



Newsletter n. 2/2014

La position de la Cour de justice sur le refus de la déduction de la TVA pour « conscience » est ferme, avec toutefois plus de garanties dans le cas d'opérations subjectivement inexistantes. Et subsiste l'incertitude juridique sur le contribuable «sentinelle de l'impôt» et la non conformité aux règles communautaires.

Avec le jugement *Maks Pen EOOD* du 13 Février 2014 (C-18/13), sur les événements survenus en Bulgarie, la Cour de justice de se prononce à nouveau sur le refus de la déduction de la TVA pour conscience comme dans le précédent jugement *Axel Kittel* du 6 Juillet 2006 (C-439/04 et 440/04).

Cependant, contrairement au jugement *Axel Kittel* (où il s'agissait d'opérations réelles avec le non-paiement de la TVA), dans ce cas, les faits se rapportent à des opérations qui sont considérées fictives par l'administration financière bulgare.

Au par. 27 la Cour de justice déclare qu'il y a un abus du droit de déduction, même dans le cas où «*un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il avait pris part à une opération qui s'identifiait avec une évasion de la TVA*» en se référant, à la base de cette approche, au jugement *Bonik* (C-285/11), par. 38-39. Jugement, qui à son tour, cite l'arrêt *Axel Kittel* 2006, qui le premier a déclaré le refus de la déduction de la TVA pour "conscience" .

Il y a deux observations qui peuvent être apportées par rapport à cet récente jugement.

- D'un côté, il innove par rapport à *Axel Kittel* en termes de **garanties du droit à la déduction**. *Maks Pen* ne se limite pas à nier le droit de déduction pour la simple conscience de participer à un comportement frauduleux des autres (comme indiqué dans la dernière partie de *Axel Kittel*). Le refus de la déduction de la TVA est soumise à la double condition: *a*) que le service est rendu par un autre prêteur (on peut le déduire, entre les autres choses, par l'absence de personnel, de ressources matérielles et d'actifs nécessaires) **et b**) que le contribuable était au courant du comportement frauduleux du fournisseur.

À cet égard, en tenant compte du fait que le « refus de la déduction pour conscience » est souvent invoqué dans le cas d'opérations subjectivement inexistantes, le jugement *Maks Pen* doit certainement être considéré de façon positive.

Tout d'abord, les autorités fiscales devront démontrer la diversité du fournisseur (élément objectif), et deuxièmement l'existence même de l'élément subjectif.

- La deuxième observation concerne **la relation entre les jugements de la Cour de justice et les sources primaires du droit communautaire**.

Il paraît évident que le jugement *Maks Pen* applique à la lettre le refus de la

ARGENTINA
Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta

ARMENIA

AUSTRIA
Wien

ARZEBAIJAN

BRAZIL
São Paulo
Rio de Janeiro

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
Beijing
Shanghai

COLOMBIA
Bogotá

CZECH REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GEORGIA

GREECE
Athens

INDIA
Mumbai
New Delhi

IRLANDA

KAZAKHSTAN

KYRGYZSTAN

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Warszawa

REGNO UNITO
London

SWITZERLAND
Bern
Zurich

TAJKISTAN

TURKMENISTAN

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas



déduction pour « conscience » créée par le jugement *Axel Kittel*. Ce fait est mentionné dans le jugement *Bonik* qui est souvent cité par *Maks Pen*. Le jugement *Bonik* est aussi mentionné encore plus récemment par l'arrêt *Firin OOD*, Mars 13, 2014 (par. 40-42-44-45).

En ce qui concerne ces références aux décisions antérieures, et en absence d'un texte juridique comme fondement de la prédiction de cette mesure anti-fraude, la législation italienne semble appartenir à un ordre de *common law* où règne le principe du *stare decisis*.

Mais dans «le droit italien règne encore, pour le choix constitutionnel, le principe de légalité.

* * *

Les jugements de la Cour de justice fournissent néanmoins des aperçus utiles.

Le juge de l'arrêt *Maks Pen* est conscient de la nécessité que le droit communautaire soit fondée sur des sources primaires (Traité, directives et règlements).

On lit au paragraphe 36 du présent arrêt que *le juge national est tenu à interpréter le droit national, dans la mesure du possible, à la lumière du texte et du but de la directive...*»

Dans le texte de la Sixième directive, ainsi que de la directive de 2006, il n'apparaît pas du tout un principe de refus de la déduction basé sur un élément subjectif. Au contraire, il apparaît que les dérogations à la directive incombent aux États membres¹, *ergo* avec l'intervention parlementaire.

Le juge de l'arrêt *Firin OOD*, par. 29, a déclaré clairement que l'appel à la Cour de justice est «*un instrument de coopération entre la Cour et les juges nationaux, au moyen duquel la Cour fournit aux juges nationaux les éléments d'interprétation du droit de l'Union dont ils ont besoin pour résoudre le conflit qu'ils sont appelés à régler».*

Il subsiste donc, de la part du juge national, le devoir de se conformer aux dispositions de la loi, et surtout au principe de légalité.

édité par

Giovanni Moschetti

¹ Par exemple l'article. 27, n ° 1, de la Sixième directive prévoit que «*le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser chaque État membre à introduire des mesures dérogatoires particulières à la présente directive, afin de simplifier la procédure de perception de la taxe ou de prévenir certaines fraudes ou évasions fiscales*».