



Faculté de Droit et Science Politique

Mémoire

Master 2 Droit public spécialisé

Vasiliki FASFALI

LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE À LA TVA

Mémoire dirigé par Eleftheria NEFRAMI

Professeure de droit européen, Université du Luxembourg

Année universitaire 2018-2019

Copyright 2019 ©

Tous droits réservés.

«Les opinions exprimées dans ce mémoire sont propres à leur auteur et n'engagent pas l'Université de Bordeaux, ainsi que l'Université nationale et capodistrienne d'Athènes».

À ma famille

Remerciements

Je souhaite avant tout remercier ma Directrice de Mémoire Madame Eleftheria Neframi pour le temps qu'elle a consacré à m'apporter les outils méthodologiques indispensables à la conduite de cette recherche. Son enseignement de qualité m'a vraiment influencé.

L'enseignement dispensé par le Master «Droit public spécialisé» a également su nourrir mes réflexions et a représenté une profonde satisfaction intellectuelle, merci donc aux enseignants-chercheurs. La perspective comparative, dont il m'a offert, a vraiment élargi juridiquement mes horizons.

J'aimerais exprimer ma gratitude à Monsieur Georgios Matsos, avocat spécialiste à mon sujet, qui a pris le temps de discuter de mon sujet. Chacun de ces échanges m'a aidé à faire avancer mon analyse.

Enfin, un grand merci à ma famille et mon partenaire qui m'ont apporté une aide précieuse en étant mon soutien pendant la rédaction de ce mémoire.

Sigles et abréviations

| | |
|-------|--|
| AFCOS | Service de coordination antifraude |
| B2B | Business to Business |
| B2C | Business to Consumer |
| CDFUE | Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne |
| CEDH | Cour européenne des droits de l'homme |
| CEDH | Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales |
| CJUE | Cour de justice de l'Union européenne |
| IPC | Indice de Perception de la Corruption |
| MALG | Mécanisme d'autoliquidation généralisé |
| MTIC | Missing Trader intra-community fraud |
| MOSS | Mini One-Stop-Shop |
| OLAF | Office européen de lutte antifraude |
| TVA | Taxe sur la valeur ajoutée |
| TFUE | Traité sur le fonctionnement d'Union européenne |
| TNA | Transaction Network Analysis |
| TUE | Traité sur l'Union européenne |
| UE | Union européenne |
| VIIES | VAT Information Exchange System |

Sommaire

| | |
|--|----|
| Introduction | 1 |
| Chapitre 1 – La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | 4 |
| Section 1 –Éléments de la TVA, une taxe harmonisée | 4 |
| Section 2 – La fraude à la TVA | 10 |
| Chapitre 2 – La lutte contre la fraude | 18 |
| Section 1 – Les sanctions, compétence et limites | 18 |
| Section 2 – L’avenir de la lutte | 29 |
| Conclusion | 44 |

Introduction

«*Ex dolo malo non oritur actio*» disaient les romains, en indiquant qu'aucun droit ou action puisse s'enraciner à la fraude. Mais pourquoi la fraude fiscale a-t-elle vu le jour dans cette ampleur aujourd'hui? Pourquoi on constate quotidiennement la fraude aux impôts, des petites transactions aux évasions de quelques milliers d'euros? N'est-ce pas parce que le fraudeur, considère soi-même comme muni des injustices étatiques? En fait, on trouve exactement là la légitimation de la fraude fiscale. Le citoyen se sent lésé, faible contre un pouvoir gouvernemental le privant de ses biens d'une manière injuste.

Ce type de «restauration» ou d'un «acte de démocratie», s'épanouit aussi au sein de l'Union Européenne, voire en Grèce. La cause est évidente et simple. Les frontières intérieures ont disparu. La libre circulation des personnes, des services, des marchandises et des capitaux,¹ favorise le manque des contrôles suffisants. En Grèce, plus particulièrement, l'application élastique des contrôles a permis depuis la nuit du temps une liberté extrême de frauder, de tromper l'État, qui la rend presque impossible pour les institutions européennes de comprendre. La question centrale est alors comment lutter contre un «fantôme», contre l'incroyable? Quelles sont les mesures propres de guérir un virus, sans qu'en appréhendant son «esprit», la véritable cause «d'infection», la véritable cause de cette «diffusion» alarmiste? D'où alors l'inspiration de ce mémoire.

De tous les types des impôts selon la nature de l'élément taxé, cette mémoire traite et se concentre sur la taxe sur la valeur ajoutée, parce qu'elle présente un triple intérêt. Dans un premier temps elle présente une valeur importante concernant les recettes, en faisant partie considérable du Trésor. Cette fin budgétaire sert à financer l'éducation, la sante publique ainsi que la sécurité sociale. Dans un deuxième temps, elle joue un autre rôle décisif et déterminant à notre système moderne démocratique: celui de répartition de la richesse. Faisant partie des taxes indirectes de consommation, s'applique dans une manière analogue aux transactions, en pesant plus, en principe, sur les grands consommateurs. Troisièmement reste la raison la plus fondamentale du choix de traitement du sujet de la fraude à la TVA: ses victimes. La fraude à la TVA ne concerne pas seulement l'État, mais aussi un effet horizontal apparaît. Les actes frauduleux touchent les autres êtres économiques impliqués, ainsi que tous les citoyens dépourvus de prestations de services de qualité par l'État manquant la dynamique exigée.

¹ Article 45 du TFUE

Afin de comprendre cet intérêt, il paraît impératif de définir la TVA. La TVA constitue une taxe sur la consommation payée, en dernière instance, par les consommateurs finaux et recouvrée par les entreprises. L'application de la TVA aux échanges internationaux s'appuie sur le principe de destination, signifiant que les exportations sont exonérées de la taxe et que les importations sont taxées sur la même base d'imposition et au même taux que la production intérieure.²

La fraude à la TVA n'est pas si facile à définir. La cause principale, est d'un côté les méthodes très sophistiquées des fraudeurs, que les institutions compétentes ne peuvent rattraper qu'extrêmement difficilement. D'un autre côté, l'harmonisation de cette taxe limite la marge de manœuvre des États membres de punir les types de fraude se présentant dans le champ de leur juridiction. En fin, certains types de fraude à la TVA, dans plusieurs cas, ne sont définis comme tels que par la jurisprudence. Malgré ces obstacles, ce mémoire présente les types le plus fréquents de la fraude à la TVA, tel que la fraude classique, la fraude carrousel ainsi que les pratiques abusives ayant préoccupé la Cour de Justice de l'Union européenne.

De surcroît, le boum technologique a changé totalement l'environnement économique, en faisant la fraude beaucoup plus ingénieuse que jamais, dont les résultats subit la législation en devenant obsolète, voire inadéquate. Ce nouveau défi pour les États et l'Union européenne, constitue principalement le *ratio* des discours, des analyses, des modifications aux règlements ainsi que des actions, soit dans le champ national, soit communautaire.

La compétence de sanctionner la fraude incombe aux États membres étant plus précisément les seuls capables d'imposer des sanctions administratives ainsi que pénales. Aussi ne sont-ils pas totalement libres d'agir. L'obligation de protéger les intérêts financiers de l'Union pèse lourdement sur eux découlant de l'article 325 TFUE. Cette dimension procédurale engendre le besoin d'équilibrer d'un côté le pouvoir discrétionnaire des États membres et d'autre côté le devoir à sauvegarder lesdits intérêts d'une manière équivalente que leurs déficits budgétaires dûs à la fraude fiscale.

Les autorités compétentes doivent alors implanter de nouvelles stratégies pour lutter contre la fraude à la TVA, en bénéficiant de nouvelles institutions et les outils offertes par l'Union. En dehors de l'aide de la part de l'Union, les États se sont aussi équipés des relations entre leurs

² «Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la tva/tps», Comité des affaires fiscales - Groupe de travail N°9 sur les impôts sur la consommation pp. 3 à 4

autorités administratives et pénales. Résultat : le pari de coopération interétatique paraît vraiment vital à la lutte contre la fraude à la TVA.

Afin de traiter ce sujet, un plan de recherche a été établi. Il consiste tout d'abord à l'étude des sources écrites, générales et spécialisées, à la recherche des collections numériques, ainsi qu'à la navigation aux bases des données et sites de l'Union européenne.

Dans la première partie, ce mémoire essaie de définir les traits principales de cet impôt spécifique, afin d'expliquer en quoi consiste la fraude fiscale à la TVA. Dans la deuxième partie, le champ des sanctions est abordé, ainsi que le futur que les nouveaux instruments antifraude et la coopération intracommunautaire promettent.

Chapitre 1 – La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Afin de comprendre que signifie la fraude à la TVA, ses types souvent apparus et son impact économique, il serait impératif d'expliquer premièrement les éléments qui caractérisent cette taxe spécifique ainsi que d'analyser le fait de son harmonisation.

Section 1 – Éléments de la TVA, une taxe harmonisée

Afin d'analyser la fraude qui a lieu au champ de la TVA, il semble impératif d'exposer ses éléments fondamentaux.

§1 – Éléments essentiels de la TVA

La TVA pèse sur le consommateur final des biens et des services. La méthode de son calcul consiste à la valeur ajoutée à chaque stade qui précède, dès la première étape. C'est ce mécanisme qui permet en principe d'assurer qu'à chaque stade de la production, seule la valeur ajoutée est effectivement «taxée», ce qui donne par ailleurs à la TVA son nom. Il s'agit donc d'un impôt qui touche la consommation.

1.1.1 La neutralité de la TVA

Un premier élément de base est sa neutralité. La neutralité de la TVA paraît évidente à l'égard du commerce international, dans la mesure où elle est fondée sur le lieu de destination. Ceci signifie que les exportations sont exonérées de la TVA et que les importations sont taxées sur la même base d'imposition et au même taux que les opérations intérieures. Le concept de neutralité de la TVA peut aussi comporter plusieurs autres aspects. Dans un premier temps, elle peut se traduire par «l'absence de discrimination dans un environnement fiscal non faussé et impartial et l'élimination des charges fiscales indues et des coûts administratifs excessifs pour les entreprises».³ Dans un deuxième temps, cela signifie le fait qu'il ne doit pas se traduire comme la raison des changements de comportement des parties concernées. Ces changements peuvent prendre beaucoup de formes et touchent tous les aspects de la vie économique: délocalisation des entreprises, concurrence faussée, substitution du capital au travail. La TVA présente alors un intérêt non seulement économique, mais aussi social et politique.

³ «Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la tva/tps», Comité des affaires fiscales - Groupe de travail N°9 sur les impôts sur la consommation p. 6

1.1.2 Une taxe dégressive

Le deuxième élément essentiel consiste en ce que la TVA se caractérise comme un prélèvement dégressif, avec les accises et les droits fixés. Aussi apparaît-elle dans la pratique comme vraiment pas dégressive. Par conséquent, la TVA est en général considérée comme proportionnelle, mais elle n'apparaît pas toujours comme telle. D'un côté, les revenus les plus élevés sont dépensés à un pourcentage spécifique. D'autre côté les revenus les plus faibles sont quasi-totalement dépensés sur la consommation. L'intérêt de la présentation de ces éléments se trouve exactement là, de bien délimiter la part de proportionnalité que recouvre la TVA: elle est seulement par rapport à la consommation, mais lorsque l'on se place au niveau du revenu, elle devient clairement régressive.⁴ Son caractère égalitaire est alors vraiment contesté et ambiguë. Or, les autorités étatiques invoquent que les recettes fiscales issues de la collection de TVA, contribue au financement le versement d'aides sociales.

1.1.3 L'exonération à la TVA

Les exonérations à la TVA, étant un *conditio sine qua non* de la légitimation de ladite taxe, constituent des exceptions à la règle générale de soumission à la TVA. En fait l'application d'une taxe uniformisée pour tous les transactions, pourrait engendre des problèmes d'égalité, lorsque certaines prestations doivent être bien exclues. Certaines raisons sociales, économiques ou culturelles requièrent l'affranchissement obligatoire ou facultatif de la TVA pour quelques prestations spécifiques. La directive TVA⁵, qui encadre son imposition, est bien conforme à cette exigence. Elle prévoit cette obligation pour les plus importantes entre elles telles que soient les soins médicaux, l'éducation, la plupart des services financiers ainsi que d'assurance. Ainsi une transaction est exonérée lorsque, bien que taxable, aucune TVA ne lui est applicable. Au sein de l'Union et vu que le marché commun constitue un de ses cibles, les livraisons intra-communautaires sont également concernées. La directive TVA prévoit encore l'exonération dans d'autres cas, tels que les livraisons et les exportations de biens en dehors de l'UE ou certaines livraisons de terrains et de bâtiments.

La CJUE à rappeler que le système d'exonération des locations de biens immeubles sous conditions posées par les États membres, afin «d'assurer l'application correcte et simple de l'exonération et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels». Elle a de même répété que «la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par

⁴ Audrey R., *Solidarité et impôt*, Dalloz, 2015, pp. 113-114

⁵ Directive 2006/112/CE du Conseil, 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

la sixième directive».⁶

1.1.4 Le droit à déduction

Le droit à déduction, la pierre angulaire du système de TVA, prend deux formes. En premier lieu une déduction est réalisée par voie d'imputation de la TVA acquittée sur le montant de TVA à reverser à l'administration fiscale. En second lieu un remboursement par l'administration fiscale de la TVA acquittée. Ce type de mécanisme joue un double rôle. Par ce système le fractionnement de la taxe est garanti, lorsque les autorités fiscales collectent le montant juste de la TVA, imposée aux biens ainsi que services taxables. D'ailleurs, les assujettis deviennent libérés de la TVA issue de leurs activités économiques.⁷

Le droit à déduction constitue un élément nécessaire vers la réalisation de l'objectif central visé par le système unique de la TVA, c'est à dire la neutralité fiscale, étant donné que si on n'applique pas le droit à déduction de la TVA payée en amont, ça conduit vers un système de taxe sur le chiffre d'affaires cumulative, en permettant la distorsion de la concurrence non faussée ainsi qu'en violant le principe fondamental de la neutralité fiscale. En même temps le système en vigueur de la déduction de la taxe payée en amont, sert à une réduction forte de la fraude fiscale. D'où les réglementations concernant le droit à déduction désignent précisément les conditions de naissance de ce droit, ainsi que l'étendue et les conditions le limitant. La CJUE souligne que lesdits articles ne laissent aux États membres aucune marge d'appréciation concernant leur application.⁸

L'intérêt de ce droit se place, pendant des actions qui se traduisent comme frauduleuses, ou entachées dans une série des actes qui pourraient provoquer de la fraude à la TVA. La CJUE a développé une jurisprudence considérable en cette matière, analysée ci-dessous.

L'importance du droit à déduction est affirmée par la jurisprudence de la CJUE, où elle admet qu'en cas de manque des dispositions de la sixième directive laissant la possibilité aux États membres d'imposer des limites «ce droit doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes

⁶ CJUE, 29 avril 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep BV*, C-487/01 et C-7/02, ECLI:EU:C:2004:263, point 76

⁷ Herbain C., «Impact de la répression sur les fondamentaux de la TVA», *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), Larcier, 1re édition, 2017, p 211

⁸ *Finokaliotis K.*, «Droit à déduction de la TVA», *Studia in honorem Loucas Theocharopoulos et Dimitra Kontogiorga-Theocharopoulou obligate*, AUTH, 2009, p 635

ayant grevé les opérations effectuées en amont».⁹ La TVA, comme objet d'harmonisation, rencontre une limite pour les États de se différencier, concernant les limites dudit droit. La Cour a souligné que «des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par ladite directive»¹⁰

Dans plusieurs arrêts la CJUE insiste sur le manque de responsabilité solidaire – avec celle-ci du redevable d'une TVA impayée – d'un opérateur sous la condition d'avoir pris « toute mesure pouvant raisonnablement être exigée » afin de « s'assurer que les opérations ne font pas partie d'une chaîne dans laquelle s'inscrit une opération entachée de la fraude à la TVA » et par conséquent il doit « pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer d'être solidairement tenus d'acquitter cette taxe due par un autre assujetti ». ¹¹ Mais aux cas où l'assujetti « savait ou aurait dû savoir » que par son acquisition il participait à une commission de fraude à la TVA, la CJUE admet que il n'incombe que « à la juridiction nationale de refuser audit assujetti le bénéfice du droit à déduction ». ¹² La Cour dans cet arrêt, fait évident que les États membres procèdent une marge d'appréciation en matière des sanctions fiscales, mais ils se trouvent bridés par la vérification de la connaissance de l'assujetti sur la base des « éléments objectifs ».

Dans un autre arrêt important la Cour indique « que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive ». Elle a confirmé encore une fois la marge d'appréciation des États membres de refuser le droit à déduction, mais cette refus doit être subordonné à l'objectivité du fait qu'il apparait « invoqué frauduleusement ou abusivement » ¹³ La Cour également souligne que quand toutes les conditions exigées par la sixième directive l'ouverture dudit droit sont réunies, la sanction de l'assujetti par son refus n'est pas compatible avec le régime investi par celle directive, si il « ne savait pas et n'aurait pas pu savoir » que par l'opération concernée ou une autre opération ledit assujetti participait à une fraude à la TVA commise. ¹⁴ La Cour finalement remarque que le sens des dispositions de la sixième directive

⁹ CJUE, 21 septembre 1988, *Commission c/ France*, C-50/87, ECLI:EU:C:1988:429, points 16 et 17

¹⁰ CJUE, 11 juillet 1991, *H. Lennartz*, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, point 27

¹¹ CJUE, 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309, point 33; CJUE, 21 janvier 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, point 52

¹² CJUE, 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, points 61

¹³ CJUE, 6 décembre 2012, *Bonik*, C-285/11, ECLI:EU:C:2012, points 35 et 37; CJUE, 13 février 2014, *Maks Pen*, C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69, point 26; CJUE, 22 octobre 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/2014, ECLI:EU:C:2015:719, point 47; CJUE, 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, point 34; CJUE, 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, point 55; CJUE, 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, point 42

¹⁴ CJUE, 21 janvier 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, points 51, 52 et 55; CJUE, 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, points 44 à 46 et 60; CJUE, 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, points 44, 45 et 47; CJUE, 22 octobre 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/2014, ECLI:EU:C:2015:719, point 49

sont considérées comme opposées «à une réglementation nationale[...], refusant à un assujetti le droit de déduire la TVA due ou acquittée pour des biens qui lui ont été livrés aux motifs que la facture a été émise par un opérateur devant être considéré, au regard des critères prévus par cette réglementation, comme un opérateur inexistant et qui est impossible d'établir l'identité du véritable fournisseur des biens, sauf s'il est établi, au vu d'éléments objectifs et sans qu'il soit exigé de l'assujetti des vérifications qui ne lui incombent pas, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que ladite livraison était impliquée dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier».¹⁵ Cet arrêt de la CJUE s'aligne avec la jurisprudence constante de la CJUE donnant une importance exceptionnelle à la protection du droit à déduction de la TVA, de lors qu'elle le considère comme un élément fondamental vers la réalisation du principe de la neutralité de la taxe, étant essentiellement indispensable au fonctionnement du marché intérieur.¹⁶

§2 – L'harmonisation du système

Le système commun de TVA cible à la réalisation du marché unique européen. Il est alors considéré comme l'un de ses éléments fondamentaux. En effet, les différences législatives des systèmes fiscaux des États membre, constituent une source inépuisable des distorsions économiques et ne s'alignent pas avec l'exerce d'une politique économique unique au sein de l'Union européenne.¹⁷ En supprimant les obstacles qui faussent la concurrence et empêchent la libre circulation des marchandises, un devoir dérivé par l'article 45 du TFUE¹⁸, il a facilité les échanges au sein du marché commun.¹⁹

En vertu de l'article 113 TFUE, «le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement et du Comité économique et

¹⁵ CJUE, 22 octobre 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/2014, ECLI:EU:C:2015:719, point 53

¹⁶ *Le droit public via les arrêts des Cours*, 3ème congrès scientifique de l'union des Avocats grecques de droit public à Athènes le 1 et 2 Décembre de 20015, Finokaliotis D., Le droit à déduction de la TVA, p. 187

¹⁷ Fortsakis T., Savvaïdou K., *Droit Fiscal*, Nomiki Vivliothiki, 4ème édition, 2013, p. 410

¹⁸ L'article 45 du TFUE dispose que : «1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union.
2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail.

3. Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique:

a) de répondre à des emplois effectivement offerts,

b) de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres,

c) de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs nationaux,

d) de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements établis par la Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi.

4. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux emplois dans l'administration publique»

¹⁹ Communication de la Commission européenne au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, «Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix», Bruxelles, le 7.4.2016, COM(2016) 148 final p. 3

social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence». Sur cette base, l'Union a harmonisé le système de la taxe sur le chiffre d'affaires à travers une série de directives des 1967. Le système commun de TVA dans l'Union européenne en vigueur est réglé par la directive 2006/112/CE du Conseil, appelée Directive TVA. Dans ce cadre de l'harmonisation, l'État membre ne peut pas imposer de taxes sur le chiffre d'affaires comportant les mêmes traits essentiels que la TVA harmonisée. De plus, l'État se trouve bridé en subissant une limitation de son pouvoir normatif en matière de TVA, puisque sa marge de manœuvre est déterminée par l'harmonisation du champ d'application, de l'assiette et du taux de la TVA.²⁰

D'ailleurs, la Cour a insisté sur l'importance de l'article 110 TFUE²¹ en étant un fondement indispensable pour la création du marché commun, étant donné son rôle comme garant de la neutralité des impôts intérieurs concernant la concurrence des produits nationaux et importés et cible à lutter contre les actes constituant une entrave à la libre circulation des biens ainsi qu'à créer les termes d'un concurrence sain.²²

En premier lieu, la directive TVA définit les principes généraux qui encadrent la marge de manœuvre des États membres à la fixation des taux de TVA. Ces règles ciblent à sauvegarder la neutralité, la simplicité et la faisabilité dudit système. Le législateur a posé, comme règle par défaut, un taux normal de TVA de 15 % au minimum pour toutes les livraisons de biens et prestations de services imposables. Deux taux réduits, fixés à 5% ou plus, sont aussi applicables uniquement à certains biens et services énumérés dans la directive TVA.²³ En outre, un certain nombre de taux réduits, parfois inférieurs à 5%, sont autorisés dans certains États membres conformément à des «dérogations de statu quo».²⁴ La contribution TVA de chaque État est donc calculée sur la base d'un taux uniforme appliqué sur une assiette TVA harmonisée selon le droit de l'Union.²⁵

²⁰ Kallergis A., *La compétence fiscale*, Volume 175, Dalloz, 2018, pp 716-717

²¹ *Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires*

²² Finokaliotis K., *Droit fiscal européen et douanier*; Sakkoulas, 2015, pp. 85-86

²³ À l'annexe III de la directive TVA

²⁴ Articles 109 à 122 de la directive TVA, *Plan d'action sur la TVA vers un espace TVA unique dans l'Union*, Bruxelles, le 7.4.2016 COM(2016) 148 final, p. 12

²⁵ Règlement (CEE, Euratom) no 1553/89 du Conseil du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée, JOCE, no L 155, 7 juin 1989, p. 9 ; Décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil du 7 juin 2007 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, art. 2, b

L'harmonisation paraît évidente en matière de la TVA, dans tous les domaines la touchant, en renforçant la circulation libre intra-communautaire des biens. Mais plusieurs cas arrivent, ou des problèmes sont constatés, dans une manière indirecte, ayant toutefois comme résultat des distorsions à la concurrence interétatique. Par exemple la directive TVA prévoit un régime dérogatoire d'exonération des importations de biens de valeur négligeable, permettant aux biens vendus aux consommateurs résidant dans l'Union européenne d'être importés sans qu'il ne soit nécessaire d'acquitter la TVA à l'importation. Arrive ainsi l'obligation pour les États membres d'exonérer toutes les importations de biens de faible valeur ne dépassant pas 10 euros, que les États membres accordent à la condition que celle-ci ne risque pas d'affecter les conditions de concurrence sur le marché intérieur. Cependant, l'application de ces restrictions au niveau national au champ de l'exonération, risque en réalité, faute d'harmonisation entre les États, d'entraîner des détournements de trafic vers les États membres n'ayant pas restreint l'exonération.

Section 2 – La fraude à la TVA

La création du droit est inhérente à sa violation. Tant les politiques deviennent plus suspicieuses et puissantes, que les fraudeurs deviennent ingénieux. Cette partie essaie de rassembler les modes principaux des agissements des fraudeurs en matière de la TVA.

§1 – Types de la fraude commise

Le mécanisme de la TVA repose sur le principe qu'un fournisseur de biens ou de services en réalisant une transaction avec un client, facture, en plus du prix per se la TVA, qu'il aura ensuite charge de reverser à l'État. En ce sens le fournisseur n'est pas le redevable, mais il collecte la TVA dans le seul but de la transférer à l'État. Pour un fraudeur, il est dès lors facile ainsi que tentant de conserver ce montant de TVA qui lui a été confié par son client. Dans ce climat de facilité et contentement, la fraude est née.

La fraude à la TVA présente un caractère spécifique par rapport à la fraude classique aux autres impôts, comme celui sur les revenus des sociétés ou des personnes. En premier lieu, contrairement à ceux-ci, où la fraude dans le but de ne pas s'appauvrir, les assujettis reversent à l'État une partie plus ou moins significative de ses revenus, par le biais de la fraude à la TVA le fraudeur vise à s'enrichir notamment en conservant le montant de la taxe collectée pour le compte

de l'État ou en demandant le remboursement à l'État d'un montant de TVA d'amont jamais effectivement payé au fournisseur. En second lieu, le montant objet de la fraude à l'impôt sur le revenu est celui dont le fraudeur est légalement et économiquement le redevable. Au contraire, le montant objet de la fraude à la TVA est celui perçu au nom et pour le compte de l'État, que l'opérateur de la transaction taxable est obligé ensuite à reverser à l'État, mais il ne l'effectue pas totalement.²⁶

La fraude fiscale est donc une forme de contournement délibéré de l'impôt, qui est généralement punie pénalement. Elle englobe les situations dans lesquelles on présente exprès de fausses déclarations ou bien on produit de faux documents. Les cas les plus simples donnant lieu à la fraude sur la TVA consistent à ne pas déclarer du tout l'activité de l'entreprise, ou à la déclarer mais partiellement.

1.2.1.1 La définition par la Directive PIF

Du point de vue de l'Union européenne, selon l'article 1er, §1, sous b) de l'ancienne Convention²⁷, «est constitutif de fraude tout acte ou omission intentionnel relatif: a. à l'utilisation ou à la présentation de déclarations ou de documents faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution illégale de ressources du budget général des Communautés européennes ou des budgets gérés par les Communautés européennes ou pour leur compte; b. à la non-communication d'une information en violation d'une obligation spécifique, ayant le même effet; c. au détournement d'un avantage légalement obtenu, ayant le même effet». La CJUE a précisé que la notion de fraude en matière de TVA peut se définir par rapport aux atteintes aux intérêts financiers des Communautés européennes qui englobent par conséquent, «des recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union. Cette conclusion ne saurait être remise en cause par le fait que la TVA ne serait pas perçue directement pour le compte de l'Union, l'article 1er de la convention PIF ne prévoyant précisément pas une telle condition qui serait contraire à l'objectif de cette convention visant à lutter avec la plus grande vigueur contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union».²⁸ Le 5 juillet 2017, le Parlement européen et le Conseil ont adopté la directive PIF abrogeant la Convention.²⁹ Cette directive établit une définition commune de la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de

²⁶ Tussiot C., «La fraude à la TVA, un instrument de modernisation fiscale (et politique)?», *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), op.cit., p. 16

²⁷ Convention, établie sur la base de l'article K.3 du Traité sur l'Union européenne, relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, signée à Luxembourg le 26 juillet 1995, C316/48

²⁸ CJUE, 8 septembre 2015, *Procédure pénale c/ Ivo Taricco*, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555, point 41

²⁹ Directive PIF (UE) 2017/1371 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal

l'Union, en particulier dans le domaine des marchés publics. Le délai pour transportation de la directive aux législations nationales est le 6 juillet 2019.

1.2.1.2 La fraude à la TVA dite «classique»

En outre, d'autres modes de fraude peuvent se présenter. Des fraudeurs toutefois prétendent d'être les assujettis pour acquérir des biens destinés à la consommation finale, en se profitant de l'exonération de TVA. Ce phénomène réalise donc le risque élevé inhérent au système que la fraude et la consommation privée non taxée augmentent, en particulier au regard des taux de TVA élevés des pays communautaires, jusqu'à 27% selon la Commission.³⁰

La fraude fiscale dite «classique» est commise par des mécanismes illicites par lesquels l'assujettissement à l'impôt est caché ou ignoré, c'est-à-dire que le contribuable paie moins d'impôts que ce qu'il est légalement tenu de payer, en dissimulant des revenus ou des informations aux autorités fiscales. En même temps dans le cas d'évasion à la TVA, le contournement des règles fiscales se définit comme un acte bien conforme à la législation, parfois à la limite de la légalité, visant à réduire au minimum ou à éliminer les impôts légalement dus. Il implique souvent d'interpréter la législation à la lettre et d'exploiter les failles et les disparités afin de bénéficier d'un avantage fiscal qui n'était pas initialement prévu par la législation.

1.2.1.3 La «pratique abusive»

Un autre type «fluide» de fraude à la TVA, ayant suscité de discours ainsi qu'occupé la jurisprudence de la Cour de Justice et celui de la «pratique abusive». Cette pratique vraiment cible aux opérations ou aux structurations qui se situent dans une zone grise, entre celles qui seraient qualifiées de légales, approchées à l'optimisation et d'illégales, constituant de la fraude.³¹

La CJUE se trouvait concernée par cet incertitude concernant la définition des agissements juridiquement acceptables ou pas, et a finalement choisi à se prononcer sur l'application du principe de l'interdiction des pratiques abusives spécifiquement en matière de TVA. En principe, il s'agit d'une appréciation *in concreto*. La Cour a rappelé qu'il était de jurisprudence constante en droit européen que des justiciables «ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires».³² En effet, selon la Cour, personne ne pourrait évoquer la réglementation

³⁰ Communication de la Commission européenne au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, «Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix», Bruxelles, le 7.4.2016, COM(2016) 148 final p. 10

³¹ Boulangé T., «La fine distinction entre la fraude, les pratiques abusives et l'optimisation en matière de TVA», *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), op.cit., p. 108

³² CJUE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax plc*, ECLI:EU:C:2006:121, point 68

européenne dans le but de «couvrir les pratiques abusives d’opérateurs économiques, c’est-à-dire les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire». ³³ Sur cette base, la Cour confirme que l’interdiction des pratiques abusives dégagée par la CJUE s’appliquait également au domaine de la TVA. ³⁴ Enfin, la Cour a précisé les deux critères selon lesquels une pratique soit qualifiée d’abusive: d’un part il serait nécessaire «que les opérations en cause, malgré l’application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l’obtention d’un avantage fiscal dont l’octroi serait contraire à l’objectif poursuivi par ces dispositions; d’autre part, il doit également résulter d’un ensemble d’éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l’obtention d’un avantage fiscal. En effet, ainsi que l’a précisé M. l’avocat général au point 89 de ses conclusions, l’interdiction de pratiques abusives n’est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d’avoir une justification autre que la simple obtention d’avantages fiscaux». ³⁵

Dans le même sens, la CJUE a rendu un arrêt intéressant dans l’affaire *Part Service*. La question principale abordée était en occurrence si «une pratique abusive peut être retenue lorsque la recherche d’un avantage fiscal constitue le but essentiel de l’opération ou des opérations en cause, ou bien si elle ne peut être retenue que si la recherche d’un tel avantage fiscal constitue le seul but poursuivi, à l’exclusion d’autres objectifs économiques». ³⁶, Par cet arrêt la Cour a ajouté la condition, par laquelle le motif d’abus doit être le principal au choix adopté. Plus précisément, elle proclame qu’afin d’apprécier si les opérations en cause pouvaient «être considérées comme relevant d’une pratique abusive, la juridiction nationale doit vérifier, d’abord, si le résultat visé est un avantage fiscal dont l’octroi serait contraire à un ou plusieurs objectifs de la sixième directive et, ensuite, s’il a constitué le but essentiel de la solution contractuelle adoptée». ³⁷ La Cour, en allant encore plus loin a précisé dans une autre affaire que le principe de l’interdiction de l’abus de droit «conduit ainsi à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d’obtention d’un avantage fiscal». ³⁸

³³ Ibid., point 69

³⁴ Ibid., point 70

³⁵ Ibid., points 74 et 75

³⁶ CJUE, 21 février 2008, *Ministero dell’Economia e delle Finanze c/ Part Service*, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, point 40

³⁷ Ibid., point 58

³⁸ CJUE, 22 mai 2008, *Amplificativa Srl et Amplifin SpA c/ Ministero dell’Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate*, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, point 28; CJUE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, point 55

Néanmoins, la CJUE fait à nouveau référence à la notion de «but essentiel», confirmant qu'une pratique peut être qualifiée comme abusive quand bien même elle pourrait être justifiée par des motifs autres que fiscaux.³⁹ Selon la Cour, l'assujetti détient le libre choix de la structure de son activité la plus adéquate à son intérêt économique, soit «de manière à limiter sa dette fiscale»⁴⁰, soit «pour limiter leurs charges fiscales».⁴¹ Par ailleurs et dans le cadre de leur activité, les assujettis peuvent donc être mus par des objectifs en matière de la TVA visant à éviter, réduire ou échelonner dans le temps ceux coûts. Or, la Cour constate que la structuration d'une opération de crédit-bail dont le but essentiel serait l'obtention d'un avantage fiscal implique que ledit avantage soit contraire à l'objectif de la directive TVA afin qu'une telle structuration puisse être considérée comme abusive.⁴² Mais la Cour refuse la présomption d'abus en constatant que : «le fait de bénéficier dans un État membre d'un taux normal de TVA moins élevé que celui en vigueur dans un autre État membre ne saurait être considéré en lui-même comme un avantage fiscal dont l'octroi est contraire aux objectifs de la directive TVA».⁴³

1.2.1.4 La «fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant» et la «fraude carrousel»

Une série de formes spécifiques de la fraude à la TVA est développée, dont la méthode, vu leur fréquence dans la pratique, mérite une analyse particulière. En ce sens, la «fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant» et la «fraude carrousel» suscitent une préoccupation essentielle. Ces types de fraude se produisent lorsqu'un fournisseur prétend avoir transporté les biens vers un autre État membre, bien qu'ils sont vraiment consommés localement en exonération de TVA, ou, selon la Commission européenne, «lorsqu'un assujetti, qui a réalisé une acquisition intracommunautaire de biens sur laquelle la TVA n'a pas été prélevée, effectue ultérieurement une livraison intérieure de ces biens sur laquelle il perçoit la TVA avant de disparaître sans avoir reversé la taxe au Trésor, alors que le client déduira la taxe en amont».^{44 45} La notion de la fraude carrousel requiert alors trois entreprises de la même chaîne commerciale, dont le but est, pour un opérateur réalisant une acquisition soumise à autoliquidation, plus précisément la société dite taxi, à ne pas reverser la taxe collectée sur la revente interne ainsi qu'à transmettre un droit à déduction indu à son

³⁹ CJUE, 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft*, C- 419/14, ECLI:EU:C:2015:832, point 42

⁴⁰ CJUE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax plc*, ECLI:EU:C:2006:121, point 73; CJUE, 21 février 2008, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c/ Part Service*, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, point 47; CJUE, 22 décembre 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, point 27

⁴¹ CJUE, 22 décembre 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810, point 53

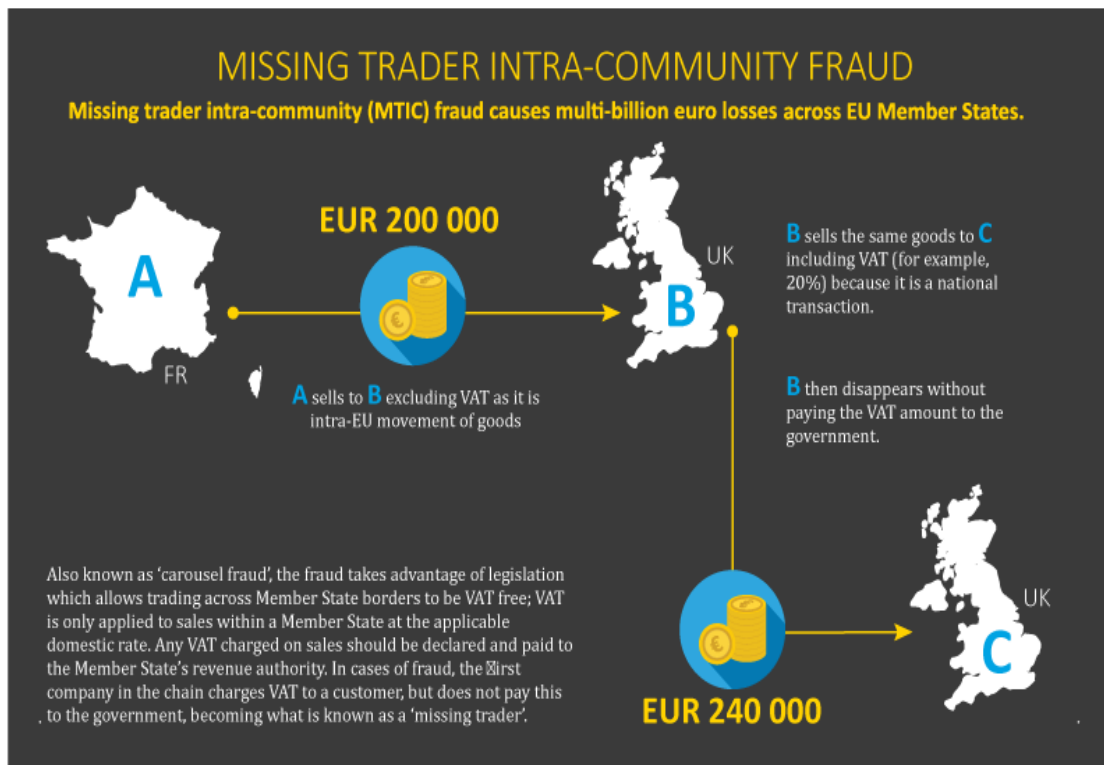
⁴² CJUE, 22 décembre 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, point 30 et 32

⁴³ CJUE, 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft*, C- 419/14, ECLI:EU:C:2015:832, point 42

⁴⁴ Communication de la Commission européenne au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, «Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix», Bruxelles, le 7.4.2016, COM(2016) 148 final, p. 10

⁴⁵ Directive 2008/117/CE du 16 décembre 2008 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, afin de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires, JOUE du 20 janvier 2009, L 47/7.

client, en vue de détourner des montants de TVA ou de créer une distorsion de concurrence par une réduction artificiel au prix d' un produit.⁴⁶



Cette image, issue du site Internet d'Europol, essaie de présenter la fraude à la TVA intra-communautaire dite «carrousel». Elle se déroule alors comme ça : B qui a réalisé une acquisition intracommunautaire de biens de France aux États-Unis, effectue une livraison intérieure de ces biens à C, sur laquelle il perçoit la TVA avant de disparaître sans avoir reversé la taxe au Trésor, alors que le client déduira la taxe en amont.

Un exemple très clair ayant occupé la CJUE, est celui-ci de l'affaire *Ivo Taricco*⁴⁷ étant «poursuivis» en Italie pour avoir «formé et organisé une association de malfaiteurs en vue de commettre différents délits en matière de TVA». Dans le cadre de celle-ci ils ont «procédé à des montages juridiques frauduleux de type carrousel TVA, impliquant notamment la constitution de sociétés écrans et l'émission de faux documents au moyen desquels ils auraient acquis des biens, en occurrence des bouteilles de champagne hors TVA. Cette opération aurait permis à une société du nom de Planet de disposer de ces bouteilles à un prix inférieur à celui du marché et de fausser ainsi

⁴⁶ Falco D., *La fraude à la TVA*, volume 182, Dalloz, 2019, p. 70

⁴⁷ CJUE, 8 septembre 2015, *Procédure pénale c/ Ivo Taricco*, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555

ce dernier».⁴⁸ Certains éléments de la décision de la CJUE concernant cette affaire présentent un intérêt spécifique et donc méritent une analyse indiquée ci-après.

§2 – L’impact de la fraude sur l’économie nationale et sur l’intérêt financier de l’Union

Les ressources économiques propres, indépendantes de celles-ci des États membres, constituent l’un des traits principaux de l’Union européenne en conduisant vers la réalisation du marché intérieur, la vérification de la personnalité autonome de la Communauté envers des pays tiers.⁴⁹ D’où le caractère plutôt politique que économique de la fraude à la TVA.

Insérée dans le monde juridique en 1954, la TVA a bien constitué l’un des plus lucratifs relèvements, soit dans le cadre national, soit communautaire. Résultat des travaux de Maurice Laure, directeur adjoint de la direction générale des impôts a ce temps, «cet impôt intelligente et merveilleusement indolore est l’impôt le plus productif en France».⁵⁰ Malgré les faiblesses constatées au champ de la justice fiscale, cet impôt rencontre une efficacité telle du point de vue de son rendement, résultant à une augmentation significative du volume des recettes publiques.⁵¹

Au vu de tout ce qui précède, il paraît impératif de constater que les conséquences financières de la fraude fiscale sont colossales. Tant la confiance légitime du recouvrement fiscal s’élève, que les autorités compétentes de collecter les taxes semblent affaiblies et se trouvent dans un terrain inconnu de support des défauts économiques, voire douaniers.

En effet, la TVA constitue actuellement l’un des piliers de la construction européenne. Dans le cadre européen la TVA détient la seconde place des ressources du budget européen. Elle tire son effectivité du fait du processus d’harmonisation des impositions indirectes au sein de l’Union. Or, il ne s’agit pas d’un prélèvement fiscal opéré par l’Union, car compétence normative d’imposer la TVA incombe aux États membres, dont une partie est versée au budget de l’Union par les États membres instituée et recouvrée par leurs propres moyens.⁵²

Ce déficit suscite des préoccupations ainsi que stimule une motivation soit de la part des États membres, soit par l’Union elle-même, dans un effort d’estimer son ampleur exact et y faire

⁴⁸ Ibidem, point 18

⁴⁹ Kougieas V, Balta E., *Droit douanier européen*, Nomiki Vivliothiki, 2008, p.425

⁵⁰ *Solidarité et impôt*, op. cit., p 239

⁵¹ Ibidem, p. 239

⁵² *La compétence fiscale*, op.cit., p.709

fâche. La notion de gap, plus communément appelée «VAT GAP», a été adaptée par plusieurs pays européens pour mesurer cet écart entre la TVA théorique et la TVA perçue, lors que son enjeu était considéré comme plus important économiquement que la fraude à l'impôt sur les sociétés ou le taxe sur le revenu.⁵³ Uniquement la fraude TVA, d'après des estimations européennes, elle s'élèvera à près de 160 milliards d'euros.⁵⁴ En effet, le «VAT GAP» présente un accroissement rapide au fil du temps, en ayant augmenté d'un «montant compris entre 90 et 113 milliards d'euros par an sur la période 2000-2006».⁵⁵ Ces chiffres sont extrêmement éloquentes. D'où paraît-il donc impératif pour la Commission de réagir et de réfléchir de manière plus large à une réforme du système.

En effet, afin de combattre cette perte constatée en matière de la TVA, il était d'abord impératif de déterminer où il s'enracine. Selon des estimations rapportées par la Commission un pourcentage de 65 % des envois en provenance des pays tiers ne conformes pas aux règles de l'UE concernant la TVA et «les pertes annuelles de recettes TVA y conséquentes sont colossales».⁵⁶ De plus, selon la Commission «la fraude transfrontière représente à elle seule chaque année une perte de recettes de 50 milliards d'euros».⁵⁷

⁵³ Prat M., Janvier C., *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz, 2011, p. 12

⁵⁴ Commission européenne, «Écart de TVA. Près de 160 milliards d'euros de recettes non perçues dans l'UE en 2014», Bruxelles, 6 septembre 2016

⁵⁵ Commission européenne, «Lutte contre la fraude fiscale: la Commission publie une étude sur l'écart de TVA dans l'UE», 30 octobre 2009

⁵⁶ Commission européenne, «Fiche d'information, Modernisation de la TVA dans le cadre du commerce électronique: questions et réponses, Bruxelles», le 1er décembre 2016

⁵⁷ Communication de la Commission européenne au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, «Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix», COM(2016) 148 final, p. 3

Chapitre 2 – La lutte contre la fraude

Vu l'ampleur actuel du phénomène de la fraude à la TVA, le cadre des sanctions devient inadéquat. Ce chapitre est alors consacré aux règles encadrant l'imposition des sanctions antifraudes, aux limites qu'elles essaient y faire face ainsi qu'au futur que le renouvellement des outils, notamment issus de l'Union, promettent.

Section 1 – Les sanctions, compétence et limites

Afin de préciser les moyens de lutte contre la fraude à la TVA, il était primordial de désigner le cadre d'action. Ce cadre semble plus perplexe vu le processus d'harmonisation européenne en matière de la TVA. Plus précisément, les sanctions ne devraient avoir lieu sans les règles conférant le pouvoir de leur imposition. Cette section est donc consacrée à la compétence de contrôle et de sanction de la fraude, à son caractère ainsi qu'à son horizon.

§1 – La compétence d'imposer les sanctions

2.1.1.1 La protection des intérêts financiers de l'Union

L'article 325 TFUE, encadrant le système antifraude de la Communauté, prévoit que :

- 1. 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** dans les États membres, ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union.*
- 2. 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**.*
- 3. Sans préjudice d'autres dispositions des traités, les États membres **coordonnent leur action** visant à protéger les intérêts financiers de l'Union contre la fraude. À cette fin, ils organisent, avec la Commission, une **collaboration étroite et régulière** entre les autorités compétentes.*
- 4. Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, arrêtent, après consultation de la Cour des comptes, les mesures nécessaires dans les domaines de la prévention de la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union et de la lutte contre cette fraude en vue d'offrir **une protection effective et équivalente** dans les États membres ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union.*

5. La Commission, en coopération avec les États membres, adresse chaque année au Parlement européen et au Conseil un **rapport sur les mesures prises pour la mise en œuvre du présent article**.

Le présent article constitue donc une concrétisation des principes d'équivalence et de la protection effective, prévu à l'article 19§1 al 2 TUE concernant l'obligation des États d'assurer la protection juridictionnelle de TUE⁵⁸, complété par l'article 49 de la CDFUE⁵⁹, en matière de la TVA. La CJUE a en effet rappelé à de nombreuses reprises «l'obligation des États membres, (...) de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leur territoire et à lutter contre la fraude».⁶⁰ Plus précisément, la directive demande TVA une assimilation des intérêts économiques de l'Union et de chaque État membre compétent de les protéger.

Les paragraphes 3 et 5 dudit article imposent ainsi un type de coopération interétatique particulière dans le but de lutter effectivement contre la fraude à la TVA, où s'enracine un type d'intégration au champ des sanctions. La Commission, en allant plus loin, a proposé⁶¹ l'alignement de la définition de certains types d'infractions fiscales, et les sanctions administratives et pénales elles entraînent, pour tous les types d'impôts et taxes. Elle a aussi proposé des règles de droit pénal⁶² pour renforcer la lutte contre la fraude menaçant les intérêts financiers de l'Union européenne. Elle a aussi souligné que : «Il importera de veiller à ce que toute action dans ce domaine s'intègre parfaitement aux actions similaires menées dans d'autres domaines du droit de l'Union, conformément aux principes énoncés par la commission».⁶³

Une question principale est si les autorités et cours nationales sont compétentes de refuser l'application de certains droits que les assujettis tirent de la réglementation TVA en cas de fraude objectivement établie, à laquelle l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il participait, en l'absence de disposition expresse dans la législation nationale. Dans ce cas-là, la CJUE souligne que l'absence

⁵⁸ «Les États membres établissent les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union»

⁵⁹ «Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter. Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice»

⁶⁰ CJUE, 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft*, C- 419/14, ECLI:EU:C:2015:832, point 41

⁶¹ Communication de la Commission du 6 décembre 2012 intitulée «Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales», COM(2012) 722 final, pp 15 à 16

⁶² Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal - COM(2012) 363 final du 11 juillet 2012

⁶³ Communication de la Commission du 20 septembre 2011 intitulée «Vers une politique de l'UE en matière pénale: assurer une mise en œuvre efficace des politiques de l'UE au moyen du droit pénal» (COM(2011) 573 final

d'une telle sanction dans la législation nationale ne fait pas obstacle à son application. Le point de départ se trouve au principe du droit européen, selon lequel nul ne peut se prévaloir de manière frauduleuse des normes du droit de l'Union. Ce principe résulte alors à l'obligation des États membres à refuser l'application de droits TVA. Selon la Cour, «il incombe aux autorités et aux juridictions nationales d'opposer à un assujetti, dans le cadre d'une livraison intracommunautaire, un refus du bénéfice des droits à déduction, à exonération ou à remboursement de la TVA, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus, s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que, par l'opération invoquée pour fonder le droit concerné, il participait à une fraude à la TVA commise dans le cadre d'une chaîne de livraisons».⁶⁴ Dans cet arrêt *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti* la Cour semble privilégier l'application d'objectifs inhérents au système commun de la TVA au respect strict de l'autonomie procédurale des États membres.⁶⁵ Ainsi, la Cour souligne que les États membres doivent appliquer leur procédure nationale lorsque celle-ci répond auxdits principes, même si le droit de l'Union européenne n'a pas prévu concrètement une telle procédure.⁶⁶

En effet, l'harmonisation du système de la TVA n'aboutit pas au point de convergence. De nombreuses dispositions de la directive TVA 2006/112/CE⁶⁷ sont alors inspirées par ce but. L'on songe particulièrement aux articles 394 et 395§1, qui permettent, sous réserve du respect d'une procédure stricte, aux États membres d'introduire et/ou maintenir des mesures particulières dérogatoires visant à lutter contre la fraude ou l'évasion.

2.1.1.2 L'autonomie procédurale des États membres

Selon le principe de l'autonomie procédurale des États membres découlant de l'article 291 TFUE⁶⁸ en l'absence de dispositions européennes spécifiques, chaque État membre doit établir des règles procédurales afin d'assurer la mise en œuvre correcte et effective du droit européen sur son territoire. En ce sens, les États ont alors la liberté de déterminer l'autorité compétente, les dispositions procédurales, et les sanctions adéquates pour assurer que le droit européen soit respecté.⁶⁹ Cette autonomie procédurale des États membres est toutefois limitée par deux autres

⁶⁴ CJUE, 18 décembre 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti*, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455, points 51 à 56 et 62

⁶⁵ Traversa E.; Ceci E., «Principe général de droit communautaire», *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), op.cit. p. 200

⁶⁶ CJUE, *Surgicare c/ Unidades de Saúde SA contre Fazenda Pública*, 12 février 2015, C-662/13, ECLI:EU:C:2015:89

⁶⁷ Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JOUE du 11 décembre 2016, L 347

⁶⁸ «Les États membres prennent toutes les mesures de droit interne nécessaires pour la mise en œuvre des actes juridiquement contraignants de l'Union»

⁶⁹ Traversa E.; Ceci E., «Principe général de droit communautaire», *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), op.cit. p. 198

principes consacrés par la CJUE: le principe d'effectivité et le principe d'équivalence.⁷⁰ Le premier principe suppose que chaque État membre évite de rendre, par des mesures procédurales nationales, pratiquement impossible ou extrêmement difficile l'exercice des droits octroyés par l'ordre juridique de l'Union. Le second principe implique quant à lui que les mesures procédurales mises en place par l'État membre ne soit pas moins favorables que des mesures nationales imposées dans des situations nationales similaires. Ces deux principes ont comme résultat que cette liberté des États membres paraisse en réalité restreinte. Plus précisément en matière de la TVA, étant un champ souffrant la pression d'harmonisation, les États membres disposent une marge de manœuvre plutôt étroite. En premier lieu le principe d'équivalence se traduit par l'égalité de traitement d'une affaire européenne et nationale par ledit État. En seconde lieu, l'harmonisation a la TVA impose qu'un moyen par exemple dans le champ de droit à la déduction, exige une application uniforme dans les autres États membres, dans le but de ne pas fausser la concurrence ainsi que de ne pas menacer le marché commun. En fin, la conséquence bien évidant de tout ce qui précède, est que les affaires touchant le droit européen, telles que soit celles en matière du système commun de la TVA, voire les cas de la fraude à la TVA intracommunautaire, exige le minimal de protection national de chaque État concerné.

Conformément aussi au principe de subsidiarité, la Commission rappelle que l'Union ne peut agir que si et dans la mesure où certains objectifs ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres et peuvent être mieux réalisés au niveau de l'Union. Cependant, «le fait de laisser les États membres fixer librement leurs taux aurait un coût et serait assorti d'un certain nombre d'inconvénients, même si le bon fonctionnement du marché unique ne s'en trouverait pas menacé».⁷¹

Le pouvoir de collecter la TVA ainsi que de sanctionner la non-conformité auxquels règles, se trouve alors au sein de l'État membre. L'Union n'a de pas de compétence pour opérer le recouvrement forcé de la créance fiscale individuelle, en cas de non-paiement par les contribuables. Son action se limite au déclenchement d'une procédure de manquement contre l'État membre, aux juridictions duquel le contribuable en question soit comptable.⁷²

En vertu des règles ci-dessus, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale relèvent des

⁷⁰ CJUE, 16 décembre 1976, *Rewe c/ Landwirtschaftskammer für das Saarland*, C-33/76, CLI:EU:C:1976:188, point 5; CJUE, 16 décembre 1976, *Comet BV c/ Produktschap voor Siergewassen*, C-45/76, ECLI:EU:C:1976:191, point 13

⁷¹ Communication de la Commission européenne au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, «Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix», Bruxelles, le 7.4.2016, COM(2016) 148 final pp 12 à 13

⁷² *La compétence fiscale* op.cit., p 709 ; CJUE, 12 juin 2003, C-363/00, *Commission c/ Italie*, ECLI:EU:C:2003:335

compétences des autorités nationales des pays de l'Union. Néanmoins, les agissements des fraudeurs résultent surtout sur de la fraude fiscale transfrontalière et un pays prenant d'action manque les outils nécessaires, même pour une enquête efficace. L'Union européenne, vise à aider ses États membres en imposant un train de mesures, en concentrant l'attention sur la répression de la fraude fiscale.

§2 – Limites

Plus ou moins souvent l'administration nationale compétente de prendre toutes les mesures nécessaires antifraudes se trouve bridée, soit par des barrières pragmatiques, par exemple le temps exigé par les autorités de constater la fraude ou le progrès rapide de la technologie, soit par des libertés fondamentales des assujettis. Celles-ci sont d'un part reconnues par de principes généraux du droit de l'Union et traditions constitutionnelles communes aux États membres, applicable en occurrence en vertu de l'article 51 CDFUE⁷³, ainsi que d'autre part par le droit national ayant rattaché l'affaire à sa juridiction.

2.1.2.1 Le problème de la fraude rapide

Facteur non négligeable posant une limite aux sanctions garantissant une protection effective des intérêts financiers de l'Union européenne, la fréquence des contrôles reste un problème épineux. C'est seulement en cas d'exception, ou le cas d'une fraude évidente entame la procédure accélérée, où soit les opérateurs d'une transaction constituant de la fraude ne la déclarent pas du tout et vu le fait du mécanisme des états récapitulatifs, les écarts entre les achats et les ventes paraissent plus vite suspects, soit les transactions frauduleuses sont proprement déclarées, mais la TVA n'est pas payée. Même dans ce cas, les fraudeurs détiennent un délai suffisant de disparaître, avant que l'administration nationale compétente initie des poursuites contre eux.⁷⁴

2.1.2.2 Le problème de la fraude au «e-commerce»

L'arrivée des transactions dématérialisées et l'avènement du «e-commerce» apparaissant

⁷³ «Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives et dans le respect des limites des compétences de l'Union telles qu'elles lui sont conférées dans les traités».

⁷⁴ Tussiot C., «La fraude à la TVA, un instrument de modernisation fiscale (et politique)?», *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), op.cit., p. 21

comme conséquence indissociable du brusque afflux technologique rende la directive TVA obsolète, voire concernant les produits bénéficiant d'avancées technologiques.⁷⁵ Plus la législation essaie de s'adapter aux mécanismes de la fraude liés aux réseaux technologiques, plus ingénieux deviennent les fraudeurs en se profitant des développements soudains. Cet objectif des législateurs de se tenir au courant, ne pas vraiment atteint, voire au niveau national. Bref, l'évolution rapide et continue de la technologie limite d'une façon incontournable la lutte de la fraude à la TVA.

2.1.2.3 La limite d'une sanction neutre – non discriminatoire

L'interdiction de la discrimination fiscale, issue de l'article 110 TFUE, exige un traitement pas a priori favorable de biens nationaux, en prohibant toute entrave frappant directement ou indirectement les produits des autres États membres. Cette différence de traitement illicite pourrait toucher a. La base d'imposition de l'impôt et les exonérations fiscales, b. Les affaires de procédure, c. Les sanctions concernant les infractions fiscales. En matière de sanctions fiscales appartenant à la compétence des États membres, la CJUE a posé la limite de proportionnalité des amendes imposées aux impôts dûs. La Cour a aussi souligné que le principe de proportionnalité constitue l'un des fondements de l'Union, dont la violation pèse sur les États membres d'identifier.⁷⁶ Par ailleurs, la CJUE ajoute, comme il était déjà analysé, que les mesures prises par les États membres pour lutter contre la fraude fiscale et les pratiques abusives doivent être proportionnées au but poursuivi.⁷⁷ Dans l'arrêt *Weald Leasing*, la Cour se réfère au principe de proportionnalité en indiquant que : «redéfinition opérée par ladite juridiction ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la TVA et éviter la fraude».⁷⁸

Dans l'arrêt *Halifax* elle a mis en exergue la suprématie du principe de neutralité : «[Les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter] ne peuvent (...) être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA».⁷⁹

⁷⁵ Ibidem, p. 24

⁷⁶ CJUE, 12 juillet 2001, *Paraskevas Louloudakis c/ Elliniko Dimosio*, C-262/99, ECLI:EU:C:2001:407, point 71

⁷⁷ CJUE, 5 octobre 2016, *Maya Marinova c/ Direktor na Direktsia*, C-576/15, ECLI:EU:C:2016:740, point 47

⁷⁸ CJUE, 22 décembre 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, point 52; CJUE, *Maya Marinova*, op.cit., point 50; CJUE, 29 juillet 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, ECLI:EU:C:2010:454, point 26

⁷⁹ CJUE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax plc*, ECLI:EU:C:2006:121, point 92

2.1.2.4 L'application du principe *nullum crimen nulla poena sine lege* au champ des sanctions fiscales

Un principe phare ayant préoccupé la jurisprudence de la Cour est celui du droit pénal *nullum crimen nulla poena sine lege*. Il s'enracine vraiment du principe de légalité, touchant notamment la désignation des infractions pénales ainsi que disposant qu'on ne peut être condamné pénalement qu'en vertu d'un texte pénal précis, clair, écrit et préexistant (*lege praevia, stricta, scripta et certa*). Ce principe s'applique seulement au droit matériel et pas aux règles procédurales. Lesdits arrêts de la CJUE en matière de la TVA méritent une analyse spécifique. Le problème posé était en effet le conflit entre ce droit fondamental protégé au niveau constitutionnel par un État membre, l'Italie, et les intérêts économiques de l'Union menacés par la *de facto* impunité à cause de la prescription court prévue concernant la fraude à la TVA. En occurrence, la Cour évoque le principe de coopération loyale de l'article 4, paragraphe 3 TUE⁸⁰, pour confirmer que «les États membres n'ont pas seulement l'obligation générale de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leurs territoires respectifs, mais doivent, aussi, lutter contre la fraude».⁸¹ De plus elle interprète l'article 325 TFUE en posant une obligation d'effectivité des mesures nationales prises dans ce but, mais en suivant le principe d'équivalence concernant la protection des intérêts financiers de l'Union et de leurs propres intérêts financiers.⁸² Elle déclare ensuite que les États membres «disposent, certes, d'une liberté de choix des sanctions applicables» dans la condition d'affronter «de manière effective et dissuasive certains cas de fraude grave à la TVA»⁸³, telle qu'effectuée en l'espèce⁸⁴, sans définissant à manière détaillée les critères de la notion de la «fraude grave». Par conséquent, la Cour tient une marge de manœuvre à la définition *in concreto* de ce terme. La Cour, afin d'expliquer le pouvoir discrétionnaire en matière du régime de la prescription applicable aux infractions pénales relatives à la TVA, qui appartient aux États membres, invoque le manque d'harmonisation dudit régime.⁸⁵ Donc, il incombe aux juridictions compétentes nationales de décider de laisser inappliquées les dispositions du code pénal en cause, en étant tenues de veiller à ce que les droits fondamentaux des personnes accusées d'avoir commis une infraction pénale soient

⁸⁰ *En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités. Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union. Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union*

⁸¹ CJUE, 8 septembre 2015, *Procédure pénale c/ Ivo Taricco*, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555, point 36; CJUE, 26 février 2013, *Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, point 26

⁸² CJUE, 8 septembre 2015, *Procédure pénale c/ Ivo Taricco*, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555, point 37

⁸³ Ibidem, point 39

⁸⁴ Ibidem, point 42

⁸⁵ Ibidem, points 44 à 45

respectés.⁸⁶ Ce cadre des standards nationaux de protection des droits fondamentaux est appliqué, il doit être assuré «que cette application ne compromette pas le niveau de protection prévu par la Charte, telle qu'interprétée par la Cour, ni la primauté, l'unité ou l'effectivité du droit de l'Union».⁸⁷ La Cour arrive à la constatation que le principe de légalité des délits et des peines, dans ses exigences relatives à la prévisibilité, à la précision et à la non-rétroactivité de la loi pénale applicable, jouit d'une importance particulière tant dans l'ordre juridique de l'Union que dans les ordres juridiques nationaux.⁸⁸ En effet, au niveau national il fait partie des règles supranationales, en étant un droit reconnu par les Constitutions des États. La Cour admet qu'au niveau supranational, ledit droit tel que consacré à l'article 49 de la Charte, s'impose aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union, conformément à l'article 51, paragraphe 1, fait aussi partie des traditions constitutionnelles communes aux États membres et a été consacré par différents traités internationaux, notamment à l'article 7, paragraphe 1⁸⁹, de la CEDH.⁹⁰ En fin, dans l'arrêt *Ivo Taricco*, la Cour interprète l'article 325, paragraphes 1 avec l'article 2, TFUE en ce sens qu'il impose au juge national de laisser inappliquées, dans le cadre d'une procédure pénale concernant des infractions relatives à la TVA, des dispositions internes en matière de prescription relevant du droit matériel national qui auraient pour effet d'empêcher l'État membre concerné de respecter les obligations mises à sa charge par lesdites dispositions du traité FUE.⁹¹

La Cour a été de nouveau confrontée audit principe dans l'arrêt *M.A.S.*, ou comme il est souvent appelé arrêt *Taricco II*.⁹² En occurrence, la Corte costituzionale (Cour constitutionnelle) estimait que la non-application de droit de prescription n'est pas compatible avec l'article 25 de la Constitution italienne⁹³, car «dans l'ordre juridique italien, le régime de la prescription en matière pénale revêt une nature matérielle».⁹⁴ La Corte costituzionale ajoute aussi que dans l'arrêt *Taricco* la Cour a jugé concernant l'exigence du principe de légalité des délits et des peines que la sanction ne soit pas rétroactive et n'avait pas préoccupé sur l'élément de précision.⁹⁵ Dans ce cadre, la Cour insiste sur le «dialogue de juge à juge entre la Cour et les juridictions des États membres ayant pour but d'assurer l'unité d'interprétation du droit de l'Union, ainsi que sa cohérence, son plein effet et

⁸⁶ Ibidem, point 46

⁸⁷ Ibidem, point 47

⁸⁸ Ibidem, point 51

⁸⁹ *Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise*

⁹⁰ CJUE, 8 septembre 2015, *Procédure pénale c/ Ivo Taricco*, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555, points 52 à 53

⁹¹ Ibidem, point 62

⁹² CJUE, 5 décembre 2017, *M.A.S., M.B.*, C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936

⁹³ Articolo 25: *Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*

⁹⁴ CJUE, 5 décembre 2017, *M.A.S., M.B.*, C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, points 13 à 14

⁹⁵ Ibidem, point 19

son autonomie», garanti par l'article 267 TFUE.⁹⁶ La Cour par l'arrêt *M.A.S* ajoute qu'il incombe aux États membres de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de l'Union, telles que soient «les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union».⁹⁷ En allant plus loin, la Cour impose en cette matière aux États membres l'obligation de résultats précis assortis d'aucune condition.⁹⁸ Elle définit aussi le principe de *nullum crimen nulla poena sine lege certa* en ce sens «qu'inhérente audit principe, implique que la loi définisse de manière claire les infractions et les peines qui les répriment. Cette condition se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et au besoin à l'aide de l'interprétation qui en est donnée par les tribunaux, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale».⁹⁹ La Cour donc finit par la suggestion, adressée aux juridictions nationales compétentes, si elles constatent que la non-application du régime de prescription afin de lutter contre de fraude grave portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union, conduit à une situation d'incertitude dans l'ordre juridique italien, elles ne sont pas tenues de laisser inappliquées les dispositions du code pénal en cause.¹⁰⁰

En effet, les deux arrêts précités, concernent la primauté de droit de l'Union et la théorie des *controlimiti* inventée par la Corte costituzionale, c'est-à-dire les principes suprêmes et les droits inaliénables représentent donc les contrelimites aux limitations de la souveraineté de l'État. La Cour essaie de forger l'identité constitutionnelle propre de l'Union, en confirmant sa «souveraineté» législative. Aussi doit-elle en même temps respecter l'identité nationale des États membres, reconnue par l'article 4 paragraphe 2 TUE¹⁰¹, ainsi que les traditions constitutionnelles communes aux États membres consacrées par l'article 6 paragraphe 3 TUE.¹⁰² La Cour se trouve toutefois

⁹⁶ *La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel:*

a) *sur l'interprétation des traités,*

b) *sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union.*

Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question.

Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais.

⁹⁷ CJUE, 5 décembre 2017, *M.A.S., M.B.*, C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, points 31 à 32

⁹⁸ *Ibidem*, point 38

⁹⁹ *Ibidem*, point 56

¹⁰⁰ *Ibidem*, point 59

¹⁰¹ *L'Union respecte l'égalité des États membres devant les traités ainsi que leur identité nationale, inhérente à leurs structures fondamentales politiques et constitutionnelles, y compris en ce qui concerne l'autonomie locale et régionale. Elle respecte les fonctions essentielles de l'État, notamment celles qui ont pour objet d'assurer son intégrité territoriale, de maintenir l'ordre public et de sauvegarder la sécurité nationale. En particulier, la sécurité nationale reste de la seule responsabilité de chaque État membre.*

¹⁰² *Les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux.*

obligée, afin d'apaiser le conflit constitutionnel provenant des États membres, dont les droits fondamentaux se voient violés sur l'autel de la primauté, de se retirer, sans proclamer cette retraite, mais en évoquant la protection desdits droits au niveau d'Union.

2.1.2.5 L'application du principe *ne bis in idem* au champ des sanctions fiscales

Un autre principe prétendant l'application aux sanctions fiscales, est celui de *ne bis in idem*. L'intérêt de ce principe est alors présenté, aux affaires où il constitue une entrave à une double sanction, administrative et pénale, si elle est considérée par le droit national applicable comme telle. La CJUE et la CEDH développent une jurisprudence pareille à la portée dudit principe au champ des sanctions fiscales.

Un arrêt rendu par la CJUE bien éclairant concernant plus précisément la TVA, est l'affaire *Åkerberg Fransson*.¹⁰³ En occurrence, le contribuable avait invoqué l'article 50 de la Charte¹⁰⁴, afin d'éviter les poursuites pénales à cause de fraude à la TVA, vu que les amendes administratives avaient déjà été définitives. Ce principe de l'interdiction de la double peine est aussi inscrit à l'article 4 paragraphe 1 du Protocole no 7 à la Convention européenne des droits de l'homme.¹⁰⁵ La Cour donc constate que ce cas fallait dans le champ d'application de la Charte, vu que le litige portait sur la mise en œuvre par un État membre d'une directive européenne, en l'occurrence la directive 2006/112/CE.¹⁰⁶ Quant à l'application de l'article 50 de la Charte, la Cour souligne qu'elle exige «que les mesures qui ont déjà été adoptées à l'encontre du prévenu au moyen d'une décision devenue définitive revêtent un caractère pénal».¹⁰⁷ Ledit article n'a pas de sens qu'il s'oppose «à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, une combinaison de sanctions fiscales et pénales», mais la Cour insiste sur le pouvoir discrétionnaire concernant les sanctions garantissant la protection des intérêts financiers de l'Union en matière de la TVA.¹⁰⁸ Elle rappelle aussi que la nature pénale de sanctions fiscales est subordonnée aux «trois critères pertinents: a. la qualification juridique de l'infraction en droit interne, b. la nature même de l'infraction et c. la nature ainsi que le degré de

¹⁰³ CJUE, 26 février 2013, *Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105

¹⁰⁴ «Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi»

¹⁰⁵ *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État.*

¹⁰⁶ Article 51§1 : «Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives et dans le respect des limites des compétences de l'Union telles qu'elles lui sont conférées dans les traités»

¹⁰⁷ CJUE, 26 février 2013, *Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, point 33

¹⁰⁸ *Ibidem*, point 34

sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé».¹⁰⁹ La Cour finit par estimer que ledit principe «ne s'oppose pas à l'imposition successive d'une sanction fiscale et d'une sanction pénale à partir du moment où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier».¹¹⁰

Par cet arrêt, la Cour affirme l'autonomie de la Charte qui se voit enrichi par la CEDH. En se référant à l'ordre juridique de la protection des droits fondamentaux reconnus par la CEDH en deuxième temps en tant que principes généraux du droit de l'Union¹¹¹, elle proclame aussi la hiérarchie de la protection des droits fondamentaux évidemment en faveur de la Charte. Par le choix de la notion du «cadre du droit de l'Union» la Cour confirme le champ extensible de l'application de la Charte, tout en gagnant à légitimité ainsi qu'en forgeant sa propre identité. Plus précisément, pour qu'une affaire soit considéré comme relevant du champ d'application de la Charte, il n'est pas exigé de se placer strictement dans le cadre de la transposition d'une disposition d'une Directive européenne, mais il suffit que les mesures prises, en l'occurrence, visent à la mise en œuvre d'une telle Directive¹¹².

L'article 4 CEDH ne s'applique qu'au «procès pénal», sans empêcher donc que la personne concernée fasse, pour le même acte, l'objet de poursuites pénales et d'une action d'un caractère différent, par exemple administrative. Cependant, la Cour a considéré que la qualification juridique de la procédure ainsi que l'applicabilité du principe *ne bis in idem* n'est pas subordonnée seulement à l'appréciation des États contractants, afin d'éviter le risque de conduire à des résultats incompatibles avec l'objet et le but de la Convention.¹¹³ Selon la jurisprudence constante de la CEDH, l'existence ou non d'une «accusation en matière pénale» doit s'apprécier sur la base de trois critères, tels que partagés par la jurisprudence de la CJUE, appelés «critères *Engel*».¹¹⁴ Les deuxième et troisième critères, indiqués ci-dessus, sont alternatifs et pas nécessairement cumulatifs, mais en n'empêchant toutefois pas l'adoption d'une approche cumulative si l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une accusation en matière pénale.¹¹⁵

¹⁰⁹ Ibidem, point 35

¹¹⁰ Ibidem, point 37

¹¹¹ Ibidem, point 44

¹¹² Ritleng D., «De l'articulation des systèmes de protection des droits fondamentaux dans l'Union», Revue trimestrielle du droit européen, avril-juin 2013, p. 275

¹¹³ CEDH, 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine c/ Russie*, n° 14939/03, point 52

¹¹⁴ CEDH, 8 juin 1976, *Engel et autres c/ Pays-bas*, n° 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, point 82; CEDH, 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine c/ Russie*, n° 14939/03, point 53;

¹¹⁵ CEDH, 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine c/ Russie*, n° 14939/03, point 53; CEDH, 23 novembre 2006, *Jussila c/ Finlande*, n° 73053/01, points 30 à 31

En conclusion, les sanctions contre la fraude à la TVA oscillent entre d'un côté l'autonomie procédurale des États membres, d'autre côté de l'obligation imposée par l'article 325 TFUE à protéger les intérêts financiers de l'Union conformément aux principes d'équivalence et d'effectivité ainsi que de l'application de la Charte, au niveau de la protection qu'elle offre désignée et interprétée par la Cour. Les droits fondamentaux garantis par la Charte posent certainement une limite auxdits sanctions, mais la Cour n'est pas toujours en mesure d'établir un niveau élevé de protection. Nous pourrions généralement constater que la Cour se voit obligé à le faire, seulement quand des droits fondamentaux constitutionnels sont menacés, et par conséquent la légitimité de l'Union elle-même pourrait rendre contestée. Une telle balance a alors devenue impérative au sein des ordres juridiques parallèles que l'Union européenne a créé.

Section 2 – L'avenir de la lutte

Comme précité, la fraude à la TVA, ne pourrait être victorieusement affrontée par un État agissant seul. La lutte contre la fraude à la TVA requiert une puissance coordinatrice et «omni-supervisant». Sa répression exige une action à multiniveaux. Selon la Commission : «les niveaux actuels de l'écart de TVA requièrent l'adoption de mesures immédiates sur trois fronts, à savoir le renforcement de la coopération administrative, l'amélioration du respect volontaire des règles et l'accroissement collectif des performances des administrations fiscales européennes. Par ailleurs, l'essor du commerce électronique requiert une nouvelle approche en matière de perception de la taxe». ¹¹⁶

§1 – Les outils contre la fraude fiscale issus du droit de l'Union

La réponse au système de la fraude fiscale, voire de celle-ci à la TVA vu sa spécificité en étant une taxe indirecte ainsi que des cas interétatiques, n'est pas facile. Plus précisément, l'augmentation d'obligations et de contrôles ne constitue pas la solution, car la complexité du système de la perception de la TVA permettra ainsi les actions frauduleuses. La Commission constate que cette mesure «ne fera qu'augmenter davantage les coûts de conformité et l'insécurité juridique pour l'ensemble des entreprises, y compris celles qui sont fiables, et entraver un peu plus le fonctionnement du marché unique». ¹¹⁷

¹¹⁶ COM(2016) 148 final, op.cit., p. 7

¹¹⁷ Ibidem, p. 4

2.2.1.1 Le mécanisme d'autoliquidation

La Commission a présenté en 2009 une proposition concernant l'application facultative du mécanisme d'autoliquidation en matière de TVA concernant les livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude. Le mécanisme d'autoliquidation, ou de la «reverse charge» comme il est habituellement appelé, touche les acheteurs étant en charge de payer la TVA, au lieu du prestataire du service ou du vendeur facturant hors taxe. Les États membres posséderaient la possibilité d'appliquer le mécanisme d'autoliquidation, dans les mêmes conditions, aux secteurs pour lesquels il représente le moyen le plus efficace de lutter contre la fraude de type «carrousel», afin d'éviter des dérogations individuelles à la directive TVA ayant un effet négatif sur la lutte contre la fraude dans les autres États membres. Cette proposition a été finalement adoptée en partie par la Directive 2010/23/UE¹¹⁸, modifiant la Directive TVA.

En ce sens, la Commission a proposé l'application d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé (ci-après «MALG») temporaire en matière de la TVA, uniquement pour les livraisons intérieures de biens et de services dépassant un seuil de 17.500 euros par opération et uniquement jusqu'au 30 juin 2022¹¹⁹. Ce système permettra aux opérateurs à ne pas facturer la TVA, mais ils disposent la possibilité à inscrire la transaction dans leur déclaration et à déduire immédiatement leur montant.¹²⁰ Le Conseil a décidé d'adopter cette proposition pour lutter contre la fraude à la TVA, aux États membres les plus gravement touchés par elle. MALG permettra aux États membres d'appliquer cette mesure sur leur territoire, dans la condition que 25 % de l'écart de TVA soit dû à la fraude carrousel et suppose, comme précité, de transférer du fournisseur vers le client l'obligation d'acquitter la TVA.

2.2.1.2 Vers un espace TVA européen unique

La création d'un espace TVA européen unique constitue la pierre angulaire du plan d'action de la Commission. Elle propose d'éliminer l'exonération de la livraison intracommunautaire et d'imposer aux vendeurs d'appliquer la TVA du pays de destination.¹²¹ La Commission considère

¹¹⁸ Directive 2010/23/UE, du Conseil, 16 mars 2010, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude

¹¹⁹ COM(2016) 811 final, 21 décembre 2016, Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et prestations de services dépassant un certain seuil

¹²⁰ Falco D., *La fraude à la TVA*, op.cit., p. 318

¹²¹ COM(2016) 148 final, op.cit., pp. 10 et 11 : «Dans un espace TVA unique robuste dans l'Union, les opérations transfrontières seraient traitées de la même manière que les opérations nationales(...). La consommation intermédiaire et finale des biens continuera à être imposée à l'endroit où les biens sont acheminés, qui est un substitut fiable du lieu de consommation»

indispensable vers la réalisation de ce but l'utilisation massive de la technologie et en particulier sur le modèle existant du mini-guichet unique¹²², tel que généralisé en 2015.¹²³ En particulier, la mise en place d'un portail Internet permet aux assujettis de réaliser leurs déclarations et leurs paiements en ligne étant alors immatriculés seulement dans leur pays d'établissement et versèrent la taxe collectée auprès de leurs clients dans chaque pays via ce portail électronique.

La conclusion tirée par la Commission¹²⁴ concernant la meilleure option antifraude «serait de taxer les livraisons de biens d'entreprise à entreprise (dites B2B) au sein de l'Union de la même manière que les livraisons nationales, ce qui remédierait à la faille principale du régime transitoire tout en préservant les caractéristiques intrinsèques du système de TVA». Par conséquent, ce changement devrait réduire la fraude transfrontière d'environ 40 milliards d'EUR (80 %) par an dans l'Union. En France, par exemple, la fraude serait réduite d'environ 10 milliards d'EUR. Pour d'autres pays, les chiffres seraient les suivants: Italie: 7 milliards d'EUR, Royaume-Uni: 4 milliards d'EUR, Roumanie: environ 17 % des recettes actuelles de TVA, Grèce: 12 %.¹²⁵

2.2.1.3 Le rôle d'Europol

Un organe important vers la lutte antifraude, en vigueur par une Décision¹²⁶ en 2009, récemment modifiée par le Règlement 2016/794¹²⁷, en devenant officiellement l'agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs après l'entrée en vigueur de son nouveau règlement fondateur, est celui d'Europol. Dotée de la personnalité juridique, Europol est une agence de l'Union européenne dont la compétence couvre la lutte contre la criminalité organisée, le terrorisme et les autres formes graves de criminalité, affectant deux États membres ou plus «d'une manière telle que, au vu de l'ampleur, de la gravité et des conséquences des infractions en cause, une action commune des États membres s'impose». Sa compétence est, *inter alia*, de lutter contre «missing trader intra-community (MTIC) fraud», y compris contre la fraude à la TVA intracommunautaire, commise par des organisations criminelles. Europol occupe une place centrale

¹²² Le mini-guichet unique (MOSS – Mini One-Stop-Shop) est un régime facultatif qui permet de comptabiliser la TVA, normalement due dans plusieurs pays de l'UE, dans un seul pays de l'UE. Il peut être utilisé par les entreprises établies dans l'UE et en dehors de l'UE. Son champ application concerne des services transfrontières électroniques ou de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision à des non-assujettis (B2C).

¹²³ Règlement (UE) n° 967/2012 du Conseil, 9 octobre 2012, modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les régimes particuliers applicables aux assujettis non établis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties

¹²⁴ COM(2016) 148 final, op.cit., p. 11

¹²⁵ Ernst & Young (2015)

¹²⁶ Décision du Conseil, 6 avril 2009, portant création de l'Office européen de police (Europol)

¹²⁷ Règlement (UE) 2016/794 DU Parlement européen et du Conseil, 11 mai 2016, relatif à l'Agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs (Europol) et remplaçant et abrogeant les décisions du Conseil 2009/371/JAI, 2009/934/JAI, 2009/935/JAI, 2009/936/JAI et 2009/968/JAI

dans l'architecture européenne de sécurité, ce qui lui permet de proposer une série unique de services: soutien aux opérations de maintien de l'ordre sur le terrain, plateforme d'informations sur les activités criminelles, centre d'expertise en matière de maintien de l'ordre. De plus, il publie régulièrement des analyses à long terme portant sur la criminalité et le terrorisme, afin d'aider ses partenaires nationaux à mieux cerner les problèmes de criminalité auxquels ils sont confrontés.

2.2.1.4 Le Parquet européen

Dans le même contexte, l'adoption de la proposition de la Commission relative à la protection des intérêts financiers de l'Union¹²⁸ pour couvrir la fraude à la TVA dans l'ensemble de l'Union et de la proposition visant à créer un Parquet européen¹²⁹ pourrait jouer un rôle décisif.

Le règlement relatif au Parquet européen, finalement adopté en 2017¹³⁰, vise à mettre en place une instance indépendante chargée de combattre toutes les infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE, en particulier les fraudes aux fonds structurels de l'UE ou les fraudes à la TVA à caractère transfrontalier. Aujourd'hui, ce sont ainsi vingt-deux États membres engagés pour la création du Parquet européen: l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, la Croatie, Chypre, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la France, la Grèce, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, le Portugal, la République tchèque, la Roumanie, la Slovaquie et la Slovénie.

Le Parquet européen fonctionnera comme un parquet unique pour tous les États membres participants, en dehors du cadre des institutions existantes de l'UE. Il exercera ses fonctions en toute indépendance, dans l'intérêt de l'UE, et ne sollicitera ni n'acceptera d'instructions d'autorités européennes ou nationales. Son rôle consistera à enquêter et à poursuivre les fraudes concernant le budget de l'UE et d'autres crimes contre les intérêts financiers de l'Union. Auparavant, seules les autorités nationales pouvaient enquêter et poursuivre ces crimes et ne pouvaient agir au-delà de leurs frontières. L'OLAF, Eurojust et Europol n'avaient pas non plus la capacité d'agir. L'organe est destiné à être décentralisé autour de procureurs européens délégués situés dans chaque État membre menant des enquêtes et des poursuites dans chaque pays, en collaboration avec le personnel national et en appliquant la législation nationale. Le bureau central compte un procureur en chef européen,

¹²⁸ COM(2012) 363 du 11.7.2012, proposition de directive du Parlement européen et du Conseil relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal

¹²⁹ COM(2013) 534 du 17.7.2013, proposition de règlement du Conseil portant création du Parquet européen

¹³⁰ Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil, 12 octobre 2017, mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen

appuyé par 20 procureurs européens, des techniciens et des enquêteurs, exerçant son rôle de superviser les enquêtes et les poursuites dans chaque État membre de l'UE participant, afin de garantir l'indépendance, une coordination efficace et une approche uniforme dans toute l'UE. Toutefois, le Parquet poursuivra les criminels concernés devant les juridictions nationales compétentes, mais cela doit être confirmé par l'autorité nationale compétente.

2.2.1.5 Les campagnes de sensibilisation

Le problème épineux de la fraude fiscale se trouve dans la «légitimation sociale» des actes frauduleux. Pour la combattre dans une manière efficace, il paraît comme une *conditio sine qua non* d'investir sur l'approche sociale du phénomène. Toute mesure prise devient inutile, sans que son caractère illégal pénètre dans la conscience des citoyens.

Dans ce contexte, plusieurs États membres ont adopté une approche plus novatrice pour prévenir la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE. Certains ont lancé des campagnes de sensibilisation visant à remettre en question le caractère socialement acceptable de certaines pratiques frauduleuses.¹³¹

Par exemple, en mars 2017, l'AFCOS letton a lancé, sous le nom de «Fraud off!», une campagne de sensibilisation visant exactement dans ce but précité. À cette occasion, les chaînes de télévision nationales en diffusant des annonces, où apparaissaient des célébrités nationales, et du matériel publicitaire en distribuant aux institutions, aux entreprises, aux commerces et à la population en général ont touché un large public en devenant très populaire pendant un temps.

§2 – L'échange d'informations à l'intérieur de l'Union

Dès l'adhésion à l'Union, chaque État est obligé à une coopération loyale vis-à-vis les autres États membres. Cette notion, tirée du droit constitutionnel allemand¹³², constitue l'un des fondements identitaires de l'Union. L'article 4 paragraphe 3 TUE¹³³ est consacré à ce principe

¹³¹ Rapport spécial n° 06/2019: «La lutte contre la fraude au détriment des dépenses de cohésion de l'UE: les autorités de gestion doivent renforcer la détection, la réaction et la coordination», p. 24

¹³² Bundestreue als Verfassungsgrundsatz zu den dem Grundgesetz immanenten Normen

¹³³ *En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités.*

Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union.

Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible

fondamental et se traduit par une obligation multidimensionnelle. Aux États incombe principalement un devoir positif d'agir, d'apporter des résultats. De plus, la loyauté communautaire impose une obligation de moyen, de faciliter l'Union à l'accomplissement de sa mission. En même temps découle un devoir négatif de ne pas enfreindre leurs obligations en mettant en péril la réalisation des buts du traité. Ce principe touche aussi les mesures prises sur l'autel de la lutte contre la fraude à la TVA, constituant l'un des objectifs de l'Union, et rend l'échange d'informations interétatique une condition indispensable.

La TVA, en étant le seul prélèvement fiscal harmonisé au sein de l'Union européenne, dont l'un de fondement constitue, comme il était déjà mentionné, la neutralité, qui se traduit par le fait qu'aucune double taxation ne doit exister lors de la réalisation d'une opération, interne ou intracommunautaire, rend les mécanismes de contrôle et de coopération entre les États membres de l'Union impératifs.¹³⁴ A cause de sa dimension transfrontière, il paraît difficile pour les États membres de lutter contre la fraude à la TVA en agissant seuls. L'amélioration de la coopération administrative entre les administrations fiscales nationales compétentes constitue un objectif clé de la stratégie de la Commission dans ce domaine. Selon la Commission, il appartient aux objectifs de l'Union un espace TVA unique robuste, où «les opérations transfrontières seraient traitées de la même manière que les opérations nationales, ce qui permettrait de remédier à la faiblesse endémique du système, et la gestion et l'application de la TVA seraient assurées au moyen d'une coopération plus étroite entre les administrations fiscales».¹³⁵ Dans ce but, des mesures importantes ont déjà été prises.¹³⁶

En matière de TVA, il existait une obligation d'assistance entre les administrations fiscales, réaffirmée par le règlement n° 1789/2003.¹³⁷ Celui-ci avait rénové à ce temps le cadre d'échanges antérieur, en rendant possible la demande des renseignements par une administration nationale à une autre administration. La réponse, cause d'ouverture d'une enquête, était déposée dans un délai de trois mois. Parallèlement, le texte prévoyait des échanges de fonctionnaires, ainsi que la possibilité pour les agents d'une administration nationale de participer à une enquête fiscale dans un autre État. En même temps, les échanges dits «spontanés» d'information se voyaient favorisées,

de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.

¹³⁴ More P.; Straub O., Thomas S., *Guide de la TVA intracommunautaire*, 1er édition, DELMAS, 2004, p 227

¹³⁵ COM(2016) 148 final, op.cit., p. 10

¹³⁶ COM(2012) 722 final, op.cit., p. 4

¹³⁷ Règlement (CE) n° 1789/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92

notamment par la mise en place de systèmes automatisés de communication.¹³⁸ La durée de vie de ce règlement était courte, en étant abrogé par le règlement n° 904/2010 analysé ci-dessous.

En effet, l'informatique a permis à l'Union européenne ainsi qu'entre ses États membres une coopération et un échange d'informations plus avancés aussi en matière de la TVA. Sur la base de propositions présentées par la Commission, le Conseil a adopté un nouveau cadre pour la coopération administrative.¹³⁹ Cette série des instruments législatifs constitue le fondement des outils et instruments par la Commission et les États membres. «Les États membres doivent veiller à la mise en œuvre et à l'application intégrale et effective de ceux-ci, en particulier au moyen d'un échange d'informations renforcé».¹⁴⁰ Selon la Commission, des outils utiles vers la simplification des procédures ainsi que vers la réduction des charges pour les entreprises, seraient la gouvernance en ligne et les comptes fiscaux numériques, à la fois au niveau national et transfrontière. Par conséquent, l'instauration de la confiance pourrait être atteinte.¹⁴¹

La coopération administrative spécifique concernant la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA est actuellement réglée le règlement n° 904/2010.¹⁴² L'une des modalités de coopération plus développées, grâce au caractère harmonisé dudit taxe, est la mesure prise des bases de données communes et des contrôles conjoints, simultanés et multilatéraux.¹⁴³

2.2.2.1 Le forum sur la TVA

Tant les entreprises que les administrations fiscales admettent que le système actuel de TVA est difficile à gérer et vulnérable à la fraude. Afin d'améliorer le contrôle de la TVA au niveau de l'Union, la Commission a décidé d'insérer un forum de l'UE sur la TVA.¹⁴⁴ Dans le cadre de cette

¹³⁸ *Petit dictionnaire de la fraude fiscale, op.cit.*, pp. 28 à 29

¹³⁹ Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures JO L 84 du 31.3.2010, p. 1); règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 268 du 12.10.2010, p. 1); directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1); règlement (UE) n° 389/2012 du Conseil du 2 mai 2012 concernant la coopération administrative dans le domaine des droits d'accise et abrogeant le règlement (CE) n° 2073/2004 (JO L 121 du 8 mai 2012, p. 1

¹⁴⁰ COM(2012) 722 final, op.cit., p. 4

¹⁴¹ COM(2016) 148 final, op.cit., p. 8

¹⁴² Règlement du Conseil 904/2010/UE du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et ses annexes, JOUE du 12 octobre 2010, L 268, pp. 1 à 18

¹⁴³ Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur l'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, COM/2014/071 final

¹⁴⁴ Décision de la Commission (2012/C 198/05), 3 juillet 2012, mettant en place le forum de l'UE sur la TVA

plate-forme de dialogue, des représentants des grandes, moyennes et petites entreprises, ainsi que des autorités fiscales, pourront échanger leurs points de vue sur les aspects transfrontières concrets de la gestion de la TVA, ainsi que recenser et examiner les meilleures pratiques pouvant contribuer à rationaliser la gestion du système de TVA, afin de réduire les coûts de conformité tout en protégeant les recettes provenant de la TVA. La Commission invite les États membres à participer le plus largement possible au forum de l'UE sur la TVA, afin que celui-ci puisse atteindre ses objectifs.

Le nouveau règlement de l'échange sur demande prévoit qu'il doit être exécuté le plus rapidement possible sans dépasser un délai de trois mois et un mois si les informations sont à la disposition de l'autorité requise¹⁴⁵, mais ce délai est dans beaucoup de cas pas respecté en devenant une entrave principale au fonctionnement efficace dudit système. Ce retard constaté concernant la réponse de l'autorité saisie, sous la pression de la rapidité des actes frauduleux ainsi que le manque de contrôles réguliers de la part des États concernés, le prouve.

Mais le droit d'enquête que les autorités nationales compétentes possèdent, n'est pas absolu, sur l'autel de la lutte antifraude. L'enquête doit être menée en respectant le principe de légalité. Comme le prévoit expressément la loi, les contestations opérées ne pourront être opposées à l'assujetti, au regard des impositions de toute nature, qu'à l'issue d'une procédure de vérification fiscale entreprise dans les conditions légales en vigueur.¹⁴⁶ Dans une manière plus détaillée, pour l'exercice du droit d'enquête les agents de l'Administration peuvent avoir accès de 8 h à 20 h et durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti aux locaux à usage professionnel, à l'exclusion des parties de ces locaux effectuées au domicile privé, ainsi qu'aux terrains et entrepôts.¹⁴⁷

2.2.2.2 Le programme Fiscalis

La Commission a insisté sur la promotion de l'utilisation la plus efficace possible, par tous les États membres, des outils informatiques pratiques pour tous les impôts et taxes, ainsi que d'une approche plus coordonnée en bénéficiant des programmes Fiscalis¹⁴⁸ et Douane^{149 150} pour

¹⁴⁵ Falco D., *La fraude à la TVA*, op.cit., p. 152

¹⁴⁶ More P.; Straub O., Thomas S., *Guide de la TVA intracommunautaire*, op.cit., p. 227

¹⁴⁷ More P.; Straub O., Thomas S., *Guide de la TVA intracommunautaire*, op.cit., p. 226

¹⁴⁸ Règlement (UE) No 1286/2013 du Parlement européen et du Conseil, 11 décembre 2013, établissant un programme d'action pour améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans l'Union européenne pour la période 2014-2020 (Fiscalis 2020) et abrogeant la décision no 1482/2007/CE

¹⁴⁹ Le programme Douane 2020 et ses prédécesseurs ont contribué de manière significative à faciliter et à renforcer la

améliorer la communication et promouvoir un partage plus systématique des bonnes pratiques et des outils, afin d'accroître l'efficacité des audits et des contrôles et à alléger la charge pesant sur les contribuables.¹⁵¹ Fiscalis est un instrument important vers le renforcement de la coopération administrative. Son action consiste au financement des initiatives des administrations nationales fiscales pour améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans le marché intérieur.¹⁵² Ce programme est mis en œuvre à l'heure actuel jusqu'en 2020.¹⁵³ Ce programme dont l'objectif est d'«accorder une attention accrue au soutien à la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive»¹⁵⁴ est «effectivement en ligne avec les instruments utiles à la lutte contre la fraude fiscale¹⁵⁵: mettre en œuvre, améliorer, exploiter et soutenir les systèmes d'information européens dans le domaine fiscal; soutenir les activités de coopération administrative; renforcer les qualifications et les compétences des fonctionnaires des administrations fiscales; améliorer la compréhension et la mise en œuvre du droit de l'Union dans le domaine fiscal; soutenir l'amélioration des procédures administratives et l'échange des bonnes pratiques administratives».¹⁵⁶

2.2.2.3 Un outil technologique: VIES

La Commission européenne a créé VAT «Information Exchange System» (ci-après VIES), un système électronique donnant aux commerçants participant aux transactions intracommunautaires la possibilité de vérifier la validité du numéro de TVA de leurs clients¹⁵⁷, conformément à l'article 31 du règlement (CE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010. La Cour des comptes reconnaît volontiers que le système VIES «est un instrument très utile pour échanger des données sur les opérations intracommunautaires entre États membres. Son utilisation par les États membres présente toutefois des faiblesses affectant parfois la fiabilité, l'exhaustivité et l'actualité des données VIES et, partant, son efficacité dans la lutte contre la fraude».¹⁵⁸ Au travers

coopération douanière, notamment transfrontalières

¹⁵⁰ Règlement (UE) n° 1294/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2013 établissant un programme d'action pour les douanes dans l'Union européenne pour la période 2014-2020 (Douane 2020) et abrogeant la décision n° 624/2007/CE (JO L 347 du 20.12.2013, p. 209)

¹⁵¹ COM(2012) 722 final, p. 3

¹⁵² Rapport spécial n° 24/2015, op.cit., p. 29

¹⁵³ Règlement du Parlement européen et du Conseil n° 1286/2013/UE, 11 décembre 2013 établissant un programme d'action pour améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans l'Union européenne pour la période 2014-2020 (Fiscalis 2020) et abrogeant la décision n° 1482/2007/CE et son annexe, JOUE du 20 décembre 2013, L 347, pp. 25-32

¹⁵⁴ Règlement du Parlement européen et du Conseil n° 1286/2013/UE, op. cit., p. 25

¹⁵⁵ Règlement du Parlement européen et du Conseil n° 1286/2013/UE, op. cit., pp. 28 à 29

¹⁵⁶ Traversa E.; Ceci E., «Principe général de droit communautaire», *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), pp. 195 à 196

¹⁵⁷ Falco D., *La fraude à la TVA*, op.cit., p. 154

¹⁵⁸ Rapport de la Cour des comptes, pp. 11 et s. VIES (VAT Information Exchange System) établi en vertu de l'article 17 du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée

de VIES, les États membres détiennent une base de données inégalable antifraude.¹⁵⁹ En pratique, la base VIES permet au contrôleur TVA d'un État membre voulant contrôler un assujetti à accéder en temps réel à toutes les transactions intracommunautaires déclarées comme réalisées vers son numéro TVA. Il peut alors vérifier que ce dernier a bien reporté et correctement autoliquidé la TVA due sur les acquisitions intracommunautaires correspondantes.¹⁶⁰ La Cour évoque dans son rapport des problèmes liés à la fiabilité du système, d'autres en lien avec l'indisponibilité et la disponibilité tardive des données, des problèmes concernant la suppression tardive de numéros d'identification ou des problèmes liés à des numéros d'identification obsolètes, voire le fait que certains pays refusent à s'aligner, en aboutissant à des suppressions tardives et des numéros erronés.¹⁶¹

Face à cette situation, la Cour des comptes recommande la mise en place de nouveaux instruments mais également le renforcement et l'utilisation plus cohérente des outils existants.¹⁶²

2.2.2.4 Le réseau décentralisé d'Eurofisc

Eurofisc, créé¹⁶³ afin d'améliorer l'assistance mutuelle des États membres, prévoit un échange rapide d'informations concernant les cas de fraude dans le domaine de la TVA. Il ne s'agit cependant pas d'un organe permanent, mais d'un réseau décentralisé pas doté de pouvoirs d'enquête et de personnalité juridique. Il obéit à quatre principes généraux: la liberté pour chaque État membre de participer à chacune des missions du réseau, la participation active à l'échange d'informations, la confidentialité des informations échangées et l'absence de charges supplémentaires pour les opérateurs. Les missions d'Eurofisc sont la constitution d'un dispositif d'alerte rapide multilatéral en matière de lutte contre les fraudes à la TVA ainsi que la coordination des échanges d'information et des travaux des États membres.¹⁶⁴ Eurofisc représente un «réseau décentralisé de fonctionnaires des administrations fiscales et douanières des États membres, qui échangent rapidement des informations ciblées sur des entreprises et des opérations potentiellement frauduleuses».¹⁶⁵ Cela conduit à un saut qualitatif vers une structure plus développée. Avec le soutien de la Commission, les fonctionnaires compétents travaillant au sein d'Eurofisc devraient bénéficier d'un accès direct aux informations utiles détenues dans les différents États membres, leur permettant d'échanger, de

¹⁵⁹ Loquet E., postface, *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), op.cit, p. 332

¹⁶⁰ Tussiot C., «La fraude à la TVA, un instrument de modernisation fiscale (et politique)?», *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), op.cit., p. 20

¹⁶¹ *La fraude à la TVA*, Damien Falco, op.cit., p. 155

¹⁶² Rapport spécial n° 24/2015 : «Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent», pp. 40-44

¹⁶³ Règlement (UE) n° 904/2010, op.cit., Article 33

¹⁶⁴ *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, op.cit., p. 31

¹⁶⁵ Rapport spécial – Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire, op. cit., p. 7

partager et d'analyser des informations essentielles et de lancer des audits conjoints. Une proposition législative visant à mettre en œuvre ces améliorations était présentée en 2017.¹⁶⁶ En particulier, selon la Commission, les États membres plaident en faveur de solutions telles que le logiciel d'analyse des réseaux de transaction, dits Transaction Network Analysis (TNA), utilisé sur une base volontaire par les États membres à partir de 2018¹⁶⁷, pour traiter et échanger conjointement des données en matière de TVA au sein d'Eurofisc, Cet outil permettra de détecter et de visualiser des réseaux suspects à un stade précoce.¹⁶⁸

2.2.2.5 L'organe d'Eurojust

De son côté, Eurojust est aussi chargé de promouvoir et de renforcer la coordination et la coopération entre les autorités nationales dans la lutte contre la criminalité transfrontalière grave engagée dans l'Union européenne. Chaque État membre a détaché un représentant, étant procureurs, juges expérimentés ou officiers de police de compétence équivalente, dans les locaux d'Eurojust. Ensemble, ils contribuent à la coordination des autorités nationales à chacune des étapes d'une enquête criminelle ou de poursuites judiciaires, ainsi qu'à la résolution des difficultés et problèmes pratiques générés par les divergences entre les systèmes juridiques nationaux.¹⁶⁹ Les fonctionnaires du réseau devraient avoir un accès direct aux informations utiles détenues par les États membres, leur permettant «d'échanger, de partager et d'analyser des informations essentielles et de lancer des audits conjoints». La Commission défend également l'adoption de nouveaux modèles de coopération permettant aux États membres de «partager et analyser conjointement les informations et à mener des actions communes».¹⁷⁰

2.2.2.6 Le gardien du budget européen: OLAF

Quant à l'OLAF¹⁷¹, l'organisme se décrit ainsi sur son site Internet : « Le budget de l'Union européenne (UE) finance un large éventail de programmes et de projets destinés à améliorer la vie des citoyens dans l'ensemble de l'Union et au-delà. L'utilisation abusive de fonds issus du budget de l'UE ou le non-paiement des impôts, droits et taxes qui financent ce budget nuisent directement aux citoyens européens, ainsi qu'à l'ensemble du projet européen. L'Office européen de lutte antifraude (OLAF) est le seul organe de l'UE chargé de détecter les cas de fraude concernant des fonds de

¹⁶⁶ COM(2017) 706 final, Proposition modifiée de règlement du Conseil modifiant le règlement (UE) n o 904/2010 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée

¹⁶⁷ Ibidem, p. 10

¹⁶⁸ Ibidem, p. 6

¹⁶⁹ Loquet E., postface, *La fraude à la TVA*, Herbain C. (dir.), op. cit., p. 341

¹⁷⁰ Op. cit., COM(2016) 148 final, p. 7

¹⁷¹ Décision de la Commission, 28 avril 1999, instituant l'Office européen de lutte antifraude (OLAF), 1999/352/CE, CECA, Euratom

l'UE, d'enquêter à leur sujet et d'y mettre un terme. L'OLAF remplit sa mission: a. en menant des enquêtes indépendantes sur la fraude et la corruption portant sur des fonds de l'UE, afin de s'assurer que l'argent des contribuables de l'UE serve à financer des projets susceptibles de stimuler l'emploi et la croissance en Europe; b. en contribuant à renforcer la confiance des citoyens dans les institutions de l'UE en enquêtant sur les fautes graves commises par le personnel de l'UE et les membres des institutions européennes; c. en élaborant une politique antifraude solide pour l'UE».

Dans un article particulièrement intéressant déjà paru en 2007, l'une des enquêtrices de l'OLAF rappelle que «l'article 280 du Traité des Communautés européennes fixe que les États membres doivent coordonner leurs actions afin de protéger les intérêts financiers de la Communauté contre la fraude. Les États membres doivent organiser ensemble avec la Commission européenne une coopération étroite et régulière entre les autorités compétentes. Le droit dérivé comprend la décision, qui institue l'OLAF et confère à ce dernier les compétences de la Commission de mener à bien toutes activités opérationnelles ayant pour objectif de protéger les intérêts des Communautés contre toute activité illégale susceptible de poursuites administratives ou pénales. Plus précisément, cette décision autorise l'OLAF à effectuer des enquêtes administratives internes (institutions, organes et organismes de la communauté) et externes (opérateurs économiques dans les États membres) en vue de détecter la fraude, la corruption et toute autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers des Communautés ou effectuer des missions d'enquête dans d'autres domaines à la demande des institutions communautaires». En 2007, elle relève encore que «les dispositions légales actuelles ou à venir ne confère pas à l'Office ou à la Commission de pouvoirs d'enquête propres en matière de lutte contre la fraude à la TVA, mais offre aux États membres une plate-forme de services grâce à son corps opérationnel qu'est l'OLAF» et plus loin «pour utiliser au mieux les ressources de l'Office ainsi que celle des États membres impliqués, seuls les dossiers les plus significatifs en termes d'enjeux financiers, judiciaires et géographiques seront pris en charge, notre mission n'étant pas de traiter de tous les dossiers de fraude à la TVA intracommunautaire et de placer notre action comme subsidiaire à celle des États membres».

L'OLAF continuera, après l'établissement du Parquet européen, de mener des enquêtes administratives et pas pénales sur les irrégularités et les fraudes portant préjudice aux intérêts financiers de l'UE, dans tous les pays membres. Le Parquet européen sera compétent pour les enquêtes pénales. Dans ce contexte, il consultera le Parquet européen et travaillera en étroite coordination avec lui.

La Commission a récemment insisté sur l'application des mesures préventives des actes frauduleux, en encourageant les autorités nationales de gestion à utiliser l'analyse de données de manière proactive pour détecter les situations potentiellement à haut risque, repérer les signaux d'alerte et préciser la visée des mesures de lutte contre la fraude. Elle souligne que l'analyse de données devrait faire partie intégrante de la sélection des projets, des vérifications de gestion et des audits. Dans le but d'aider les autorités de gestion à identifier les projets pouvant être sensibles aux risques de fraude, elle met à disposition un outil spécifique d'exploration de données, dit Arachne. Il s'agit d'un outil informatique intégré de la Commission européenne destiné à la fouille de données, «data mining», et à l'enrichissement de données. Il exerce son rôle en intervenant dans les vérifications administratives et les contrôles de gestion effectués par les autorités de gestion des fonds structurels. L'une des observations les plus significatives découlant des travaux d'audit de la Commission est le fait que les autorités de gestion n'utilisent pas suffisamment l'analyse de données pour détecter la fraude.¹⁷²

2.2.2.7 Un instrument antifraude national: l'AFCOS

De l'article 3, paragraphe 4, du règlement (UE, Euratom) n° 883/2013¹⁷³ découle une obligation des États membres à désigner un service de coordination antifraude (AFCOS), afin de faciliter une coopération et un échange d'information efficace, y compris d'informations de nature opérationnelle, avec l'OLAF. Les États membres possèdent une certaine marge d'appréciation concernant la place que l'AFCOS occupera dans leur structure administrative nationale, à condition qu'elle assure sa visibilité et traduise son importance vis-à-vis des autres autorités compétentes dans le domaine de la protection des intérêts financiers de l'UE. En l'absence d'une disposition explicite dans la législation l'établissant, ses missions peuvent varier en fonction de la situation spécifique de chaque pays. Toutefois, dans tous les cas, l'AFCOS doit être chargé: d'assurer la coopération avec l'OLAF, conformément à l'article 325 du traité sur le fonctionnement de l'UE et de coordonner, au niveau national, les obligations et activités législatives, administratives et d'enquêtes liées à la protection des intérêts financiers de l'UE.¹⁷⁴

Les institutions européennes précitées, à la libre disposition des États membres, forment certainement le tissu d'une lutte prometteuse contre la fraude fiscale au sein de l'Union. En

¹⁷² Rapport spécial n° 06/2019, op.cit. pp. 28 à 29

¹⁷³ Règlement (UE, Euratom) n° 883/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 septembre 2013 relatif aux enquêtes effectuées par l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) (JO L 248 du 18.9.2013, p. 1), modifié par le règlement (UE, Euratom) 2016/2030 du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2016 (JO L 317 du 23.11.2016, p. 1).

¹⁷⁴ Rapport spécial n° 06/2019, op.cit., p. 43

revanche, selon la Commission «pour les États membres, l'échange d'informations avec les services répressifs de l'UE reste un domaine sensible. Pour améliorer la coopération entre les autorités qui interviennent dans la lutte contre la fraude à la TVA au niveau de l'UE, la participation aux réunions concernant les domaines d'activité d'Eurofisc ou aux échanges spontanés de renseignements entre Eurofisc, Europol et l'OLAF leur semble plus appropriée que l'octroi à Europol et à l'OLAF d'un accès automatisé à VIES ou aux données Eurofisc». ¹⁷⁵ Les autorités compétentes nationales hésitent à se profiter de ceux systèmes, ainsi qu'à les exploiter au maximum. Une cause possible parait une sorte de souveraineté qu'ils essaient de maintenir, considérée comme un contre-pouvoir à «l'uniformisation communautaire». Toutefois, les États membres refusent à s'aligner, à cause de leur participation à la corruption au sein de l'État même, en supportant les grands fraudeurs servant les intérêts politiques.

2.2.2.8 La portée de l'obligation d'échange des informations: l'affaire *Berlioz*

Un important arrêt rendu par la CJUE en matière de l'échange d'informations mérite une analyse spécifique (bien que l'affaire ne concerne pas la TVA). ¹⁷⁶ Plus précisément, la question centrale abordée était celle de l'application la directive 2011/16 ¹⁷⁷ et le devoir des autorités requises à y obéir. En occurrence, *Berlioz*, une société anonyme de droit luxembourgeois, avait refusé à transmettre quelques informations à l'administration fiscale française, concernant sa filiale la société par actions simplifiée de droit français *Cofima*, «au motif que ces informations n'étaient pas vraisemblablement pertinentes au sens de la directive 2011/16 pour apprécier si les distributions de dividendes par sa filiale devaient être soumises à la retenue à la source, objet du contrôle effectué par l'administration fiscale française». ¹⁷⁸ Vu ce refus, l'administration fiscale française avait imposé à *Berlioz* une amende, contre laquelle *Berlioz* avait donc saisi les deux instances, en considérant que il était contraire à son droit à un recours juridictionnel effectif tel que garanti par l'article 6 paragraphe 1 de la CEDH ¹⁷⁹ le fait que la Cour de première instance n'avait pas vérifié le

¹⁷⁵ COM(2017) 706 final, op.cit., p. 6

¹⁷⁶ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373

¹⁷⁷ Directive 2011/16/UE du Conseil, 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE

¹⁷⁸ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, point 24

¹⁷⁹ *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent, ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice.*

bien-fondé de la décision d'injonction du 16 mars 2015.¹⁸⁰

Dans ce cadre, la Cour après avoir confirmé que les destinataires de la directive 2011/16 sont les États membres¹⁸¹, souligne que dans le but d'assurer «l'effet utile de cette directive, ces mesures doivent comprendre des dispositifs, tels que la sanction pécuniaire en cause au principal, qui assurent l'existence d'une incitation suffisante pour l'administré à répondre aux demandes des autorités fiscales et, ce faisant, permettent à l'autorité requise de remplir ses obligations à l'égard de l'autorité requérante».¹⁸² Donc, sans que lesdites mesures sont expressément prévues par la Directive, ils relèvent du champ d'application du droit de l'Union et dès lors, la Charte est applicable.¹⁸³ La Cour rappelle que «au sens de l'article 47 de la Charte, (...) la protection contre des interventions de la puissance publique dans la sphère privée d'une personne physique ou morale, qui seraient arbitraires ou disproportionnées, constitue un principe général du droit de l'Union»¹⁸⁴ et par conséquent Berlioz pourrait invoquer cette protection «contre un acte lui faisant grief, telles l'injonction et la mesure de sanction en cause au principal, de sorte qu'un tel administré peut se prévaloir d'un droit garanti par le droit de l'Union, au sens de l'article 47 de la Charte, lui ouvrant droit à un recours effectif».¹⁸⁵ De plus, la Cour détermine la délimitation de la notion «pertinence vraisemblable» comme toute information que celle-ci dépassant le cadre de son enquête d'une manière manifeste.¹⁸⁶ Cette exigence d'impertinence manifeste pourrait être jugée comme une présomption réfragable de pertinence, dont la preuve contraire constitue l'élément du manifeste. Selon la Cour, la «pertinence vraisemblable» des informations demandées par un État membre à un autre État membre constitue «une condition de légalité de la décision d'injonction adressée par cet État membre à un administré et de la mesure de sanction infligée à ce dernier pour non-respect de cette décision».¹⁸⁷ Après avoir confirmé la ratio de la directive comme reposant «sur des règles destinées à instaurer la confiance entre les États membres, permettant une coopération efficace et rapide», la Cour insiste, en quelque sorte, sur la coopération loyale entre les États membres, en disant que «l'autorité requise doit en principe faire confiance à l'autorité requérante et présumer que la demande d'informations qui lui est soumise est à la fois conforme au droit national de l'autorité requérante et nécessaire aux besoins de son enquête».¹⁸⁸

¹⁸⁰ CJUE, 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund SA, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, point 28

¹⁸¹ Ibidem, point 34

¹⁸² Ibidem, point 38

¹⁸³ Ibidem, points 39 et 42

¹⁸⁴ Ibidem, point 51

¹⁸⁵ Ibidem, point 52

¹⁸⁶ Ibidem, point 68

¹⁸⁷ Ibidem, point 74

¹⁸⁸ Ibidem, point 77

Cet arrêt jette de sérieux doutes sur le point de la protection des données à caractère personnel. En effet, il rend vraiment ambiguë, si la condition d'impertinence manifeste, constitue un contre-pouvoir suffisant à une fouille de données effrénée, ou sur l'autel de la lutte antifraude tout intégré à la sphère privée doit se consacrer.

Conclusion

Ce mémoire avait pour ambition dans un premier temps d'éclairer les types de la fraude commise en matière d'une taxe présentant des éléments particuliers, la TVA, et dans un deuxième temps d'expliquer le cadre complexe de compétence concernant la lutte contre cet impôt spécifique, vu le fait de son harmonisation, ainsi que de présenter tous les outils disponible au niveau de l'Union prometteurs sa détection et sa répression efficace.

L'abolition des frontières ainsi que le développement rapide de la technologie ont permis un accroissement des phénomènes. L'harmonisation de la TVA au niveau de l'Union à favoriser la fraude à la TVA transfrontalière. Dans plusieurs cas, la délimitation entre les actes bien conformes à la loi favorisés des faiblesses du système et ceux du caractère frauduleux ou abusif, n'est pas claire. La CJUE reste le gardien définitif de la légalité, en déterminant les agissements constituant la fraude.

Les États ont la compétence de lutter contre la fraude à la TVA menaçant, soit à leurs intérêts financiers nationaux, soit aux intérêts financiers de l'Union. En effet, dans ces cas-là, il incombe aux Etats membres l'obligation de respecter les principes d'équivalence et de la protection effective. Ce devoir à prendre toutes les mesures nécessaires n'est pas illimité. Les droits fondamentaux des assujettis, tels que reconnus par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, par des Conventions internationales comme Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ou par le droit constitutionnel des États, ne doivent pas se voir méconnus.

L'Union européenne comme force unificatrice et pouvoir superviseur a réussi à coordonner les États membres en matière de la lutte contre la TVA. La Cour joue aussi un rôle décisif vers la réalisation de cette fin, en garantissant l'interprétation uniforme du droit encadrant la TVA. La question préliminaire, un dialogue constant entre la Cour et chaque État, assure la coopération entre eux. L'arsenal des mesures prises et des outils mis à disposition des États membres par l'Union, telles que le système d'autoliquidation, le système MOSS, l'institution du parquet européen, l'Europol, ne cesse pas à s'augmenter. Le règlement n° 904/2010 pose des règles promettant une coopération interétatique plus étroite. Dans ce but, plusieurs institutions au sein de l'Union ont été insérées, dont les plus importantes sont Eurofisc, Eurojust, OLAF, les AFCOS. Le système VIES, utilisé d'une manière appropriée, pourrait aussi constituer un outil utile vers la détection rapide de la

fraude à la TVA.

Toutes ces méthodes précitées, sont considérées plus qu'adéquates pour lutter contre la fraude. Aussi apparait-il une faiblesse ne pouvant pas être affrontée constituant la clé de voûte de son expansion: sa légitimité. La fraude fiscale ne terminera que si les hommes voient le fraudeur comme un malfaiteur. Certains États l'ont bien compris. Ils ont, dès lors, pris des mesures plutôt sociales, comme des campagnes de sensibilisation. En somme, la question de la fraude fiscale concerne, avant tout, le civisme fiscal, et dedans devront investir les autorités.

Bibliographie

Ouvrages généraux

Fortsakis T.; Savvaidou K., *Droit Fiscal*, Nomiki Vivliothiki, 4ieme édition, 2013

Herbain C., *La fraude à la TVA*, Larcier, 1re édition, 2017:

Herbain C., «Impact de la répression sur les fondamentaux de la TVA»; Tussiot C., «La fraude À la TVA, un instrument de modernisation fiscale (et politique)?»; Boulangé T., «La fine distinction entre la fraude, les pratiques abusives et l'optimisation en matière de TVA»; Traversa E.; Ceci E., «Principe général de droit communautaire»; Loquet E., postface

Kougias V, Balta E., *Droit douanier européen*, Nomiki Vivliothiki, 2008

Prat M., Janvier C., *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz, 2011

Manuels

Finokaliotis K., *Droit fiscal européen et douanier*, Sakkoulas, 2015

Ouvrages spécialisés

Finokaliotis K., «Droit à déduction de la TVA», *Studia in honorem Loucas Theocharopoulos et Dimitra Kontogiorga-Theocharopoulou obligate*, AUTH, 2009

More P.; Straub O., Thomas S., *Guide de la TVA intracommunautaire*, 1er édition, DELMAS, 2004

Thèses

Audrey R., *Solidarité et impôt*, Dalloz, 2015

Falco D., *La fraude à la TVA*, volume 182, Dalloz, 2019

Kallergis A., *La compétence fiscale*, Volume 175, Dalloz, 2018

Articles de doctrine

Finokaliotis D., «Le droit à déduction de la TVA», *Le droit public via les arrêts des Cours, 3ieme congrès scientifique de l'union des Avocats grecques de droit public à Athènes le 1 et 2 Décembre de 2015*

Ritleng D., «De l'articulation des systèmes de protection des droits fondamentaux dans l'Union», *Revue trimestrielle du droit européen*, avril-juin 2013, p. 275

Jurisprudence

CJUE, 29 avril 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep BV*, C-487/01 et C-7/02,

ECLI:EU:C:2004:263

CJUE, 21 septembre 1988, *Commission c/ France*, C-50/87, ECLI:EU:C:1988:429

CJUE, 11 juillet 1991, *H. Lennartz*, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315

CJUE, 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309

CJUE, 6 décembre 2012, *Bonik*, C-285/11, ECLI:EU:C:2012

CJUE, 13 février 2014, *Maks Pen*, C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69

CJUE, 21 janvier 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16

CJUE, 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446

CJUE, 21 juin 2012, *Mahagében et Dávid*, C-80/11 et C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373

CJUE, 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128

CJUE, 22 octobre 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/2014, ECLI:EU:C:2015:719

CJUE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax plc*, ECLI:EU:C:2006:121

CJUE, 22 mai 2008, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA c/ Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate*, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301

CJUE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544

CJUE, 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft*, C- 419/14, ECLI:EU:C:2015:832

CJUE, 21 février 2008, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c/ Part Service*, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108

CJUE, 22 décembre 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804

CJUE, 22 décembre 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810

CJUE, 8 septembre 2015, *Procédure pénale c/ Ivo Taricco*, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555

CJUE, 12 juillet 2001, *Paraskevas Louloudakis c/ Elliniko Dimosio*, C-262/99, ECLI:EU:C:2001:407

CJUE, 5 October 2016, *Maya Marinova c/ Direktor na Direktsia*, C-576/15, ECLI:EU:C:2016:740

CJUE, 29 juillet 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, ECLI:EU:C:2010:454

CJUE, 5 décembre 2017, *M.A.S., M.B.*, C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936

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

ECLI:EU:C:2013:105

CJUE, 16 décembre 1976, *Rewe c/ Landwirtschaftskammer für das Saarland*, C-33/76, CLI:EU:C:1976:188

CJUE, 16 décembre 1976, *Comet BV c/ Produktschap voor Siergewassen*, C-45/76, ECLI:EU:C:1976:191

CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373

CEDH, 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine c/ Russie*, n° 14939/03

CEDH, 8 juin 1976, *Engel et autres c/ Pays-bas*, n° 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72

CEDH, 23 novembre 2006, *Jussila c/ Finlande*, n° 73053/01

Sites Internet

«Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la tva/tps», Comité des affaires fiscales - Groupe de travail N°9 sur les impôts sur la consommation

Communication de la Commission européenne au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, «Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix», Bruxelles, le 7.4.2016, COM(2016) 148 final

Convention, établie sur la base de l'article K.3 du Traité sur l'Union européenne, relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, signée à Luxembourg le 26 juillet 1995, C316/48

Commission européenne, «Écart de TVA. Près de 160 milliards d'euros de recettes non perçues dans l'UE en 2014», Bruxelles, 6 septembre 2016

Commission européenne, «Fiche d'information, Modernisation de la TVA dans le cadre du commerce électronique: questions et réponses, Bruxelles», le 1er décembre 2016

Commission européenne, «Lutte contre la fraude fiscale: la Commission publie une étude sur l'écart de TVA dans l'UE», 30 octobre 2009

Communication de la Commission du 20 septembre 2011 intitulée «Vers une politique de l'UE en matière pénale: assurer une mise en œuvre efficace des politiques de l'UE au moyen du droit pénal» (COM(2011) 573 final)

Communication de la Commission du 6 décembre 2012 intitulée «Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales», COM(2012) 722 final, pp 15 à 16

Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal - COM(2012) 363 final du 11 juillet 2012

Directive 2010/23/UE, du Conseil, 16 mars 2010, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude

COM(2016) 811 final, 21 décembre 2016, Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et prestations de services dépassant un certain seuil

Règlement (UE) n° 967/2012 du Conseil, 9 octobre 2012, modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les régimes particuliers applicables aux assujettis non établis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties

Décision du Conseil, 6 avril 2009, portant création de l'Office européen de police (Europol)

Règlement (UE) 2016/794 DU Parlement européen et du Conseil, 11 mai 2016, relatif à l'Agence de l'Union européenne pour la coopération des services répressifs (Europol) et remplaçant et abrogeant les décisions du Conseil 2009/371/JAI, 2009/934/JAI, 2009/935/JAI, 2009/936/JAI et 2009/968/JAI

COM(2012) 363 du 11.7.2012, proposition de directive du Parlement européen et du Conseil relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal

COM(2013) 534 du 17.7.2013, proposition de règlement du Conseil portant création du Parquet européen

Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil, 12 octobre 2017, mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen

Rapport spécial n° 06/2019: «La lutte contre la fraude au détriment des dépenses de cohésion de l'UE: les autorités de gestion doivent renforcer la détection, la réaction et la coordination»

Règlement (CE) n° 1789/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92

Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures JO L 84 du 31.3.2010, p. 1); règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 268 du 12.10.2010, p. 1); directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1); règlement (UE) n° 389/2012 du Conseil du 2 mai 2012 concernant la coopération administrative dans le domaine des droits d'accise et abrogeant le règlement (CE) n° 2073/2004 (JO L 121 du 8 mai 2012, p. 1

Décision de la Commission (2012/C 198/05), 3 juillet 2012, mettant en place le forum de l'UE sur la TVA

Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur l'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, COM/2014/071 final

Règlement (UE) No 1286/2013 du Parlement européen et du Conseil, 11 décembre 2013,

établissant un programme d'action pour améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans l'Union européenne pour la période 2014-2020 (Fiscalis 2020) et abrogeant la décision no 1482/2007/CE et son annexe, JOUE du 20 décembre 2013

Règlement (UE) n° 1294/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2013 établissant un programme d'action pour les douanes dans l'Union européenne pour la période 2014-2020 (Douane 2020) et abrogeant la décision n° 624/2007/CE (JO L 347 du 20.12.2013, p. 209)

Rapport de la Cour des comptes, pp. 11 et s. VIES (VAT Information Exchange System) établi en vertu de l'article 17 du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée

Rapport spécial n° 24/2015 : «Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent», pp. 40-44

COM(2017) 706 final, Proposition modifiée de règlement du Conseil modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée

Règlement (UE, Euratom) n° 883/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 septembre 2013 relatif aux enquêtes effectuées par l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) (JO L 248 du 18.9.2013, p. 1), modifié par le règlement (UE, Euratom) 2016/2030 du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2016 (JO L 317 du 23.11.2016, p. 1)

Directive 2011/16/UE du Conseil, 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE

Table des matières

| | |
|--|----|
| Introduction | 1 |
| Chapitre 1 – La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | 4 |
| Section 1 –Éléments de la TVA, une taxe harmonisée | 4 |
| §1 – Eléments essentiels de la TVA | 4 |
| 1.1.1 La neutralité de la TVA | 4 |
| 1.1.2 Une taxe dégressive | 5 |
| 1.1.3 L'exonération à la TVA | 5 |
| 1.1.4 Le droit à déduction | 6 |
| §2 – L'harmonisation du système | 8 |
| Section 2 – La fraude à la TVA | 10 |
| §1 – Types de la fraude commise | 10 |
| 1.2.1.1 La définition par la Directive PIF | 11 |
| 1.2.1.2 La fraude à la TVA dite «classique» | 12 |
| 1.2.1.3 La «pratique abusive» | 12 |
| 1.2.1.4 La «fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant» et la «fraude carrousel» | 14 |
| §2 – L'impact de la fraude sur l'économie nationale et sur l'intérêt financier de l'Union | 16 |
| Chapitre 2 – La lutte contre la fraude | 18 |
| Section 1 – Les sanctions | 18 |
| §1 – La compétence d'imposer les sanctions | 18 |
| 2.1.1.1 La protection des intérêts financiers de l'Union | 18 |
| 2.1.1.2 L'autonomie procédurale des États membres | 20 |
| §2 – Les limites | 22 |
| 2.1.2.1 Le problème de la fraude rapide | 22 |
| 2.1.2.2 Le problème de la fraude au «e-commerce» | 22 |
| 2.1.2.3 La limite d'une sanction neutre – non discriminatoire | 23 |
| 2.1.2.4 L'application du principe <i>nullum crimen nulla poena sine lege</i> au champ des sanctions fiscales | 23 |
| 2.1.2.5 L'application du principe <i>ne bis in idem</i> au champ des sanctions fiscales | 27 |
| Section 2 –L'avenir de la lutte | 29 |
| §1 – Les outils contre la fraude fiscale issus du droit de l'Union | 29 |
| 2.2.1.1 Le mécanisme d'autoliquidation | 29 |

| | |
|---|----|
| 2.2.1.2 Vers un espace TVA européen unique | 30 |
| 2.2.1.3 Le rôle d'Europol | 31 |
| 2.2.1.4 Le Parquet européen | 32 |
| 2.2.1.5 Les campagnes de sensibilisation | 33 |
| §2 – L'échange d'informations à l'intérieur de l'Union | 33 |
| 2.2.2.1 Le forum sur la TVA | 35 |
| 2.2.2.2 Le programme Fiscalis | 36 |
| 2.2.2.3 Un outil technologique: VIES | 37 |
| 2.2.2.4 Le réseau décentralisé d'Eurofisc | 38 |
| 2.2.2.5 L'organe d'Eurojust | 39 |
| 2.2.2.6 Le gardien du budget européen: OLAF | 39 |
| 2.2.2.7 Un instrument antifraude national: l'AFCOS | 41 |
| 2.2.2.8 La portée de l'obligation d'échange des informations: l'affaire Berlioz | 42 |
| Conclusion | 44 |