

La gestion des risques TVA

IACF - Paris, le 9 juin 2015

**Elisabeth ASHWORTH, Delphine BOUCHET,
Olivier GALERNEAU, Thibault HENIQUE,
Véronique LENOIR, José-Manuel MORENO,
Alain RECOULES, Thierry VIALANEIX**

Avocats, membres de la commission TVA de l'IACF

Introduction

Véronique Lenoir

Modérateur

Alain Recoules

*Correction des erreurs commises en
matière de TVA : Peut-on préserver
la neutralité de la TVA ?*

Thierry Vialaneix et José-Manuel Moreno

Pourquoi régulariser ?

- Chez le Fournisseur
 - Eviter un redressement fiscal sur la base imposable et un risque financier se traduisant par l'impossibilité de répercuter la TVA redressée au client
- Chez le Client
 - Eviter le rejet de la déduction par l'administration fiscale et la perte des recours contre le fournisseur afin d'obtenir la restitution de la TVA facturée à tort devenue non déductible
 - Eviter la péremption du droit à déduction si la facture du fournisseur arrive/est arrivée trop tard
 - Eviter la pénalité de 5 % sur une TVA non autoliquidée

Pourquoi s'en préoccuper avant un contrôle fiscal ?

- Une neutralité assurée en cas de redressement du fournisseur
 - En cas de remise en cause d'une exonération, le fournisseur peut émettre une facture rectificative et le client peut déduire la taxe exigible dans le délai de l'article 208 de l'Annexe II au CGI (2 ans)
- Une neutralité plus incertaine en cas de redressement du client ou de régularisation spontanée
 - La déduction de la TVA par le client peut faire l'objet d'une remise en cause pendant toute la durée du délai de reprise (3 ans) mais le fournisseur ne dispose que du délai de réclamation pour demander la restitution de la TVA au Trésor (2 ans)
 - Le risque fiscal pèse sur les parties pendant 3 ans mais les délais de régularisation hors contrôle fiscal sont limités à 2 ans

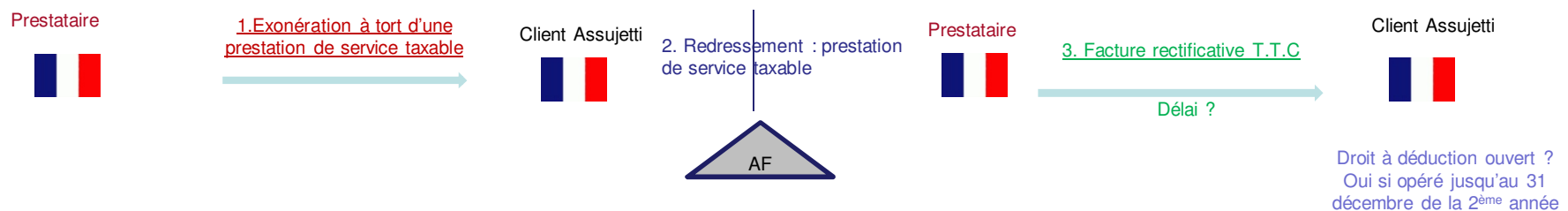
Rappel

Délai à prendre en compte lors d'une régularisation

Délai de reprise / délai de réclamation / délai de récupération

- Délai de reprise de l'administration fiscale
 - Fin de la 3^{ème} année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (art. L 176 LPF)
- Délai de réclamation :
 - Délai général : 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de l'impôt contesté (art. R. 196-1 LPF)
 - Délai spécial de l'article R. 196-3 du LPF (délai de réclamation égal au délai de répétition de l'administration)
- Délai de péremption du droit à déduction : 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission (art. 208 annexe II au CGI)
 - CE, 31 décembre 2008, n° 305517, Soc. Colas : le délai pour déduire la TVA dont la déduction a été omise court à compter de la date d'exigibilité de la taxe chez le fournisseur et non à la date d'émission de la facture rectificative

Remise en cause d'une exonération de TVA par l'administration fiscale



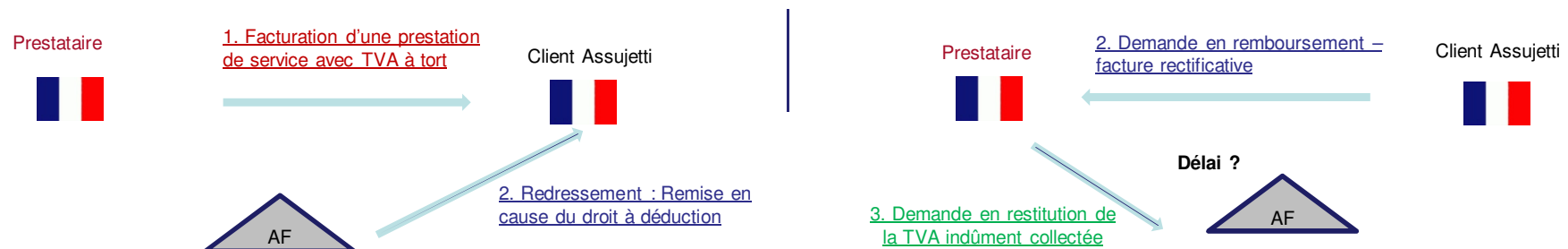
- Situation réglée par le Bofip : BOI-TVA-DED-40-20-20130308 n°80
 - Le redevable qui fait l'objet d'un rappel peut délivrer à son client une **facture rectificative** portant régularisation de la TVA,
 - Le client est autorisé à opérer la déduction du complément de taxe **jusqu'au 31 décembre de la deuxième année** qui suit celle de la **facturation rectificative**
- Conséquence :
 - Neutralité de la TVA respectée

Régularisation spontanée : le fournisseur régularise une opération non taxée à l'origine



- **Cas de figure**
 - Le fournisseur constate une erreur dans son régime d'imposition et émet une facture rectificative avec TVA
- **Constat**
 - Si la correction intervient dans le délai de deux ans à compter de la date d'exigibilité de la TVA, le client peut déduire la TVA
 - Si la correction intervient la dernière année du délai de reprise et donc au-delà du délai de deux ans, le client peut opposer les dispositions de l'article 208 de l'Annexe II au CGI.
- **Conséquence**
 - La TVA devient un coût pour le fournisseur, sauf à attendre le redressement fiscal qui fait partir un nouveau délai de déduction pour le client (cf. cas précédent)

Remise en cause du droit à déduction de la TVA facturée à tort par le fournisseur



- **Cas de figure**

- En 2015 le client constate que la TVA facturée par son fournisseur en 2012 n'était pas due. Il annule la déduction et demande la restitution de la taxe au fournisseur. Le fournisseur la lui rembourse et demande ensuite la restitution de la TVA au Trésor.

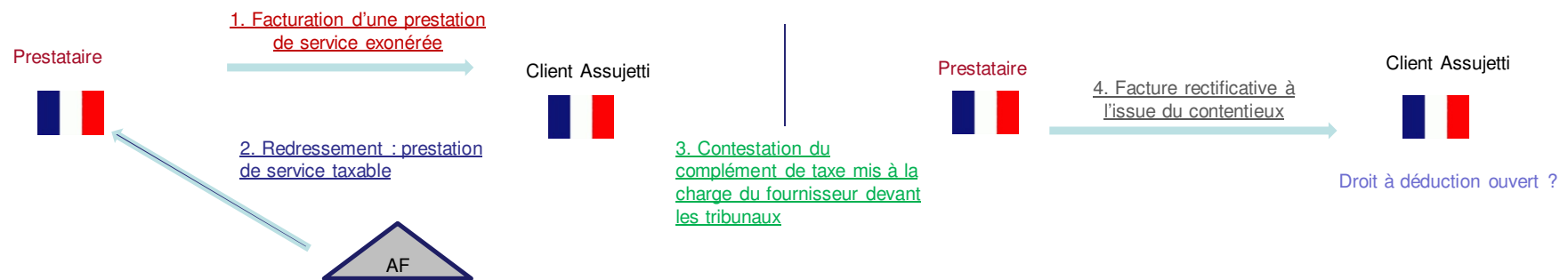
- **Constat**

- La régularisation intervient en dehors du délai de deux ans après le paiement initial de l'impôt (Art.208 Annexe II CGI / R 196-1 LPF)
- Le fournisseur n'est pas dans une situation de redressement lui permettant de lever les effets de la prescription (R.196-3 LPF)
- Aucune doctrine administrative ne déroge à ces règles

- **Conséquence**

- Le fournisseur peut se voir interdire de récupérer la TVA reversée au client et peut donc refuser d'entrer dans le processus de régularisation

Redressement TVA contesté par le fournisseur ou le client devant une juridiction



- **Cas de figure**

- Le fournisseur est en contentieux avec l'administration fiscale qui obtient gain de cause. Le fournisseur émet une facture rectificative.

- **Conséquence**

- Les parties sont au-delà des délais légaux de régularisation

Redressement des opérateurs étrangers



- **Cas de figure**

- L'opérateur étranger est rétroactivement considéré comme établi et redevable de la TVA due au titre des livraisons de biens et des prestations de services réalisées à partir de cet établissement stable alors que la TVA a déjà été autoliquidée par le client

- **Conséquences**

- Double taxation de l'opération (situation compatible avec le droit ?)
- Possibilité de régulariser sur la base de la doctrine administrative fiscale mais quelle est l'effectivité de ce droit en cas de multiples clients ou mise en œuvre du délai de prescription allongé (activité occulte)
 - La TVA redressée devient un coût pour le fournisseur

Problématique propre à l'autoliquidation

- Lorsque la taxe exigible n'a pas été déclarée sur la déclaration afférente à la période au titre de laquelle cette taxe est devenue exigible, le redevable se voit appliquer une amende égale à 5% de la taxe qu'il est en droit de déduire (art. 1788 A, 4 du CGI) assorti des pénalités de droit commun
- Une régularisation spontanée par le biais d'une déclaration rectificative au titre de la période concernée est admise avant toute action de la part de l'administration fiscale (BOI-CF-INF-20-20 n° 100)
 - En pratique, la régularisation peut être effectuée sur une déclaration ultérieure en indiquant distinctement les éléments relatifs à l'opération auto-liquidée
 - Le délai de forclusion du droit à déduction de l'article 208 de l'annexe II au CGI n'est pas opposable (BOI-CF-INF-20-20 n° 100)
- Cas spécifique de l'autoliquidation sans facture ?

Problématique spécifique à la TVA à l'import

- La TVA à l'import doit être acquittée par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation
- Le fait générateur se produit lorsque lors de la mise en libre pratique des biens
- La taxe devient exigible au moment où les droits de douane seront eux-mêmes exigibles
- La déduction peut être opérée dans les conditions de droit commun si le redevable est en possession des documents douaniers ou assimilés qui le désignent comme destinataire réel des biens
 - La taxe déductible est celle qui est due à l'importation, que celle-ci soit déjà acquittée ou non
 - Lorsque les documents font l'objet d'une rectification, le droit à déduction du redevable doit être effectué dans la déclaration souscrite au titre du mois au cours duquel il a connaissance de cette rectification (art. 271 II, 3 du CGI)
 - Situation à surveiller : l'importateur conteste l'exigibilité de la TVA et sollicite le sursis au paiement → le délai de péremption du droit de déduire la TVA court-il à compter de l'importation ? de l'AMR douanier ? de la fin de la procédure douanière et du règlement effectif de l'AMR par l'importateur ?

TVA facturée à tort à un client étranger non établi en France

- **Principe** : BOI-TVA-DED-50-20-30-20-20120912; BOI-TVA-DED-50-20-30-40-20130225
 - la TVA non due ou facturée à tort à un client étranger ne peut faire l'objet d'un remboursement
 - Lorsque l'assujetti étranger non établi en France a été facturé à tort et que le montant de cette TVA a déjà fait l'objet d'un remboursement, l'envoi d'une facture rectificative n'est pas autorisé
- **Exception** : lorsque l'assujetti étranger n'a pas demandé le remboursement de la TVA facturée à tort, le fournisseur peut lui adresser une facture rectificative aux conditions suivantes :
 - Le client étranger doit informer la DRESG de sa volonté de renoncer au remboursement de la TVA facturée à tort et doit transmettre la copie de la facture initiale
 - Le service lui envoie un justificatif prenant acte de sa renonciation
 - Sur la foi de ce document, le fournisseur peut adresser une facture rectificative à l'assujetti non établi en France

Comment opérer la régularisation dans les meilleures conditions ?

- L'accord des parties
 - Lever l'obstacle contractuel : prix TTC ou hors taxe ?
 - Comment formaliser l'accord des parties sur une éventuelle régularisation?
 - Définir le montant à régulariser (calcul en dedans ou en dehors)
 - Traiter la question de l'éventuel portage du crédit de TVA résultant de la régularisation
- Les modalités procédurales
 - L'émission d'une ou de plusieurs factures rectificatives
 - Quelle procédure choisir : réclamation ou imputation sur la CA3, dépôt d'une déclaration rectificative ou déclaration courante ?

Règles de procédure

- Chez le fournisseur
 - En cas d'exonération à tort
 - Versement de la TVA à effectuer sur la CA3 ou lors du redressement,
 - En cas d'erreur d'imposition
 - **Le contribuable est en situation de crédit : la régularisation s'opère par imputation sur la CA3** et le cas échéant, il formule une demande de remboursement (CE, SA General Electric Capital Fleet Service, 27 juillet 2009, n° 297474) qui sera instruite et éventuellement contestée dans le cadre prévu à cet effet → **Pas de réclamation directe**
 - **Le contribuable est en situation de débit : la régularisation s'opère par voie de réclamation dans les conditions visées par les articles R. 196-1 ou R. 196-3 du LPF** : demande en restitution par le biais d'une réclamation (CE, 5 avril 1993, n° 92705 et n° 95776, SCI Résidence de la Falaise)
 - Application pratique : TA Montreuil 25 avril 2013 n° 1200809, Sté Nancy Energie (contribuable en situation de crédit de TVA intermittent)
- Chez le client : utilisation de la CA3 périodique (imputation puis éventuellement demande en remboursement)

L'administration fiscale peut-elle faire obstacle à la régularisation pour des raisons autres que des raisons de procédure ?

- Principe :
 - Toute personne qui mentionne la TVA sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation (Art. 283,3 du CGI, 203 Directive 2006/112/CE)
 - Objectif : éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer la déduction d'une taxe facturée à tort
- Dérogation :
 - Pour la CJUE : la régularisation est possible, sans condition de bonne foi si l'émetteur de la facture a éliminé tout risque de perte de recettes fiscales (CJUE, 19 septembre 2000, C-454/09, Schmeink)
 - Pour le CE la condition de bonne foi demeure lorsque le risque de perte fiscale n'a pas été éliminé (CE, 14 avril 2008, n° 297059, Sté des Avitailleurs réunis bordelais)
 - Pour l'administration fiscale : maintien de la condition de bonne foi (BOI-TVA-DECLA-30-20-20-30-20131018 n° 390)
 - Le risque de recettes fiscales est éliminé par l'émission d'une facture rectificative
 - Légitimité de la condition lorsque le client est un non récupérateur ?

*L'entreprise et son conseil face au
risque d'implication dans un schéma
de fraude carousel*

Elisabeth Ashworth et Olivier Galerneau

Sommaire

1. Les indices utilisés par l'administration
2. Un contrôle toujours à charge
3. Quelles précautions à recommander aux entreprises?

1. Les indices utilisés par l'administration

- La remise en cause du régime de TVA retenu par l'assujetti suppose que l'Administration démontre que l'assujetti :
 - « *savait* » qu'il participait à une fraude ou que son client n'avait pas d'activité réelle, en se fondant sur des éléments objectifs
 - « *ne pouvait ignorer* » l'absence d'activité réelle de son client ou qu'il participait à une fraude. L'Administration doit pour cela relever un faisceau d'indices permettant d'établir que l'opérateur ne pouvait valablement prétendre ignorer la situation de fraude ou l'absence d'activité de son client

- Les indices utilisés par l'administration
 - Pour sélectionner les dossiers « *à risque* »
 - Activité nouvelle
 - Chiffre d'affaires en croissance ou croissance exponentielle sur une courte période
 - Défaillance d'un fournisseur ou d'un client dans ses obligations déclaratives
 - Liens entre les dirigeants
 - Secteur d'activité déjà identifié comme porteur de fraude

- Les indices utilisés par l'administration
 - Pour « *corroborer* » les soupçons dans le cadre du contrôle
 - Pratiques commerciales du secteur
 - Manque de formalisme : absence de contrats écrits, commandes verbales (ex : la plupart des activités de trading dans les composants industriels et matières premières)
 - Intervention d'intermédiaires
 - Défaut de livraison chez les intermédiaires
 - Ventes « *départ* »
 - Paiements : paiements directs et/ou reçus de comptes à l'étranger
 - Prix pratiqués sensiblement inférieurs aux prix de marché

- Les indices utilisés par l'administration
 - Pour « *corroborer* » les soupçons dans le cadre du contrôle
 - Documents comptables
 - Documents manquants
 - Justificatifs de transport
 - Facturation : anomalies formelles, différés de facturation

2. Un contrôle toujours à charge

- Un contrôle à charge, jamais à décharge
 - Absence de prise en compte de documents s'ils ne sont pas présentés au début du contrôle ;
 - Absence de prise en compte des pratiques commerciales du secteur, au moins pour écarter les indices concernés
 - Extrapolation à l'ensemble des opérations et sur toute la période vérifiée du faisceau d'indices reposant sur les anomalies constatées sur quelques transactions uniquement
 - Liens entre les dirigeants :
 - Lorsqu'ils existent, les liens (qui peuvent n'être que de simples liens de connaissance professionnelle) constituent un indice d'organisation frauduleuse même s'ils sont usuels voire indispensables dans le secteur concerné ;
 - Lorsqu'ils n'existent pas, l'administration peut en conclure une négligence coupable...
 - Le contribuable se voit reprocher de ne pas avoir tenu compte de certaines informations dont il n'avait pas connaissance alors même parfois que l'administration elle-même n'a pas exploité plus tôt les mêmes informations dont elle disposait

- « *L'ambiance* » frauduleuse établie par la proposition de rectification anéantit les chances de voir la position révisée par le juge
 - Le juge administratif ne procède que rarement à une appréciation circonstanciée des faits
 - Le juge pénal n'est pas tenu de sursoir à statuer dans l'attente de l'issue de l'instance fiscale
 - Les propositions en ce sens faites lors des Assises de la fiscalité n'ont pas eu de suite

- Les limites récemment fixées par la CJUE au pouvoir de l'administration ne paraissent pas encore avoir été adoptées par le juge administratif
 - CJUE, aff. C-80/11 et C-142/11, 21 juin 2012 Mahagében et Péter David

- Le juge judiciaire semble toutefois faire application des principes communautaires en retenant une analyse objective des justificatifs qui subordonnent l'exonération de TVA des livraisons intracommunautaires
 - Cour de Cassation, n°12-28,770, 10 février 2015, SFT Gondrand Frères

3. Quelles précautions recommander aux entreprises?

- Quelles précautions recommander aux entreprises ?
 - Le numéro d'identification des partenaires
 - La demande d'information aux services fiscaux (qu'elle réponde ou, plus vraisemblablement, qu'elle ne réponde pas...)
 - Le respect des règles de facturation et la mise en place d'une piste d'audit fiable, conditions nécessaires à mettre la preuve d'une infraction/fraude à la charge de l'administration
 - La mise en place d'actions pédagogiques auprès des fonctions achats/ventes au sein de l'entreprise

- Quel rôle doit tenir le conseil ?

L'envoi de la proposition de rectification a de plus en plus tendance à figer le débat avec le service vérificateur. Cette situation doit conduire le conseil à intervenir durant la vérification de comptabilité pour notamment :

- Exposer les procédures suivies par l'entreprise en matière de TVA,
- Décrire au plan opérationnel les modalités d'exercice de l'entreprise
- Exposer le traitement administratif (bon de commande, facturation, modalité de règlement, etc.) des opérations effectuées par l'entreprise ou rendues à cette dernière (par exemple, établir que les procédures administratives retenues par la société sont identiques pour l'ensemble de ses partenaires ou par catégories de partenaires – nationaux, communautaires, etc.)

- Les perspectives d'évolution
 - Peut-on compter sur l'administration pour mieux « cibler » les fraudeurs et leurs auteurs plutôt que de sanctionner les entreprises « victimes » de leurs relations commerciales et ou de leur négligence ?
 - Que peut-on attendre du Datamining ?
 - Que peut-on revendiquer auprès de l'administration ?

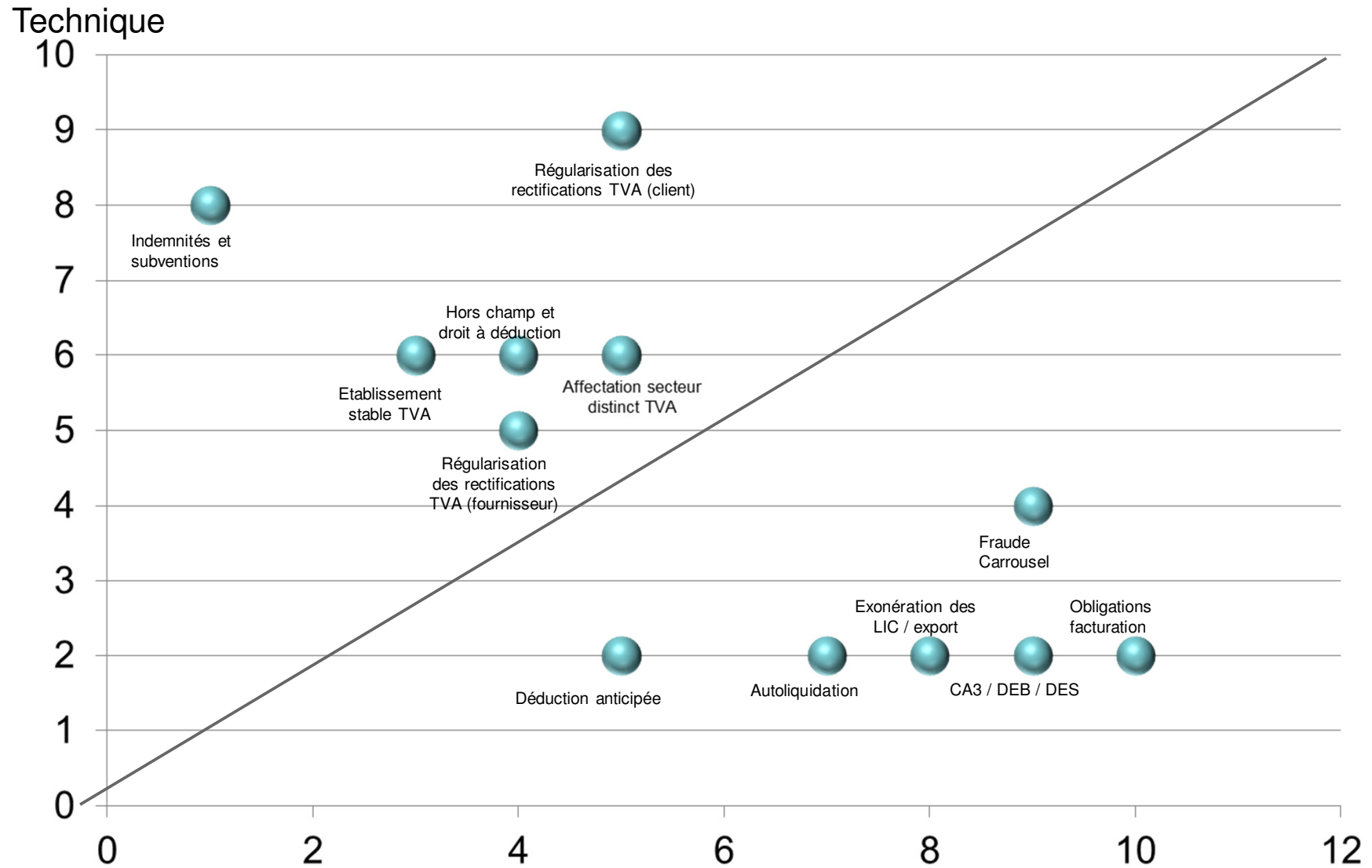
*Insécurité juridique : cartographie
des zones d'ombre identifiées et
identifiables*

Delphine Bouchet et Thibault Henique

Sommaire

1. Les risques en matière de TVA collectée
2. Les risques en matière de TVA déductible

❖ CARTOGRAPHIE DES RISQUES TVA



1. Les risques en matière de TVA collectée

- ❖ *Indemnités et TVA*
- ❖ *Etablissement stable (participant) et TVA*

❖ Indemnités et TVA

- Objectif
 - Dégager les grandes tendances issues des principales jurisprudences des années récentes en matière de taxation des indemnités
- Enjeux
 - Pour celui qui « facture » et reçoit le montant de l'indemnité
 - Défaut de TVA collectée
 - Intérêt de retard et éventuelle pénalité pour manquement délibéré lorsque les critères de taxation sont explicites
 - Pour celui qui verse l'indemnité
 - Non déductibilité de la TVA facturée à tort

- CE Polyclad Europe, 15 décembre 2000
 - Abandon du critère de préjudice commercial courant et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession
- Doctrine administrative
 - Pour être taxables, les indemnités doivent constituer la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse, nonobstant le caractère légal ou la fixation par un juge de l'indemnité
 - Objet exclusif de réparer un préjudice : non taxable
 - Il convient dans chaque situation de fait d'analyser les **conditions de versement**
 - ❑ Il y a lieu de recourir à la notion de **lien direct**, issue de la jurisprudence communautaire et reprise par le juge national
 - ❑ L'administration fiscale n'est pas liée par la qualification juridique donnée par les parties

- Apports de la jurisprudence relative au lien direct
 - Son existence est caractérisée si deux conditions sont remplies :
 - Une prestation de services individualisée ou individualisable rendue à un bénéficiaire déterminé
 - Une relation nécessaire entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service et la contre-valeur qu'il verse au prestataire
 - ❑ Absence de nécessité d'une équivalence exacte ou d'une utilisation effective du service (*CJCE, 21 mars 2002, Kennemer Golf et Country Club*)
 - ❑ Absence de nécessité d'un versement par le bénéficiaire (lui-même) du service, celle-ci pouvant être versée par un tiers (*CJCE, 7 octobre 2010, Loyalty Management UK Ltd*)
- En cas d'indemnité taxable, il convient ensuite de s'interroger sur
 - Les règles de territorialité de la prestation sous jacente
 - Les éventuelles règles d'exonération de TVA applicables

- Indemnité compensatrice en cas de rupture d'un contrat d'agent commercial (CAA Bordeaux, 24 janvier 2012, Deslus)
 - Le versement fait par le mandant de l'indemnité de rupture prévue par l'article L 134-12 du Code de commerce a pour seul objet de réparer le préjudice subi par ce dernier du fait de la rupture du contrat par la faute du mandant
 - Indemnité non taxable
 - L'indemnité ne rémunère pas l'obligation de non-concurrence contractuelle
 - Formulation de la clause inopérante

- Indemnité versée en contrepartie de services exceptionnels non prévus au contrat (CE, 17 mai 2013, Sté Internationale de recouvrement, de récupération et de redressement)
 - Une société chargée du recouvrement amiable et judiciaire des créances d'une filiale française d'un groupe automobile avait mis au point, sans que cela soit prévu au contrat, un système informatique permettant une résiliation automatique des contrats de financement en cas d'incidents de paiement
 - La société mère de l'entreprise cliente s'était engagée à verser à la société mère de la société prestataire une somme « *pour des tâches exceptionnelles* » non comprises dans le contrat relatives à la mission de recouvrement confiée à la société prestataire, cette somme ayant été ensuite reversée à la société prestataire par sa société mère
 - Décision : indemnité taxable
 - Exacte qualification des faits par la CAA : lien direct entre l'indemnité et un service individualisable
 - Arguments inopérants :
 - ❑ Modalités de rémunération de la prestation fixées après la réalisation de la prestation et non fixée par les intervenants eux-mêmes
 - ❑ La rémunération peut être versée par un tiers et pas obligatoirement par le bénéficiaire de la prestation
 - La somme versée ne peut être qualifiée de subvention non imposable au bénéfice d'une filiale en difficulté : existence d'un lien direct entre la somme versée et la prestation de services

- Indemnité compensatoire de résiliation d'un contrat de location longue durée (CE, 20 mars 2013, SA Diac)
 - Demande de restitution de la TVA spontanément acquittée sur les indemnités de résiliation des contrats de location avec promesse de vente : indemnités égales à la différence entre la somme des loyers restant à échoir (majorée de la valeur résiduelle des véhicules en fin de contrat) et la valeur vénale de ces véhicules au moment de la résiliation.
 - Indemnité maximale que le bailleur est en droit d'exiger, aux termes de l'article D 311-8 du Code de la Consommation
 - Indemnité fixée sans préjudice de l'application de l'article 1152 du Code Civil en vertu duquel la clause pénale prévoyant le versement de dommages et intérêts en cas d'inexécution de l'obligation prévue par le contrat peut être modulée, même d'office, par le juge du contrat, afin de tenir compte de la réalité du préjudice subi par le bailleur
 - Décision : indemnité non taxable
 - Absence de lien direct avec un service individualisable qualification erronée de la CAA qui avait considéré qu'il y avait un lien direct avec l'exécution temporaire d'un service en raison des modalités de calcul tenant compte des loyers non encore échus à la date de résiliation des contrats
 - Indemnité versée dans le cadre légal et réglementaire à titre de compensation d'un préjudice lorsqu'il est mis fin unilatéralement par le preneur du service de location
 - ❑ Le Conseil d'Etat tient compte, pour qualifier l'indemnité de résiliation en cause comme étant réparatrice d'un préjudice de son caractère de clause pénale dont le montant peut être modulé par le juge en fonction du préjudice effectivement supporté

- Indemnité contractuelle d'un marchand de biens en cas de perte sur la revente du bien acquis aux enchères (CE, 24 avril 2012, SARL Actimo)
 - Pour faire face aux défaillances de ses clients ayant souscrit des emprunts immobiliers, une banque a conclu avec un marchand de biens une convention aux termes de laquelle celui-ci s'engageait à intervenir à l'occasion des ventes aux enchères portant sur les biens grevés de sûretés au bénéfice de la banque, à faire monter les enchères et, s'il n'y avait pas d'acquéreur, à devenir adjudicataire
 - La convention fixait les conditions de rémunération du marchand de biens en cas de perte sur ces opérations
 - La CAA a estimé que le marchand de biens fournissait à la banque une prestation individualisée résultant de l'engagement pris dans la convention
 - Décision : indemnité taxable
 - Exacte qualification des faits par la CAA : lien direct entre l'indemnité et la prestation rendue par la société à la banque, à l'occasion de chaque opération, en la garantissant de tout risque économique
 - Ces opérations ont une nature purement immobilière et ne peuvent pas être regardées comme des opérations de garantie de crédit exonérées de la TVA en application de l'article 261 C du CGI

- Indemnité versée dans le cadre de la résiliation amiable d'un bail commercial (CE, 27 février 2015, SCI Catleya)
 - La SCI Catleya envisageait l'acquisition d'un local commercial et a signé avec la SA Paolina, preneur du bail commercial portant sur ce local, une convention de résiliation amiable du bail commercial, qui a donné lieu au versement d'une indemnité.
 - Analyse de la CAA de Paris
 - Absence de contrepartie directe ou de rémunération d'une prestation de service individualisable fournie par la SA Paolina à la SCI Catleya, notamment pour permettre à cette dernière de louer l'immeuble en cause à des conditions plus intéressantes financièrement.
 - Seul objet du versement : réparer le préjudice subi par la SA Paolina du fait de la rupture anticipée du bail commercial qu'elle avait signé avec la SCI Julie
 - Analyse du CE
 - L'accord conclu entre la SCI Catleya et la SA Paolina constituait une convention ad hoc, qui avait pour seul objet d'obtenir la libération des locaux afin de permettre à la SCI Catleya de disposer de la libre jouissance du local commercial au titre de la période couverte par le contrat initial de location dont la SA Paolina était jusqu'alors titulaire.
 - La libération des locaux consécutive à la résiliation anticipée du bail doit, dès lors, être regardée comme un service individualisable, trouvant sa contrepartie dans la possibilité offerte à la SCI Catleya de conclure un nouveau bail dans des conditions de marché plus avantageuses.
 - La SCI Catleya est en droit de déduire la TVA grevant la prestation qui lui avait été rendue par la SA Paolina.

❖ La notion d'établissement stable « participant »

- L'article 283-0 du CGI définit la notion de prestataire ou fournisseur non établi
 - « Pour l'application des articles 283 à 285 A, un assujetti qui réalise une livraison de biens ou une prestation de services imposable en France et qui y dispose d'un établissement stable ne participant pas à la réalisation de cette livraison ou de cette prestation est considéré comme un assujetti établi hors de France »
- Le client doit procéder à l'autoliquidation de la TVA si la société est située hors de France
 - Sans établissement stable
 - Avec un établissement stable ne participant pas à l'opération
- La société étrangère (ou son établissement stable) est redevable de la TVA si
 - Elle dispose en France d'un établissement stable participant à l'opération (*attractivité de l'établissement stable*)
 - Elle a établi le siège de son activité économique en France et y réalise des opérations imposables (*attractivité du siège*)

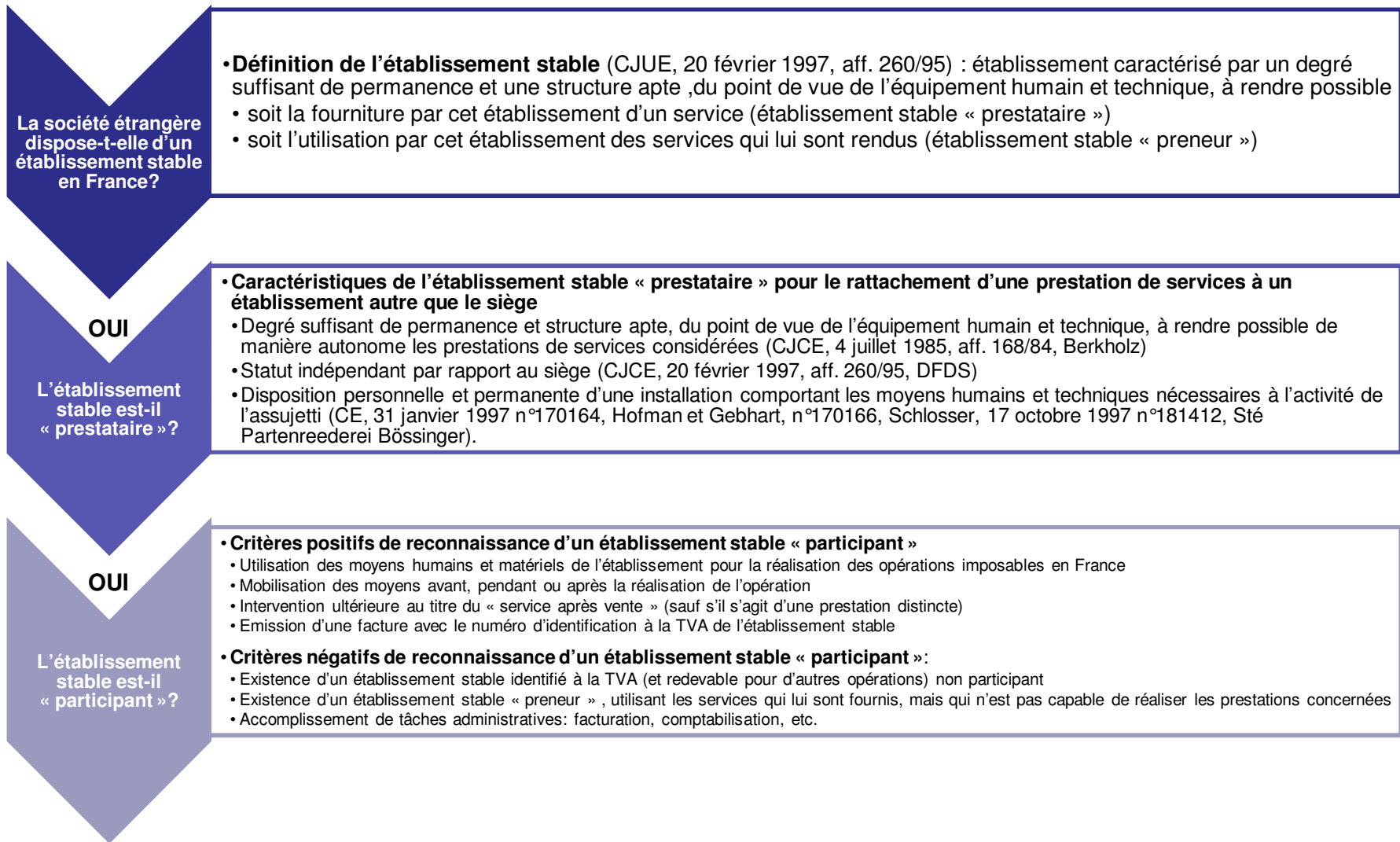
Critères d'identification positifs

- Utilisation des moyens humains et matériels de l'établissement stable pour la réalisation des opérations imposables en France
- Mobilisation des moyens avant, pendant ou après la réalisation de l'opération
- Intervention de l'établissement stable dans le cadre d'un « *service après-vente* » en application du contrat initial ou de clauses de garanties
 - Cette intervention ne doit pas constituer une opération distincte aux fins de la TVA
- Emission d'une facture avec le numéro d'identification à la TVA de l'établissement stable

Critères d'identification négatifs

- Existence d'un établissement stable identifié à la TVA (et redevable pour d'autres opérations)
- Existence d'un établissement stable « *preneur* », utilisant les services qui lui sont fournis, mais qui n'est pas capable de réaliser les prestations concernées
- Accomplissement de tâches administratives : facturation, comptabilisation, etc.

- En présence d'un établissement stable « participant » à l'opération, la société étrangère est considérée comme établie en France
 - La TVA est due par l'établissement stable (absence d'autoliquidation par le client)
 - La TVA doit être déclarée par l'établissement stable sur sa propre déclaration de recettes
 - L'opération n'a de conséquence qu'en matière de détermination du redevable, à l'exclusion de tout impact sur la détermination des droits à déduction
 - La facture peut être émise par la société étrangère ou son établissement stable « participant »



2. Les risques en matière de TVA déductible

- ❖ Hors champ et droit à déduction
- ❖ Affectation et secteur distinct TVA

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

Le « hors champ » répond à une définition négative : ce qui n'entre pas dans le champ d'application de la TVA ;

Entrent dans le champ d'application de la TVA : « *les livraisons de biens et les prestations de services réalisées à titre onéreux par des assujettis agissant en tant que tel* » (article 256 du CGI) ;

Par ailleurs, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA les opérations réalisées par les personnes morales de Droit public agissant dans le cadre de leurs missions régaliennes (article 256 B du CGI)

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

L'une des difficultés dans l'analyse provient de la confusion qui existe bien souvent entre « *les opérations hors champ* » et « *les recettes hors champ* ».

Une « opération » est une livraison de bien ou une prestation de services. Cette opération est hors champ si elle est réalisée :

- par un non assujetti ;
- ou par assujetti qui n'agit pas en tant que tel ;
- ou à titre gratuit.

L'opération hors champ peut parfois donner lieu à contrepartie financière. Le flux financier éventuel n'est pas soumis à la TVA.

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

Une « *recette hors champ* » est un flux financier qui n'est pas soumis à la TVA :

- soit parce qu'il est la contrepartie d'une opération hors champ ;
- soit parce qu'il n'est pas la contrepartie d'une opération (exemple : dividende, subvention ou indemnité).

NB : Une « *recette hors champ* » peut être perçue par un assujetti qui réalise exclusivement des opérations entrant dans le champ de la TVA (exemple : une subvention d'équilibre versée à une assujetti agissant en tant que tel sans que cette subvention soit la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de service).

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

Pour l'exercice des droits à déduction, la règle de « l'affectation » conduit l'assujetti qui engage une dépense grevée de TVA à vérifier l'existence d'un lien direct entre la dépense engagée en amont et les opérations ouvrant droit à déduction réalisées en aval. **C'est donc l'existence d'une opération en aval qui détermine le droit à déduction en amont.**

En l'absence de lien direct avec une opération particulière, la dépense est réputée entretenir un lien avec l'ensemble de l'activité de l'entreprise.

En l'absence d'opérations, ou en cas de réalisation d'opérations hors du champ de la TVA (ex : personnes morales de droit public), l'assujetti ne peut déduire la TVA grevant ses dépenses.

En revanche, un assujetti qui réalise des opérations ouvrant droit à déduction pourra déduire la TVA même s'il perçoit par ailleurs des « recettes hors champ » telles que des subventions ou des indemnités.

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

Illustrations :

- Dépenses engagées par les sociétés holdings mixtes
- Dépenses engagées en vue de la perception d'indemnités

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

Dépenses engagées par les sociétés holdings mixtes

Rappels :

- la simple détention de titres n'est pas constitutive d'une activité économique, sauf si la société holding s'immisce dans la gestion de ses filiales ;
- la perception des dividendes n'est jamais soumise à la TVA même si la société holding est un assujetti qui s'immisce dans la gestion de ses filiales (le dividende n'est pas la contrepartie d'un service).

Selon la CJUE, la perception de dividendes par une société holding qui s'immisce dans la gestion de ses filiales ne doit avoir aucun impact sur ses droits à déduction (CJUE 27 septembre 2001 – aff 16/09 Cibo)

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

Dépenses engagées par les sociétés holdings mixtes

Néanmoins, certains services vérificateurs considèrent que les sociétés holdings mixtes, y compris lorsqu'elles s'immiscent dans la gestion de leurs filiales, sont des assujettis partiels dont une partie des activités a un caractère patrimonial (détention et gestion de titres) – qualifiée d'activité « non-économique » au sens de la TVA.

Ils en tirent la conclusion que la TVA grevant les dépenses qui seraient en tout ou partie engagées pour les besoins de cette activité non économique ne serait pas récupérable.

La jurisprudence a pu suivre ce raisonnement en certaines hypothèses (CE 7 juin 2012 n° 350526, 8^e et 3^e s.-s., Sté Ginger, CAA de Paris 27 mai 2014 12PA02942 Seurlin immobilier, CAA de Versailles 12 février 2015 France Telecom 14VE00336).

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

Dépenses engagées par les sociétés holdings mixtes

En réalité, l'administration et le juge français à certains égards, opèrent une confusion entre la qualité de non assujetti et la perception de simples « recettes hors champ » qui doivent rester neutre sur le calcul des droits à déduction.

Il est à espérer que la CJUE pourra rappeler sa jurisprudence suivant laquelle une société qui s'immisce dans la gestion de ses filiales ne doit pas voir ses droits à déduction affectés par sa qualité de holding (Conclusion Paolo Mengozzi du 26 mars 2015 – aff C 108/14 et C 109/14).

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

Hors champ et droit à déduction de TVA

Dépenses engagées par un assujetti dans le cadre d'un litige et donnant lieu au paiement d'une indemnité

Dès lors qu'elle ne vise qu'à réparer un préjudice, l'indemnité qui sera déterminée contractuellement ou judiciairement ne sera pas soumise à la TVA en l'absence de bien livré ou de service rendu en contrepartie (recette hors champ).

Pour obtenir la reconnaissance de son droit à indemnité, l'assujetti peut être amené à engager des dépenses grevées de TVA. Pour la déduction de la TVA, il convient d'établir le lien entre les dépenses et les opérations réalisées par l'assujetti (comprendre l'activité économique de l'assujetti ayant pu conduire à la naissance du litige) et non à l'indemnité.

Illustrations : CAA de Versailles 19 juin 2012 n° 10 VE00294 Société WFCS et CAA de Paris 14 octobre 2014 n° 13 PA02032 – Société Huet Holding

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

La règle de l'affectation en pratique

Depuis la réforme des droits à déduction intervenue en 2008, le mécanisme de la déduction de la TVA est régi par la règle de l'affectation.

L'assujetti doit vérifier « l'utilisation » de la dépense engagée en amont au regard des opérations réalisées en aval. A défaut, la dépense est réputée utilisée pour l'ensemble des activités économiques de l'assujetti.

Pour l'application de cette règle, la jurisprudence semble utiliser des critères variables suivant les hypothèses.

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

La règle de l'affectation en pratique

Exemple 1 : Dépenses engagées à l'occasion d'une cession de titres exonérée de TVA

La jurisprudence se réfère au critère de l'incorporation :

- Soit les frais préparatoires ou inhérents à la cession sont « incorporés » dans le prix de cession des titres et la TVA n'est pas déductible ;
- Soit les frais préparatoires ou inhérents à la cession ne sont pas « incorporés » dans le prix de cession des titres et ces frais sont réputés affectés à l'ensemble de l'activité de la société, la TVA est déductible suivant le prorata de déduction (coefficient de taxation forfaitaire).

Pb : l'application du critère d'incorporation n'est pas toujours évidente en pratique (CE 23 décembre 2010 Pfizer , CE 26 décembre 2013 France Telecom 350797, CAA de Paris 28 février 2014 SA France Essor 11PA02890, CAA de Douai 30 avril 2013 n° 12DA01108, SA Entreprises Franque...)

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

La règle de l'affectation en pratique

Exemple 2 : Dépenses engagées par un établissement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad)

La jurisprudence semble rejeter le critère de l'incorporation pour lui préférer le critère de l'usage matériel de la dépense.

Ainsi, alors même qu'il peut être démontré à l'appui de la réglementation sociale et de la comptabilité qu'un certain nombre de dépenses ne sont pas incorporées dans le prix de soins exonérés de TVA (ex : les loyers payés par l'Ehpad), l'administration fiscale, jusqu'à présent suivie par le juge, considère qu'elles sont néanmoins utilisées par l'établissement pour l'administration des soins et doit être déduite suivant la règle du prorata de déduction (CE 20 octobre 2014 La Galicia, CAA de Versailles 11 décembre 2014 Rayon d'Or, CAA de Nantes 9 avril 2015 La Parc de la Touque).

Pb : Le critère de l'incorporation était pourtant simple à mettre en œuvre dans une telle situation. La solution retenue conduit à une rupture dans la neutralité de la TVA.

RISQUES EN MATIÈRE DE TVA DÉDUCTIBLE

La règle de l'affectation en pratique

Éléments de réflexion :

- Les critères pour l'application de la règle de l'affectation restent à préciser ;
- En l'absence de critère unique, certaines solutions peuvent sembler paradoxales ;
- Le critère de l'incorporation ne doit pas remettre en cause la prohibition de la « condition financière » par le juge communautaire (condition nécessitant que le prix d'une dépense d'amont soit répercuté dans le prix des opérations en aval) ;
- En France, la situation est complexifiée par le fait que la déduction de la TVA peut devoir être analysée au niveau des « *secteurs distincts d'activité* » – or les conditions de constitution de secteurs distincts d'activité ne sont fixées ni par la Directive TVA (simple option des Etats membres), ni par la réglementation française (pas de définition du secteur distinct d'activité) – il s'agit donc d'une construction prétorienne fondée notamment sur l'existence d'une « pluralité d'activités » et de « moyens distincts ».