006, l'Administration considère cependant que l'article 79, § 2 s'applique dans cette situation par analogie. La règle à appliquer en la matière serait ainsi pour elle la suivante : « *les personnes qui n'ignorent pas qu'une fraude est commise mais ne retirent eux-mêmes aucun avantage de la fraude sont soumis au régime fiscal des complices au sens fiscal du terme, c'est-à-dire qu'ils tombent « par analogie » sous le coup des dispositions relatives aux pratiques abusives* » [55]. Dans ce cas-là, il conviendrait de considérer que ces personnes sont autorisées à déduire la TVA, contrairement à ce que la CJCE semblait avancer dans ses arrêts Optigen et Kittel (cf. *supra*), mais qu'ils devraient ensuite la rembourser. Certains auteurs considèrent, selon nous à raison, que cette interprétation par analogie devrait être interdite, compte tenu du fait que nous sommes en présence d'une matière d'ordre public [56]. Toutefois, malgré ces considérations, c'est cette règle qui a été introduite.

Cette seconde mesure est donc également essentielle pour les Etats, car elle leur permet de pouvoir récupérer les montants qui pourraient être soustraits par le carrousel TVA.

Au lieu de jouer sur la solidarité, les Etats ont ici la possibilité d'exiger que leur soit reversée la TVA précédemment déduite par l'assujetti.

3. Des mesures qui ne résolvent pas le problème de fond

Par ces deux nouvelles mesures, les Etats sont ainsi en possession de nouveaux moyens leur permettant de disposer des montants qui leur seraient soustraits du fait de la fraude carrousel. Il convient toutefois d'indiquer les limites que ceux-ci présentent.

En effet, l'utilité de ces mesures pour assurer l'équilibre des recettes des Etats est indéniable. Mais elles ne s'attaquent pas au fond du problème, cette situation tenant entre autres au fait que les Etats sont incapables de mettre en place un système efficace de lutte contre la fraude [57]. Les lois-programmes ayant introduit ces articles n'apportent de plus aucune solution à ce niveau, celles-ci ne prévoyant aucun remède pour éradiquer l'existence même de cette fraude.

Nous nous retrouvons dès lors dans une situation où les Etats essayent de faire un maximum pour se prémunir d'une perte de revenus due à ce mécanisme de carrousel TVA, volonté tout à fait louable tant les montants en jeu peuvent être importants. Mais ces nouvelles mesures ne permettent pas de réellement lutter contre la fraude carrousel, alors qu'il nous semble pourtant qu'une telle approche s'avère plus que nécessaire.

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

VI. Évolution récente dans la lutte contre la fraude à la TVA

Il nous semblait essentiel de terminer cet exposé en indiquant les mesures récentes prises par la Commission européenne dans le cadre de la lutte contre la fraude à la TVA.

Celle-ci avait adopté, le 1er décembre 2008, une communication « *présentant un plan d'action à court terme qui contient une liste de mesures législatives visant à renforcer la capacité des administrations fiscales d'empêcher ou de détecter la fraude à la TVA (en particulier la fraude dite « carrousel TVA ») et de recouvrer lesdites taxes* »[58]. Ce plan devait ainsi permettre aux administrations fiscales de renforcer les moyens qu'elles possèdent pour lutter contre la fraude à la TVA aux différents stades du processus.

Parmi les résultats de ce plan, nous pouvons entre autres citer la mise en place d'une approche commune au stade de l'enregistrement et à celui de la radiation des assujettis à la TVA dans l'UE[59], ou encore une simplification, modernisation et harmonisation des règles de facturation. Cette dernière mesure s'est traduite par l'adoption d'une directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation.

Ce plan d'action faisait également référence à la volonté de la Commission d'affermir les instruments permettant de déceler les fraudes TVA, par la création d'un réseau européen portant le nom d'« *Eurofisc* ». A ce niveau, la Commission avait adopté le 18 août 2009 une proposition de refonte du règlement concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (Règlement 1798/2003) étendant et consolidant le cadre juridique existant pour l'échange d'informations et la coopération entre les autorités fiscales. Cela s'est traduit par l'adoption, le 7 octobre 2010, d'un règlement UE 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, dont l'un des éléments clés est la création d'Eurofisc. Cette structure opérationnelle commune doit permettre aux Etats membres d'agir rapidement dans leur lutte contre la fraude transfrontalière à la TVA[60]. Sa mise en place poursuit l'objectif d'établir, entre les Etats membres, un échange rapide, multilatéral et spontané d'informations, ainsi qu'une action rapide en cas de soupçon de fraude. Elle s'inscrit dans la volonté de la Commission de déceler les fraudes TVA et de les combattre.

Enfin, la Commission se veut aussi utile dans le recouvrement des recettes TVA « perdues » dans des opérations transfrontalières, en améliorant les moyens par lesquels l'Administration peut récupérer ces montants[61].

La Commission a également adopté une proposition ayant pour objet de modifier la directive TVA dans deux domaines particuliers[62].

Premièrement, il s'agit d'interdire l'usage frauduleux de l'exonération de la TVA à l'importation. L'importation de biens est en effet exonérée de TVA quand elle est suivie par une livraison intracommunautaire. On s'est cependant rendu compte à quel point il était difficile de suivre le déplacement physique de ces biens, ainsi que la propension qu'avaient les fraudeurs dans le cadre d'une fraude carrousel à l'utilisation d'une telle exonération. La Commission invite dès lors à renforcer les conditions que doit remplir l'importateur pour pouvoir bénéficier de l'exonération. Ainsi, il devra à l'avenir donner à l'Etat membre d'importation, lorsque cette dernière a lieu, son numéro d'identification à la TVA et celui de son client. En outre, il devra démontrer que les biens importés seront effectivement transportés vers un autre Etat membre. Cette partie de la proposition s'est traduite par l'adoption d'une directive 2009/69/CE du Conseil du 25 juin 2009 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la fraude fiscale liée aux importations.

Ensuite, dans les transactions intracommunautaires, la Commission veut fournir aux Etats membres la possibilité de rendre responsable le fournisseur de biens de la perte des recettes TVA dans la situation où celle-ci est due au client défaillant. Ce fournisseur verra ainsi sa responsabilité mise en cause lorsqu'il n'a pas lui-même déclaré sa livraison à l'Administration de la TVA. Il a en effet été constaté que des opérateurs réalisant des livraisons intracommunautaires ne déclarent pas, et ce de manière intentionnelle, ces livraisons aux autorités fiscales. L'Etat membre de destination ne sait dès lors pas si les biens ont été transférés sur son territoire, ce qui rend impossible la constatation d'éventuelles pertes de recettes TVA. Cette responsabilité proposée par la Commission, dans le chef du fournisseur, de la perte causée par son client, peut être un moyen efficace de lutter contre ces difficultés. Les principes devant être respectés en la matière, dont notamment celui de proportionnalité, impliquent que cette responsabilité ne fonctionne que dans l'hypothèse où l'acquéreur ne transmet pas à son Administration fiscale une déclaration TVA concernant l'acquisition en cause. Une possibilité de s'opposer à cette présomption existe de plus dans le chef du fournisseur, ce dernier pouvant écarter sa responsabilité s'il justifie légitimement ses manquements auprès de l'autorité fiscale compétente.

Nous pouvons également mentionner une proposition adoptée par la Commission européenne le 29 septembre 2009, relative à l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux livraisons de certains biens et aux prestations de certains services[63]. Cette proposition s'est traduite par l'adoption d'une directive 2010/23/UE du Conseil du 16 mars 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude. Celle-ci doit permettre aux États membres de lutter contre la fraude carrousel d'une manière cohérente dans toute l'UE. Elle couvre notamment les quotas d'émission de gaz à effet de serre, ceux-ci ayant fait l'objet de nombreuses fraudes à la TVA ces derniers temps. De plus, elle contient également pour les États membres des obligations en matière d'évaluation et de communication d'informations, ce qui permettra d'apprécier précisément l'efficacité des mesures.

Enfin, nous mentionnerons encore le règlement EU 904/2010 du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée qui, en plus de la mise en place d'Eurofisc, fournit d'autres moyens de lutte[64] Parmi ceux-ci, nous pouvons entre autres citer la volonté de la Commission d'offrir un accès direct aux bases de données, afin de garantir aux autorités fiscales des autres États membres un accès direct à un ensemble prédéfini d'informations contenues dans ces bases de données. Ce point est essentiel dans un objectif de lutte contre la fraude, le fait de disposer d'un accès rapide à ces informations pouvant s'avérer d'une grande utilité pour les autres États membres à ce niveau.

VII. Conclusion

Nous avons pu, au cours de notre analyse, présenter brièvement en quoi consiste le carrousel TVA. Mais surtout, nous avons eu la possibilité d'aborder les raisons de son développement ainsi que les moyens mis en œuvre et les organismes de lutte qui existent pour combattre ce mécanisme frauduleux. Ceci nous à tout d'abord permis de tirer un constat clair : l'environnement existant, en raison notamment du choix du régime de taxation dans le pays de destination par les Etats membres et l'UE, a clairement facilité l'expansion du carrousel TVA. Ce déplacement des marchandises en suspension de la TVA au niveau intracommunautaire, combiné à la facilité qu'ont certaines entreprises à disparaître à moindre coût, nous ont également permis de voir à quel point ce mécanisme est inquiétant.

A côté de ce constat, c'est également le manque d'actions de manière efficace des Etats et de l'UE dans la lutte qui est assez perturbant. Ces derniers font assez peu d'efforts, ce qui ne fait que compliquer une situation déjà périlleuse. Les moyens de lutte existent pourtant. Nous avons pu constater que des mesures et organismes de lutte contre les carrousels TVA ont été mis en place. Cependant, cet ensemble n'est selon nous pas suffisant pour lutter de manière réellement efficace.

Au niveau belge, divers instances (comme l'ISI ou l'OCS) ont reçu comme mission de combattre les fraudes carrousels. Le problème est que cette tâche n'est pas menée de manière efficiente, en l'absence d'un véritable travail coordonné, mais aussi en raison de moyens utilisés, intéressants il est vrai, mais ne permettant pas d'agir comme il le faudrait. Car au final, le système national ne fait que déplacer le problème : même si d'autres Etats adoptent le même système de contrôle et de coopération interne que nous avons analysé, les fraudeurs n'auraient tout simplement qu'à aller prendre place dans un pays moins organisé, et le problème resterait entier.

Une intervention européenne est dès lors nécessaire. Nous avons pu voir qu'à ce niveau, divers règlements permettent une véritable coopération et assistance entre les autorités fiscales des Etats membres en matière de lutte contre la fraude TVA (et donc contre les carrousels). Ils contiennent également des règles concernant la mise en place d'un système d'échange d'informations, élément très utile dans une perspective de lutte. Cependant, comme le soulignent différents auteurs, les cultures administratives des Etats sont telles que ces derniers ne sont pas ouverts à de tels moyens, ce qui a pour conséquence de laisser le problème de fond intact. Et l'absence d'harmonisation des mesures de contrôles entre les différents Etats n'arrange rien au problème : au final, les Etats n'ont d'autres choix, face à cette incapacité à trouver une solution supprimant véritablement ce mécanisme frauduleux, que de prendre des mesures leur permettant à tout le moins d'assurer l'équilibre de leurs recettes et faire en sorte qu'ils puissent ne pas se voir privés d'une partie de leurs ressources.

Tout ceci nous permet de comprendre le pourquoi des mesures anti-carrousel, présentes dans le CTVA aux articles 51bis, § 4 et 79, § 2.

Pour le premier, il s'agit de mettre en place une solidarité entre cocontractants, pour faire en sorte que d'autres assujettis que le redevable de la TVA soient tenus au paiement de cette taxe, dans l'hypothèse où ils savaient ou devaient savoir que ce non-acquittement, dans la chaîne des opérations, est commis ou le sera dans l'intention d'éluder la taxe. Pour l'article 79, § 2, il s'agit d'instaurer une obligation, pour la personne qui a opéré la déduction de la TVA, de reverser ces sommes à l'Etat lorsqu'il s'avère que celle-ci savait ou devait savoir que la taxe due, dans la chaîne des opérations, n'est pas versée à l'Etat ou ne le sera pas dans l'intention d'éluder la taxe.

A la vue de ces articles, il semblerait que le seul souci des Etats est celui de ne pas se voir priver d'une partie de leurs ressources. L'objectif paraît louable, car nous avons eu l'occasion de voir à quel point cette fraude carrousel peut être dommageable pour les Etats du point de vue financier. Nous pensons toutefois que ceux-ci, à côté de ces mesures, devraient se pencher sur des moyens leur permettant de réellement mettre fin à ce mécanisme frauduleux. Nous avons eu l'occasion de constater que, en raison de leur extrême attachement à

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

leur souveraineté, ils n'étaient pas prêts à mettre en place de véritables mesures qui permettraient une fois pour toute d'éradiquer ce mécanisme dommageable.

Quelles solutions alors pourrions-nous trouver pour atteindre cet objectif de suppression du carrousel TVA du paysage des Etats ?

Nous avons vu que la Commission européenne a récemment pris diverses mesures afin d'améliorer la lutte contre la fraude à la TVA, en s'attelant à renforcer les moyens dont disposent les administrations fiscales dans leur combat. Ces mesures nous semblent être une bonne marche en avant, dans l'optique d'atteindre véritablement le fond du problème et ne pas rester cantonné aux questions financières. Il restera maintenant à voir si les États membres seront prêts à pleinement coopérer à ce niveau.

Nous ne pouvons nier que le côté financier du carrousel TVA est important et qu'il convient de prendre des mesures pour éviter des pertes importantes. Les montants extrêmement élevés en jeu, et l'impact que de telles pertes pourraient avoir sur l'économie d'un Etat sont autant de raisons pour justifier d'agir à ce niveau.

Nous ne le contestons pas, nous l'encourageons même. A défaut d'arriver pour l'instant à mettre en place de véritables mesures réussissant à faire disparaître cette fraude carrousel, autant faire tout ce qui est possible pour au moins limiter les effets financièrement dommageables de ce mécanisme. Mais nous pensons que cette situation, due à l'impuissance et à l'incapacité des Etats à régler le fond du problème de la fraude carrousel, ne peut durer. Les Etats devraient essayer de mettre un peu de côté leur prétention souveraine, pour finalement entamer des discussions constructives pour trouver des solutions concrètes et efficaces permettant de contre-carrer les plans des fraudeurs et pouvant aboutir à faire disparaître la fraude carrousel. Car se garantir des ressources grâce à des mesures étendant la responsabilité de paiement des assujettis est intéressant, mais éradiquer une fois pour toute ce mécanisme ne le serait-il pas plus ? Les actions récentes de la Commission semblent témoigner d'une prise de conscience qu'il convient d'agir à ce niveau. Toutefois, vu l'attachement des États à leur souveraineté et les difficultés actuelles à trouver des compromis, il semble malheureusement que le carrousel TVA ait encore de beaux jours devant lui ...

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

1. Depuis le 1er décembre 2009 et l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, la Cour de justice des Communautés européennes est devenue la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).
2. Cette partie n'étant pas le sujet central de cet exposé, nous ne l'aborderons que de manière succincte. Pour plus de précisions concernant ce point, voyez entre autre A. CLAES, *BTW-Carrousel*, Brussel, Larcier, 2005, pp. 5-252 ; C. KAECKENBEECK, Les carrousels à la TVA, Etude économique et juridique , Larcier, 2005, pp. 1-106.
3. C. KAECKENBEECK, *op. cit.*, 2005, p. 19.
4. Voyez notamment C. KAECKENBEECK, *op. cit.*, 2005, pp. 16 et 17 ; P. PREGARDIEN, « Carrousels TVA: du neuf », *Act. fisc.*, 2006, liv. 32, p. 5 ; J. BUBLOT, « Évolutions récentes de la lutte contre les « carrousels à la TVA » par les institutions européennes et les États membres de l'Union européenne. Lorsque les carrousels TVA font tourner la tête des institutions et États », *R.G.C.F.*, 2006, liv. 1-2, p. 7.
5. C. KAECKENBEECK, *op. cit.*, 2005, p. 17; M. DUPONT, « Le « carrousel TVA » : nullité absolue et conséquences sur la déduction », *R.G.D.C.*, 2007, liv. 7, p. 436.
6. C. KAECKENBEECK, *op. cit.*, 2005, p. 18.
7. Certains ont parlé de raisons politiques ou encore d'absence de confiance entre les différentes administrations. Voyez C. AMAND, « Les entreprises face aux carrousels TVA. Responsabilité solidaire des cocontractants et des législateurs », *R.G.C.F.*, 2007, liv. 1, p. 28.
8. Pour plus de précisions à ce sujet, voyez C. KAECKENBEECK, *op. cit.*, 2005, pp. 79-101 ; C. AMAND, *op. cit.*, 2007, liv. 1, pp. 30-35.
9. Cette cellule, dont la création faisait partie des objectifs du protocole du 20 juillet 2000, a été mise en place à l'intérieur de l'OCDEFO afin de combattre spécifiquement la fraude carrousel. Celle-ci se charge entre autres de collecter des informations et, à partir de ce qu'elle récolte, de mettre en place une base de données.
10. Elle s'occupe également de détecter et de combattre les mécanismes particuliers ou encore les autres cas de fraudes organisées. Elle a dès lors reçu parmi ses attributions une mission de lutte contre les fraudes carrousels.
11. Parmi ses missions, il s'occupe notamment de coordonner et d'assister les autorités nationales, desquelles il est indépendant. Dans le domaine de la TVA, l'OLAF agit sur base des demandes de coopération et d'assistance faites par les États membres, ce qui implique que son action représente une sorte de coordination administrative servant à s'assurer que les enquêtes concernant les fraudes internationales sont menées d'une manière cohérente. Les États membres demandent habituellement à l'OLAF d'intervenir lorsqu'ils se sentent dans l'impuissance de mener à bien leur enquête nationale.
12. En 2004, l'OLAF a en effet publié un rapport annuel qui fait état d'uniquement 15 demandes d'assistance en matière de TVA.
13. J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, pp. 9 et 10.
14. Pour plus de précisions sur le sujet, voyez entre autres L. VANDENBERGHE, « BTW-perikelen van de intracommunautaire levering », *A.F.T.*, 1998, pp. 377-385 ; C. KAECKENBEECK, *op.cit.*, 2005, pp 61-68.
15. M. DUPONT, *op.cit.*, 2007, liv. 7, p. 437.
16. « Une convention dont le but est de porter atteinte aux droits de tiers (en l'espèce l'administration fiscale) protégés par une législation d'ordre public est frappée de nullité absolue dès lors qu'une partie a contracté à des fins illicites, sans que la connaissance de celles-ci par le cocontractant ne soit requise ». Cass., 12 octobre 2000, *R.C.J.B.*, 2003, liv. 1, pp. 74-116.
17. Voyez entre autres C. AMAND, « Déduction de la TVA par un acheteur de bonne foi impliqué dans un carrousel à la TVA », *R.G.C.F.*, 2004, liv. 3, pp. 8-31.
18. Pour plus de précisions concernant les faits de cet arrêt, voyez J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, pp. 11-13.
19. Comme entre autres le fait qu'Optigen n'avait pas fait des achats pouvant être qualifiés de livraisons. Voyez J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, p. 12.
20. P. PREGARDIEN, *op.cit.*, 2006, liv. 32, p. 9.
21. Question n° 9925, Compte rendu analytique, Chambre, Commission des Finances et du Budget, session n° 51, 25 janvier 2006, COM 825, pp. 14 et 15.
22. Voyez J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, p. 16 ; I. MASSIN, « Carrouselfraude : recht op BTW-aftrek blijft bestaan », *Fiscoloog*, 2006, nr. 1034, pp. 10-12.
23. Voyez J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, pp. 16 et 17.
24. Le fait d'acheter à un prix réduit ? Le fait d'être actif dans un secteur à risques tel les véhicules automobiles ?
25. Pour plus d'exemples, voyez Projet de loi-programme, 31 mai 2006, exposé des motifs, Doc. 51 2517/001, p. 18.
26. J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, p. 17.
27. J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, p. 14.
28. J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, p. 14.
29. Et plus précisément à l'article 21, qui concerne les redevables de la taxe, et à l'article 22 touchant aux obligations des redevables.
30. J. BUBLOT, op. cit., 2006, liv. 1-2, p. 14.
31. Elle instaure par exemple une responsabilité particulière des dirigeants d'entreprises pour les dettes fiscales, en matière de précompte professionnel et de TVA, de la société qu'ils administrent, en augmentant les pouvoirs d'investigations de l'administration fiscale. Pour plus de précisions sur ces alourdissements des obligations fiscales, voyez T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 », *J.T.*, 2006, liv. 6245-6246-6247, pp. 733-788.
32. Voyez http://www.fisconet.fgov.be.
33. J. BUBLOT, *op.cit.*, 2006, liv. 1-2, p. 15.
34. Voyez le Chapitre 2, point B, de la circulaire du 24 août 2006 sur http://www.fisconet.fgov.be.
35. Par exemple en cas de factures contenant des indications inexactes (art. 51bis, § 1er, 1°). Il y a cependant une possibilité de décharge de solidarité en cas de preuve de payement de la taxe par l'acheteur au vendeur (art. 51 bis, § 2).
36. T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 », *J.T.*, 2006, liv. 6245, p. 739.
37. T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6245, pp. 739 et 740.
38. T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6245, p. 739.
39. Avis du Conseil d'Etat, Doc. parl., 2517/001, pp. 92-97.
40. J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, p. 15.
41. T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6245, p. 739.
42. T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6245, p. 739.
43. T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6245, p. 740.
44. « Devoir savoir » ne doit en effet pas s'interpréter dans le sens de « savoir probablement ». Pour toutes ces questions de terminologie, voyez T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2006, liv. 6245, p. 740.
45. Est ainsi mentionnée la constatation d'une offre pour un prix anormal par rapport à celui pratiqué sur le marché, ou encore les liens étroits (familiaux, économiques ou juridiques) entre les parties contractantes. Voyez le Chapitre 2, point C, de la circulaire du 24 août 2006 sur http://www.fisconet.fgov.be.
46. Voyez le Chapitre 2, point C, de la circulaire du 24 août 2006 sur http://www.fisconet.fgov.be.

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019

47. Voyez http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm, 23/06/2009.
48. Pour plus de précisions, voyez I. MASSIN, « Responsabilité solidaire en cas d'acquisitions intracommunautaires », *Fiscologue*, 2009, liv. 1143, pp. 8-10.
49. I. MASSIN, *op. cit.*, 2009, liv. 1143, pp. 8-10.
50. Pour plus de précisions concernant ce sujet, voyez F. BALTUS, « Les « pratiques abusives » en matière de TVA », *J.D.F.*, 2006, liv. 11-12, pp. 337-360 ; *J.D.F.*, 2007, liv. 1-2, pp. 57-62.
51. F. BALTUS, *op. cit.*, 2006, liv. 11-12, pp. 345 et 346.
52. Avis du Conseil d'Etat, Doc. parl., 2517/001, p. 92.
53. Voyez le Chapitre 1, point F, de la circulaire du 24 août 2006 sur http://www.fisconet.fgov.be.
54. Pour cette question de la terminologie « savait ou devait savoir », nous nous permettons de renvoyer aux développements réalisés précédemment.
55. F. BALTUS, *op. cit.*, 2007, liv. 1-2, p. 60.
56. Voyez notamment F. BALTUS, *op. cit.*, 2007, liv. 1-2, p. 61.
57. J. BUBLOT, *op. cit.*, 2006, liv. 1-2, p. 18.
58. Pour plus de précisions, voyez « Fraude à la TVA : la Commission européenne présente un plan d'action pour améliorer la lutte contre la fraude à la TVA », http://www.afschrift.com, 2009.
59 Cette mesure se retrouve actuellement à l'article 17 du règlement UE 904/2010, d'une manière toutefois limitée.
60. A ce niveau, voyez « Lutte contre la fraude fiscale : la Commission propose des mesures pour accroître l'efficacité de la coopération entre les autorités fiscales », http://europa.eu/, 18/08/2009.
61. Notamment par une transmission d'informations sans demande préalable lorsqu'il existe un risque de perte de recettes fiscales. Voyez Article 13 du règlement UE 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée.
62. Voyez « Fraude à la TVA : la Commission européenne présente un plan d'action pour améliorer la lutte contre la fraude à la TVA », http://www.afschrift.com, 2009.
63. Pour plus de précisions, voyez « Lutte contre la fraude fiscale : la Commission propose des mesures afin d'apporter une réponse cohérente à la fraude carrousel dans certains secteurs », http://europa.eu/, 29/09/2009.
64. Pour plus de précisions, voyez « Lutte contre la fraude fiscale : la Commission propose des mesures pour accroître l'efficacité de la coopération entre les autorités fiscales », http://europa.eu/, 18/08/2009.

Company: UCLservice central des biblioth?ques Download date: 06-12-2019