

Fraude : vous auriez dû savoir, vous ne pouvez l'ignorer

CE, 3^e et 8^e ch., 14 oct. 2019, n° 421925, Sté Consus France, concl. M.-G. Merloz, note Th. Pons : JurisData n° 2019-017824

1. Introduction

1 – Une des spécificités de la TVA est de transformer tout entrepreneur en collecteur d'impôt. Cette caractéristique constitue même un des avantages de cette taxe, prélevée à chaque stade du cycle économique sur la « valeur ajoutée », pour ne reposer, en théorie, en fin de cycle, que sur le consommateur final (alors que la collecte d'une simple taxe à la consommation ne reposerait que sur le dernier maillon de la chaîne). C'est également la grande faiblesse de cet impôt : comment faire quand le collecteur de l'impôt part avec la caisse ? Est-il légitime de se retourner contre l'entreprise cliente qui entend déduire la TVA facturée par le fournisseur, pour lui faire subir le coût économique de la fraude de ce dernier et la sanctionner pour avoir, par sa complicité ou sa passivité établie ou supposée, permis l'existence d'une fraude, en payant l'impôt à un collecteur qui s'est avéré défaillant ?

La réponse à cette question, encore mal connue par la généralité des entreprises, peu organisées face à ce risque, est positive. La loi française prévoit deux dispositions permettant soit de remettre en cause la déduction de la TVA de l'entreprise cliente (*CGI, art. 272, 3*), soit de la rendre solidaire (*CGI, art. 283, 4*), lorsque l'entreprise « *savait ou ne pouvait ignorer* » l'intention de fraude (dite « carrousel ») de son fournisseur. La jurisprudence européenne interprète par ailleurs la directive TVA comme permettant implicitement (dans le silence de la directive ou de la loi nationale si les deux dispositifs ci-dessus ne s'appliquent pas) une remise en cause du droit à déduction, si l'entreprise « *savait ou aurait dû savoir* » que l'opération avait un objectif frauduleux pour le fournisseur.

La décision *Consus* concerne toutes les entreprises. Elle précise les conditions dans lesquelles ces dernières peuvent être amenées à supporter le coût de la fraude commise par un fournisseur tiers, qui leur facture la TVA sans la reverser à l'État. Les conséquences sont aussi lourdes que les conditions d'un tel transfert du coût de la fraude sont floues. Nous verrons que ce flou n'est pas fortuit.

2 – Dans l'affaire *Consus* visée par la décision commentée, liée au marché des quotas carbone, la société Consus agissait comme intermédiaire agréé pour l'exécution d'ordres d'achat ou de ventes sur le marché réglementé des quotas, qui constituent des droits incorporels (de polluer). Toute opération d'achat ou de vente sur ce marché devait passer par un tel

intermédiaire, qui prenait une marge fixe sur chaque ordre, avant de déboucler l'opération avec le marché. Le marché était ouvert à toute personne souhaitant acquérir ou céder des quotas, ce qui avait pour objectif assumé d'en augmenter la liquidité. Les opérations ressemblaient donc fortement au fonctionnement des marchés de valeurs mobilières, (dans lequel des clients donnent des ordres à leur intermédiaire financier, banque ou autres), à deux détails significatifs près : les opérations sur ce marché étaient organisées juridiquement comme des achats/ventes sur le prix total des quotas (corrigé de la marge fixe de l'intermédiaire) et toutes ces opérations étaient par ailleurs soumises à TVA sur le montant total de la transaction. Les intermédiaires agréés tels que Consus étaient donc amenés à acheter ou vendre, selon le sens de l'ordre de leurs clients, des quotas, avec TVA, en effectuant corrélativement une opération symétrique auprès du marché. Dans l'affaire des quotas carbone, les sociétés fraudeuses se procuraient des quotas à l'étranger, hors taxe, puis les revendaient sur le marché français Bluenext, ce qui les forçait à passer par un intermédiaire agréé pour exécuter leur ordre de vente, au prix de marché, diminué de la commission, majoré de la TVA. Consus, qui était un des principaux intermédiaires sur ce marché à l'époque, a exécuté (comme d'autres intermédiaires) de tels ordres de vente pour des clients (devenus ainsi « fournisseurs » de quotas).

3 – Personne n'avait anticipé cette fraude, portant sur des biens incorporels, des prestations de service, ce type de fraude carrousel s'étant auparavant concentré sur des opérations portant sur des biens, non des services, dans des secteurs de l'électronique (notamment téléphones, cartes à puce) et de l'automobile. Le rapport annuel de la Cour des comptes en 2012 au sujet de cette fraude indique que le principe de la fraude avait été identifié par les autorités de marché au cours de dernier trimestre 2008, mais que ce risque et surtout son ampleur (la fraude aurait coûté 1,6 milliard d'euros à l'État français en 2008 et le premier semestre 2009) ont visiblement été sous-estimés, laissant ainsi la fraude se développer jusqu'en juin 2009, date à laquelle une instruction administrative avait exonéré de TVA ces transactions, évitant ainsi tout risque de fraude pour l'avenir, mais laissant ouverte la question de la récupération des sommes fraudées auparavant. Comme l'indique le rapport, les autorités de marché avaient, début 2009, démenti l'existence d'une fraude, s'abstenant de prendre les mesures permettant d'alerter les acteurs de marché et stopper la fraude. Le marché français des quotas semblait être un véritable succès, qu'il ne fallait pas décrédibiliser.

2. Le fondement du redressement

4 – Comme indiqué en introduction, le droit français comporte deux dispositions permettant soit de remettre en cause le droit à déduction de l'entreprise cliente (*CGI, art. 272, 3*), soit de rendre cette dernière solidaire de son fournisseur (*CGI, art. 283, 4*), dans la même circonstance dans laquelle l'entreprise « *savait ou ne pouvait ignorer* » que l'objectif de

l'opération était, pour le fournisseur, frauduleux. L'Administration peut librement choisir l'un ou l'autre des deux dispositifs, qui ne sont pourtant pas équivalents dans leurs effets, puisque seule la solidarité donne droit à une action récursoire de l'entreprise envers son fournisseur. À l'époque des faits, ces textes français ne visaient pas les prestations de services. C'est donc sur le fondement de la jurisprudence européenne interprétant la directive TVA, rappelée et commentée par Mme le rapporteur publique Marie-Gabrielle Merloz dans ses conclusions sous l'arrêt *Consus*, transposée dans les articles 256 et 271 du CGI, que l'entreprise Consus a pu voir son droit à déduction refusé.

5 – Les premiers arrêts de la CJUE sur cette question concernaient des situations dans lesquelles l'entreprise déductrice était ostensiblement complice de l'entreprise « taxi » et tentait de s'appuyer sur l'absence de mesure explicite dans la directive et la loi nationale pour faire valoir ses droits. Bien que le droit français connaisse et applique depuis longtemps les concepts d'abus de droit et de fraude à la loi, il n'en va pas de même de nombreux autres États européens. L'arrêt *Kittel* (CJCE, 3e ch., 6 juill. 2006, aff. C-439/04, A. Kittel et aff. C-440/04, *Recolta Recycling SPRL* : Rec. CJCE, p. I-6161 ; Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 235 ; RJF 10/2006, n° 1301) et les arrêts suivants, notamment *Italmoda* (CJUE, 1re ch., 18 déc. 2014, aff. C-131/13, C-163/13 et C-164/13, *Staatssecretaris van Financiën c/ Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti vof et Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone's BV* : Dr. fisc. 2015, n° 3, act. 32 ; RJF 3/2015, n° 286), rappellent clairement que, même si la directive ne comporte pas de disposition expresse permettant une remise en cause du droit à déduction, les assujettis ne peuvent pas invoquer le bénéfice de la directive de façon abusive, même lorsque le droit interne de l'État ne comporte pas de dispositif relatif à l'abus de droit. La jurisprudence *Kittel* s'inscrivait ainsi dans le prolongement de la jurisprudence *Halifax* (CJCE, gr. ch., 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax* : Europe 2006, comm. 128, note F. Mariatte ; RJF 5/2006, n° 648, p. 383, chron. O. Fouquet ; BDCF 5/2006, n° 68, concl. L. M. Poiares Maduro. – V. Y. Sérandour, *L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax* (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) : Dr. fisc. 2006, n° 16, étude 16), à laquelle elle se référait, pour considérer que « les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires » et qu'« un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, doit, pour les besoins de la sixième directive, être considéré comme participant à cette fraude ».

6 – Afin d'appréhender le fonctionnement d'une règle, il est souvent nécessaire d'en comprendre la nature et l'origine. Dans le cas du dispositif contre la fraude en cause, d'origine jurisprudentielle, de nombreux éléments pouvaient le rapprocher d'une sanction (sanction d'une complicité de fraude ou d'une faute), d'autres à une forme de responsabilité quasi délictuelle (l'indemnisation d'une faute). Dans l'arrêt *Italmoda* précité, la CJUE écarte expressément la qualification de sanction, en se rattachant à

la fois à l'abus de droit (l'abus du droit d'invoquer la directive, voir nos commentaires ci-dessous, en conclusion) et au fait que le refus du droit à déduction est une conséquence « inhérente » aux dispositions pertinentes de la sixième directive, un dispositif *sui generis* implicite.

3. La charge de la preuve

(...)

4. L'objet de la preuve

(...)

5. L'administration de la preuve

(...)

6. La preuve contraire par l'entreprise : les diligences raisonnables

(...)

Conclusion

25 – Même si la décision du Conseil d'État apporte des précisions importantes permettant de préserver le caractère exceptionnel d'une remise en cause du droit à déduction, on ne peut que constater l'absence de précision concernant la définition des « indices » de la fraude et des « mesures raisonnables » que l'entreprise doit prendre afin d'éviter cette fraude. Comme l'indique Mme Marie-Gabrielle Merloz dans ses conclusions « tout dépend essentiellement des circonstances de l'espèce ».

Bien que ce ne soit pas très rassurant pour les entreprises, on comprend la difficulté pour le juge de donner des limites claires et formelles à une telle mesure contre la fraude, qui pourraient devenir autant de repères permettant aux candidats à la fraude de s'organiser pour contourner le mécanisme. La conséquence de l'imprécision, d'une certaine façon assumée et nécessaire, des critères de mise en jeu de la mesure, est que les entreprises sont confrontées à un choix d'organisation délicat. Transformées en sentinelles dans la lutte contre la fraude, elles se doivent de rester « vigilantes » et d'organiser le contrôle de leurs fournisseurs. **Cette fonction citoyenne (et gratuite), qui s'ajoute à celle de collecte de la TVA, est en pratique rendue difficile par de nombreux éléments.**

26 – En premier lieu, nous avons évoqué le caractère flou des indices et le fait que la liste des « indices » de fraude diffusée par l'Administration en juin 2015 comporte pas moins de 25 indices. La fiche conclut « Nous ne

pouvons que vous inviter à la plus grande vigilance. La présence de tels indices doit vous conduire à procéder à des investigations complémentaires » (nota : en sus des 25 contrôles précédents, pourtant déjà lourds). Les entreprises disposent par ailleurs de peu d'armes pour assumer leur rôle de sentinelles. Dans la fiche précitée, l'Administration offre la possibilité, si plusieurs indices sont remplis (Combien ? Suffit-il que l'entreprise soit nouvelle, ou soit domiciliée dans une société de domiciliation, ou qu'elle n'ait pas déclaré ses comptes auprès du greffe ? La multiplicité des indices doit selon les conclusions de Mme Marie-Gabrielle Merloz être proportionnelle aux diligences), de demander une attestation de régularité fiscale, tout en précisant qu'une telle attestation n'a aucune valeur si le fournisseur n'a encore effectué aucune déclaration. Une telle attestation ne permet d'ailleurs d'exercer un contrôle qu'*a posteriori*, après que la TVA a été collectée et en principe reversée. Selon quelles modalités et quels délais l'attestation est-elle délivrée par l'Administration, avec quelle régularité ?

27 – En second lieu, ces contrôles doivent en pratique être effectués par les services « achat » des entreprises, qui ne sont pas nécessairement formés aux arcanes de la TVA et des fraudes qu'elle suscite. Les lecteurs des présents commentaires, vraisemblablement spécialistes de la TVA, s'ils ont eu la patience de lire ces observations, pourront attester de la difficulté d'apprécier les situations en cause, même pour des spécialistes. Plutôt que d'investir dans la formation fiscale de leurs services achats ou dans des services spécialisés d'enquête sur leurs fournisseurs, sans obtenir d'ailleurs de garantie que de tels contrôles, coûteux, permettent d'annuler tout risque, certaines entreprises peuvent être amenées à réduire ce rôle de sentinelle, en excluant systématiquement les catégories de candidats à risques, même réduits. C'est probablement l'un des objectifs de la note de l'Administration évoquée ci-dessus, mais ce comportement provoqué, s'il visait une population trop large, aurait un résultat contraire au principe de neutralité économique de la TVA.

28 – Le flou qui entoure ces règles, dont l'application dépend essentiellement des circonstances, rappelle celui entourant l'abus de droit, ce qui n'est d'ailleurs pas un hasard, puisque nous avons vu que les règles TVA en cause reposent sur un raisonnement lié à l'absence de bonne foi du déducteur lorsqu'il revendique abusivement l'application des règles de la directive TVA. **Il faut néanmoins souligner quelques différences notables entre les deux procédures.**

29 – En premier lieu, ce mécanisme contre la fraude à la TVA n'est entouré d'aucune des garanties ouvertes par la procédure de l'abus de droit. L'enjeu pour l'entreprise est pourtant lourd, car les droits redressés ne portent pas sur l'impôt lié à un revenu, mais sur 20 % d'un flux brut d'achat, même si aucune pénalité automatique ne s'applique en sus de la remise en cause du droit à déduction. Le Conseil d'État indique dans la décision *Consus* que la mesure s'applique « indépendamment de la question de savoir s'il tire ou

non un bénéficiaire de la revente des biens ». **Peu importe donc que l'entreprise déductrice, non liée aux fraudeurs, ne bénéficie pas de la fraude.** Ceci pourrait susciter des questions relatives à la proportionnalité de la mesure s'il s'agissait d'une sanction, mais nous avons vu que ce n'était pas le cas.

30 – En second lieu, la règle de l'abus de droit (du moins celle résultant de *LPF, art. L. 64*) a historiquement été appliquée avec réserve par la jurisprudence afin de tenir compte de l'insécurité juridique qu'un tel mécanisme peut susciter. Comme l'illustre la décision d'appel attaquée dans l'affaire *Consus*, il n'est pas du tout évident que les entreprises bénéficient d'une telle compréhension concernant la fraude TVA commise par leur fournisseur, alors même que leur bonne foi doit en principe être présumée. Au moment où l'entreprise se présente devant l'Administration ou le juge, la fraude du tiers a été commise et il lui est difficile de convaincre *a posteriori* que les indices n'étaient pas édifiants et que l'entreprise « ne pouvait pas savoir », ou que les contrôles effectués étaient suffisants (ils ne l'ont pas été, par définition, puisque la fraude a nécessairement été commise, condition préalable à la mise en œuvre du mécanisme). L'appréciation *a posteriori* d'une situation de fait est toujours délicate, car il est nécessaire de se remettre dans le contexte initial, ce qui nécessite un certain don d'empathie.

31 – Enfin, si l'abus de droit s'apprécie par rapport à l'intention du législateur, objet en principe de quelques explications, les mesures en cause s'apprécient par rapport aux intentions supposées de l'entreprise déductrice et de sa connaissance des intentions du fournisseur fraudeur : l'intention au carré. La difficulté, pour l'administration et pour le juge, d'identifier les intentions d'une personne a amené le Conseil d'État, dans d'autres domaines (l'acte anormal de gestion) à présumer l'intention de l'entreprise dans certaines situations, rendant cette condition d'intentionnalité assez peu opérationnelle (*V. Th. Pons, Affaire Sté Croë Suisse : l'acte anormal de gestion et la cession d'un actif immobilisé à un prix significativement sous-évalué : Dr. fisc. 2019, n° 7, act. 45*). Cette recherche de l'intention et de la bonne foi de l'entreprise devra rester centrale dans l'application des mesures contre la fraude TVA, à défaut de quoi ces mesures deviendront d'application quasiment automatique, ce qui ne semble pas être le sens de la jurisprudence de la CJUE, notamment dans sa décision *Mahagében*, rappelée par le Conseil d'État. Le juge pénal se doit d'apprécier l'existence d'un élément intentionnel (ce qui avait d'ailleurs entraîné la relaxe du dirigeant de *Consus*, cf les commentaires de Nicolas Jacquot sous l'arrêt d'appel *Consus* précité, mais ce sujet de l'articulation des deux procédures, pénale et fiscale, n'est pas abordé dans la décision *Consus* du Conseil d'État) ; malgré la difficulté, pourquoi le juge administratif ne pourrait-il pas apprécier cet élément lorsque des règles fiscales sont en jeu, ce qui est d'ailleurs le cas des pénalités pour mauvaise foi ? C'est par ailleurs bien l'intention du fournisseur qu'il est demandé à l'entreprise déductrice

d'apprécier, dans le cadre de son activité commerciale, dans des délais plus courts que ceux d'une instruction judiciaire.

32 – Les règles évoquées ci-dessus dérogent donc à de nombreux égards aux principes généraux du droit fiscal, ce qui est notamment illustré par le fait qu'elles résultent d'une jurisprudence de la CJUE interprétant la directive TVA (muette sur ce sujet délicat) et que leur fonctionnement n'est soumis qu'à un contrôle restreint au regard des normes supérieures. Comme l'a indiqué le Conseil d'État dans la décision QPC *Consus* (CE, 8e et 3e ch., 26 janv. 2018, n° 415512, SARL *Consus France* : Dr. fisc. 2018, n° 7-8, comm. 182, concl. R. Victor), le Conseil constitutionnel n'est pas compétent pour contrôler la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de dispositions législatives qui se bornent à tirer les conséquences nécessaires de dispositions inconditionnelles et précises d'une directive de l'Union européenne (en l'espèce la jurisprudence de la CJUE interprétant la directive) et qu'en ce cas, il n'appartient qu'au juge de l'Union européenne, saisi le cas échéant à titre préjudiciel, de contrôler le respect par cette directive des droits fondamentaux garantis par l'article 6 du traité sur l'Union européenne. Dans ses conclusions sous cette décision, le rapporteur public, Romain Victor, explique qu'aucun des principes invoqués (NB : ceux résultant de *DDHC*, art. 4, 6, 8, 9, 13) n'est spécifique à la France et que ces principes sont repris dans la charte européenne. Dans la décision *Italmoda*, la CJUE juge quant à elle que la charte européenne ne s'applique pas au déducteur de mauvaise foi.

33 – La fraude TVA coûte chaque année plusieurs milliards d'euros aux États de l'UE (et indirectement à l'UE). Nécessité fait loi. Les mesures en cause conserveront donc quelque chose d'un trou noir, une singularité, dont la gravité la fait échapper aux règles ordinaires. Il faut néanmoins espérer que ce dispositif fasse l'objet d'une application mesurée, que la teneur des « diligences » attendues des entreprises soient précisées et que l'Administration pourchasse efficacement les fraudeurs avant de se retourner vers les entreprises déductrices (même si ces dernières sont plus solvables et plus faciles à poursuivre), ce qui reste une condition indispensable pour décourager le développement de la fraude. Que sont devenus les 1,6 milliards d'euros fraudés par les fournisseurs dans l'histoire des quotas ? Le destin des trous noirs est, selon Stephen Hawking, leur évaporation.

Thierry Pons,