



Les solidarités fiscales en questions : fausses garanties et vraies punitions

IACF - Paris, le 12 avril 2016

**Alain Frenkel, Eve Obadia, Marc Pelletier,
Thierry Pons**

Avocats, membres de la commission contrôle et contentieux de l'IACF

La solidarité « sanction » en matière de TVA : Carrousel, travaux à façon

I. Introduction: des cas de solidarité spécifiques en matière de TVA

- **Le travail à façon:** l' article 283- 5 du CGI
- **Carrousel:** l'article 283, 4 bis du CGI
- **Fraude sur le régime de la marge applicable aux véhicules d'occasion,** l'article 283 4 ter du CGI: l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de véhicules terrestres à moteur et qui **savait ou ne pouvait ignorer** que tout ou partie de cette livraison ou de toute livraison antérieure des mêmes véhicules a bénéficié indûment du régime de la marge.

I. Introduction: des cas de solidarité spécifiques en matière de TVA (suite)

- **La sortie d'entrepôt fiscal (CGI art. 277 A, II-2-c)** : la personne qui a obtenu l'autorisation d'ouverture du régime d'entrepôt fiscal suspensif est solidairement tenue au paiement de la taxe due, lorsque le bien sort du régime

Nota: Pas de clause de sauvegarde explicite dans le texte, mais CJUE 21 décembre 2011 aff. 499/10, Vlaamse Oliemaatschappij NV: la mesure (similaire, belge) est manifestement disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi. Il faut permettre à la personne de démontrer qu'elle avait agi de bonne foi, en déployant toute la diligence d'un opérateur avisé et qu'elle avait pris toute mesure raisonnablement en son pouvoir pour ne pas participer à une fraude.

- **TVA au taux réduit sur travaux (CGI art. 279-0 bis, 3): Solidarité du client qui a fourni des éléments d'information erronés** au prestataire et a ainsi indûment bénéficié du taux de TVA réduit de 10% sur tout ou partie des travaux réalisés. Le **client** peut être recherché en paiement du complément de TVA légalement dû.

Nota : Quelle action récursoire envisageable par le client?

II Le travail à façon: solidarité des donneurs d'ordre pour le paiement de la TVA

L'article 283-5 du CGI: *Pour les opérations de façon, lorsque le façonnier réalise directement ou indirectement plus de 50 % de son chiffre d'affaires avec un même donneur d'ordre, ce dernier est solidairement tenu au paiement de la taxe à raison des opérations qu'ils ont réalisées ensemble. Le pourcentage de 50 % s'apprécie pour chaque déclaration mensuelle ou trimestrielle.*

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque le donneur d'ordre établit qu'il n'a pas eu connaissance du non-respect par le façonnier de ses obligations fiscales.

II Le travail à façon: solidarité des donneurs d'ordre pour le paiement de la TVA (suite)

- Champ d'application: Cette solidarité concerne **uniquement la TVA facturée** par le façonnier au donneur d'ordre solidaire, sur les opérations en cause réalisées entre eux.
- **Un effet mécanique** : La solidarité prévue par le texte vise les cas où le façonnier réalise directement ou indirectement, au titre d'une période considérée, **au moins 50% de son chiffre d'affaires** avec le même donneur d'ordre.
- Un effet néanmoins limité par une **clause de sauvegarde explicite** si le donneur d'ordre établit qu'il n'a pas eu connaissance du non-respect par le façonnier de ses obligations fiscales.

Selon l'administration (Inst. 10 août 1999, 12 C-3-99 n° 13 à 19), lors de la conclusion du contrat, puis à chaque échéance annuelle lorsque la durée de celui-ci est supérieure à un an, le donneur d'ordre doit exiger du façonnier une **attestation de situation régulière de TVA**, délivrée par le centre des impôts dont il dépend. Une copie de cette attestation doit être fournie par le donneur d'ordre en cas de demande du service, notamment dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Nota: Le caractère probant de ce type d'attestation est remis en cause dans d'autres domaines (carrousel)

II Le travail à façon: solidarité des donneurs d'ordre pour le paiement de la TVA (suite)

- Cet article **complète le dispositif** plus large, applicable également aux situations de sous-traitance et de façon, relatif à la lutte contre **le travail dissimulé**, qui instaure une solidarité pour le paiement **de tous les impôts (art. 1724 quater du CGI)**, et les **cotisations** dues aux organismes de protection sociale (**article L8222-3 du code du travail**), ainsi que des pénalités et majorations de retard, régime qui est applicable à toute **personne qui ne procède pas aux vérifications prévues à l'article L 8222-1** du code du travail, (ou qui a été condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé).
- Les exigences de l'article 1724 quater du CGI, qui crée une solidarité sur tous les impôts, sont plus importantes (vérifications prévues Art L 8222-1 et D 8222-4 et s. code travail), mais elles sont insuffisantes pour éviter la solidarité TVA si le contrôle TVA n'a pas été effectué (CE 18 novembre 2015 n° 369162, 9^e et 10^e s.-s., SARL **David III**)

II Le travail à façon: solidarité des donneurs d'ordre pour le paiement de la TVA (suite)

- Le débiteur solidaire de l'impôt bénéficie des **mêmes droits que le débiteur principal** , notamment la possibilité de contester la régularité ou le bien-fondé de la procédure d'imposition suivie contre le redevable principal.
- Quelle appréciation de constitutionnalité au regard de la jurisprudence CC QPC Gecop?

III. Le carrousel TVA

Article 283, 4 bis du CGI (Loi 30 déc 2006): L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services (Loi 30 déc 2009) et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens, ou sur cette prestation ou toute prestation antérieure des mêmes services, ne serait pas reversée de manière frauduleuse est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe. Les dispositions du premier alinéa et celles prévues au 3 de l'article 272 (Loi 30 déc 2006) ne peuvent pas être cumulativement mises en œuvre pour un même bien [ou pour un même service] .

➤ Exemple type de fraude carrousel donné par l'administration : **X** achète des droits d'auteur à une personne établie dans l'UE, sans auto-liquider la TVA française due en principe, et revend à **Y**, qui, par hypothèse, savait ou ne pouvait ignorer l'existence d'une fraude (le non versement de la TVA par X) mais déduit la TVA.

III. Le carrousel TVA (suite)

1) Les conditions d'application du dispositif

- L'administration peut appeler le client en solidarité (l'article 283, 4 bis) de la TVA fraudée par le fournisseur, **ou** remettre en cause directement le droit à déduction du client sur la TVA qui lui a été facturée par le fournisseur (l'article 272-3), mais elle **ne peut pas cumuler** les deux dispositifs.
- Solidarité peut s'exercer à l'égard de **tout acquéreur dans la chaîne**, sous réserve de la règle de non-cumul avec l'article 272-3
- La solidarité en paiement est actionnée par le comptable chargé du recouvrement à partir des éléments constatés par les services de contrôle, après **l'authentification de la dette fiscale du fournisseur défaillant** par l'administration.

A cet effet, l'administration émet un avis de mise en recouvrement (AMR) au nom du fournisseur défaillant.

III. Le carrousel TVA (suite)

1) Les conditions d'application du dispositif (suite)

- La preuve que l'acquéreur du bien ou du *service* « **savait ou ne pouvait ignorer** » qu'il participait à une fraude portant sur ce bien ou cette prestation:
 - Une définition française potentiellement différente de celle de la CJUE qui se réfère aux termes « *savait ou aurait dû savoir* », mais la CJUE insiste en fait sur l'exigence de faits objectifs montrant la « connaissance » de la fraude.
 - Une **définition imprécise** de la preuve que doit apporter l'administration : preuve de la négligence (relative ou totale ?) ou de la connaissance, impliquant une complaisance coupable, ou une complicité (élément intentionnel) ?

Selon l'administration, il lui suffit d'établir que l'opérateur ne pouvait valablement prétendre avoir ignoré l'existence de la fraude, il n'est pas nécessaire que soit établie la connivence ou la complicité.

III. Le carrousel TVA (suite)

2) La charge et l'administration de la preuve

- **L'administration a en principe la charge de la preuve** de la fraude et de la connaissance de la fraude, donc pas de clause de sauvegarde explicite (contrairement à 283-5 du CGI sur le travail à façon)

- **En pratique, une présomption de fait:** l'entreprise doit démontrer qu'elle a effectué des diligences suffisantes
 - Des diligences minimum non définies, à géométrie variable (comparer avec 283-5): exemple des attestations de situation régulière TVA
 - Une preuve contraire impossible dès lors que la contrepartie a réussi à frauder, surtout pour les contreparties à risque accru (petites sociétés domiciliées, etc.)?
 - Une remise en cause systématique des entreprises (solvables) et une présomption irréfragable?

III. Le carrousel TVA (suite)

3) Quelle appréciation au regard de la jurisprudence CC QPC Gecop?

- Existence d'une action récursoire, même théorique
- Le débiteur solidaire peut contester l'assiette et/ou le recouvrement de la taxe mise à la charge du débiteur principal, y compris si le débiteur principal ne conteste pas les rappels notifiés.

III. Le carrousel TVA (suite)

4) Par comparaison, quelle appréciation de la règle de l'article 272 – 3 ?

- Remise en cause directe du droit à déduction, pas d'action récursoire, informations potentiellement limitées sur la situation du fournisseur ayant fraudé
- Critère identique (« savait ou ne pouvait ignorer »), l'administration peut choisir librement, mais recommande plutôt le recours au 272-3
- Même imprécision de ce critère, qui crée un doute sur la nature de la mesure:
 - Sanction (principes de présomption d'innocence, d'individualisation et de proportionnalité des peines),
 - responsabilité pour faute (méconnaissance du principe de responsabilité ?)
 - Simple règle d' assiette (principe d' égalité devant les charges publiques?)