



Date de réception : 28/07/2022

Version anonymisée

-1226740-

C-418/22 - 1

Affaire C-418/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt:

21 juin 2022

Juridiction de renvoi:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgique)

Date de la décision de renvoi:

8 juin 2022

Partie demanderesse:

SA CEZAM

Partie défenderesse:

État belge

JUGEMENT du 08 juin 2022

Rôle n° 18/232/A

Rép. n° 22/806

Le tribunal de première instance du Luxembourg, division MARCHE-EN-FAMENNE **12ème CHAMBRE FISCALE** à juge unique, a rendu le jugement suivant :

En cause de :

La **SA CEZAM**, dont le siège social est établi à 6832 BOUILLON, rue de la Girafe, 40, inscrite à la Banque Carrefour des Entreprises sous le n°0464.520.627,

demanderesse, représentée à l'audience de plaidoiries par Maître Cécile CORMONT loco Maître Laurent BERNARD, avocat à 6001 Marcinelle, rue Jules Destrée, 72 (lb@portalis.be).

Contre :

L'ETAT BELGE, représenté par Monsieur le Ministre des Finances, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi, 12, poursuites et diligences du Conseiller Général de la TVA, Administration générale de la perception et du recouvrement, Team recouvrement personnes morales, Marche 1, dont les bureaux sont établis à 6900 Marche-en-Famenne, avenue du Monument, 25,

défendeur, représenté à l'audience de plaidoiries par Madame Christine SAUT, conseillère (ge.liege.expertise@minfin.fed.be).

Le tribunal a pris connaissance des pièces régulièrement produites de la procédure, notamment :

- La requête introductive d'instance déposée au greffe le 15 mai 2018 ;
- la fixation des affaires à l'audience d'introduction du 3 octobre 2018 sur pied des articles 569, 32° et 1385undecies du Code judiciaire ;
- les pièces relatives à la mise en état des causes sur pied de l'article 747, § 2, du Code judiciaire, régulièrement notifiées aux parties ;
- le jugement en réouverture des débats rendu par la présente chambre en date du 8 septembre 2021 ;
- les dernières conclusions et dossier de pièces des parties.

Il a entendu les parties à l'audience du 04 mai 2022 à laquelle les débats ont été clos et la cause prise en délibéré.

I. Faits et antécédents de la cause

Le Tribunal renvoie à son jugement du 8 septembre 2021. Ce jugement a ordonné la jonction des causes portant les numéros de rôle 18/232/A, 18/233/A et 18/234/A et dit les demandes de la SA CEZAM recevables.

Il a, pour le surplus, sur le fond, ordonné la réouverture des débats afin de permettre aux parties de conclure quant à la question de la base (de calcul) sur laquelle doivent porter les amendes proportionnelles et ce conformément à la lumière des principes de la directive TVA, notamment quant au principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée et du droit à déduction.

Pour rappel, la S.A. CEZAM est active dans le secteur de la menuiserie et de la vitrerie, dont l'activité consiste notamment en la fabrication et le placement de portes et de châssis en PVC ou en aluminium.

La S.A. CEZAM n'a plus déposé de déclarations périodiques à la TVA depuis le mois de juin 2013. Elle explique cela par le fait que l'administration fiscale lui aurait refusé un plan d'apurement des dettes TVA.

Un relevé de régularisation a été établi le 10 novembre 2015 pour l'année 2013. Ce relevé étant resté sans réponse, un rappel a été transmis par mail à la société sans plus de succès. Un procès-verbal de taxation pour l'année 2013 a donc été établi et notifié à la société.

[OMISSIS] et [OMISSIS] se sont à nouveau rendus le 24 août 2016 au siège d'exploitation de la société pour y effectuer le contrôle de sa comptabilité pour les années 2014 et 2015. Les déclarations périodiques à la TVA n'ayant toujours pas été déposées pour les années 2014 et 2015 malgré les observations et rappels, il a été procédé à une taxation d'office pour ces deux années.

Par la suite, en 2017, un compte spécial a été établi car la S.A. CEZAM n'avait, à nouveau, pas déposé toutes ses déclarations et n'avait pas acquitté la TVA due reprise sur les déclarations déposées.

Les sommes dues s'élèvent, selon les contraintes, à :

- Pour le procès-verbal portant sur l'année 2013 - dette n°500/1564/44808, contrainte décernée le 4 mars 2016 (R.G. 18/233/A) :
 - o TVA due après compensation : 278.880,50 EUR ;
 - o Amendes : 265.940,00 EUR ;
 - o Intérêts calculés jusqu'au 20 mars 2016 : 58.007,04 EUR.
- Pour le procès-verbal portant sur les années 2014 et 2015 - dette n°500/1723/22694, contrainte décernée le 4 janvier 2017 (R.G. 18/232/A) :
 - o TVA due après compensation : 1.430.991,16 EUR ;
 - o Amendes : 923.650,00 EUR ;
 - o Intérêts calculés jusqu'au 20 janvier 2017 : 137.375,04 EUR ;
- Pour le compte spécial portant sur la période du 31 janvier 2017 au 30 juin 2017 - dette n°500/1873/01114, contrainte décernée le 24 novembre 2017 (R.G. 18/234/A):
 - o TVA due : 88.610,36 EUR;

- o Amendes : 14.290,00 EUR ;
- o Intérêts calculés jusqu'au 20 décembre 2017 : 4.962,16 EUR.

II. Prétentions des parties

Dans ses dernières conclusions après réouverture des débats, la S.A. CEZAM sollicite du Tribunal :

- À titre principal,
 - o De déclarer nulle et de nul effet la contrainte n°500/1873/01114 signifiée le 24 janvier 2018, décernée le 24 novembre 2017 par [OMISSIS], Conseiller Recouvrement - Receveur du Team Recouvrement Personnes Morales MARCHE 1, l'invitant à payer une somme totale de 107.862,52 EUR ;
 - o De déclarer nulle et de nul effet la contrainte n°500/1723/22694 signifiée le 20 mars 2018, décernée le 4 janvier 2017 par [OMISSIS], Conseiller Recouvrement - Receveur du Team Recouvrement Personnes Morales MARCHE 1, l'invitant à payer une somme totale de 2.492.016,20 EUR
 - o De déclarer nulle et de nul effet la contrainte n°500/1564/44808 signifiée le 20 mars 2018, décernée le 4 mars 2016 par [OMISSIS], Conseiller Recouvrement - Receveur du Team Recouvrement Personnes Morales MARCHE 1, l'invitant à payer une somme totale de 602.827,54 EUR /
 - o De condamner l'ETAT BELGE à lui rembourser toute somme perçue ou saisie du chef de ces contraintes, majorée des intérêts au taux légal à dater de la perception ou de la saisie ;
 - o De condamner l'ETAT BELGE aux frais et dépens d'instance liquidés dans son chef à la somme de 18.000,00 EUR étant l'indemnité de procédure ;
- À titre subsidiaire,
 - o De dire que les « accroissements d'impôts » sont nuls ou qu'ils ne sont pas dus ou, à tout le moins, qu'ils doivent être calculés sur base de la taxe sur la valeur ajoutée due après imputation de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont ;
 - o De condamner l'ETAT BELGE dans tous les cas aux frais et dépens d'instance liquidés dans son chef à la somme de 18.000,00 EUR étant l'indemnité de procédure ;

- À titre infiniment subsidiaire,
 - o De poser à la Cour de Justice de l'Union Européenne, la question préjudicielle suivante : « Dans une situation où des opérations déclarées tardivement n'ont procuré aucun avantage fiscal au contribuable, le droit national, belge en l'occurrence, à savoir l'article 70 du Code la Taxe sur la Valeur Ajoutée et l'article 1er, tableau G, rubrique V, de l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987 (sur les amendes fiscales), est-il conforme aux principes du droit de l'Union en matière de TVA, tels que les principes de la neutralité et de la proportionnalité dégagés par la jurisprudence de la Cour, notamment dans son arrêt C-712/17, dès lors que la mise en œuvre simultanée de ces dispositions du droit interne :
 - o a) prévoit que, pour toute infraction « à l'obligation d'acquitter la taxe », il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement (article 70, § 1er CTVA) ;
 - o b) prévoit qu'une échelle de réduction des amendes fiscales proportionnelle sera appliquée pour les infractions commises sans intention d'éluder ou de permettre d'éluder l'impôt (article 1er, tableau G, rubrique V, de l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987) ;
 - o c) aboutit à ce que la pratique administrative interprète les termes « la taxe à acquitter » comme étant la taxe due sans que soit prise en compte la taxe déductible ;
 - o d) aboutit à ce que les amendes proportionnelles soient calculées sur le montant de la taxe due avant que ne soit prise en compte la taxe déductible. »

Dans ses dernières conclusions après réouverture des débats, l'ETAT BELGE sollicite du Tribunal :

- De dire les demandes recevables mais non fondées ;
- D'en débouter la S.A. CEZAM ;
- De déclarer valables les contraintes décernées ;
- De condamner la S.A. CEZAM au paiement des montants repris dans le procès-verbal du 14 décembre 2015, dans la taxation d'office du 29 novembre 2016 et le compte spécial du 19 octobre 2017.

III. Discussion

A. Recevabilité

Dans son jugement du 8 septembre 2021, le Tribunal a déjà dit les demandes jointes pour cause de connexité recevables, de sorte qu'il a vidé sa saisine quant à ce.

B. Fondement

1 Absence de force exécutoire des contraintes N°500/1873/01114 et N°500/1564/44808

1.1. Position de la S.A. CEZAM

La S.A. CEZAM explique que l'article 85, § 1er, alinéa 1er, du Code TVA prévoit qu'en cas de non-paiement de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, une contrainte est décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement et qu'elle est visée et rendue exécutoire par le conseiller général de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ou par un fonctionnaire désigné par lui.

Elle soutient que la contrainte n°500/1873/01114, décernée par [OMISSIS], Conseiller Recouvrement - Receveur du Team Recouvrement Personnes Morales de MARCHE 1, n'est pas signée par [OMISSIS] dès lors, en effet, que seule la mention «i.a. [OMISSIS]» figure sous une signature non identifiable. Or, la S.A. CEZAM explique qu'elle n'est pas informée de la signification de l'abréviation «i.a.». En outre, la fonction de [OMISSIS] n'est pas renseignée. Enfin, il n'est pas établi que [OMISSIS] disposait d'une délégation du directeur régional, [OMISSIS], pour viser les contraintes.

Pour toutes les raisons précitées, la contrainte n°500/1873/01114 serait nulle et de nul effet.

Elle soutient, ensuite, à propos de la contrainte n°500/1564/44808 décernée par [OMISSIS], Conseiller Recouvrement - Receveur du Team Recouvrement Personnes Morales de MARCHE 1 et signée par [OMISSIS], que cette contrainte est décernée pour ordre de [OMISSIS] mais qu'elle n'est pas signée par ce dernier.

Pour ces raisons, la contrainte n°500/1564/44808 serait donc également nulle et de nul effet.

1.2. Position de l'ETAT BELGE

En ce qui concerne la contrainte n°500/1873/01114, l'ETAT BELGE s'étonne des allégations en page 3 de la requête du 15 mai 2018 alors qu'en page 1 de la même requête, la S.A. CEZAM semble comprendre que la contrainte a été rendue exécutoire par [OMISSIS] ad intérim de [OMISSIS]. La contrainte a donc été

correctement visée par [OMISSIS], Conseiller au sein du centre des grandes entreprises de Bruxelles. À ce titre, elle détient une délégation de signature et assurait l'intérim de [OMISSIS] le 27 novembre 2017.

Contrairement à ce que semble croire la S.A. CEZAM, [OMISSIS] n'est pas Directeur régional (titre qui n'existe plus depuis 2015) mais Conseiller. La délégation de signature a été établie par le Conseiller général, chargé de la fonction ad intérim de Directeur de Centre au sein du Centre Grandes Entreprises Gestion et contrôles spécialisés le 1^{er} juillet 2016 (pièce 29).

En ce qui concerne la contrainte n°500/1564/44808 à propos de laquelle la S.A. CEZAM écrit qu'elle est « décernée pour ordre de [OMISSIS] mais qu'elle n'est pas signée par ce dernier », l'ETAT BELGE répond qu'il faut juste remarquer que le modèle de contrainte est établi pour pouvoir être signé soit par le Conseiller [OMISSIS], soit, en son absence, par l'Attaché [OMISSIS] qui, dans ce cas, signe pour ordre. Les deux mentions sont donc préinscrites et selon la situation, une seule signature est apposée, par priorité celle de [OMISSIS] ou en son absence par son adjoint [OMISSIS]. Dans le cas présent, la contrainte a été décernée par [OMISSIS], Conseiller, attachée au team recouvrement de Marche 1 de l'Administration générale de la perception et du recouvrement.

Les deux contraintes sont donc valides.

1.3. Analyse du Tribunal

L'article 85, § 1er, alinéa 1er du Code TVA dispose que : « En cas de non-paiement de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, une contrainte est décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement; elle est visée et rendue exécutoire par le conseiller général de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ou par un fonctionnaire désigné par lui et, dans les cas déterminés par le Roi, par le conseiller général de l'Administration générale des douanes et accises, ou par un fonctionnaire désigné par lui ».

En ce qui concerne la contrainte n°500/1564/44808, il apparaît très clairement qu'elle a été décernée le 4 mars 2016 par [OMISSIS], Conseiller Recouvrement - Receveur et non, « par ordre » par [OMISSIS], attaché dont la signature n'est pas apposée.

Il apparaît, ensuite, qu'elle a été visée et rendue exécutoire par [OMISSIS], conseiller général - Directeur du Centre Grandes Entreprises de Liège dont il n'est pas contesté qu'il avait compétence pour le faire.

En ce qui concerne la contrainte n°500/1873/01114, il apparaît qu'elle a été décernée par [OMISSIS], Conseiller recouvrement - receveur et qu'elle a été visée et rendue exécutoire non par [OMISSIS], conseiller au Centre Grandes Entreprises de Bruxelles, mais par [OMISSIS], conseiller au sein du même centre et qui conformément à la désignation du 1er juillet 2016 donnée en vertu de l'article 85, § 1er du Code aux conseillers généraux du Centre Grandes Entreprises Gestion et

Contrôles spécialisés et aux conseillers du Centre Grandes Entreprises Gestion et Contrôles spécialisés.

Le moyen est non fondé.

2 Calcul des amendes proportionnelles

2.1. Position de la S.A. CEZAM

La S.A. CEZAM rappelle que l'administration lui réclame une amende correspondant à 20% de la TVA due avant imputation de la TVA déductible.

Pour la contrainte n°500/1723/22694, il lui est donc réclamé à ce titre 20% de la somme de 4.258.259,87 EUR, soit la somme de 851.650,00 EUR, et ce, sans tenir compte de la somme de 2.827.268,71 EUR de TVA déductible.

Pour la contrainte n°500/1564/44808, il lui est réclamé à ce titre 20% de la somme de 1.209.730,49 EUR, soit la somme de 241.946,10 EUR, et ce, sans tenir compte de la somme de 930.849,99 EUR de TVA déductible.

Selon la S.A. CEZAM, en droit belge, pour le calcul de l'amende, il n'y a aucune justification à ne tenir compte que du seul montant de la TVA due avant imputation de la TVA déductible. L'article 1er, tableau G, rubrique V, de l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987 dispose d'ailleurs que : « *V. Inexactitudes constatées lors du contrôle de la comptabilité quant à son contenu ; Les opérations imposables n'ont pas été inscrites, en totalité ou en partie, ou ont été inscrites tardivement dans la déclaration prévue à cet effet; La personne qui n'est pas tenue au dépôt d'une déclaration néglige de payer la taxe due dans le délai prescrit et de la manière prévue.*

Le montant des taxes dues pour une période contrôlée d'un an est :

- *Inférieur ou égal à 1.250 EUR : 10 p.c. de la taxe due*
- *Supérieur à 1.250 EUR : 20 p.c. de la taxe due » ;*

L'amende proportionnelle doit donc bien être calculée sur le montant de la taxe due par le contribuable, c'est-à-dire après imputation de la TVA déductible.

Elle explique qu'en droit européen, la Cour de Justice de l'Union Européenne a rappelé à maintes reprises les principes fondamentaux de la TVA tels que la neutralité fiscale et le droit à déduction. Le principe du droit à déduction est un pilier du système de la taxe sur la valeur ajoutée.

A tel point que ce droit à déduction, au regard de la neutralité de la taxe, est octroyé dans certaines situations même si les assujettis ont omis de respecter le formalisme imposé pour autant que les conditions de fond soient satisfaites. La Cour rappelle que ce droit à déduction de la taxe payée en amont doit s'exercer de manière immédiate, et ce, pour préserver la neutralité des opérations économiques

successives. En postposant ainsi le droit à déduction après le calcul des amendes proportionnelles, l'administration fiscale bafouerait ce principe de la neutralité fiscale. En effet, l'amende proportionnelle, autrement dit la sanction, est calculée sur base de la taxe sur la valeur ajoutée qui n'est in fine pas due par l'assujetti.

Une telle façon de procéder reviendrait à sanctionner doublement l'assujetti, d'une part, en lui faisant subir une amende proportionnelle et, d'autre part, en le privant des conséquences (positives) de son droit à déduction.

La S.A. CEZAM explique que dans son arrêt du 8 mai 2019, C-712/17 (EN SA SRL c. AGENZIA DELLE ENTRATE-DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO, ECLI:EU:C:2019:374), la C.J.U.E. a précisé qu'en vertu de l'article 273 de la directive TVA, les États membres ont la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude et qu'en particulier, à défaut de dispositions du droit de l'Union sur ce point, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées en cas d'inobservation des conditions prévues par la législation de l'Union pour l'exercice du droit à déduction de la TVA. Elle a toutefois ajouté qu'ils sont tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes, notamment les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA.

Ainsi, les sanctions ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs mentionnés à l'article 273 de la directive TVA ni remettre en cause la neutralité de cette taxe (voir, en ce sens, arrêt du 9 juillet 2015, SALOMIE et OLTEAN, C-183/14, EU :C :2015 :454, point 62).

En premier lieu, afin d'apprécier si une sanction est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à réprimer, ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci (arrêt du 26 avril 2017, Farkas, C-564/15, EU :C :2017 :302, point 60 et jurisprudence citée).

Dans l'arrêt EN SA S.R.L., la C.J.U.E. relève que le droit national prévoit, en vue d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude, une amende dont le montant n'est pas calculé en fonction de la dette fiscale de l'assujetti, mais est égal au montant de la taxe indûment déduite par ce dernier. En effet, la dette fiscale de l'assujetti à la TVA étant égale à la différence entre la taxe due pour les biens et les services fournis en aval et la taxe déductible afférente aux biens et aux services acquis en amont, le montant de la taxe indûment déduite ne correspond pas nécessairement à cette dette.

Une amende égale à 100 % du montant de la taxe indûment déduite en amont, infligée sans qu'il soit tenu compte du fait qu'un même montant de TVA a été régulièrement acquitté en aval et que le Trésor public n'a subi, par suite, aucune perte de recettes fiscales, constitue une sanction disproportionnée par rapport à l'objectif qu'elle poursuit.

Dans l'arrêt EN SA S.R.L., en second lieu, la C.J.U.E. a considéré que le respect du principe de neutralité de la TVA est assuré par la possibilité, à prévoir par les États membres, de corriger toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi ou a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales. L'infliction d'une amende égale à 100 % du montant de la taxe indûment déduite rend vaine la possibilité de rectifier la dette fiscale née au titre de l'article 203 de la directive TVA. En effet, même si cette dette peut être rectifiée en l'absence de risque de perte de recettes fiscales, un montant égal à celui de la taxe indûment déduite reste dû au titre de cette amende.

Pour comprendre la portée de cet arrêt, il est nécessaire, selon la S.A. CEZAM, de l'examiner à la lumière des conclusions de Madame l'Avocat Général KOKOTT qui précise que : « Ainsi que l'économie de la directive TVA le montre en plus clairement (voir article 206 de la directive TVA), la dette fiscale de l'assujetti est toujours constituée de la taxe due pour les prestations encodées à la sortie diminuée de la taxe en amont déductible afférente aux prestations à l'entrée du même exercice d'imposition. Cette idée devrait également être prise en compte pour apprécier l'adéquation d'une sanction pour opérations fictives. (...) L'imposition d'une amende d'un montant égal à 100 % de la déduction de la taxe en amont pratiquée à charge de l'État italien, sans considération du montant de la TVA acquittée en faveur de l'État italien, est disproportionnée quand on sait que les deux créances se rapprochent dans leur substance. »

Autrement dit, selon la S.A. CEZAM, les enseignements de l'arrêt du 8 mai 2019, affaire C-712/17, sont les suivants :

- 1) La dette fiscale de l'assujetti est toujours égale à « la taxe due pour les prestations encodées à la sortie diminuée de la taxe en amont déductible afférente aux prestations à l'entrée du même exercice d'imposition » ;
- 2) Pour un même exercice, les prestations à la sortie et à l'entrée sont indissociables ;
- 3) Le principe de proportionnalité impose aux Etats membres de ne pas appliquer d'amende d'un montant égal à la TVA déductible, faute de quoi ladite déduction n'a plus d'intérêt et est vidée de sa substance ;
- 4) Il faut examiner si le risque de pertes fiscales est éliminé.

En l'espèce, à l'instar de l'administration fiscale italienne, l'administration fiscale belge, en faisant abstraction du droit à déduction, ne calcule pas son amende proportionnelle sur base de la dette fiscale réelle de l'assujetti ; En effet, l'amende proportionnelle de 20 % est calculée pour partie sur de la TVA déductible.

En agissant de la sorte, l'administration réduit la portée/l'intérêt du droit à déduction et influence la neutralité de la taxe.

C'est dans ce sens que la doctrine interprète l'arrêt du 8 mai 2019, affaire C-712/17 : « En ce qui concerne les infractions relatives à l'acquittement de la TVA, l'article 70, §1er du Code prévoit que pour toute infraction « à l'obligation d'acquitter la taxe », il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement. Tant la pratique administrative que la jurisprudence (à ce sujet, voir Cour d'appel de Bruxelles, arrêt du 21 mars 2013, rôle n° 2009/AR/1100) interprètent le concept « d'acquittement » de la taxe comme le montant « brut » de la taxe due sans que soit prise en compte la taxe déductible. En d'autres termes, lors d'une rectification effectuée suite à un contrôle, l'amende proportionnelle (par exemple celle que l'on retrouve au tableau G, IV de l'annexe de l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987) est calculée avant que ne soit prise en compte une éventuelle taxe déductible. Si l'on suppose une infraction relative à une taxe due de 10.000 EUR pour laquelle un droit à déduction de 5.000 EUR peut être revendiqué, la pratique administrative aboutira à une amende proportionnelle de 1.000 EUR alors que les principes développés par l'avocate générale généreraient, quant à eux, une amende de 500 EUR (10% du solde final soit 10.000 - 5.000) » (C. HOUET, Conseiller général SPF Finances, « Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive ? », 21 février 2020, <https://expert.taxwin.be/fr>).

Enfin, s'il y a un « risque de perte de recettes fiscales », ce risque est limité à la dette fiscale réelle de l'assujetti, à savoir « la taxe due pour les prestations encodées à la sortie diminuée de la taxe en amont déductible afférente aux prestations à l'entrée du même exercice d'imposition ». En d'autres termes, la partie déductible sur laquelle l'administration entend prélever son amende proportionnelle n'entre pas dans les recettes fiscales de l'Etat belge. Il ne saurait donc être question de risque de perte de recettes fiscales pour cette quotité déductible.

Dans ses conclusions après réouverture des débats, l'administration fiscale précise que le droit à déduction est « une faculté et non une obligation » et qu'il « revient à l'assujetti de prouver que son droit à déduction est fondé ».

La S.A. CEZAM rappelle à ce propos que le montant de la TVA déduite n'a pas été contesté par l'administration. La déduction de la TVA n'est donc plus une faculté mais bien un droit du contribuable incontestable et non contesté d'ailleurs.

Enfin, elle rappelle que dans un précédent dossier, l'administration fiscale a accepté que l'amende proportionnelle soit calculée sur base de « la taxe due pour les prestations encodées à la sortie diminuée de la taxe en amont déductible afférente aux prestations à l'entrée du même exercice d'imposition » (cfr. Jugement du 17 février 2021 du Tribunal de céans). Procéder différemment dans la présente affaire reviendrait à bouleverser le principe de sécurité juridique.

D'ailleurs, pour la contrainte n°500/1873/01114 du présent dossier, l'administration réclame une amende correspondant à 15% de la TVA due après imputation de la TVA déductible.

Dès lors, pour la contrainte n°500/1723/22694, si l'amende proportionnelle de 20 % devait être maintenue, elle devrait se calculer sur le montant de la TVA réellement due, soit la somme de 1.430.991,16 EUR et pour la contrainte n°500/1564/44808, si une amende proportionnelle de 20% devait être maintenue, elle devrait se calculer sur le montant de la TVA réellement due, soit la somme de 278.880,50 EUR.

Pour conclure, la S.A. CEZAM explique que s'il y a un doute sur la méthode à appliquer pour calculer les amendes proportionnelles, ce doute doit être interprété à la lumière du droit européen. Elle sollicite alors, à titre subsidiaire, que la question préjudicielle suivante soit posée à la Cour de Justice de l'Union Européenne :

« Dans une situation où des opérations déclarées tardivement n'ont procuré aucun avantage fiscal au contribuable, le droit national, belge en l'occurrence, à savoir l'article 70 du Code la Taxe sur la Valeur Ajoutée et l'article 1er, tableau G, rubrique V, de l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987 (sur les amendes fiscales), est-il conforme aux principes du droit de l'Union en matière de TVA, tels que les principes de la neutralité et de la proportionnalité dégagés par la jurisprudence de la Cour, notamment dans son arrêt C-712/17, dès lors que la mise en oeuvre simultanée de ces dispositions du droit interne :

- a) Prévoit que, pour toute infraction « à l'obligation d'acquitter la taxe », il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement (article 70, § 1er CTVA) ;
- b) Prévoit qu'une échelle de réduction des amendes fiscales proportionnelle sera appliquée pour les infractions commises sans intention d'éluder ou de permettre d'éluder l'impôt (article 1er, tableau G, rubrique V, de l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987) ;
- c) Aboutit à ce que la pratique administrative interprète les termes « la taxe à acquitter » comme étant la taxe due sans que soit prise en compte la taxe déductible ;
- d) Aboutit à ce que les amendes proportionnelles soient calculées sur le montant de la taxe due avant que ne soit prise en compte la taxe déductible.

2.2. *Position de l'ETAT BELGE*

L'ETAT BELGE répond qu'il résulte de l'arrêt du 8 mai 2019 de la C.J.U.E. dans l'affaire EN.SA. S.R.L., C-712/17 qu'il est question d'une situation où des opérations considérées comme fictives n'ont pas causé de préjudice au Trésor public et n'ont procuré aucun avantage fiscal au contribuable.

Selon le point 2 du dispositif de l'arrêt, les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA sont violés lorsque trois éléments cumulatifs sont réunis :

- dans une situation telle que celle ayant donné lieu à l'arrêt ;
- une règle de droit national sanctionne la déduction illégale de la TVA ;
- par une amende égale au montant de la déduction opérée (amende de 100 %).

Les circonstances spécifiques sur lesquelles la CJ.U.E. s'est prononcée dans l'arrêt susmentionné peuvent être résumées comme suit : EN.SA S.R.L a vendu de grandes quantités d'électricité à des sociétés du groupe « Green Network » pour ensuite la racheter à ce groupe dans une sorte de mouvement circulaire. Le droit de déduire la TVA relative à ces opérations fictives a été refusé par l'administration fiscale italienne. Le refus du droit à déduction sur les transactions susmentionnées est justifié. La non-déductibilité de la TVA sur les opérations fictives découle de l'article 168 de la directive TVA. EN.SA S.R.L. a l'obligation de payer la TVA qui a été mentionnée par erreur sur la facture. L'obligation de payer la TVA mentionnée à tort sur une facture est expressément prévue par l'article 203 de la directive TVA qui dispose que la TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture y compris en l'absence de toute opération imposable réelle. Selon la juridiction de renvoi italienne, bien que EN.SA S.R.L. ait réalisé des ventes fictives, cela n'a pas entraîné une perte de recettes fiscales pour le Trésor. Selon la Cour, cela est lié au fait que les sociétés concernées ont payé la TVA sur leurs achats d'électricité conformément à la réglementation, puis, après avoir acheté les mêmes quantités d'électricité au même prix, ont déduit le même montant que celui qu'elles avaient payé. Par conséquent, bien que EN.SA S.R.L. ait réalisé des ventes fictives, celles-ci n'ont pas conféré d'avantage fiscal et il n'y a pas eu d'évasion fiscale.

Selon l'ETAT BELGE, l'arrêt de la Cour doit être lu à la lumière du mécanisme particulier résultant de l'application de l'article 203 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci- après « directive TVA »). L'article 203 de la directive TVA - anciennement article 21, paragraphe 1, point c), de la sixième directive (77/388/CEE) - prévoit que la TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. Cette TVA est due indépendamment de la réalisation d'une opération imposable. En prévoyant que la TVA figurant sur la facture est due, que la TVA soit ou non due sur la base d'une opération soumise à la TVA, l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive (article 203 de la directive TVA) vise, selon la Cour de justice, à éliminer le risque de perte de recettes fiscales résultant du droit à déduction. Comme l'indiquent les conclusions de l'avocat général J. KOKOTT du 12 mars 2009 dans l'affaire C-566/07, Stadeco BV, l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive (article 203 de la directive TVA) fait obstacle à ce que la TVA en amont soit déduite alors qu'elle n'a pas été payée du tout. Même si ce droit à déduction n'existe qu'à l'égard des taxes liées à une opération soumise à la TVA (voir arrêt du 13 juin 1987, Genius Holding, C-342/87, point 13), le risque d'une perte de recettes fiscales n'est, en principe, pas entièrement éliminé tant que le destinataire de la facture mentionnant

à tort l'existence d'une dette de TVA peut encore l'utiliser pour exercer ce droit en vertu de l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt *Schmeink & Cofreth et Strobel*, précité, point 57). En revanche, le risque de perte de recettes fiscales est, selon la Cour, éliminé en temps utile et en totalité si l'émetteur de la facture, qui a été utilisée, a payé le montant indiqué séparément sur la facture (cf. arrêt C-454/98, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, point 57).

L'arrêt rendu dans l'affaire *EN.SA. S.R.L.* concerne un cas concret où la TVA était due au sens de l'article 203 de la directive TVA parce qu'elle était mentionnée sur la facture et où le risque de perte de recettes fiscales pour le Trésor était totalement éliminé. L'émetteur de la facture a payé le montant de la TVA indiqué sur la facture. Infliger, dans une telle situation, une amende de 100 % sur la déduction illégale, sans tenir compte du fait que le même montant de TVA avait été dûment acquitté à un stade ultérieur et, partant, sans tenir compte du fait que le Trésor n'avait subi aucune perte de recettes fiscales, n'est pas conforme au principe de proportionnalité.

En outre, l'application d'une telle sanction dans une telle situation est également contraire au principe de neutralité, pour la raison que la possibilité que les États membres doivent offrir, dans le cadre de l'application de l'article 203 de la directive TVA, de corriger toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi ou a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales. Infliger une amende égale à 100 % du montant de la taxe indûment déduite rend vaine la possibilité de rectifier la dette fiscale née au titre de l'article 203 de la directive TVA. En effet, même si cette dette peut être rectifiée en l'absence de risque de perte de recettes fiscales, un montant égal à celui de la taxe indûment déduite resterait dû au titre de cette amende.

L'ETAT BELGE trouve la position défendue dans l'article de C. HOET aberrante dès lors qu'elle conduit à ce qu'un assujetti ayant omis de déclarer une acquisition intracommunautaire de biens d'une valeur de 100.000,00 EUR et doit donc acquitter une TVA de 21.000,00 EUR, s'il dispose, pour cet achat d'un droit à déduction intégral, soit 21.000,00 EUR, se verrait infliger une amende proportionnelle sur le montant net (après déduction) égale à zéro là où l'article 70, §1er, alinéa 1er du Code prévoit pourtant une amende proportionnelle en cas d'infraction à l'obligation d'acquitter la taxe (dont l'exigibilité serait in casu pourtant établie).

L'ETAT BELGE explique que la portée de l'arrêt rendu dans l'affaire *EN.SA. S.R.L.* ne peut être étendue à d'autres cas que celui visé par *EN.SA S.R.L.* En droit belge, le Code de la TVA distingue les amendes dues pour les infractions à l'obligation d'acquitter la taxe, qui font l'objet de l'article 70, §1er d'une part, des amendes dues en cas de déduction induue ou abusive de la taxe, qui font l'objet de l'article 70, §1bis d'autre part. L'article 84 du Code de la TVA prévoit que le montant des amendes fiscales proportionnelles est fixé selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi. En exécution de cette disposition légale,

l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987 prévoit la réduction des amendes selon des barèmes qui font l'objet de son annexe. Conformément à l'article 1er, deuxième alinéa, de l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987, l'échelle de réduction n'est pas applicable en cas d'infractions commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe.

Dans le cas d'espèce en cause de la S.A. CEZAM, les amendes contestées ont été infligées non pas pour une déduction illégale (article 70 §1bis du Code de la TVA) mais sur la base de l'article 70 §1er (taxe non acquittée sur les opérations à la sortie) et l'agent taxateur a réduit les amendes légales (égales au double de la taxe éludée par application de l'article 70, §1er du Code de la TVA) à 20% des taxes dues en appliquant le tableau G, rubrique V de l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987.

L'arrêt de la Cour de justice du 8 mai 2019, C-712, EN.SA. S.R.L., ne peut pas non plus être invoqué favorablement en ce qui concerne l'amende administrative proportionnelle infligée par l'administration belge en application de l'article 70, § 1er, du Code de la TVA. Cette amende est calculée sur le montant de la TVA éludée ou non payée à temps.

À cet égard, l'ETAT BELGE maintient fermement sa position, à savoir que, bien que l'exercice du droit à déduction soit une prérogative de l'assujetti, par mesure de modération, il a admis l'imputation directe des taxes déductibles. Cependant, cette imputation apparaît comme une modalité de règlement et ne modifie nullement la base de calcul des amendes. L'amende telle que définie par l'article 70, § 1er, du Code de la TVA et l'arrêté royal n°41 est calculée sur la taxe due sur les opérations imposables non inscrites dans les déclarations périodiques. Selon l'ETAT BELGE, c'est donc à bon droit que l'amende a été calculée sur le montant des taxes dues sur les opérations à la sortie (chiffre d'affaires) non déclarées.

En ce qui concerne les infractions relatives à l'acquittement de la TVA, l'article 70 §1er du Code prévoit que pour toute infraction « à l'obligation d'acquitter la taxe », il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement. Tant la pratique administrative que la jurisprudence (à ce sujet, Bruxelles, 21 mars 2013, rôle n° 2009/AR/1100) interprètent le concept « d'acquittement » de la taxe comme le montant « brut » de la taxe due sans que soit prise en compte la taxe déductible. En d'autres termes, lors d'une rectification effectuée suite à un contrôle, l'amende proportionnelle, (par exemple celle que l'on retrouve au tableau G IV de l'annexe de l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987) est calculée avant que ne soit prise en compte une éventuelle taxe déductible). »

L'ETAT BELGE souligne que les circonstances concrètes du dossier judiciaire de la S.A. CEZAM diffèrent radicalement des circonstances qui ont fait l'objet de l'affaire l'EN.SA. S.R.L. :

- l'amende administrative appliquée par l'administration n'a pas été calculée sur la TVA illégalement déduite par S.A. CEZAM, mais sur la TVA due et

non payée par S.A. CEZAM (il s'agit d'une amende imposée en application de l'article 70, § 1er, et non de l'article 70, §1 bis, du Code de la TVA). La position de l'Etat belge est conforme à l'article 203 de la Directive TVA ;

- il y a effectivement un risque de perte de recettes fiscales pour l'ETAT BELGE si l'administration ne récupère pas l'impôt dû par la S.A. CEZAM, (ce qui n'était pas le cas dans la situation visée par l'arrêt EN.SA. S.R.L., dans laquelle si les autorités fiscales italiennes n'avaient pas refusé la déduction injustifiée de la TVA, il n'y avait pas de risque de perte de recettes fiscales car le risque est complètement éliminé) ;
- l'amende administrative appliquée par l'administration belge n'est pas de 100 % de la déduction illégalement effectuée par S.A. CEZAM, mais de 20 % de la TVA due par S.A. CEZAM sur les opérations sortantes (et non pas 100% sur des déductions illégales comme dans l'affaire EN. SA. Sri).

A la S.A. CEZAM qui soutient que l'amende devait se calculer sur la TVA due après déduction de la TVA payée en amont, à savoir, en l'espèce sur un montant de 930.849,99 EUR pour la période 2013 (dette 500/1564/44808 - RG 18/233/A) et 2.827.268,71 EUR pour la période 2014-2015 (dette 500/1723/22694- RG 18/232/A), l'ETAT BELGE répond que l'article 70, § 1er dispose que, pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement. En l'espèce, l'amende infligée a donc été calculée à bon droit sur le montant de TVA non déclaré par la demanderesse en application de la législation précitée. Aucune disposition du Code de la TVA ne prévoit le calcul de l'amende sur le montant de la taxe due (à la suite d'un contrôle) après soustraction de la TVA déductible. L'amende telle que définie par l'article 70, §1er du Code de la TVA et l'arrêté royal n°41 est calculée sur la taxe due sur les opérations imposables non inscrites dans les déclarations périodiques. Tableau G, rubrique V de l'annexe à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 : Amendes applicables en cas d'infractions visées à l'article 70, §1er, du Code TVA : Inexactitudes constatées lors du contrôle de la comptabilité quant à son contenu.

Les opérations imposables n'ont pas été inscrites, en totalité ou en partie, ou ont été inscrites tardivement dans la déclaration prévue à cet effet ;... Le montant des taxes dues pour une période contrôlée d'un an est -Inférieur ou égal à 1.250 EUR 10 p.c. de la taxe due -Supérieur à 1.250 EUR 20 p.c. de la taxe due. Pour comprendre ce qui est visé par le terme « opérations imposables », il faut retourner aux articles 2, 3 et 3 bis du Code de la TVA. Les quatre opérations imposables à la TVA, impôt sur le chiffre d'affaires, comprennent des « opérations à la sortie ».

Le droit à déduction est donc une faculté, et non une obligation. Il doit être exercé à l'initiative de l'assujetti par l'inscription des taxes à déduire dans sa déclaration périodique. Il revient, en outre, à l'assujetti de prouver que son droit à déduction est bien fondé. Par ailleurs, la circonstance que l'assujetti n'aurait pas opéré la déduction des taxes ayant grevé ses entrées n'enlève rien à l'existence des

contraventions et donc à l'imposition de l'amende y relative. Bien que l'exercice du droit à déduction soit une prérogative de l'assujetti, par mesure de modération l'Administration a admis l'imputation directe des taxes déductibles. Cependant, cette imputation apparaît comme une modalité de règlement et ne modifie nullement la base de calcul des amendes. Ceci a été confirmé par la Cour d'appel de Bruxelles dans son arrêt du 6 septembre 2007 (pièce 38) « C'est toutefois à tort que la société en déduit qu'aucune TVA due ou éludée n'est susceptible de former la base de calcul de l'amende pour l'application de l'article 70 du Code de la TVA et de l'arrêté royal n°41. Comme le premier juge l'a pertinemment décidé, la société a commis des infractions sujettes à amendes proportionnelles en faisant bénéficier de l'exemption, des importations de biens qui auraient dû être taxées en Belgique. Peu importe de ce point de vue, que l'agent verbalisateur ait accepté de compenser la taxe due sur ces importations indûment exemptées, avec celle que la société aurait pu corrélativement déduire, dans la même déclaration, si elle avait déclaré d'initiative à la TVA lesdites importations. » La Cour d'appel a donc dit pour droit que l'amende devait se calculer sur la TVA due et non pas sur le montant obtenu après déduction de la TVA déductible, comme le revendique la demanderesse en l'espèce. La Cour d'appel de Bruxelles a également eu à connaître d'un dossier semblable en 2011 (2008/AR/2128 - pièce 39). L'affaire concernait un assujetti qui avait omis de déposer ses déclarations mensuelles à la TVA. L'assujetti devait exercer son droit à déduction par le biais de ses déclarations TVA. périodiques, ce qu'il s'abstient de faire. Compte tenu de l'absence de déduction de la TVA, la taxe que l'assujetti aurait dû acquitter, au sens de l'article 70, §1er, alinéa 1er, du Code de la TVA, équivaut à la TVA relative aux opérations à la sortie de la période concernée et ne correspond donc pas à la différence entre la TVA relative aux opérations à la sortie de la période concernée et la TVA relative aux opérations à l'entrée de la même période. Certes le droit à déduction naît dès que la TVA devient exigible et le droit à déduction doit donc pouvoir être exercé immédiatement. L'exercice immédiat du droit à déduction a lieu, en principe, dans la première déclaration qui est présentée après le moment où le droit à déduction prend naissance. L'assujetti n'a toutefois pas présenté de déclaration TVA.

Quant au principe de neutralité de la TVA, il se concrétise par le droit à déduction de la TVA mais ne concerne pas les amendes administratives. Seul le principe de proportionnalité peut, le cas échéant, être invoqué. La Cour d'appel décide toutefois, dans cette affaire, que les amendes de 20% calculées sur la taxe due, sans déduction de la TVA en amont, est proportionnée à l'infraction constatée, à savoir l'absence de dépôt des déclarations TVA périodiques. Cet arrêt a été confirmé par la Cour de cassation (arrêt du 21 juin 2013 - F.12.0007.N - pièce 40) De même, l'arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles du 21 mars 2013 dans l'affaire 2009/AR/1100 (pièce 37) précise « Pour calculer l'amende, l'administration a pris en considération le montant total de la TVA due, sans tenir compte de la TVA payée en amont. Cela est conforme à l'article 70, § I " du CTVA, qui dispose que, pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement. Par ailleurs, la circonstance que l'appelante n'a pas opéré la déduction des taxes ayant grevé ses entrées

n'enlève rien à l'existence des contraventions et donc à l'imposition des amendes y relatives. »

Selon l'ETAT BELGE, la question préjudicielle proposée par la partie demanderesse ne refléterait pas la réalité de la situation présente. En effet, elle commence par « dans une situation où des opérations déclarées tardivement n'ont procuré aucun avantage fiscal au contribuable ... » . Dans le cas présent, les opérations n'ont pas été déclarées tardivement, elles n'ont pas été déclarées du tout. Et elles ont par conséquent procuré un avantage au contribuable puisqu'à ce jour, la TVA versée par les clients de la S.A. CEZAM du 1er juin 2013 au 31 décembre 2015 n'a toujours pas été payée. Or il ne faut pas oublier que dans le mécanisme de la TVA, l'assujetti avec droit à déduction joue le rôle fondamental de collecteur d'impôt. Il ne supporte en aucun cas la TVA. L'assujetti perçoit de ses clients la TVA qu'il doit ensuite reverser au Trésor. La partie demanderesse a donc bénéficié d'un avantage en se créant une ligne de crédit au détriment du Trésor.

Ensuite, l'article 62, 2), de la directive 2006/112/CE dispose qu'aux fins de la présente directive sont considérés comme: « exigibilité de la taxe » le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté. Ce « report » de paiement est concrétisé, dans la majorité des situations, par la reprise de cette taxe due dans la déclaration périodique et par le paiement, en principe concomitant, de cette taxe qui peut s'opérer de différentes manières :

- par un paiement intégral sur le compte-courant ;
- par un paiement partiel sur le compte-courant après compensation avec les taxes déduites au cours de la période ou par une compensation intégrale lorsque le montant des taxes déductibles excède le montant des taxes dues au cours de la période de déclaration.

L'article 51, §1er, 1° du Code de la TVA stipule que la taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique. L'article 53, §1er, 2°, a) et b), du Code de la TVA stipule quant à lui que l'assujetti, à l'exclusion de celui qui n'a aucun droit à déduction, est tenu de remettre, chaque mois, une déclaration dans laquelle il indique :

- a) Le montant des opérations visées par le présent Code qu'il a effectuées ou qui lui ont été fournies au cours du mois précédent dans le cadre de son activité économique ;
- b) Le montant de la taxe exigible, des déductions à opérer et des régularisations à effectuer

Et le 3° du même article 51, §1er précise que l'assujetti est tenu d'acquitter, dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration prévue au 2°, la taxe qui est due.

L'article 70, §1er, du Code TVA sanctionne quant à lui toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe. Or, la seule taxe pour laquelle il existe une obligation de paiement est la taxe exigible soit au sens de l'article 62, 2), de la directive 2006/112/CE le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.

En conséquence, la proposition de question préjudicielle de la partie demanderesse, ne reflète pas la situation factuelle du présent dossier et ne vise qu'à examiner la portée de dispositions de droit national et n'apporterait donc aucun éclairage sur ce litige. Il serait donc peu opportun de poser cette question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

2.3. Analyse du Tribunal

L'article 62, 2. de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dispose que :

« Aux fins de la présente directive sont considérés comme :

(...)

« exigibilité de la taxe » le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté ».

L'article 63 de la Directive dispose que :

« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. ».

L'article 167 de cette même Directive est rédigé comme suit :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible ». Selon l'article 250 de la Directive précitée, « Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées ».

En vertu de l'article 206 de la Directive, *« Tout assujetti qui est redevable de la taxe doit payer le montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels ».*

Selon l'article 273 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, « *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 (...).* ».

En particulier, à défaut de dispositions du droit de l'Union Européenne sur ce point, les Etats membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées en cas d'observation des conditions prévues par la législation de l'Union (C.J.U.E., 26 avril 2017, Farkas, C-564/15, EU :C :2017 :302, point 59).

Ainsi, de telles sanctions ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude. Afin d'apprécier si une sanction est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à pénaliser ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci (C.J.U.E., 15 avril 2021, Grupa Warzywna sp. z o.o., C-935/19, ECU :EU :C :2021:287 ; C.J.U.E., 8 mai 2019, EN.SA. Sri, C-712/17, ECU :EU :C :2019 :374 ; C.J.U.E., 26 avril 2017, Farkas, C-564/15, ECU : EU :C :2017 :302).

Ainsi que le rappelle Madame l'Avocat général KOKOTT dans ses conclusions déposées dans l'affaire EN.SA S.R.L., « Ainsi que l'économie de la directive TVA le montre en plus clairement (voir article 206 de la directive TVA), la dette fiscale de l'assujetti est toujours constituée de la taxe due pour les prestations à la sortie diminuée de la taxe en amont déductible afférente aux prestations à l'entrée du même exercice d'imposition » (Conclusions de l'Avocat général KOKOTT, EN.SA Sri, C-712/17, point 62).

Si les Etats membres ont la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs ainsi poursuivis et ne peuvent, dès lors ; être utilisés d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par le droit de l'Union Européenne en la matière (C.J.U.E., 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, ECU :EU :C :2013 :233)

En vertu de l'article 70, § 1er du Code de la TVA, « Pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement ».

L'arrêté royal n°41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (M.B., 30 janvier 1987) dispose en son article 1er que :

« L'échelle de réduction des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée est fixée:

1° pour les infractions commises avant le 1er novembre 1993, au tableau A, et pour les infractions commises après le 31 octobre 1993, au tableau G de l'annexe au présent arrêté, en cas d'infractions visées à l'article 70, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée; ».

L'alinéa 2 de l'article 1er de l'arrêté royal n°41 prévoit toutefois que « l'échelle de réduction prévue aux tableaux A à J de l'annexe au présent arrêté n'est pas applicable en cas d'infractions commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe ».

Partant, la réduction des amendes fiscales proportionnelles, selon les tableaux annexés à l'arrêté royal n°41 ne peut intervenir qu'en l'absence d'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe.

En l'espèce, il a été fait application de la rubrique V du tableau G annexé à l'arrêté royal n°41, intitulée « Inexactitudes constatées lors du contrôle de la comptabilité quant à son contenu » pour sanctionner des opérations imposables qui n'ont pas été inscrites, en totalité ou en partie et pour un montant supérieur à 1.250,00 EUR, infraction sanctionnée par l'amende forfaitaire de 20 p.c. de la taxe due.

Dans le commentaire qu'il a consacré à l'arrêt EN.SA S.R.L., Monsieur C. HOUET, bien qu'il mentionne écrire en son nom propre, tout en signant en sa qualité de Conseiller général au SPF Finances, administration belge compétente en matière TVA, écrit : « (...) *il se fait que la réglementation belge, dans la majorité des situations, ne fait pas intervenir le solde de la déclaration lorsqu'il s'agit de déterminer la base de calcul des amendes proportionnelles. (...) En ce qui concerne les infractions relatives à l'acquiescement de la TVA, l'article 70, § 1er du Code prévoit que pour toute infraction « à l'obligation d'acquiescer la taxe », il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement. Tant la pratique administrative que la jurisprudence (à ce sujet, voir Cour d'appel de Bruxelles, arrêt du 21 mars 2013, rôle n°2009/AR/1100) interprètent le concept « d'acquiescement » de la taxe comme le montant « brut » de la taxe due sans que soit prise en compte la taxe déductible. En d'autres termes, lors d'une rectification effectuée suite à un contrôle, l'amende proportionnelle (par exemple celle que l'on retrouve au tableau G, IV de l'annexe de l'arrêté royal n°41 du 30 janvier 1987) est calculée avant que ne soit prise en compte une éventuelle taxe déductible. Si l'on suppose une infraction relative à une taxe due de 10.000 EUR pour laquelle un droit à déduction de 5.000 EUR peut être revendiqué, la pratique administrative aboutira à une amende proportionnelle de 1.000 EUR alors que les principes développés par l'avocate générale généreraient, quant à eux, une amende de 500 EUR (10% du solde final soit 10.000 - 5.000). Ces deux modes de calcul peuvent donc générer des différences significatives. A l'extrême, lorsque les montants de la taxe due et de la taxe déductible sont identiques, ce qui est généralement le cas dans les situations d'autoliquidation, l'amende proportionnelle pourra être nulle puisque la compensation entre les deux montants produira un solde nul lui aussi » (C.*

HOUET, « Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive ? », www.Taxwin.be.

L'ETAT BELGE se prévaut d'un arrêt de la Cour de cassation qui dit pour droit, qu'en application des articles 53, § 1er, 2° et 3°, du Code TVA, 4, alinéa 1er, de l'arrêté royal n°3, 70, § 1er du Code TVA et de l'article 1er de l'arrêté royal n°41 et de la section 1, rubrique V de l'annexe G à cet arrêté royal, le paiement tardif de la taxe donne lieu à l'infliction d'une amende, calculée sur la base de la taxe due, sans que la taxe payée en amont qui, en raison de l'absence de déclaration n'a pas été déduite, puisse en être déduite (Cass., 21 juin 2013, F.12.0007.N, www.juportal.be).

Si l'ETAT BELGE allègue avec pertinence que le principe de neutralité ne s'applique pas directement aux sanctions prévues en cas de non-respect des obligations par l'assujetti, la question qui se pose dans la présente affaire est de savoir si le principe de neutralité entre ou non, de manière immédiate ou indirecte, en considération dans le cadre de l'examen du respect du principe de proportionnalité par un système d'amendes proportionnelles tel que prévu par le droit belge, spécialement par l'article 70, § 1er du Code TVA et l'arrêté royal n°41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Il existe dès lors une difficulté d'interprétation du droit de l'Union à propos de laquelle le Tribunal estime nécessaire d'interroger la Cour de justice de l'Union conformément à l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne en posant les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les articles 62, 2), 63, 167, 206, 250 et 273 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et le principe de proportionnalité, lu en combinaison avec le principe de neutralité, s'opposent-ils à une réglementation nationale telle que les articles 70, § 1er du Code de la TVA, l'article 1er et la rubrique V du tableau G annexé à l'arrêté royal n°41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en vertu de laquelle en cas d'inexactitudes constatées lors du contrôle de la comptabilité quant à son contenu, pour sanctionner des opérations imposables qui n'ont pas été inscrites, en totalité ou en partie et pour un montant supérieur à 1.250,00 EUR, l'infraction est sanctionnée par une amende forfaitaire réduite de 20 p.c. de la taxe due, sans que la taxe payée en amont qui, en raison de l'absence de déclaration n'a pas été déduite, puisse en être déduite aux fins du calcul de l'amende et alors qu'en vertu de l'alinéa 2 de l'article 1er de l'arrêté royal n°41, l'échelle de réduction forfaitaire prévue aux tableaux A à J de l'annexe au présent arrêté n'est applicable qu'à la condition que les infractions sanctionnées aient été commises sans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe ?

2) La circonstance que l'assujetti s'est acquitté volontairement ou non du montant de la taxe exigible à la suite du contrôle afin de régulariser l'insuffisance de

paiement de la taxe et, dès lors, d'atteindre l'objectif d'assurer l'exacte perception de celle-ci, influence-t-elle la réponse à la question ?».

Il y a lieu de surseoir à statuer dans l'attente de la réponse de la Cour.

IV. Dépens

Les dépens sont réservés.

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL,

Statuant contradictoirement et en premier ressort ;

Vu les dispositions de la loi du 15 juin 1935 dont il a été fait application ;

Avant dire droit, dit y avoir lieu de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« Les articles 62, 2), 63, 167, 206, 250 et 273 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et le principe de proportionnalité, tel qu'interprété, notamment, dans l'arrêt de la Cour du 8 mai 2019 EN.SA (C-712/17, lu en combinaison avec le principe de neutralité, s'opposent-ils à une réglementation nationale telle que les articles 70, § 1er du Code de la TVA, l'article 1er et la rubrique V du tableau G annexé à l'arrêté royal n°41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en vertu de laquelle en cas d'inexactitudes constatées lors du contrôle de la comptabilité quant à son contenu, pour sanctionner des opérations imposables qui n'ont pas été inscrites, en totalité ou en partie et pour un montant supérieur à 1.250,00 EUR, l'infraction est sanctionnée par une amende forfaitaire réduite de 20 p.c. de la taxe due, sans que la taxe payée en amont qui, en raison de l'absence de déclaration n'a pas été déduite, puisse en être déduite aux fins du calcul de l'amende et alors qu'en vertu de l'alinéa 2 de l'article 1er de l'arrêté royal n°41, l'échelle de réduction prévue aux tableaux A à J de l'annexe au présent arrêté n'est applicable qu'à la condition que les infractions sanctionnées aient été commises sans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe ?

2) La circonstance que l'assujetti s'est acquitté volontairement ou non du montant de la taxe exigible à la suite du contrôle afin de régulariser l'insuffisance de paiement de la taxe et, dès lors, d'atteindre l'objectif d'assurer l'exacte perception de celle-ci, influence-t-elle la réponse à la question ?».

RESERVE à statuer quant au surplus en ce compris les dépens.

RENVOIE la cause au rôle.

Ainsi prononcé en langue française, en audience publique, par la chambre fiscale à juge unique du tribunal de première instance du Luxembourg, division Marche-en-Famenne, le **HUIT JUIN DEUX MILLE VINGT-DEUX**.

Où étaient présents :

Monsieur Eric VAN BRUSTEM, juge fiscal

Madame Marie LEOKA, greffier.