

Édition provisoire

## CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

MME JULIANE KOKOTT

du 14 janvier 2021 (1)

### Affaire C-4/20

« ALTI » OOD

contre

**Direktor na Direktsia « Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika » Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » pour la ville de Plovdiv de l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques)**

(demande de décision préjudicielle formée par l'administrativen sad [Cour administrative suprême, Bulgarie])

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – TVA – Directive 2006/112/CE – Articles 205 et 273 – Obligation solidaire d'un tiers qui n'est pas redevable de la taxe – Étendue de la solidarité – Extension de la solidarité passive aux intérêts moratoires dus par le redevable de la taxe – Aggravation de la solidarité aux fins de lutte effective contre la fraude à la TVA – Existence d'une fraude à la TVA en l'absence de paiement de la dette de TVA déclarée »

## I. Introduction

1. La Cour est appelée une nouvelle fois à donner de la directive TVA, en l'espèce des articles 205 et 273, une interprétation qui s'insère entre l'efficacité du recouvrement de la TVA par les États membres et les droits fondamentaux des intéressés conjointement avec le principe de proportionnalité.

2. Il lui appartient cette fois de préciser si la directive TVA permet à un État membre de définir, en marge du fournisseur, le destinataire d'une livraison purement nationale comme autre « redevable de la taxe » (plus exactement comme débiteur solidaire) et de lui faire endosser non seulement une dette de TVA qui ne lui est pas propre mais également des intérêts moratoires d'un tiers. L'article 205 de la directive TVA permet dans certains cas aux États membres de définir en plus du redevable de la taxe une autre personne qui sera tenue de verser « la TVA » mais il ne donne pas plus d'indication sur l'étendue de cette obligation.

3. D'autre part, il faut noter que l'autonomie procédurale des États membres permet

éventuellement, indépendamment de l'article 205 de la directive TVA, d'établir une solidarité pour des intérêts moratoires étrangers à une dette propre, à titre de sanction en quelque sorte. La république de Bulgarie estime que l'objectif de lutter efficacement contre la fraude commande d'étendre la solidarité aux intérêts moratoires. En l'espèce, il est possible que le destinataire savait ou aurait dû savoir que le fournisseur qu'il a payé a certes déclaré régulièrement sa dette de TVA mais ne l'a pas acquittée dans le délai imparti.

## II. Cadre juridique

### A. Droit de l'Union

4. Le cadre juridique est tracé en droit de l'Union par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (2) (ci-après la « directive TVA »).

5. Le considérant 44 de cette directive énonce :

« Il importe que les États membres puissent prendre des dispositions prévoyant qu'une autre personne que le redevable est solidairement responsable du paiement de la taxe ».

6. L'article 193 de la directive TVA définit le redevable de la TVA comme suit :

« La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et de l'article 202 ».

7. L'article 205 de la directive TVA permet de désigner une autre personne que le redevable de la taxe, qui sera solidairement tenue d'acquitter la TVA :

« Dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA ».

8. L'article 207, deuxième alinéa, de la directive TVA dispose par ailleurs :

« Les États membres prennent en outre les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 205, sont considérées comme solidairement tenues d'acquitter la TVA remplissent ces obligations de paiement ».

9. L'article 273, premier alinéa, de la directive TVA habilite les États membres à adopter des dispositifs notamment pour lutter contre la fraude fiscale :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière ».

### B. Droit bulgare

10. L'article 177 de la zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « ZDDS ») établit une obligation solidaire d'un tiers en cas de fraude à la TVA. Aux termes de cette disposition, l'entreprise destinataire d'une livraison taxable est tenue d'acquitter la taxe due et non versée par son fournisseur lorsqu'elle savait ou aurait dû savoir que

la taxe correspondant à la déduction de la taxe en amont ne sera pas versée par le fournisseur.

11. Aux termes de l'article 14, point 3), et de l'article 16, paragraphe 3, du danechno – osiguriteln protsesualen kodeks (Code de procédures fiscale et en matière de sécurité sociale ; ci?après le « DOPK »), la dette fiscale d'un tiers tenu solidairement comprend notamment les intérêts et les frais de recouvrement.

12. Les articles 121, 122 et 126 de la zakon za zadelzhenyata i dogovorite (loi sur les obligations et les contrats ; ci?après la « ZZD ») comportent des dispositions sur l'effet purement relatif de la solidarité. Aux termes de ces articles, le créancier peut poursuivre l'exécution de l'intégralité de la dette sur le débiteur solidaire de son choix. Si l'inexécution est imputable à un seul des débiteurs, le créancier peut demander à ce dernier la réparation intégrale du préjudice. Les autres débiteurs ne sont tenus solidairement que du montant initialement dû. La demeure d'un débiteur solidaire ne produit pas d'effets à l'égard des autres débiteurs.

### III. Le litige au principal

13. « ALTI » OOD (ci?après la « requérante ») est une société bulgare à responsabilité limitée.

14. Le 10 avril 2014, la requérante a acheté à la société bulgare unipersonnelle à responsabilité limitée « Fotomag » EOOD (ci?après le « fournisseur ») une moissonneuse-batteuse et un chariot et, en mai, un autre engin agricole. Le fournisseur a adressé à la requérante des factures conformes aux livraisons mentionnant les TVA dans des rubriques distinctes. La requérante a viré les montants sur un compte bancaire du fournisseur et exercé le droit à déduction de la taxe versée en amont.

15. D'après une facture du 10 avril 2014, le fournisseur aurait acheté de son côté ces engins agricoles à une entreprise en Grande?Bretagne, en sorte que ce sont des acquisitions intracommunautaires qui ont été réalisées en Bulgarie du fait du fournisseur. Un contrôle fiscal effectué chez le fournisseur a déterminé, en juin 2016, que la dette fiscale née de ces acquisitions avait certes été déclarée mais qu'elle n'avait pas été acquittée en grande partie. Le solde de la dette fiscale a fait l'objet d'un avis d'imposition rectificatif qui l'a majoré d'intérêts moratoires à compter d'avril 2014.

16. La requérante a été soumise à son tour à un contrôle fiscal. Le 23 février 2018, elle s'est vu notifier un avis d'imposition rectificatif à titre de débitrice solidaire (ci?après l'« avis d'imposition solidaire »). Aux termes de l'article 177 de la ZDDS, énonce l'avis, elle est tenue de verser les TVA que le fournisseur a mentionnées sur les factures sans les acquitter. Cet avis d'imposition solidaire a également majoré la dette fiscale du fournisseur des intérêts moratoires dus par le fournisseur depuis avril 2014.

17. Après le rejet de sa réclamation contre l'avis d'imposition solidaire, la requérante a saisi l'Administrativen sad Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv, Bulgarie).

18. L'Administrativen sad (tribunal administratif) a rejeté le recours. Il a estimé que la solidarité s'étend également aux intérêts moratoires. À ses yeux, en effet, rien ne permet d'écarter l'application de l'article 16, paragraphe 3, du DOPK, qui établit expressément que celui qui répond des dettes d'un contribuable est tenu de payer les taxes et les cotisations légales de sécurité sociale ainsi que les intérêts et les frais de leur recouvrement. Selon lui, la solidarité établie par l'article 177, paragraphe 1, de la ZDDS ne se limite pas au montant de la « taxe due et non acquittée ». La demeure du fournisseur met également la requérante en demeure.

19. La requérante a alors saisi la Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême,

Bulgarie) d'un pourvoi contre le jugement de l'Administrativen sad Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv). Les parties à cette procédure divergent visiblement encore quant à l'élément constitutif subjectif de l'article 177 de la ZDDS, voulant que la requérante sût ou eût dû savoir que le fournisseur n'acquitterait pas la TVA.

20. Indépendamment de cela, la requérante soutient également ne pouvoir être redevable d'intérêts moratoires pour la période allant de l'exigibilité de la dette de TVA du fournisseur jusqu'à l'émission de l'avis d'imposition solidaire. N'étant redevable d'aucune TVA originaire au titre de la livraison, elle n'a manqué à aucune obligation d'acquitter cette TVA dans le délai imparti par la ZDDS. La solidarité du destinataire d'une livraison taxable au titre de l'article 177 de la ZDDS ne s'étend pas aux intérêts moratoires dus par le fournisseur à compter de la livraison.

#### **IV. Demande de décision préjudicielle et procédure devant la Cour**

21. Par décision du 16 décembre 2019, la Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a alors posé à la Cour les questions suivantes :

1. Convient-il d'interpréter l'article 205 de la directive TVA et le principe de proportionnalité en ce sens que la responsabilité solidaire d'une personne immatriculée destinataire d'une livraison taxable pour la TVA non acquittée par son fournisseur inclut non seulement la dette principale de TVA du fournisseur, mais aussi la dette accessoire d'indemnisation de l'exécution tardive à concurrence des intérêts légaux sur le principal à compter de la demeure du débiteur soit jusqu'à la date de l'établissement de l'avis d'imposition rectificatif qui constate la demeure du débiteur, soit jusqu'au remboursement de la dette ?

2. Convient-il d'interpréter l'article 205 de la directive TVA et le principe de proportionnalité en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale comme celle de l'article 16, paragraphe 3, du DOPK, selon laquelle la responsabilité d'un tiers pour les taxes non acquittées par l'assujetti couvre les taxes et les intérêts ?

22. Dans la procédure devant la Cour, l'administration fiscale bulgare, la république de Bulgarie et la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

#### **V. Analyse juridique**

23. Par ses deux questions, la juridiction de renvoi souhaite savoir si la solidarité que l'article 205 de la directive TVA permet de faire endosser par un tiers (ci-après le « débiteur solidaire ») se limite à la taxe ou s'étend également aux intérêts moratoires dus par le redevable de la taxe. Si la solidarité ne devait pas s'étendre aux intérêts moratoires, elle souhaite savoir si l'article 205 de la directive TVA fait obstacle à la règle bulgare de procédure fiscale qui étend la solidarité d'un tiers en matières fiscales aux intérêts moratoires dus par le redevable de la taxe. À l'instar de la Bulgarie et de la Commission, nous estimons que les deux questions peuvent être examinées conjointement.

24. La juridiction de renvoi demandant en particulier jusqu'où cette solidarité s'étend, j'examine tout d'abord l'étendue de la faculté prévue à l'article 205 de la directive TVA. Il y a dès lors lieu de préciser si l'article 205 de la directive TVA envisage en plus de la TVA des accessoires tels des intérêts moratoires dus par le redevable de la taxe et, s'il ne les envisage pas, s'il fait obstacle à la règle bulgare (point A).

25. La république de Bulgarie a décrété la solidarité pour les intérêts moratoires au cas où le redevable de la taxe ne l'a pas acquittée et que le débiteur solidaire le savait ou aurait dû le savoir. L'étendue de la solidarité impose dès lors de considérer également l'article 273 de la

directive TVA qui permet aux États membres de prévoir d'autres obligations pour éviter des fraudes. La solidarité pour des intérêts moratoires peut éventuellement être fondée sur les dispositions combinées de l'article 205 et de l'article 273 de la directive TVA (point B).

## **A. Étendue de l'obligation solidaire de paiement (solidarité passive) au titre de l'article 205 de la directive TVA**

### **1. Considérations générales**

26. L'article 205 de la directive TVA habilite les États membres dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204 de la directive TVA à déterminer qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA.

27. À ce jour, la Cour n'a eu que peu d'occasions (3) de se prononcer sur les limites de cette faculté que confère l'article 205 de la directive TVA d'étendre à un tiers l'obligation de payer la taxe.

28. La disposition de l'article 205 de la directive TVA ne transfère pas la dette fiscale à une autre personne comme le fait par exemple l'article 196. Elle prévoit, au côté du redevable de la taxe, une autre personne tenue de payer la taxe. Cette obligation de paiement prend à cet égard la forme d'une solidarité tout en procédant toutefois de la dette fiscale existante d'un tiers. Elle correspond ainsi en définitive à l'obligation d'un tiers de payer une taxe qui ne lui est pas propre. Pour distinguer conceptuellement cette obligation de la dette fiscale originaire, nous parlerons dès lors par la suite d'une solidarité passive.

29. L'article 205 de la directive TVA ne permet cette solidarité passive que dans des situations déterminées et notamment dans celle visée par l'article 193. L'article 193 de la directive TVA énonce l'obligation fiscale du fournisseur effectuant une livraison purement nationale comme en l'espèce. Ce « cas de figure normal dans le régime de la TVA » relève dès lors également de l'article 205 de la directive TVA. Ainsi que la Cour l'a déjà décidé, il résulte de ses termes clairs et non ambigus que cette disposition est applicable dans toutes les situations qui y sont visées et, de ce fait, aussi dans la situation normale d'une livraison faite dans le pays (4).

30. Toutefois, dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, dont notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité (5). En ce qui concerne spécialement le principe de proportionnalité, la Cour a jugé que, conformément à ce principe, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause (6). Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (7).

### **2. Étendue de la solidarité passive établie au titre de l'article 205 de la directive TVA**

31. C'est dans ce contexte qu'il convient de préciser l'étendue concrète de la solidarité passive que l'article 205 de la directive TVA permet d'établir. Les termes de l'article 205 de la directive TVA donnent déjà à penser que l'obligation du tiers se limite à « la TVA » (8). Le considérant 44 de la directive TVA évoque lui aussi une personne responsable du « paiement de la taxe ». Les États membres ne sont en effet habilités qu'à désigner un tiers qui « est solidairement responsable du paiement de la taxe ». Il n'en ressort en revanche pas que le tiers soit également tenu solidairement de payer d'autres dettes fiscales accessoires susceptibles d'être encore dues (tels

par exemples des intérêts, des pénalités de retard, des astreintes etc...).

32. L'article 205 de la directive TVA parle également d'une personne « solidairement tenue » d'acquitter la TVA. Ainsi que la Cour l'a déjà indiqué, dans un autre contexte il est vrai, il découle de la nature même de la responsabilité solidaire que chaque débiteur est responsable du montant total de la dette et que le créancier reste, en principe, libre de demander le paiement de cette dette à un ou à plusieurs débiteurs de son choix (9) La dette visée à l'article 205 de la directive TVA

33. La place à laquelle figure la disposition milite en faveur d'une obligation limitée au seul montant de la dette fiscale. Dans l'économie de la directive, l'article 205 se trouve au Chapitre 1 « Obligation de paiement » à sa Section 1 « Redevables de la taxe envers le Trésor ». On voit ainsi que ce chapitre vise uniquement la dette fiscale envers le créancier fiscal et non d'autres accessoires et sanctions susceptibles d'être encore dus au créancier fiscal à d'autres titres.

34. L'objectif et la finalité de cette disposition ne visent eux aussi à mon sens que la dette fiscale à proprement parler. La faculté des États membres, prévue à l'article 205 de la directive TVA, de faire endosser la dette fiscale solidairement par un tiers sert à garantir les recettes fiscales ainsi que la république de Bulgarie le souligne à juste titre. Les recettes fiscales revenant au créancier fiscal sont cependant la dette fiscale générée par l'opération. Les dettes et sanctions accessoires en revanche ne font pas partie des recettes fiscales.

35. Se prononçant sur l'existence d'une disposition créant une « responsabilité spéciale » en matière de droits d'accise, la Cour a déjà décidé sur ce point que la garantie de l'entrepositaire prévue par le droit de l'Union pour couvrir les risques liés au transport intracommunautaire de marchandises n'implique pas qu'il soit tenu de prévoir une responsabilité pénale supplémentaire pour les irrégularités commises par un tiers (10)

36. A fortiori en l'espèce. Les intérêts moratoires dus par le tiers ne constituent pas des recettes fiscales mais sont finalement, en droit fiscal, un simple moyen de pression (c'est-à-dire de sanction) personnel pour inciter personnellement le débiteur fiscal négligent à la ponctualité de son paiement. Ils ne constituent pas des recettes fiscales de l'État. En général, ces intérêts absorberont plutôt l'avantage que le débiteur fiscal tire du paiement différé par rapport au paiement ponctuel. La solidarité pour ces intérêts moratoires serait dès lors vaine aux fins de garantie des recettes fiscales faute de pouvoir produire l'effet de coercition ou d'absorption. Si, en revanche, le débiteur solidaire s'acquitte de son obligation à la dette avec retard, le même moyen de pression peut être utilisé contre lui, en lui imposant des intérêts moratoires.

37. C'est ainsi que la Cour a déjà jugé que l'article 205 de la directive TVA permet certes d'instaurer une obligation solidaire au « paiement de la TVA ». En revanche, d'autres obligations, telle la constitution d'une garantie, ne peuvent être fondées que sur l'article 207 de la directive TVA à titre d'obligation accessoire (11). Si seul l'article 207, deuxième alinéa, de la directive permet d'instaurer d'autres dispositifs (accessoires), l'analyse de la république de Bulgarie selon laquelle ces dispositifs accessoires sont déjà envisagés (également) par l'article 205 de la directive ne convaincra personne.

38. La faculté que donne l'article 207, deuxième alinéa, de la directive TVA d'imposer des intérêts moratoires en cas de retard dans l'exécution de son obligation propre à la dette exclut au contraire d'être tenu d'intérêts moratoires du tiers (du redevable de la taxe). Autrement, il s'agirait d'intérêts moratoires sur des intérêts moratoires ce qui est contraire à l'idée de concevoir les intérêts moratoires comme un moyen d'exercer une pression (personnelle) et d'absorber l'avantage de trésorerie. Ce serait également difficilement conciliable avec le principe de proportionnalité.

39. L'interprétation à laquelle nous aboutissons est corroborée par la jurisprudence que la Cour a consacrée à l'article 205 de la directive TVA. S'il est légitime que les mesures adoptées par l'État membre tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (12). La protection du Trésor public contre le défaut de paiement de la TVA par le redevable est déjà largement réalisée par l'obligation d'un tiers d'acquitter cette TVA. Tenir ce dernier de sanctions infligées à un tiers au titre de ces créances, c'est donc aller au-delà de ce que requiert la protection du Trésor public.

40. Il s'ensuit que l'article 205 de la directive TVA habilite seulement les États membres à déterminer qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA, mais pas d'intérêts moratoires dus par le redevable en demeure. En revanche, le débiteur solidaire qui aura été en demeure peut se voir imposer des intérêts moratoires propres au titre de l'article 207, deuxième alinéa, de la directive TVA. Ce n'est pas ce qui s'est passé en l'espèce.

### **3. *L'article 205 de la directive TVA empêche-t-il d'étendre la solidarité passive à des intérêts moratoires d'un tiers ?***

41. Même si l'article 205 de la directive TVA limite à la seule TVA la faculté des États membres de définir une autre personne tenue d'acquitter la TVA, cela ne veut pas nécessairement dire qu'il fasse obstacle à des dispositifs plus larges que les États membres établissent dans leurs règles de procédure fiscale.

42. Contrairement à la naissance de la dette fiscale, ce n'est en effet pas la directive TVA qui détermine quand et comment s'établit une solidarité passive pour une dette fiscale qui n'est pas propre. La solidarité passive pour une dette fiscale qui n'est pas propre s'établira, de ce fait, selon les règles de procédure nationales. Il en va de même des moyens de pression qu'elle appelle (par exemple les intérêts moratoires) en ce compris la sanction d'un retard de paiement. L'article 207, deuxième alinéa, de la directive TVA prévoit expressément à l'endroit des débiteurs solidaires au titre de l'article 205 que les États membres prennent en outre les mesures nécessaires pour que ceux-ci remplissent leurs obligations de paiement.

43. Ainsi que la Cour le souligne dans une jurisprudence constante, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées (13).

44. L'extension de la solidarité passive qui a été créée par l'article 205 de la directive TVA ne relève cependant pas de l'autonomie procédurale des États membres évoquée pour des sanctions. Elle ne constitue en effet pas une sanction d'un manquement du débiteur solidaire. Elle concerne plutôt directement l'étendue de la solidarité passive pour le manquement d'un autre. L'étendue de la solidarité passive de droit de l'Union est cependant régie par le droit de l'Union à l'article 205 de la directive TVA et limitée à la dette fiscale.

45. L'arrêt de la Cour (14) relatif à la couverture, par la garantie que le droit de l'Union requiert de l'entrepôt fiscal, de risques liés à un mouvement intracommunautaire de marchandises soumises à accise, ne s'y oppose pas. Dans cet arrêt, la Cour a conclu que les États membres pouvaient étendre la couverture des risques par la garantie à des sanctions débordant du droit de l'Union. Cet arrêt s'explique cependant par les particularités du régime des accises.

46. C'est ainsi que la Cour souligne expressément que le marché des cigarettes est particulièrement propice au développement d'un commerce illégal (15). Les dispositions qu'elle

était appelée à interpréter (articles 13 et suivants de la directive 92/12/CE) étaient nettement plus fortement conçues sur la couverture de risques spécifiques inhérents au transport de marchandises et à ses infractions et irrégularités que ne l'est l'article 205 de la directive TVA (16). Qui plus est, dans le régime des accises, l'entrepôt assume à l'égard des marchandises qui se trouvent dans son entrepôt une responsabilité particulière que la réglementation de la TVA ne fait pas peser sur le destinataire d'une livraison.

47. Le droit de l'Union limitant, dans le régime de la TVA, l'étendue de la solidarité passive à la dette fiscale (voir les points 26 et suivants des présentes conclusions), l'article 205 de la directive TVA empêche d'étendre cette solidarité passive (ici aux intérêts moratoires dus par le fournisseur) par les règles de procédure nationales. Il reste néanmoins loisible à la République de Bulgarie, en vertu de l'article 207, deuxième alinéa, de la directive TVA, de sanctionner un retard de paiement du débiteur solidaire en imposant à ce dernier des intérêts moratoires à ce titre.

#### **B. Solidarité passive élargie au titre des dispositions combinées de l'article 205 et de l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA pour éviter la fraude fiscale ?**

48. En l'espèce, la requérante a toutefois été sollicitée dans la lutte effective contre une fraude fiscale. Une solidarité élargie aux intérêts moratoires dus par le redevable de la taxe peut éventuellement se concevoir de ce fait.

##### **1. Sur la question de savoir quand un tiers peut finalement être solidairement tenu ?**

49. Dans le cas de figure de l'article 193 de la directive TVA, on doit bien voir que la seule dette fiscale de l'entreprise auteur de la prestation correspond à la technique de la TVA conçue comme un impôt indirect. Il serait contraire à ce caractère de la TVA d'imposer par principe une solidarité passive du destinataire pour la dette fiscale du fournisseur. Ainsi que la Cour le souligne en effet dans une jurisprudence constante, l'auteur de la prestation (ici le fournisseur) agit « comme collecteur de taxes pour le compte de l'État et dans l'intérêt du Trésor public » (17)

50. Lorsque le destinataire de la prestation, en l'espèce la requérante, a déjà supporté la TVA due en payant la livraison, comme le veut le système de la TVA, puisque celle-ci était déjà incluse dans le prix (voir les articles 73 et 78 de la directive TVA), la solidarité passive qu'endosserait en plus le destinataire de la prestation pour cette taxe appelle dès lors tout particulièrement une motivation et une justification au regard du principe de proportionnalité.

51. Il doit dès lors exister des *circonstances particulières* expliquant que le destinataire de la prestation sera responsable du paiement de cette taxe due par un tiers alors qu'il l'a acquittée en payant le prix de la prestation. Au regard des droits fondamentaux du destinataire de la prestation (l'article 16 de la Charte entrerait en tout cas en ligne de compte en l'espèce), les dispositions combinées de l'article 205 et 193 de la directive TVA ne permettent dès lors pas, en principe, de tenir de manière générale et inconditionnelle le destinataire d'une prestation de la TVA lorsqu'il l'a payée au débiteur de la taxe (l'auteur de la prestation) conformément au système de la TVA.

52. La Cour a dès lors déjà déterminé à juste titre que des mesures nationales donnant de facto naissance à un système de responsabilité solidaire sans faute vont au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public (18). Faire peser la responsabilité du paiement de la TVA sur une personne autre que le redevable de celle-ci, sans lui permettre d'y échapper en rapportant la preuve qu'elle est totalement étrangère aux agissements de ce redevable doit, dès lors, être considéré comme incompatible avec le principe de proportionnalité (19). Il serait manifestement disproportionné d'imputer, de manière inconditionnelle, à cette personne la perte de recettes fiscales causée par les agissements d'un tiers assujetti sur lesquels elle n'a aucune influence (20).

53. La disposition bulgare figurant à l'article 177 de la ZDDS semble aller dans le sens d'une telle responsabilité sans faute. Aux termes de celle-ci, le destinataire de la livraison est tenu d'acquitter la taxe dès qu'il savait ou aurait dû savoir que le fournisseur ne payerait pas la taxe. Cependant, lorsque, comme en l'espèce, la TVA est acquittée par le destinataire de la livraison à travers le prix payé au fournisseur et que ce dernier déclare régulièrement la dette fiscale, la solidarité passive serait uniquement le fait du fournisseur selon qu'il payera ou non la taxe déclarée et dans quelle mesure il la payera. Mais, normalement, le destinataire de la prestation n'a aucune influence sur ce paiement.

54. En revanche, selon la jurisprudence de la Cour (21), il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger que la personne autre que le redevable prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise d'elle pour s'assurer que l'opération qu'elle effectue ne la conduit pas à participer à une fraude fiscale. Les circonstances que la personne autre que le redevable a agi de bonne foi en déployant toute la diligence d'un opérateur avisé, qu'elle a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à une fraude est exclue constituent des éléments à prendre en compte pour déterminer la possibilité d'obliger solidairement cette personne à acquitter la TVA due (22).

55. Cette jurisprudence recoupe sur ce point l'idée de l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA. Celui-ci permet aux États membres de prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude. L'extension de la solidarité passive du destinataire de la prestation à des intérêts moratoires qui ne lui sont pas propres peut dès lors éventuellement s'envisager pour éviter une fraude au titre des dispositions combinées de l'article 205 et de l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA.

## **2. Solidarité passive élargie pour éviter des fraudes au titre des dispositions combinées de l'article 205 et de l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA**

56. Ainsi que nous l'avons déjà exposé (point 54 des présentes conclusions), selon la jurisprudence de la Cour, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger que la personne autre que le redevable (c'est-à-dire le débiteur solidaire) prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise d'elle pour s'assurer que l'opération qu'elle effectue ne la conduit pas à participer à une fraude fiscale (23).

57. Ces indications sur l'obligation d'un tiers sont toutefois dans un certain sens en porte à faux par rapport à la jurisprudence que la Cour a consacrée au droit à déduction d'une entreprise dans le contexte d'une fraude à la TVA. Dans cette jurisprudence, un assujetti qui savait ou aurait dû savoir (24) qu'il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, doit, pour les besoins de la sixième directive, être considéré comme participant à cette fraude (25). Il appartient alors aux États membres de refuser à l'assujetti le bénéfice du droit à déduction (lorsque, comme en l'espèce, il est le destinataire de la prestation) (26).

58. Si, conformément à cette jurisprudence, le requérant se voyait refuser ou se verra refuser encore le droit à déduction, le Trésor public ne subirait toutefois guère de dommage, qui devrait être encore couvert par une solidarité passive au titre de l'article 205 de la directive TVA. Être tenu d'une taxe, qui n'est pas propre, à hauteur du droit à déduction tout en se voyant refuser dans le même temps ce même droit à déduction en raison d'un seul et même cas de fraude pourrait être d'autant plus inconciliable avec le principe de proportionnalité étant donné que l'on doit normalement s'attendre encore à une sanction pénale au titre du droit interne des États membres (et non de la directive TVA).

59. Compte tenu des termes de la directive TVA et de l'objectif de l'harmonisation, il semble plutôt douteux que les États membres aient dès lors le droit de choisir soit de refuser le droit à déduction au destinataire de la prestation soit que celui-ci soit solidairement tenu de la taxe. Un tel droit de choisir ne ressort en tout cas pas expressément de la directive TVA. La solidarité passive devrait éventuellement même être plutôt privilégiée, au regard de la proportionnalité, en tant que moyen moins contraignant, tout aussi apte à préserver les recettes fiscales, par rapport à un refus (le cas échéant répété) du droit à déduction.

60. Cependant la Cour n'a pas à résoudre ici ce conflit. Dans la présente affaire, en l'absence de fraude à la TVA, il n'y a en effet pas lieu d'envisager le refus du droit à déduction (dans les limites tracées par la jurisprudence de la Cour) ni une solidarité passive pour des intérêts moratoires qui ne sont pas propres, au titre des dispositions combinées de l'article 205 et de l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA.

### **3. *L'absence de paiement de la taxe régulièrement déclarée est-elle assimilable à une fraude fiscale ?***

61. Il ressort des pièces (27) que l'administration fiscale bulgare fait grief au fournisseur de la requérante de ne pas avoir payé en temps voulu la TVA née des opérations faites avec la requérante et qu'il a déclarée. Le retard ou l'absence de paiement d'une TVA déclarée ne peuvent cependant pas être qualifiés de fraude fiscale, c'est-à-dire à la TVA, dans le sens de la jurisprudence précitée.

62. En effet, ainsi que la Grande chambre de la Cour l'a jugé dans l'affaire Scialdone, il y a lieu de faire la distinction entre la simple omission de paiement et l'absence de déclaration de la TVA par le redevable de la taxe (28). Sur ce point, le fait de ne pas s'acquitter, dans les délais impartis par la loi, de la TVA déclarée ne procure pas d'avantage à l'assujéti, dès lors que la taxe reste due. Il s'ensuit que l'interprétation retenue par la Cour de l'article 325, paragraphe 1, TFUE concernant les cas de fraude à la TVA n'est pas applicable.

63. Il en va de même du reste de la jurisprudence consacrée à la fraude en ce que, pour reprendre les termes de la Cour (29), de telles omissions de versement de la TVA déclarée ne présentent pas le même degré de gravité que les fraudes à cette taxe. Lorsque l'assujéti a correctement rempli ses obligations déclaratives, l'administration fiscale dispose d'ores et déjà des données nécessaires pour constater le montant de la TVA exigible et une éventuelle omission de versement de celle-ci.

64. Contrairement à ce que pense visiblement la Commission, il ne suffit pas, ainsi que la Grande chambre l'a précisé dernièrement dans l'arrêt Scialdone (30), qu'un tiers sache que le redevable de la taxe n'a pas payé sa dette fiscale pour pouvoir en conclure que ce tiers savait ou aurait dû savoir être impliqué dans une fraude à la TVA par la livraison qui lui est faite. Ce tiers doit ou aurait dû plutôt savoir que les opérations n'ont pas été régulièrement déclarées pour tromper ainsi l'administration fiscale. On ne saurait apercevoir dans l'absence de paiement de la *taxe régulièrement déclarée*

de tromperie (frauduleuse) de l'administration fiscale.

65. Il pourrait en aller autrement si la requérante avait délibérément interposé le fournisseur comme société intermédiaire insolvable qui ne serait en soi pas en mesure de payer la TVA déclarée. Cela ne ressort cependant pas de la décision de renvoi. Le fait que la requérante a payé le fournisseur et que ce dernier a ainsi été en principe en mesure de payer sa dette de TVA déclarée le récuse plutôt. Il appartient en définitive à la juridiction de renvoi de faire toute la lumière sur cette circonstance c'est-à-dire de la constater.

66. Les faits tels qu'ils ont été exposés par la juridiction de renvoi, ne comportent aucune fraude à la TVA en l'espèce. Il est dès lors sans incidence que la requérante sût ou eût dû savoir que la TVA régulièrement déclarée n'a pas été payée ponctuellement et intégralement. Il est dès lors exclu que les intérêts moratoires dus par un tiers donnent lieu à une solidarité passive au titre des dispositions combinées de l'article 205 et de l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA.

## VI. Conclusion

67. Nous proposons dès lors à la Cour de répondre aux questions de la Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) comme suit :

Il convient d'interpréter l'article 205 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce sens qu'il s'oppose à étendre la solidarité passive d'un tiers à des intérêts moratoires dus par le redevable de la taxe pour retard de paiement de la TVA.

1 Langue originale : l'allemand.

2 JO 2006, L 347, p. 1 dans la version applicable à la période litigieuse.

3 On citera à ce titre seulement : arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, points 19 et suivants) ; et du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, points 25 et suivants), tous deux rendus sur la disposition devancière à la teneur identique. En réalité, on doit également mentionner l'arrêt du 26 mars 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201) qui sans interpréter l'article 205 de la directive TVA en résout néanmoins la question suscitée par l'obligation qui s'y trouve (voir cependant les conclusions que j'ai présentées dans cette affaire (C?499/13, EU:C:2014:2351, points 58 et suivants).

4 À propos toujours de la disposition devancière de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, point 26).

5 Arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 20) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 18) ; et du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, point 29).

6 Arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 21) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 19) ; et du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, point 52).

7 Arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 22) ; du 7 décembre 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, point 45) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 20) ; et du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, point 53) ; dans un sens analogue, arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, point 30).

8 Dans la version anglaise « payment of VAT » et dans la version allemande « die Steuer ».

9 Arrêts du 22 novembre 2017, Aebtri (C?224/16, EU:C:2017:880, point 80) ; et du 18 mai 2017, Latvijas Dzelzce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, point 85).

10 Arrêt du 2 juin 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, points 38 et suivants) ; également les conclusions de l'avocat général Bot dans l'affaire Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:66, point 37).

11 Arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, points 43 et suivants) toujours sur la disposition devancière.

12 Arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 22) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 20) ; et du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, point 30).

13 Arrêts du 8 mai 2019, EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374, point 38) ; du 26 avril 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, point 59) ; voir dans le même sens notamment arrêts du 6 février 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, point 50) ; et du 7 décembre 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, point 20).

14 Arrêt du 2 juin 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398).

15 Arrêt du 2 juin 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, point 37).

16 Arrêt du 2 juin 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, point 9).

17 Arrêts du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition) (C?335/19, EU:C:2020:829, point 31) ; du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, point 22) ; arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, point 23) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 21) ; du 20 octobre 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, point 25).

18 Arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 48) ; du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 24) ; et du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, point 32) ; ainsi que conclusions de l'avocat général Poiares Maduro dans l'affaire Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2005:745, point 27).

19 Arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 24).

20 Arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 24) ; et du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 23).

- 21 Arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 25).
- 22 Arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 26) ; dans le même sens arrêts du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 25) ; et du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, point 66).
- 23 Arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, point 25) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 24) ; du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, point 65) ; et du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, point 33).
- 24 Dans un certain nombre de décisions antérieures, la Cour disait encore « n'aurait pas pu savoir », voir notamment arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 60). Cette formule trop large, qui était tirée de la question préjudicielle, semble cependant avoir été abandonnée à juste titre dans l'intervalle.
- 25 Arrêts du 20 juin 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, point 94) ; du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 48) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, point 27) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, point 54) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, point 39) ; du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 56).
- 26 Arrêts du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, point 47) ; du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a. (C?131/13, C?163/13 et C?164/13, EU:C:2014:2455, point 62) ; arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, point 40) ; du 13 février 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, point 26) ; du 6 décembre 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, point 37) ; du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 42) ; et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, points 59 et 61).
- 27 Voir le point 5 de la demande de décision préjudicielle dans la traduction en langue française (page 4 de l'original) et le point 3 du résumé en langue allemande de la demande de décision préjudicielle.
- 28 Arrêt du 2 mai 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, points 39 et 40).
- 29 Arrêt du 2 mai 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, points 41 et 42).
- 30 Arrêt du 2 mai 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295).