

Lutte contre la fraude et recouvrement de l'impôt : la fin ne justifie pas tous les moyens

Manuel Chastagnaret

► **To cite this version:**

Manuel Chastagnaret. Lutte contre la fraude et recouvrement de l'impôt : la fin ne justifie pas tous les moyens. Les Nouvelles Fiscales, 2019, pp.26 - 30. hal-03202262

HAL Id: hal-03202262

<https://hal-amu.archives-ouvertes.fr/hal-03202262>

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Lutte contre la fraude et recouvrement de l'impôt : la fin ne justifie pas tous les moyens



Manuel CHASTAGNARET *Maître de conférences de droit public Centre d'études fiscales et financières (EA 891) Aix Marseille Université*

Les décisions de la CJUE ne concernent pas seulement le droit fiscal matériel : les problématiques de procédures (lutte contre la fraude) ou de recouvrement de l'impôt en sont des illustrations importantes.

La confrontation entre des enjeux juridiques et financiers fondamentaux amène des interrogations essentielles dans l'application du droit de l'Union. Ainsi, comment articuler la protection des intérêts financiers de l'UE et le respect des droits fondamentaux, notamment dans le cadre de procédures pénales engagées à l'endroit de fraudeurs présumés à la TVA ? La décision du 17 janvier 2019 (C 310/16) apporte à cette interrogation générale un éclairage important pour les administrations fiscales comme pour les acteurs économiques.

La décision du 14 mars 2019 (C 695/17) permet de mettre en exergue le mécanisme d'assistance au recouvrement qui permet le recouvrement de l'impôt par l'État requis pour le verser à l'État requérant. Le texte préliminaire de la directive européenne (Dir. n° 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010) montre combien l'assistance au recouvrement est un outil essentiel en ce qu'elle « contribue au bon fonctionnement du marché intérieur ». De plus, elle « garantit la neutralité fiscale, et elle a permis aux États membres d'éliminer les mesures de protection discriminatoires qu'ils avaient mises en place afin de se protéger contre le risque de fraude fiscale et de perte de recettes fiscales lié aux opérations transfrontalières ».

Les outils de lutte contre la fraude et d'aide au recouvrement sont indispensables au bon fonctionnement des systèmes fiscaux mais ils ne sauraient être exemptés de toutes limites.

Lutte contre la fraude vs respect des droits fondamentaux

En matière de TVA, la protection des intérêts financiers de l'UE permet un contrôle des législations nationales de lutte contre la fraude. L'existence d'un vice (écoutes téléphoniques illégales) rend une procédure irrégulière et ne permet pas de poursuivre les auteurs d'une fraude à la TVA. La Cour est interrogée sur la validité d'une telle règle nationale préservant les droits fondamentaux au détriment de la lutte contre la fraude. CJUE, quatrième chambre, 17 janvier 2019, C 310/16, Petar Dzivev, Galina Angelova, Georgi Dimov, Milko Velkov,

La lutte contre la fraude fiscale est une préoccupation de chaque État bien au-delà de l'Union européenne. Les atteintes portées aux ressources fiscales sont attentatoires aux obligations imposées par les États et, bien plus encore, portent atteinte à la nécessité de la contribution commune pour l'effectivité de l'action publique. A cette préoccupation interne universelle s'ajoute une contrainte plus régionale au sein de l'Union européenne : les mesures de lutte contre la fraude sont, de plus en plus, soumises à une appréciation des instances de l'UE. L'affaire du C 310/16 est fondamentale en ce domaine, non seulement en ce qu'elle contient des délimitations de la liberté des États dans leur lutte contre la fraude mais aussi par les enjeux fondamentaux devant être pris en compte.

L'affaire en cause se situe en Bulgarie et elle implique différents auteurs d'une vaste fraude à la TVA. Pour obtenir des preuves indiscutables, M. Petar Dzivev est placé sur écoutes téléphoniques. Or, la demande d'interception de ses communications n'a pas été formulée auprès de l'autorité judiciaire compétente et insuffisamment motivée. En droit bulgare, les preuves ainsi recueillies sont illégales et ne peuvent être utilisées dans le cadre de la procédure pénale contre M. Dzivev. La question posée à la Cour implique de déterminer si cette règle nationale qui porte atteinte aux intérêts financiers de l'UE – la fraude ne pouvant être caractérisée en l'absence de ces preuves – est contraire au droit communautaire. La perception de la TVA revêt-elle une importance telle qu'elle peut conduire à écarter des dispositions nationales préservant les droits fondamentaux des individus, y compris fraudeurs ? La décision est fondamentale car elle implique la confrontation de normes européennes essentielles à la construction européenne : les intérêts financiers et les droits fondamentaux. La lutte contre la fraude impose aux États des obligations auxquelles ils ne peuvent se soustraire mais il est décisif de déterminer quelles peuvent être les limites à respecter pour atteindre cet objectif, en lui-même parfaitement légitime.

1. Le principe de la nécessité de lutter contre la fraude

Les États membres sont soumis à une obligation fiscale qui dépasse le cadre matériel des impositions harmonisées telles la TVA car ils doivent également faire en sorte que l'obligation communautaire fiscale ne soit pas atteinte par la fraude. L'Union européenne ne disposant pas d'une pleine souveraineté, chaque État doit lutter contre la fraude de telle manière que cette exigence communautaire soit effective.

Une exigence communautaire

Le contrôle exercé sur les législations nationales prises dans le domaine de la fraude ne saurait être admis comme une évidence car il convient de démontrer son lien avec le droit de l'Union. En réalité, la nécessité de lutter contre la fraude pour les États n'est pas exclusivement nationale car elle concerne également un risque qui pèse sur les finances

mêmes de l'UE. Or, l'UE et les États membres doivent combattre « la fraude et tout autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures (...) qui sont dissuasives et offrent une protection effective (...) » (art. 325.1 TFUE). Dans cette perspective, « les États membres prennent les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts financiers. » (art. 325.2 TFUE). Ce cadre textuel permet bien aux institutions européennes de porter une appréciation des mesures nationales de lutte contre la fraude sous réserve que les intérêts de l'Union puissent être atteints. Or, la TVA est tout à la fois un impôt important pour les finances nationales (près de 50% des recettes fiscales en France) mais également pour celles de l'UE (11,9% des recettes de l'UE en 2018). Ce dernier élément est décisif car le lien direct entre la perception des recettes provenant de la TVA et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA est ainsi caractérisé : la fraude TVA empêchant la correcte perception de la TVA, les intérêts financiers de l'Union sont atteints. La caractérisation du lien entre les intérêts financiers de l'UE et la réglementation des États membres oblige ceux-ci à mettre en place une réglementation pertinente, incluant « y compris des sanctions administratives ou pénales effectives et dissuasives » comme le rappelle l'avocat général Bobek (pt 62). Par suite, il est rappelé que le champ des obligations des États est large car il comprend « l'ensemble des règles pertinentes du droit national, y compris les règles de procédure pénale ». En d'autres termes, le droit de l'Union impose de vérifier que les règles nationales n'ont pas pour effet d'empêcher l'application de sanctions dissuasives. Si les intérêts financiers de l'UE permettent de faire entrer dans le champ du contrôle de la Cour l'ensemble des législations nationales sur la répression de la fraude, les choix nationaux continuent néanmoins d'exister.

Une appréciation des moyens par les États soumise au principe d'effectivité

Les États doivent lutter contre la fraude mais chacun d'eux peut employer les moyens qui lui semblent utiles. Cette assertion est teintée d'une absolue évidence en considération de la répartition des compétences entre l'UE et ses États : il n'appartient pas à l'organisation communautaire de légiférer en ce domaine. Ainsi, les États disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables. Celles-ci peuvent être administratives ou pénales ou bien encore une combinaison des deux. Néanmoins, la souveraineté nationale est relative car, d'une part, il ne serait pas possible d'envisager une absence d'outil répressif et, d'autre part, cet outil répressif doit être efficace. En matière de TVA, la construction communautaire n'a pas conduit à l'harmonisation des sanctions applicables. C'est donc aux États membres de déterminer ces sanctions, dans le respect des principes d'effectivité et d'équivalence. Les États membres demeurent maîtres de leur arsenal répressif (pt 27) sous réserve que celui-ci soit effectif. Les sanctions prévues par les États doivent révéler un caractère effectif, proportionné et dissuasif. La marge des États est réelle en ce qu'elle permet le choix des mécanismes procéduraux et sanctionneurs pertinents mais elle demeure sous la toise de l'UE afin que l'efficacité requise soit réelle. Cette exigence de lutte contre la fraude reposant sur les États se définit en tenant compte des nécessités d'équivalence et d'efficacité. L'exigence d'équivalence restreint le choix des États membres en les obligeant à veiller à ce que ces sanctions répondent à des conditions analogues à celles applicables aux violations du droit national d'une nature et d'une importance similaires.

L'exigence d'effectivité oblige les États membres à assurer la perception efficace de la TVA : les sanctions doivent être réelles, proportionnées et dissuasives. De plus, ces sanctions ne doivent pas constituer un mécanisme purement théorique : il est nécessaire que leur application permette le constat d'une répression effective. La liberté des États se réduit assez

sensiblement car il doit être constaté l'existence d'un dispositif de sanction, ce dispositif doit être suffisant et il doit être appliqué. On comprend la nécessité d'une telle atteinte à la souveraineté car la porosité des frontières communautaires, notamment dans le domaine économique, contient le risque d'une utilisation des faiblesses de l'un par les fraudeurs. La faiblesse d'un État membre pourrait être un cheval de Troie pour tous les autres. Pour pallier ce risque, la Cour rappelle que cette exigence porte sur le législateur national qui doit veiller à ce que sa norme ne soit pas conçue de telle manière qu'il présente un « risque systémique d'impunité » des faits constitutifs de fraude. Elle porte également sur les juridictions nationales qui ne doivent pas laisser inappliquées les dispositifs sanctionnant les manquements graves en matière de TVA. Toutefois, un risque existe dans l'appréciation de l'effectivité des sanctions car toute répression ne conduit pas automatiquement à la sanction : les règles de procédures, voire les appréciations des juges, peuvent conduire à ne pas – ou pas assez – condamner un fraudeur fiscal. En sens inverse, il ne faudrait pas non plus que l'obligation d'effectivité impose la négation de toute appréciation de la situation du fraudeur supposé y compris le bénéfice des droits fondamentaux.

2. Les droits fondamentaux, limite à la lutte contre la fraude ?

La question de l'effectivité des sanctions est indissociable du cadre procédural, en général, et des droits octroyés aux personnes mises en cause, en particulier. Toute garantie offerte à un justiciable contient le risque de ne pas être respectée entraînant l'irrégularité de la procédure. Le déplacement extrême du curseur dans l'appréciation de l'effectivité peut conduire à un effet intellectuellement et juridiquement choquant : si seule la lutte contre la fraude à la TVA est prise en compte, il convient de considérer comme attentatoire au droit de l'UE toute procédure ne permettant pas l'application de la sanction.

Les droits fondamentaux, droits de l'Union

Les droits fondamentaux sont intégrés dans le droit positif de l'UE au sein du droit primaire. En premier lieu, la Charte des droits fondamentaux s'applique aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union (art. 51) ce qui est le cas pour les poursuites engagées en cas de fraude à la TVA, y compris dans le domaine pénal. Cette même charte consacre le principe du respect de la vie privée, du domicile et des communications (art. 7). De plus, l'article 2 du TUE identifie des valeurs communes à tous les États membres telles que l'État de droit et le respect des droits de l'homme. Le principe de légalité en matière pénale constitue le fondement de tout système démocratique en ce qu'il prévient de l'arbitraire tout en respectant la séparation des pouvoirs. Enfin, l'article 6.1 alinéa 1 affirme que « l'Union reconnaît les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte des droits fondamentaux. » La confrontation entre la préservation des intérêts financiers de l'UE et le respect de normes essentielles à tout État de droit s'inscrit comme une balance entre l'intérêt supranational et collectif et l'intérêt national centré sur l'individu. L'enjeu de l'affaire C 310/16 tient au constat de l'atteinte portée à ces droits et à la conséquence qui en est tirée.

Les conséquences de l'atteinte aux droits fondamentaux

L'atteinte aux droits fondamentaux résulte d'une approximation procédurale relative à des écoutes téléphoniques. En effet, la procédure litigieuse contient des écoutes téléphoniques qui ont été autorisées par une autorité judiciaire. Toutefois, cette dernière ne disposait pas de la compétence nécessaire pour permettre cette intrusion technologique. En effet, les

autorisations d'écoute auraient dues être adressées à un tribunal spécialisé alors qu'elles l'ont été au président du tribunal de la ville de Sofia. Par évidence, la lutte contre la fraude permet une atteinte à la vie privée et aux communications mais sous réserve de respecter les droits fondamentaux visés précédemment. Par suite, ces atteintes légales à l'intimité, fût-elle révélatrice d'une fraude, doivent respecter les droits fondamentaux et le principe de proportionnalité (art. 52 de la Charte des droits fondamentaux). La difficulté apparente de la décision des juges tient au fait que les écoutes viciées sont, pour certains prévenus, les seuls éléments de preuve de la fraude à la TVA : la lutte contre la TVA peut-elle permettre d'écarter les règles préservant les droits fondamentaux garantis par la norme nationale comme européenne ? La Cour précise avec force et clarté que « le droit de l'Union ne saurait imposer au juge national d'écarter l'application d'une telle règle de procédure, même si l'utilisation des éléments de preuve recueillis illégalement était susceptible d'augmenter l'efficacité des poursuites pénales permettant aux autorités nationales de sanctionner, dans certains cas, le non-respect du droit de l'Union ».

La position ainsi affirmée est importante car elle impose non seulement une lecture de l'application effective des droits fondamentaux mais elle limite également le champ de la norme fiscale : celui-ci ne saurait justifier une atteinte aux droits fondamentaux.

Assistance au recouvrement : donner, c'est donner ; reprendre, c'est... compliqué !

Le recouvrement forcé d'impôt par un État membre au bénéfice d'un autre a été remis en cause par la procédure collective tendant à la réintégration de ses créances dans la masse de la faillite d'une société établie dans l'État membre requis. La Cour détermine quel doit être l'État actionné : l'État requis ou l'État requérant.

CJUE, première chambre, 14 mars 2019, C 695/17, Metirato Oy, en liquidation contre Suomen valtio/Verohallinto Eesti Vabariik/Maksu- ja Tolliamet,

Les États cherchent à limiter les risques de fraude et d'évasion fiscale et, plus largement encore, ils développent des outils d'assistance permettant de percevoir effectivement les impôts dus. L'assistance en matière de recouvrement est un mécanisme moins usité que l'échange de renseignement en matière d'assiette dans le cadre conventionnel. Au sein de l'Union européenne, le processus est beaucoup plus développé. Le cadre actuel résulte de la directive du 16 mars 2010 (2010/24/UE) et du règlement d'exécution du 18 novembre 2011 fixant les modalités d'application de la directive concernant l'assistance mutuelle au recouvrement applicable depuis le 1^{er} janvier 2012. En France, ce dispositif est intégré aux articles L 283 A et suivants et aux articles R. 283 A-1 à R. 283 D-1 du LPF. L'État membre peut effectuer une demande pour faire recouvrer sa créance par l'État requis comme s'il s'agissait d'une des créances de ce dernier. Il peut également demander la prise de mesures conservatoires pour garantir le recouvrement de sa créance. Dans ce cadre, l'Estonie a actionné la Finlande pour recouvrer une créance fiscale auprès de la société Metirato qui s'est acquittée d'une partie de sa dette fiscale en février et avril 2013. Ces sommes encaissées par l'administration finlandaise ont été versées, pour partie, à l'État membre requérant et, pour autre partie, conservées par l'administration fiscale de l'État requis en raison de dettes fiscales locales non acquittées. En mai 2013, la société en cause est déclarée en liquidation judiciaire et, dans ce contexte, l'administrateur de la masse de la faillite a introduit une action contre l'administration fiscale finlandaise devant la juridiction de renvoi, réclamant la réintégration des impôts payés dans la masse de la faillite. Selon l'administrateur judiciaire, l'administration fiscale finlandaise a été favorisée de manière indue au détriment des autres créanciers du fait du paiement d'impôts exigibles depuis longtemps, alors que Metirato était déjà insolvable. Pour faire valoir son point de vue, une action a été engagée à la fois contre l'administration finlandaise et contre l'administration estonienne : chacune des deux administrations considère qu'elle ne saurait être considérée comme défenderesse dans ce dossier. S'il est évident que les sommes versées ont été perçues par ces deux États, la question demeure de savoir lequel doit répondre du caractère anormal du recouvrement.

L'assistance au recouvrement, outil efficace méconnu de la construction européenne

Le recouvrement de l'impôt est un acte de pleine souveraineté qui implique, le cas échéant, la mise en œuvre de moyens de recouvrement forcé. Son efficacité tient au fait qu'un État – l'État requérant – va pouvoir demander à un autre – l'État requis – de mettre en œuvre son arsenal juridique pour encaisser une créance fiscale qui n'est pas la sienne. Cette efficacité potentielle se mesure au travers le cadre normatif européen. En effet, le mécanisme de l'assistance au recouvrement prévu par la directive 2010/24 précise qu'aux « fins du recouvrement dans l'État membre requis, toute créance faisant l'objet d'une demande de recouvrement est traitée comme une créance de l'État membre requis (...) L'autorité requise met en œuvre les compétences et les procédures définies par les dispositions législatives, réglementaires ou administratives de l'État membre requis applicables aux créances relatives

aux mêmes droits, impôts ou taxes ou, à tout le moins, à des droits, impôts ou taxes similaires » (art. 13, paragraphe 1). Un État membre peut, comme l'a fait l'Estonie, demander à un autre d'aller chercher dans un actif situé sur son territoire comme il le ferait pour ses propres impositions. Cette entraide transfrontalière n'est pas sans limite car l'État requis n'est pas tenu d'accorder aux créances des autres États membres les préférences accordées pour les créances analogues nées dans cet État membre sauf s'il en a été convenu autrement ou que la législation de l'État requis le permette. L'intérêt de cette assistance administrative est réel car elle permet de récupérer un impôt national hors des frontières en bénéficiant des outils de recouvrement de l'autre État. Toutefois, cette attractivité contient des difficultés structurelles en cas de contestation.

Les difficultés d'application en cas de contestation du recouvrement

La contestation du recouvrement de l'impôt est une voie procédurale qui peut s'avérer particulièrement délicate lorsqu'elle met en cause deux souverainetés distinctes. Afin de synthétiser ce champ complexe, il convient d'identifier deux principales possibilités de contestations. Tout d'abord, l'État requérant est compétent pour connaître les contestations qui concernent : la créance, l'instrument initial permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requérant, l'instrument uniformisé permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requis ou une notification effectuée par une autorité compétente de l'État membre requérant (Dir. 2010/24, art. 14, paragraphe 1). Ensuite, l'État requis est compétent pour connaître des différends qui concernent les mesures d'exécution prises sur son territoire ou la validité d'une notification effectuée par l'autorité requise. En considération de cette répartition, la contestation en cause par le liquidateur relève de la compétence des juges finlandais car elle impose d'examiner la mesure d'exécution forcée prise à l'endroit de la société Metirato. A cet égard, il est indifférent qu'un tel litige apparaisse dans une procédure tendant à la réintégration de biens dans la masse de la faillite d'une société établie dans l'État membre requis (pt 38).

En revanche, reste à définir quel État doit être considéré comme le défendeur puisque la créance contestée est celle de l'État requérant et la procédure contestée est celle de l'État requis. La Cour considère que l'État requérant doit être la partie défenderesse dans l'instance (pt 39). Cette solution nous semble non seulement pertinente en raison de la nature du litige (contestation d'un recouvrement forcé par l'État requis) mais aussi par les conséquences juridictionnelles qu'elle implique : une telle solution n'impose donc pas d'actionner un autre État membre que celui dans lequel est situé le débiteur.

Une dernière question se pose si l'action de l'administrateur prospère : comment le remboursement doit-il être effectué ? La Cour, suivant en cela les conclusions de l'avocat général, précise que cette hypothèse doit être réglée en respectant le principe de confiance mutuelle. En effet, même s'il n'est pas responsable de la mesure d'exécution forcée, l'État requérant devrait alors reverser la somme initialement perçue afin de ne pas léser l'État requis. Cette conclusion implique une application très vertueuse de l'assistance au recouvrement puisqu'il s'agit de ne pas faire supporter le risque juridictionnel au seul État requis. Après le classique gagnant/gagnant, la Cour promet le perdant/perdant comme garantie d'une assistance administrative équilibrée...

En bref...

TVA/fraude/absence de remise en cause de l'exonération initiale

Comment ne pas appliquer les sanctions, dans appréciation trop extensive de l'abus, à tous les opérateurs de la chaîne sans discriminer entre ceux qui savaient et les intervenants de bonne foi ? L'exonération d'une importation destinée à faire l'objet d'un transfert intracommunautaire ne doit pas être refusé à l'importateur alors même que le destinataire de ce transfert intracommunautaire commet une fraude sur une opération postérieure : aucun élément ne permet de considérer que l'importateur savait ou aurait dû savoir que cette opération postérieure était impliquée dans une fraude commise par le destinataire.

CJUE, neuvième chambre, 14 fév. 2019, C 531/17, Vetsch Int. Transporte GmbH