

Affaire C-596/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

28 septembre 2021

Juridiction de renvoi :

Finanzgericht Nürnberg (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

21 septembre 2021

Partie requérante :

A

Partie défenderesse :

Finanzamt M (bureau des impôts M)

[omissis]

Ordonnance

Dans le litige opposant

A

– requérant –

[omissis]

à

Finanzamt M

– défendeur –

ayant pour objet la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) 2011,

le Finanzgericht Nürnberg (tribunal des finances de Nuremberg, Allemagne), deuxième chambre [omissis : composition], a rendu, le 21 septembre 2021, la décision suivante :

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

- 1. Le second acquéreur d'un bien peut-il se voir refuser le bénéfice de la déduction de la TVA en amont au titre de son acquisition, au motif qu'il ne pouvait ignorer l'existence d'une fraude à la TVA commise par le vendeur initial lors de la première vente, même si le premier acquéreur avait lui aussi connaissance de cette fraude ?**
- 2. En cas de réponse affirmative à la première question : le refus opposé au deuxième acquéreur est-il limité au montant du préjudice fiscal subi par l'État du fait de ladite fraude ?**
- 3. En cas de réponse affirmative à la deuxième question : le préjudice fiscal subi par l'État doit-il être calculé :**
 - a. en comparant les montants respectifs de la taxe légalement due dans la chaîne de prestations et de la taxe effectivement fixée,**
 - b. en comparant les montants respectifs de la taxe légalement due dans la chaîne de prestations et de la taxe effectivement acquittée, ou**
 - c. d'une autre manière ?**

II. Il est sursis à statuer en attendant la transmission de la décision de la Cour de justice de l'Union européenne.

[omissis]

Motifs

I.

- 1 En 2011, le requérant, un commerçant, a acheté à C, qui prétendait être W, une voiture d'occasion pour son entreprise, que C avait achetée à un tiers au cours d'une année précédente. W savait que C se faisait passer pour lui et y consentait. C a adressé à W une facture d'un montant de 52 100,84 euros majoré de 9 899,16 euros de TVA pour la livraison de la voiture d'occasion, tandis que W a adressé au requérant une facture d'un montant de 64 705,88 euros, majoré de 12 294,12 euros de TVA, qu'il a remise à C, qui, à son tour, l'a transmise au requérant. Le requérant a versé à C un montant total de 77 000 euros, que ce

dernier a gardé pour lui. Dans sa comptabilité et dans ses déclarations fiscales, C a inscrit un prix de vente de seulement 52 100,84 euros majoré de 9 899,16 euros de TVA et s'est par conséquent limité au paiement de l'impôt afférent à ce montant. W n'a pas inscrit la transaction dans sa comptabilité ni dans ses déclarations fiscales et n'a donc pas payé d'impôt à ce titre.

- 2 Le requérant réclame, pour l'achat de la voiture d'occasion, une somme de 12 294,12 euros au titre de la TVA en amont. De son côté, le défendeur estime que le requérant ne peut récupérer aucune TVA en amont puisqu'il y a lieu de lui refuser le bénéfice de la déduction au motif qu'il ne pouvait ignorer la fraude fiscale commise par C.
- 3 Eu égard au dossier et aux résultats de l'audience, la juridiction de renvoi considère que, dans les circonstances du cas concret, le requérant avait été tenu, en raison de plusieurs anomalies, de vérifier l'identité de son cocontractant et avait alors constaté, d'une part, que C avait délibérément dissimulé son identité, ce qui ne pouvait avoir d'autre but que de commettre une fraude à la TVA due au titre de la vente de la voiture d'occasion, et, d'autre part, que W faisait preuve d'indifférence vis-à-vis de ses obligations fiscales et qu'il n'avait pas l'intention de s'en acquitter dûment.

II.

- 4 La chambre de céans adresse à la Cour au titre des dispositions combinées de l'article 267, second alinéa, et premier alinéa, sous a), du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), les questions préjudicielles énoncées dans le dispositif.
- 5 **1. Le cadre juridique**
- 6 **a. Le droit de l'Union**
- 7 Aux termes de l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la directive [2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »)], est considérée comme livraison de biens :
 - 8 « .. *la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente.* »
 - 9 L'article 167 de la directive TVA dispose :
 - 10 « *Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.* ».
 - 11 L'article 168, sous a), de la directive TVA est libellé comme suit :

12 *« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :*

a) *la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ».*

13 Conformément à l'article 178, sous a), de la directive TVA, pour pouvoir exercer le droit à déduction, en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, l'assujetti doit remplir, entre autres, la condition suivante :

14 *« ... détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ».*

15 **b. Le droit national**

16 L'article 3, paragraphe 3, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») est libellé comme suit :

« Dans le cas d'une opération au titre d'un contrat de commission [article 383 du Handelsgesetzbuch (code de commerce)], la livraison a lieu entre le commettant et le commissionnaire. Dans le cas d'une commission à la vente, c'est le commissionnaire qui est considéré comme étant le preneur, dans le cas d'une commission à l'achat, c'est le commettant. »

17 L'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, première et deuxième phrases, de l'UStG, dans sa version applicable aux années litigieuses, est libellé comme suit :

18 *« L'entrepreneur peut déduire les taxes payées en amont suivantes :*

1. *effectuées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. L'exercice du droit à déduction présuppose que l'entrepreneur détienne une facture établie conformément aux articles 14 et 14a »*

19 **2. Appréciation au regard du droit national et pertinence de la question préjudicielle pour la solution du litige**

20 En l'espèce, eu égard aux pièces du dossier et aux résultats de l'audience, la question qui se pose est celle de savoir à concurrence de quel montant il y a lieu de refuser au requérant le bénéfice de la déduction de la taxe en amont au titre de l'acquisition de la voiture d'occasion, puisqu'il ne pouvait ignorer l'existence d'une fraude fiscale commise par C.

21 Les conditions d'application du droit à déduction de la TVA en amont qui sont prévues à l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'UStG sont

réunies en ce qui concerne la TVA mentionnée sur la facture de W. En raison du consentement de W aux agissements de C, c'est un cas atypique d'une commission à la vente qui est survenu, avec la particularité que le commettant – C – est également l'agent du commissionnaire. Il y a donc lieu de considérer que C a, dans un premier temps, livré le véhicule à W, et que W a, dans un second temps, livré ce véhicule au requérant.

- 22 Toutefois, les conditions d'un refus de la déduction sont en principe elles aussi réunies. Selon la jurisprudence des plus hautes instances juridictionnelles nationales, qui suivent à cet égard la jurisprudence constante de la Cour de justice (notamment dans l'ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266C-108/20, et dans la jurisprudence citée), il y a lieu de refuser la déduction de la taxe en amont, même quand les conditions de cette déduction sont effectivement remplies, lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne de livraison [arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) du 18 février 2016].
- 23 Conformément à cette jurisprudence, le requérant pourrait éventuellement se voir refuser la déduction de 12 294,12 euros, bien que le montant de la fraude à la TVA ayant été commise par C n'ait été que de 2 394,96 euros et que, dans la chaîne de prestations allant de C au requérant en passant par W, la différence entre la taxe effectivement payée et la taxe due si la transaction s'était déroulée de manière régulière s'élevait simplement à ce montant.

24 3. Appréciation au regard du droit de l'Union

- 25 La juridiction de renvoi a des doutes quant à la conformité de cette solution à la directive TVA, telle qu'elle est interprétée par la Cour.
- 26 Selon la jurisprudence de la Cour, le refus du bénéfice de droits en cas de participation à une fraude fiscale vise à éviter une imposition incorrecte (voir arrêt de la grande chambre du 7 décembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, point 52, concernant le refus de l'exonération pour des livraisons intracommunautaires) et à préserver les droits du Trésor public (arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 48, et du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, point 42). Ce refus repose sur l'argument selon lequel il y a lieu d'imputer à la personne impliquée dans une fraude fiscale la perte de recettes fiscales causée par cette fraude (arrêt du 17 octobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, point 34). De l'avis de la juridiction de renvoi, il semble découler de cette jurisprudence qu'il convient de refuser le bénéfice de droits uniquement dans la mesure où cela s'avère nécessaire pour compenser la perte de recettes fiscales.

- 27 Selon les considérations de la Cour dans l'ordonnance du 14 avril 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266), l'objectif du refus de droits pourrait toutefois aller au-delà de la réparation ou de la responsabilité pour fraude fiscale. Selon les explications figurant aux points 35 et suivants de cet arrêt, le refus ne dépend pas de la question de savoir si la personne impliquée dans une fraude fiscale a ainsi obtenu un avantage fiscal ou économique, mais vise à entraver les opérations frauduleuses en privant de débouché les biens et les services ayant fait l'objet d'une opération impliquée dans une fraude, et, partant, participe ainsi à la lutte contre la fraude. La Cour n'y voit pas une violation du principe de neutralité fiscale.
- 28 Dans l'hypothèse où le refus devait être limité au montant du préjudice fiscal pour l'État, un tel refus pourrait toutefois souvent rester sans effet, si, pour évaluer ledit préjudice, on se limitait à une comparaison des avis d'imposition de TVA. En effet, le refus du droit n'est généralement possible qu'une fois que la fraude fiscale a été découverte et, dans ce cas, les autorités fiscales procèdent généralement aussi à la rectification des avis d'imposition initiaux erronés. En revanche, une comparaison entre l'impôt à fixer et l'impôt perçu tient compte du cas fréquent où les autorités fiscales procèdent certes au refus de droits après avoir découvert une fraude fiscale et rectifient les avis d'imposition adressés aux fraudeurs, mais sont dans l'incapacité de recouvrer le surplus à payer sur la base des avis d'imposition rectifiés parce que les fraudeurs ont utilisé les sommes éludées ou sont parvenus à les cacher.
- 29 La juridiction de renvoi, en tenant compte notamment de l'arrêt de la grande chambre du 7 décembre 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), est encline à penser qu'il y a lieu de limiter le refus au préjudice fiscal subi par l'État et de calculer ce préjudice en comparant les montants respectifs de la taxe légalement due dans l'ensemble de la chaîne de prestations – dans l'hypothèse où l'opération aurait été effectuée dans les règles – et de la taxe effectivement payée. Dans le cas d'espèce, le requérant pourrait par conséquent déduire le montant de 9 899,16 euros de la taxe acquittée en amont ; seule la déduction concernant le surplus, correspondant au préjudice fiscal subi par l'État, devrait lui être refusée.

[omissis : sursis à statuer]