

**La lutte contre la fraude à la
TVA par des mesures
dissuasives et effectives protège
les intérêts financiers de l'Union**

CJUE, grande chambre, 8 septembre 2015, C-105/14 - Ivo Taricco e.a

La question de la protection des intérêts financiers de l'Union européenne a été relancée dans le dernier arrêt rendu en la matière, par la Cour de Justice de l'Union européenne le 8 septembre 2015.

En effet, suite à la découverte d'une fraude fiscale à la TVA, de type « carrousel », une procédure judiciaire italienne a été ouverte à l'encontre d'une association de malfaiteurs. Or, bien que les infractions prétendument commises semblent avérées, elles risquent d'être prescrites par le droit italien avant le prononcé d'un jugement pénal définitif (c'est-à-dire avant que toutes les voies de recours soient épuisées), compte tenu de la complexité de l'enquête et la longueur de la procédure pénale.

Face à l'éventualité que les fraudeurs profitent de cette impunité de fait, le juge italien a saisi la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle. Ainsi, la question était de savoir si la législation italienne n'était pas contraire au droit de l'UE, en créant d'un nouveau cas d'exonération à la TVA, non prévue par celui-ci.

Répondant par la positive, les juges du plateau de Kirchberg ont considéré que la législation italienne en n'assurant pas des sanctions effectives et dissuasives est contraire au droit de l'Union, en ce qu'elle contrevient aux intérêts financiers de l'Union, et doit au besoin, rester inappliquée.

Ainsi, la CJUE a statué en affirmant que : « (...) l'acte interruptif intervenant dans le cadre de poursuites pénales portant sur des fraudes graves en matière de taxe sur la valeur ajoutée a pour effet de prolonger le délai de prescription de seulement un quart de sa durée initiale, est susceptible de porter atteinte aux obligations mises à charge des États membres par l'article 325, paragraphes 1 et 2, TFUE,

dans l'hypothèse où cette réglementation nationale empêcherait l'infliction de sanctions effectives et dissuasives dans un nombre considérable des cas de fraude grave portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne, ou prévoirait des délais de prescription plus longs pour les cas de fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'État membre concerné que pour ceux portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne, ce qu'il incombe à la juridiction nationale de vérifier ».

En abordant dans un contexte de fraude carrousel l'exigence de protection des intérêts financiers de l'Union, cette solution invite à dresser un panorama des autorités de contrôle du respect de cette exigence, ainsi qu'à envisager les améliorations à venir pour lutter efficacement contre la fraude fiscale transfrontalière.

**Avant-propos : Rappels sur la fraude à la
TVA de type « carrousel »**

En l'espèce, la fraude à la TVA caractérisée impliquait le jeu de sociétés écrans et de faux documents. En effet, les personnes physiques impliquées auraient acquis des bouteilles de champagne hors TVA, par l'intermédiaire d'une société, qui avait pour but d'acquérir des biens en exonération de TVA, et de facturer la TVA lors de la revente de ces mêmes biens, sans la déclarer ou la reverser au Trésor public italien. L'acheteur de l'entreprise éphémère bénéficiait donc d'un droit de déduction de TVA à hauteur du montant facturé.

Ce montage fiscal est constitutif d'une fraude, communément appelé fraude « carrousel ». Comme le rappelle la Direction générale des finances publiques, « le circuit caractérisant la fraude carrousel consiste d'une part, en la mise en place d'une chaîne de sociétés dans plusieurs États réalisant entre elles des acquisitions et des livraisons intra communautaires et/ ou des importations et des exportations ; et d'autre part, à constituer artificiellement des droits à déductions, par l'intermédiaire de sociétés éphémères ou dite « taxi » qui ont pour rôle de générer de la TVA grâce à un circuit de facturation. »

Ainsi, le but des participants n'est pas de réaliser une opération économique et commerciale mais de partager une TVA éludée frauduleusement, en obtenant la déduction ou le remboursement de TVA qui n'a jamais été acquitté en amont et/ou de diminuer le prix de la marchandise afin de gagner des parts de marchés.

En droit français, la fraude carrousel à la TVA est une fraude fiscale grave (art. 1741 CGI depuis la loi du 6 décembre 2013) sévèrement sanctionnée, tant sur le plan pénal, où l'auteur encourt jusqu'à 5 ans d'emprisonnement et d'une amende de 75 000 euros en cas de fraude avérée ; que sur le plan fiscal, par des majorations de 40% en cas de manquement délibéré et de 80% en présence d'abus de droit et de manœuvres frauduleuses.

La sévérité de la sanction s'explique du fait que cette infraction cause un préjudice moral et financier à la société dans son ensemble. En outre, comme précisé dans cet arrêt du 8 septembre 2015, le budget de l'Union étant notamment financé par les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée à la TVA, il existe un lien direct entre la perception de ces recettes et les intérêts financiers de l'Union.

Cet arrêt s'inscrit donc bien dans une volonté grandissante de la part des institutions européennes de lutter, par une jurisprudence abondante et des arrêts pédagogiques, contre les montages frauduleux de TVA, qui portent atteinte « aux intérêts financiers de l'Union ».

I) La protection des intérêts financiers de l'Union

A) Les fondements de la solution

- Le rejet de l'argument tiré de la violation du droit de la concurrence

Dans cet arrêt, la juridiction italienne a demandé à la CJUE si la nouvelle législation réduisant le délai de prolongation de la prescription à la suite d'une interruption de celui-ci, et ayant donc pour effet de garantir l'impunité des infractions commises, était contraire au droit de l'UE, à la fois au regard

des exigences européennes du droit de la concurrence, qu'au vu de la prohibition des aides d'Etat et enfin plus généralement au regard des cas limitativement énumérés par le droit de l'UE d'exonération à la TVA.

Du point de vue des exigences du droit de la concurrence, l'interrogation posée par le juge de renvoi se comprend du fait que la fraude à la TVA de type carrousel affecte le fonctionnement du marché, en créant des distorsions de concurrence néfastes pour les opérateurs respectueux de leurs obligations fiscales en matière de TVA.

Toutefois, la Cour de justice juge qu'un régime de prescription trop « laxiste » ne constitue pas pour autant une violation de l'article 101 TFUE car « *Si des ententes anticoncurrentielles devaient néanmoins être conclues entre des entreprises, celles-ci pourraient du reste être réprimées tout à fait indépendamment du droit pénal fiscal, en application des procédures propres au droit de la concurrence et des sanctions spécifiques qu'il prévoit* ».

- Le rejet de l'argument tiré de la violation de la prohibition des aides d'Etat.

En ce qui concerne la prohibition des aides d'Etat de l'article 107 TFUE, la CJUE considère que les effets de la nouvelle législation italienne n'y est pas contraire car l'avantage financier que peut procurer l'application insuffisante de sanctions en matière de fraude à la TVA « *n'a aucun caractère sélectif* » puisqu'il profite à toutes entreprises soumises au droit pénal national.

- La problématique de la création d'un cas d'exonération à la TVA, non prévu par le droit de l'UE

En outre, la réduction de la prolongation du délai de prescription en cas d'interruption de celui-ci tel que prévu par le droit pénal italien ne crée pas un cas supplémentaire d'exonération de la TVA non prévu par le droit de l'UE (qui les énumère exhaustivement à l'article 158 de la 6^e directive TVA) car « *l'existence d'une créance fiscale contre ces*

entreprises ne dépend pas d'un éventuel ius puniendi des pouvoirs publics »¹.

Enfin, au regard du principe de finances publiques saines de l'art. 119 TFUE, la CJUE précise que la violation de ce principe général « *s'apprécie au regard des dispositions et des critères relatifs à la prévention des déficits publics excessifs* », ainsi la seule circonstance de l'espèce ne permet pas de conclure à sa violation.

Loin de ne répondre qu'aux questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi, sur les fondements invoqués par cette dernière, les juges du plateau de Kirchberg ont toutefois jugé la nouvelle législation italienne, qui prévoyait un délai de prescription trop restreint pour assurer l'effectivité des sanctions prévues par le droit pénal fiscal italien, comme pouvant être contraire au droit de l'UE.

- L'atteinte portée aux intérêts financiers de l'Union

Ainsi, cette législation nationale a été regardée comme contrevenant à l'obligation générale faite aux Etats membres de prendre des sanctions pénales et/ou administratives effectives, et dissuasives dans le domaine de la TVA, en raison de règles de prescription garantissant l'impunité de fraudeurs.

En outre, ces règles nationales de prescription en matière pénale seraient contraires à l'obligation spécifique incombant aux Etats membres de prendre des sanctions pénales privatives de liberté, en cas de fraude grave portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union.

La Cour rappelle ainsi que la lutte contre la fraude trouve sa base juridique dans l'article 325 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, qui stipule que « *L'Union et les États membres combattent la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures prises conformément au présent article qui sont dissuasives et offrent une protection effective*

¹ Conclusions de l'avocat général du 30 avril 2015 dans cet arrêt.

dans les États membres, ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union ».

En considérant que la nouvelle législation italienne est contraire au droit de l'UE, mais ce, sur le fondement de l'article 325 du TFUE, l'article 2§1 de la convention relative à la protection des intérêts financiers de l'Union, et de la directive TVA 2006/112, les juges du plateau de Kirchberg invitent le juge italien à laisser inappliquées les nouvelles règles de prescription dans les procédures en cours.

B) L'enjeu de l'application de la Convention PIF la fraude à la TVA

Un des apports de cet arrêt du 8 septembre 2015 est qu'il réaffirme l'applicabilité de la convention PIF² dans le domaine de la TVA. Cette convention marque, en effet, les premiers éléments concernant la protection pénale des intérêts financiers de l'UE.

De fait, le Conseil de l'Union européenne a interprété le champ d'application de la convention PIF de manière restrictive, en souhaitant en exclure la TVA, et ce, car les recettes de l'Union ne comprennent pas, à son sens, les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette de la TVA des États membres (la TVA n'étant pas une ressource propre perçue directement pour le compte de l'Union).

Or, comme l'avocat général le souligne dans ses conclusions³, seule la CJUE est compétente pour donner une interprétation juridiquement contraignante de la convention PIF au sein de l'Union⁴.

De plus, contrairement à ce qui est avancé par le Conseil, le champ d'application de la

² Convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, 26 juillet 1995, dite «convention PIF»

³ Conclusions de l'avocat général, présentées le 30 avril 2015 pour l'affaire C-105/14 CJUE "Procura della Repubblica presso il Tribunale di Cuneo contre Ivo Taricco e.a.

⁴ Article 19§1, et paragraphe 3, sous b), TUE ainsi que de l'article 267 TFUE

convention PIF est défini de manière extensible.

En vertu de son l'article 1^{er}§1 sous b), il s'entend largement et sans aucune restriction aux «recettes» de l'Union concernant les «ressources» tirées de son «budget général». Ainsi, les ressources propres de l'Union provenant de la TVA en font notamment partie.

De ce fait, il est évident qu'« *un lien direct existe ainsi entre la perception de la TVA par les États membres et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes* », comme a pu le jugé la CJUE, dans deux arrêts, le premier du 15 novembre 2011⁵, et le second datant du 26 février 2013⁶.

En incluant la TVA dans le champ d'application de la convention PIF, la CJUE permet de renforcer la protection efficace des intérêts financiers de l'Union. En effet, cet instrument juridique, en instaurant une obligation spécifique aux États membres de réprimer pénalement les fraudes graves portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union dans le domaine de la TVA, produit un effet suffisamment dissuasif, là où des sanctions purement administratives (comme amendes et pénalités de retard) restent lettre morte face à des fraudeurs, en situation précaire, qui ne les honorent pas.

II) Les autorités de contrôle du respect des intérêts financiers de l'Union

A) Un respect assuré par les Etats membres...

La protection des intérêts financiers de l'Union, qui comprend la lutte contre la fraude fiscale, est assurée par les Etats membres à travers l'action des ministères publics nationaux, quand bien même la problématique serait intra-communautaire.

De fait, la CJUE précise bien que, si les Etats disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables afin de garantir la perception des

recettes provenant de la TVA, il revient à la juridiction nationale de vérifier si les dispositions nationales applicables permettent de sanctionner, de manière dissuasive, les cas de fraude grave portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union.

En outre, le juge national devra également vérifier si les dispositions en cause s'appliquent aux cas de fraude en matière de TVA de la même façon qu'aux cas de fraude portant atteinte aux seuls intérêts financiers de l'Etat membre.

Ainsi, par cet arrêt, la Cour établit très pédagogiquement la démarche à suivre par les juridictions nationales. Dès lors, si le juge national parvient à la conclusion que l'application des dispositions nationales aurait pour effet que les faits constitutifs de fraude grave ne soient pas pénalement punis, dans un nombre suffisant de cas, alors ces dispositions nationales ne répondant pas à l'exigence du droit de l'UE de sanctions effectives et dissuasives, devront rester inappliquées, afin de garantir le plein effet du droit de l'Union, en vertu du principe de primauté du droit européen.

B) ... avec l'aide d'OLAF, sous le contrôle du comité de surveillance

La protection des intérêts financiers de l'UE étant devenue une priorité pour les institutions européennes, celles-ci doivent s'assurer que le contrôle national est suffisant et effectif. A ce titre, elle dispose de plusieurs outils, dont les principaux seront exposés.

Tout d'abord, l'Office européen de lutte antifraude (OLAF), entité indépendante, créée par la décision 1999/352/CE du 28 avril 1999, est chargé d'enquêter sur les suspicions d'utilisation irrégulière des fonds octroyés au titre du budget communautaire ou de non-paiement des impôts, droits et taxes à partir desquels est financé le budget de l'UE. L'Office est également compétent pour enquêter sur les procédures d'appel d'offres irrégulières, les conflits d'intérêt, la contrefaçon, la violation des droits de propriété intellectuelle et la corruption, tant au niveau européen qu'international.

⁵ CJUE, 15 novembre 2011, Commission européenne c/ République fédérale d'Allemagne, C-539/09.

⁶ CJUE 26 février 2013 Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson, C-617/10

Organe indépendant adossé à l'OLAF, un comité de surveillance, a pour rôle de contrôler régulièrement l'exécution de la fonction d'enquête de l'Office. Sur demande ou de sa propre initiative, le comité de surveillance transmet des avis, voire des recommandations, au directeur général concernant les activités de l'OLAF, sans interférer dans le déroulement des enquêtes en cours.

Afin de renforcer la coopération entre l'office et les autorités des Etats membres, un nouveau règlement OLAF du 11 septembre 2013, a créé un service de coordination antifraude national indépendant, appelé AFCOS, chargé de coordonner le partage d'informations entre les autorités nationales de lutte contre la fraude et OLAF.

Toutefois, la multiplication de ces autorités publiques à l'échelle nationale et européenne ayant pour mission de lutter contre la fraude fiscale transfrontalière reste insuffisante.

En effet, entre 2006 et 2013, seules 140 sur 430 recommandations de l'OLAF ont été suivies par les juridictions des Etats membres, à qui revient le choix d'ouvrir et de conduire une enquête. En outre, dans son rapport d'activité pour l'année 2014, le comité de surveillance a souligné les dysfonctionnements d'instruction des enquêtes menées par OLAF, qui a ouvert 423 dossiers simultanément, et ce sans avoir « *établi au préalable l'existence d'une suspicion suffisamment grave de fraude, (...) ayant une incidence sur les intérêts financiers de l'Union* »⁷.

L'Union dispose en outre de La Cour des comptes européenne, chargée de contrôler et superviser la bonne gestion du budget communautaire, encadrant ses dispositifs de lutte anti-fraude.

III) Vers une répression « européenne » de la fraude transfrontalière à la TVA ?

⁷ Selon Charline Quillérou, portail de référence liberté, sécurité, justice, « Lutte contre la fraude et protection des intérêts financiers de l'Union »

Comme le montre cet arrêt du 8 septembre 2015, les autorités nationales sont les acteurs principaux de la lutte contre la fraude fiscale, et ce, en assurant une protection pénale des intérêts financiers de l'Union.

Cependant, les législations nationales divergentes, voire insuffisantes en matière de sanctions, comme ce cas avec l'Italie, met bien en exergue les difficultés de répression effectives et dissuasives de la lutte contre la fraude, sur le territoire européen.

C'est la raison pour laquelle le 17 juillet 2013, une proposition de règlement portant création du Parquet européen a été transmise par la Commission au Conseil, dont le débat a été relancé par le Parlement le 22 janvier 2015, sur le fondement de l'article 86 du TFUE. Cette disposition de droit primaire donne au Conseil la possibilité d'instituer un Parquet européen « *compétent pour rechercher, poursuivre et renvoyer en jugement, le cas échéant en liaison avec Europol, les auteurs et complices d'infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union* »⁸.

En tant qu'organe de l'Union ayant une structure décentralisée, le Parquet européen, s'appuierait, ainsi, sur les juridictions nationales, tout en étant doté d'un procureur européen et de procédures européens délégués. En effet, contrairement à l'OLAF, cette institution mènerait les enquêtes du début à la fin, avec des affaires jugées par le tribunal saisi dans l'Etat membre où la fraude est alléguée, ce qui permettrait de renforcer effectivement la protection pénale des intérêts financiers de l'UE.

En outre, la directive 2006/112 adoptée le 22 juillet 2013, met en place un mécanisme de réaction rapide en cas de fraude dite « carroussel » à la TVA, qui autorise un Etat membre à mettre en place dans son droit national un dispositif ciblé d'auto-liquidation de TVA, dans un délai resserré d'un mois à compter de la notification de la mesure envisagée à la Commission européenne, pour empêcher la survenance d'une fraude à la TVA

⁸ Proposition de règlement du Conseil, du 17 juillet 2013, COM[2013] 534 final

soudaine, massive et susceptible d'entraîner des pertes financières considérables et irréparables.

La mise en oeuvre de ce dispositif implique une inversion du redevable : ainsi, la taxe est acquittée par l'assujetti destinataire des biens ou preneur des services, qui doit auto-liquider la TVA afin d'éviter que l'entreprise étrangère « ne reparte » sans verser la TVA (mécanisme codifiée, en droit français au nouvel article 283, 2 decies du CGI).

Enfin, afin de rendre le système inflexible face à la fraude, et mieux adapté au marché unique, la Commission européenne a également adopté une proposition de directive visant à introduire une déclaration électronique de TVA normalisé, au sein de l'UE. Approuvé par le Parlement européen le 26 octobre 2014 cette mesure permettrait, notamment, de faciliter l'échange d'informations entre les Etats membres, et ce « en temps opportun » pour une lutte plus efficace contre la fraude à la TVA, et a fortiori, une meilleure protection des intérêts financiers de l'Union.

Toutefois, bien que ces mesures soient bienvenues, elles ne suffisent pas à endiguer le problème mis en relief par l'espèce, à savoir l'absence de sanctions pénales effectives et dissuasives dans la législation nationale en cas de fraude fiscale grave, comme le requiert la convention sur la protection des intérêts financiers de l'Union.

A cet égard, en vertu de l'article 83§2 TFUE, l'UE est seulement compétente pour adopter des règles minimales communes quant à la définition des infractions pénales et des sanctions ; si celles-ci sont essentielles pour garantir l'efficacité d'une politique harmonisée de l'UE. Or, ce sont les Etats membres qui ont le pouvoir de garantir l'efficacité de la mise en oeuvre des exigences de droit pénal européen, ce qui n'est pas toujours évident au regard de l'architecture de leur droits procéduraux respectifs (comme le montre l'espèce, au regard des règles italiennes de prescriptions en matière pénale).

Bibliographie :

- Dalloz, « *CJUE : la lutte contre la fraude à la TVA garantit les intérêts financiers de l'Union* », par Elisabeth Autier
- CJUE, Communiqué de Presse n°95/15, « *En empêchant, en matière de fraude grave à la TVA, l'infliction effective et dissuasive de sanctions, en raison d'un délai global de prescription trop bref, la réglementation italienne est susceptible de porter atteinte aux intérêts financiers de l'Union* ».
- Lamyline, Les Nouvelles Fiscales n°1165, Novembre 2015, « *Le droit fiscal est-il encore de la compétence des États membres ?* »
- Lamyline, « 2462 - Description du dispositif de lutte contre la fraude carrousel »
- Lexbook, Revues, lettre juridique du 10 septembre 2015, « *Fraude grave à la TVA : inapplication du régime de prescription globale en cas d'empêchement d'infliction effective et dissuasive de sanctions* », n° Lexbase : A5121NNY.
- *Portail de référence liberté, sécurité et justice, Charline Quillérou, « Lutte contre la fraude et protection des intérêts financiers de l'Union »*
- http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/procedes_fraude/5_Fraude_tva_type_carrousel.pdf
- *Conclusions de l'avocat général, présentées le 30 avril 2015 pour l'affaire C-105/14 CJUE "Procura della Repubblica presso il Tribunale di Cuneo contre Ivo Taricco e.a.*