

Sur le mécanisme d'auto-liquidation de la TVA par un assujetti français

Lire les conclusions de :

Paul Journée

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

TA Grenoble – N° 1803945 – SASU Ik Project – 19 novembre 2020 – C [↗](#)

Requête jointe 1803946

INDEX

Mots-clés

TVA, Auto-liquidation de la TVA, Opérations taxables

Rubriques

Fiscalité

TEXTES



Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Auto-liquidation de la TVA par un assujetti français en présence d'une facture fictive - Un assujetti français peut récupérer la TVA collectée auto-liquidée même en l'absence de prestations taxables

² Le tribunal administratif est saisi de la question inédite suivante : peut-on considérer qu'en cas d'auto-liquidation de la TVA d'une facture fictive par un assujetti français, la TVA collectée reste due même s'il est montré qu'aucune prestation ne correspond à la facture ?

³ Le tribunal administratif répond par la négative, en l'absence de risque de perte fiscale dans le cas particulier de l'auto-liquidation.

⁴ Conclusions contraires du rapporteur public (faute de facture rectificative)

⁵ 19-06-02-01, *Contributions et taxes, Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, Opérations taxables, Société par actions simplifiée unipersonnelle, SASU, Article 39 du code général des impôts, Réalité des prestations facturées, Charge de la preuve, Article 256 du code général des impôts, Auto-liquidation de la TVA, Risque de perte fiscale*

Conclusions du rapporteur public

Paul Journée

rapporteur public au tribunal administratif de Grenoble

DOI : [10.35562/alyoda.8160](https://doi.org/10.35562/alyoda.8160)

¹ La société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) ICF, devenue société IK Project et dont l'activité est la promotion immobilière, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité couvrant la période du 1er juillet 2010 au 30 juin 2013, période étendue jusqu'au 31 juillet 2014 en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

² L'administration a considéré à cette occasion que, si la société requérante avait conclu le 1er janvier 2012 avec la société Deluxe Properties Advisors SA un contrat cadre d'apporteur d'affaires, aux termes duquel cette dernière s'engageait à présenter des biens immobiliers à la SASU ICF et à l'assister pour des négociations ou des montages financiers, ces prestations étaient sans intérêt pour la requérante et même sans réalité.

³ Pour ce faire, elle s'est appuyée :
- sur l'absence de refacturation dans la comptabilité des SCI, bénéficiaires in fine, des ces prestations.
- plus généralement, sur l'absence de tout élément de nature à prouver la réalité d'une quelconque contrepartie aux prix payé

⁴ L'administration a donc remis en cause la déductibilité (IS et TVA) de deux factures y afférent pour un montant de 50000 euros tout en refusant le remboursement de la TVA collectée, ce que conteste devant vous société IK Project de résultat après rejet de sa réclamation préalable.

⁵ Qu'en penser ?

⁶ Pour la détermination du résultat imposable tout d'abord, il appartient en principe à une société qui désire déduire une charge d'en montrer la réalité, ou du moins d'en donner certains indices tangibles, selon la dialectique de la preuve rappelée un peu plus bas.

⁷ En l'espèce, il n'y a aucun compte-rendu de travail ou échange de courriers/courriels, aucun agenda montrant la tenue de rendez-vous, bref aucune ne trace d'une quelconque prestation de service ; seul un élément purement juridique est produit : le contrat.

⁸ Or, en matière de prestations immatérielles, il est jugé qu'une société qui n'a produit devant le juge de l'impôt aucun élément susceptible de justifier du lien entre les prestations alléguées et les factures litigieuses, alors qu'elle est seule à détenir ces éléments, et alors même que les prestations immatérielles alléguées ne donnent pas nécessairement lieu à des comptes-rendus de la part de celui qui les

fournit, l'administration peut, à bon droit, réintégrer le montant de ces factures dans les résultats de la société (CE, 16 juin 2011, SA Vivendi Universal, n° 336306) .

⁹ Même solution lorsqu'une société ne fournit aucun élément permettant de corréler l'intervention d'intermédiaires et l'augmentation de son chiffre d'affaires (CE 22 janvier 1992, n° 82198, SA Electrification générale, RJF 3/92 n° 315) ; sur ce dernier point et dans la présente espèce, rappelons l'absence de refacturation dans la comptabilité des SCI créées suite au projet, et donc l'absence de corrélation entre les prestations litigieuses et l'augmentation du chiffre d'affaires ou de la marge.

¹⁰ Vous confirmerez donc la position de l'administration fiscale s'agissant du redressement de l'IS.

¹¹ En ce qui concerne la TVA déductible maintenant

¹² Comme a pu le dire Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, dans ses conclusions sous N° 407694, 407696 *SAS Oteis* du 15 février 2019, le raisonnement à tenir en matière d'impôt sur les sociétés et de TVA coïncide désormais largement. En principe, la dialectique de la preuve suit un rythme ternaire. La charge initiale de la preuve pèse sur le contribuable. En matière d'impôt sur les sociétés, il doit justifier du principe et du montant des charges qu'il entend déduire du bénéfice et en matière de TVA, la présomption de la réalité de la prestation joue s'il produit une facture dont l'auteur est régulièrement inscrit au registre du commerce et des sociétés et assujetti à la TVA.

¹³ S'il s'acquitte de cette obligation, la balle est dans le camp de l'administration qui doit, dans le premier cas (IS), établir que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive et, dans l'autre cas (TVA), prouver que la facture produite est fictive ou qu'il s'agit une facture de complaisance.

¹⁴ Si l'administration s'acquitte à son tour de cette obligation, le contribuable doit établir la réalité de la contrepartie, de son intérêt et du caractère non excessif de sa rémunération en matière d'impôt sur les sociétés et apporter toutes justifications utiles sur la réalité de cette opération selon la formulation retenue en matière de TVA (voir en matière d'IS : CE Sect. 20 juin 2003 *Sté Etablissements Lebreton*, n° 232832 ; RJF 10/03 n° 1140 précisée par CE 21 mai 2007, *min.*, n° 284719 ; RJF 8-9/07 n° 953 ; en matière de TVA ; CE 18 septembre 1998 n° 149341, *SARL Diva* ; RJF 11/98 n° 1330 précisée par CE 6 juin 2008, *min. c/ SA Solamat-Merex*, n° 299279 ; RJF 10/08 n° 1107) .

15 En l'espèce, l'administration se place sur le terrain de prestations fictives, sur lequel, lorsque l'administration apporte des éléments suffisants permettant de penser que la facture ne correspond pas à une opération réelle, il appartient alors au contribuable d'apporter toutes justifications utiles sur la réalité de cette opération (arrêt Solamat-Merex précité) .

16 Si vous nous avez suivis sur ce qui a été dit en matière d'IS, vous aurez constaté l'absence d'opération réelle ; la TVA n'était donc pas déductible par la société et vous donnerez aussi raison à l'administration sur ce point.

17 Moyen écarté donc.

18 Reste la question de la TVA collectée

19 Les prestations litigieuses ont été effectuées par une entreprise établie en Suisse. S'applique donc le mécanisme d'auto-liquidation de la TVA selon lequel la requérante devait collecter la TVA sur l'opération pour le fisc français tout en la déduisant.

20 Mais, on l'a vu, il n'y a en l'espèce pas de TVA déductible : or, comme le pointe la requérante, la CJUE juge (voyez par exemple [CJUE, 5e ch., 11 avr. 2013, aff. C-138/12, Rusedespred OOD](#)) que le principe de neutralité de la TVA :

21 - s'oppose à ce que, sur le fondement d'une disposition nationale, l'administration fiscale refuse au fournisseur d'une prestation exonérée le remboursement de la TVA facturée par erreur à son client - peut être invoqué même en l'absence de factures rectificatives sauf lorsque l'émetteur n'a pas montré l'élimination de tout risque de pertes de recettes fiscales (du fait par exemple de l'impossibilité de déduction de TVA par l'acquéreur) .

22 Au présent cas, le droit à ne pas payer de TVA collectée se fonderait, à suivre le moyen de la requérante, sur l'absence de prestation réelle taxable, ce qui est un peu différent du cas de l'arrêt précité où le droit à remboursement se fondait sur le droit à exonération. En outre, il n'y pas d'erreur comme dans l'arrêt Rusedespred mais plutôt intention d'évasion fiscale.

23 Vous pourriez donc être tentés de ne pas transposer cet arrêt au cas d'espèce mais vous pourriez aussi considérer que la logique devrait rester la même : la neutralité entre droit à collecter et droit à déduire doit être respectée, sauf si n'est pas éliminé tout risque de perte de recettes fiscales ; or, ce risque est inexistant en cas d'auto-liquidation puisque droit à déduire et obligation de collecter sont dans la même main. En ce sens, le moyen pourrait être accueilli.

24 Mais ce n'est pas évident, car, comme le rappelle le paragraphe 47150 du Mémento TVA de Navis Fiscal :

25 - lorsque la facture ne correspond pas à la livraison d'une
marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou fait état
d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, la
taxe reste due par la personne qui l'a facturée (application de
l'article 283, 4 du CGI) mais ne peut faire l'objet d'aucune déduction
par la personne qui a reçu la facture (CGI art. 272, 2) .

26 - dans une telle situation, la récupération de la taxe par l'émetteur de
la facture est toutefois possible, selon la CJUE, dans les mêmes
conditions que celles prévues pour la récupération de la TVA en cas
de facturation erronée (en ce sens notamment [CJUE 8-5-2019 aff.
712/17](#): RJF 7/19 n° 732)

27 - étant bien vu que, contrairement à la position de la CJUE, le Conseil
d'État exige que le fournisseur émette une facture rectificative
lorsqu'il s'agit d'opérations fictives même si le risque de perte de
recettes fiscales a été complètement écarté ([CE 15-2-2016
n° 374458](#): RJF 5/16 n° 424) .

28 Or, dans la présente espèce, il n'y a pas de facture rectificative.

29 Cela dit, sur une facture de biens exportés, il n'y pas mention de TVA
collectée, et pour aller dans le sens de la société requérante, une
facture rectificative pourrait paraître inutile puisque la facture
initiale ne mentionne aucune TVA à collecter.

30 Mais, lorsque, comme en l'espèce, les acteurs concernés sont des
assujettis, l'existence de TVA collectée nous semble indéniable même
en l'absence de TVA facturée par l'acheteur comme dans le cas
d'auto-liquidation.

31 La TVA collectée nous paraît donc, tout compte fait, bien due, du
simple fait de l'émission de la facture par un assujetti, sauf à émettre
une facture rectificative ce qui n'a pas été fait en l'espèce.

32 Non sans hésitation, moyen écarté aussi sur la TVA collectée.

33 Et, par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.