Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-7-07

N° 124 du 30 NOVEMBRE 2007

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA). LUTTE CONTRE LA FRAUDE CARROUSEL. REFUS DU BENEFICE DE L'EXONERATION DES LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES. REMISE EN CAUSE DU DROIT A DEDUCTION. SOLIDARITE EN PAIEMENT.

(C.G.I., art. 262 *ter*, art 272–3 et art 283-4 *bis*)

NOR : BUD L 07 00098 J

Bureau CF 3

R E S U M E

L'article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 n° 2006-1771 du 30 décembre 2006, qui a complété les articles 262 *ter*, 272 et 283 du code général des impôts (CGI), renforce le dispositif de lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire et, en particulier, celle relative aux schémas de type « carrousel ».

Il prévoit trois nouvelles dispositions dont la mise en œuvre est subordonnée à la démonstration que les intéressés « savaient ou ne pouvaient ignorer » participer, par leur action, à une opération frauduleuse :

- le refus du bénéfice de l'exonération de la livraison intracommunautaire effectuée par un assujetti,

- la remise en cause du droit à déduction,

- l'institution d'une procédure de solidarité en paiement.

Ces dispositions s'appliquent aux livraisons de biens. Les prestations de services ne sont pas dans le champ du nouveau dispositif.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions qui sont entrées en vigueur au 1er janvier 2007.

•

3 507124 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : Jean-Marc FENET Responsable de rédaction : Christian MIRANDOL
Impression : S.D.N.C.
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

SOMMAIRE

INTRODUCTION **1**

CHAPITRE 1 : REFUS DU BENEFICE DE L'EXONERATION D'UNE LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE **10**

A. CHAMP D'APPLICATION **12**

B. CONDITION DE REFUS DU BENEFICE DE L'EXONERATION **13**

I. Absence d'activité réelle du destinataire présumé **15**

II. Le fournisseur « savait ou ne pouvait ignorer » l'absence d'activité réelle de l'acquéreur **17**

CHAPITRE 2 : REMISE EN CAUSE DU DROIT A DEDUCTION DE L'ACQUEREUR **22**

A. CHAMP D'APPLICATION **23**

B. CONDITION DE REMISE EN CAUSE DE LA DEDUCTION **26**

I. Existence d'une fraude réalisée par le fournisseur direct **28**

II. L'acquéreur « savait ou ne pouvait ignorer » participer à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe sur la valeur ajoutée **30**

CHAPITRE 3 : PROCEDURE DE SOLIDARITE EN PAIEMENT **34**

A. CHAMP D'APPLICATION **36**

B. CONDITION D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE SOLIDARITE EN PAIEMENT **38**

C. MISE EN ŒUVRE DE LA SOLIDARITE EN PAIEMENT **40**

I. Procédure **40**

II. Mise en cause de l'acquéreur **42**

III. Action en recouvrement **47**

IV. Contentieux **50**

CHAPITRE 4 : NON-CUMUL DES ARTICLES 272-3 et 283-4 *bis* **54**

CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR **56**

Annexe : Article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 n° 2006-1771 du 30 décembre 2006.

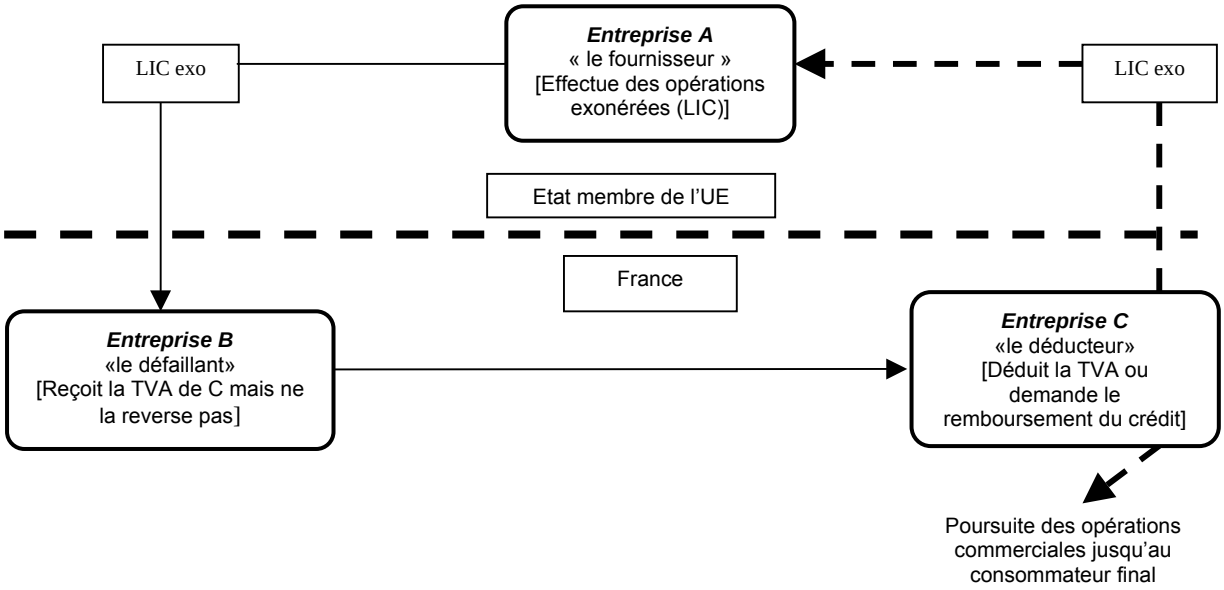
INTRODUCTION

1. La fraude « carrousel » est une fraude à la TVA, impliquant plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale généralement établies dans au moins deux Etats membres de l'Union européenne. Cette fraude consiste à obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA afférente à une livraison de biens alors que celle-ci n'a pas été reversée, de façon abusive, au Trésor par le fournisseur.

2. Le schéma de base est le suivant (sachant qu'il existe des circuits plus complexes) :

Une entreprise (A) située dans un Etat membre autre que la France vend des marchandises à une entreprise (B) établie en France (il s'agit d'une livraison intracommunautaire exonérée dans l'autre Etat membre qui donne lieu en France à autoliquidation). L'entreprise (B) revend les marchandises à l'un de ses clients (C), également établi en France. La taxe est facturée à C mais n'est ni déclarée ni acquittée par B. Le client (C) exerce son droit à déduction et le cas échéant demande le remboursement de la taxe qui lui a été facturée par B et revend les marchandises éventuellement à l'entreprise (A) en exonération de TVA (livraison intracommunautaire) ou à un autre client établi en France. En pratique, plusieurs entreprises écrans peuvent s'intercaler entre les entreprises (B) et (C) afin de masquer leurs relations.

La fraude repose sur le non reversement à l'Etat de la TVA par celui qui l'a collectée (entreprise B) et qui dans la majorité des cas disparaît, rendant difficile ou impossible le recouvrement de cette taxe, alors que le client (entreprise C) la déduit ou en demande le remboursement.



3. Exemple de procédé frauduleux permettant une baisse artificielle des prix grâce à la rétention abusive de la TVA collectée :

La société (A) effectue une livraison intracommunautaire à la société (B), pour un montant hors taxes de 100 000 euros.

La société (B) (société défaillante dite société « taxi »), revend à la société (C) pour 100 000 euros TTC (soit 83 612 euros hors taxes pour un taux de TVA de 19,6 %), en facturant un montant de TVA qu'elle ne déclare pas, avant de disparaître[1].

La société (C) va pouvoir imputer (ou se faire rembourser) la TVA facturée par (B), soit 16 388 euros.

La société (C) a payé un prix HT de 83 612 euros, soit 16,4 % de moins que le prix de vente de (A) à (B) (qui est en général le prix du marché). Elle bénéficie donc d'un avantage concurrentiel déloyal sur les autres entreprises du secteur qui se traduit par la capacité d'écouler sa marchandise sur le marché à prix cassé du fait du montage frauduleux.

[1] La société B peut facturer une marge, le prix HT restera toutefois inférieur au prix normal du marché (Cf. n° 32).

4. L'article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 n° 2006-1771 du 30 décembre 2006, a complété les articles 262 *ter*, 272 et 283 du code général des impôts (CGI), afin de renforcer le dispositif de lutte contre la fraude touchant à la TVA intracommunautaire et, en particulier, celle qui concerne les schémas « carrousélistes ».

Il tire les conséquences de la jurisprudence récente du Conseil d'Etat et de la Cour de justice des Communautés européennes.

La jurisprudence du Conseil d'Etat[2] précise que si un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée disposant de justificatifs de l'expédition des biens à destination d'un autre Etat membre et du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur établi dans l'autre Etat membre doit être présumé avoir effectué une livraison intracommunautaire exonérée, cette présomption ne fait pas obstacle à ce que l'administration fiscale puisse établir que la livraison en cause n'a pas eu lieu en faisant notamment valoir que des livraisons répétées et portant sur des montants importants, ont eu pour destinataire présumé des personnes dépourvues d'activité réelle.

La Cour de justice des Communautés européennes, a, quant à elle, considéré que le droit à déduction peut être remis en cause s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que l'acquéreur savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA[3]. La Cour admet également que les Etats membres peuvent mettre en œuvre une solidarité en paiement entre cet opérateur et le fournisseur défaillant[4].

L'article 93 prévoit en conséquence que :

- l'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle ;
- la taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison ;
- l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens 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 ne serait pas reversée de manière frauduleuse est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe.

5. La présente instruction commente les dispositions de cet article.

6. La fraude à la TVA intracommunautaire et notamment celle de type *« carrousel »* présente une gravité particulière qui se traduit pour le Trésor par une perte de recettes et qui est susceptible de fausser les règles de la concurrence en permettant de diminuer artificiellement le prix de vente d'un bien. En application des dispositions de l'article 93, chaque opérateur d'un réseau carrouséliste risque désormais, selon les cas, d'être actionné en solidarité en paiement ou de se voir refuser le bénéfice du droit à déduction de la TVA ou de l'exonération d'une livraison intracommunautaire à raison de la fraude commise par un autre opérateur, dans la mesure où il savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à une fraude.

7. L'administration doit démontrer et non pas présumer, dans le cadre du contrôle fiscal, qu'un opérateur a participé à une fraude. Cette charge de la preuve nécessite que soient réunis des éléments objectifs et incontestables ou à tout le moins que soit rassemblé un ensemble de faits précis et convergents tels que l'opérateur ne peut valablement prétendre avoir ignoré l'existence de la fraude.

8. Par ailleurs, il est recommandé aux opérateurs économiques de prendre toute mesure raisonnable en leur pouvoir, dans le cadre de l'exercice **normal** de leur activité, pour s'assurer que leurs transactions avec un opérateur ne sont pas impliquées dans un tel schéma de fraude. De telles mesures consisteront par exemple à être attentifs au prix pratiqué par un fournisseur, à la réalité des moyens d'exploitation d'un opérateur, à la nature de l'activité de ce dernier au regard de la transaction réalisée, au respect des règles de facturation, à la conformité du mode de règlement aux usages, à la présence de documents relatifs à la livraison et au transport.

[2] CE « Société Fauba France », 27 juillet 2005, n°273619 et 273620.

[3] CJCE 6 juillet 2006 « Kittel »

[4] CJCE 11 mai 2006 « Federation of technological industries »

9. Nota : Bien que la présente instruction vise essentiellement les schémas carrousélistes, les principes énoncés sont applicables à toute autre situation de fraude à la TVA impliquant le non-reversement d'une taxe facturée par un fournisseur et ayant fait l'objet d'une déduction par le client et à tous les cas de fausses livraisons intracommunautaires.

CHAPITRE 1 : REFUS DU BENEFICE DE L'EXONERATION D'UNE LIVRAISON INTRACOMMUNAUTAIRE

10. L'article 138 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006[5], applicable à compter du 1er janvier 2007, prévoit que les livraisons intracommunautaires sont exonérées de TVA dans l'Etat membre de départ du bien.

11. L'article 262 *ter*-I-1°du CGI, qui transpose ces dispositions en droit interne, est complété par l'article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 d'un deuxième alinéa ainsi rédigé :

« L'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle. »

A. CHAMP D'APPLICATION

12. Le texte permet à l'administration de refuser le bénéfice de l'exonération au fournisseur d'un bien qui déclare effectuer ou avoir effectué une livraison intracommunautaire vers un acquéreur alors qu'« il savait ou ne pouvait ignorer » que ce dernier était dépourvu d'activité réelle. L'application de cette disposition suppose à ce titre l'existence d'une fraude à la TVA.

B. CONDITION DE REFUS DU BENEFICE DE L'EXONERATION

13. L'exonération de la livraison intracommunautaire n'est pas applicable si l'administration démontre d'une part, que le destinataire présumé n'avait pas d'activité réelle et d'autre part, que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle.

14. Cette condition à laquelle est subordonné le refus du bénéfice de l'exonération de la livraison est inspirée de la jurisprudence communautaire[6] rendue en matière de droit à déduction et de solidarité en paiement qui exige qu'une telle démonstration soit apportée en faisant application des principes de proportionnalité et de sécurité juridique.

I. Absence d'activité réelle du destinataire présumé

15. L'administration doit démontrer que le destinataire présumé de la livraison n'a pas d'activité réelle. L'absence d'activité réelle est caractérisée en cas d'absence de substance du destinataire (par exemple défaut de locaux, matériels, personnel…) ou en cas d'absence d'activité économique du destinataire en rapport avec les marchandises acquises.

16. En pratique, cette démonstration nécessite de rassembler un faisceau d'indices, tout élément de nature à établir l'absence d'activité réelle pouvant être retenu.

---

[5] Anciennement art. 28 *quater* de la 6ème directive modifiée du 17 mai 1977.

[6] C384/04 « Federation of Technological Industries » du 11 mai 2006 ; C-439/04 et C-440/04 « Axel Kittel » du 6 juillet 2006.

II. Le fournisseur « savait ou ne pouvait ignorer » l'absence d'activité réelle de l'acquéreur

En pratique, l'administration doit démontrer :

1) que le fournisseur « savait »

17. L'administration doit apporter la preuve, sur la base d'éléments objectifs incontestables, que le fournisseur avait connaissance de l'absence d'activité de son client.

2) ou que le fournisseur « ne pouvait ignorer »

18. A défaut de pouvoir démontrer de manière objective et incontestable que le fournisseur avait connaissance de l'absence d'activité réelle de son client, l'administration doit apporter la preuve qu'il ne pouvait l'ignorer, c'est à dire que les éléments de faits réunis sont tels que le fournisseur ne peut valablement prétendre avoir ignoré le fait que son client n'avait pas d'activité. En revanche, il n'est pas nécessaire que soit démontrée la connivence ou la complicité.

19. Cette démonstration nécessite la réunion d'un **faisceau d'indices**.

20. A cet égard, l'administration peut utilement faire valoir que le fournisseur français ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle ou en lien avec la livraison, en s'appuyant, notamment, sur les indices suivants, classés par ordre d'importance:

- les liens juridiques, économiques et personnels existants entre les opérateurs participant à la fraude[7] ;
- des livraisons répétées et portant sur un montant important avec le même destinataire[8] ;
- l'adresse de domiciliation de l'acquéreur, l'absence de personnel et de moyens d'exploitation en adéquation avec le volume des transactions alléguées ;
- une activité économique de l'acquéreur sans lien avec les livraisons de biens effectuées ;
- un mode de règlement des achats qui ne correspond pas à un usage commercial normalement établi dans la profession…

21. La pertinence des indices retenus par l'administration est propre à chaque espèce et ne revêt aucun caractère d'automaticité, mais les éléments réunis quelle qu'en soit la nature, doivent être précis et convergents.

CHAPITRE 2 : REMISE EN CAUSE DU DROIT A DEDUCTION DE L'ACQUEREUR

22. L'article 272 du CGI, est complété par l'article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 d'un 3. ainsi rédigé :

« 3. La taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison. »

A. CHAMP D'APPLICATION

23. La remise en cause du droit à déduction concerne l'acquéreur d'un bien qui savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de la livraison de ce bien. C'est précisément la situation rencontrée dans le cadre de la fraude carrousel.

---

[7] L'ignorance de l'existence du schéma frauduleux pourra difficilement être invoquée en cas de communauté d'intérêts, en particulier si les structures impliquées dans le schéma frauduleux ont en commun le même dirigeant.

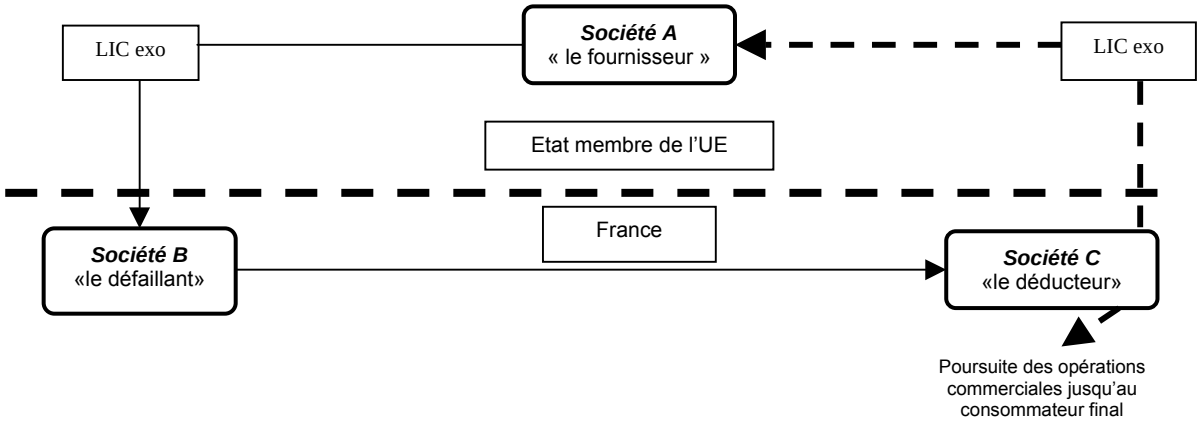
[8] Cette situation permet de présumer une relation commerciale suivie et une certaine connaissance du partenaire commercial.

24. En raison de l'économie même de la TVA selon laquelle la taxe s'applique à chaque transaction, déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des différents éléments constitutifs du prix, l'application du dispositif est limitée aux relations directes entre assujettis.

La remise en cause du droit à déduction ne peut donc s'exercer qu'à raison de la seule taxe facturée directement à l'acquéreur par son fournisseur défaillant (cas n°1). Un acquéreur ne peut se voir remettre en cause le bénéfice du droit à déduction au motif qu'un fournisseur situé en amont de son fournisseur direct dans la chaîne est défaillant (cas n°2).

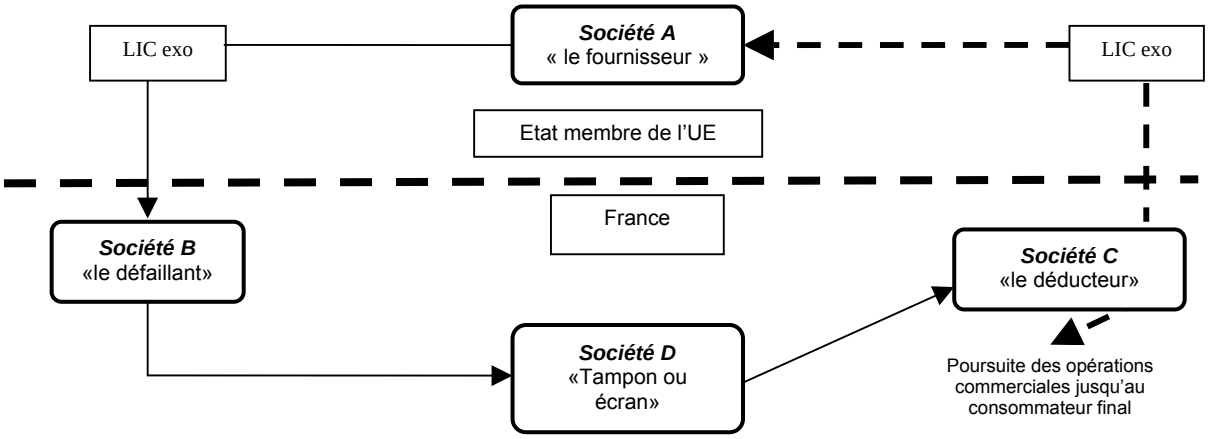
25. Exemples :

- Cas n°1 : ligne directe



Dans cette situation, la société (C) peut se voir remettre en cause le droit à déduction sur des biens livrés par la société (B), si elle savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, elle participait à une fraude commise par (B) consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison.

- Cas n°2 : ligne indirecte



Dans cette situation, la société (C) ne peut se voir remettre en cause le droit à déduction sur des biens livrés par la société (D) au motif qu'elle « savait ou ne pouvait ignorer » que la société (B) ne reverserait pas la TVA collectée à l'occasion des livraisons effectuées auprès de (D) (Cf. toutefois ci-après le dispositif de solidarité en paiement). En revanche, le droit à déduction de la société (D) pourra être remis en cause dans la mesure où la société (B) est son fournisseur direct.

B. CONDITION DE REMISE EN CAUSE DE LA DEDUCTION

26. La remise en cause du droit à déduction est subordonnée à la démonstration d'une part, qu'une fraude a été réalisée en amont par un fournisseur direct et d'autre part, que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude.

27. La charge de la preuve incombe à l'administration.

I. Existence d'une fraude réalisée par le fournisseur direct

28. L'administration doit établir, dans un premier temps, que le fournisseur d'un bien n'a pas acquitté frauduleusement la TVA due à raison de la livraison à une entreprise cliente.

La fraude consiste pour le fournisseur à ne pas reverser au Trésor la TVA facturée à son client et déduite par ce dernier dans le cadre d'un circuit frauduleux (cf. ci dessus par exemple).

29. En revanche, il n'est pas nécessaire de démontrer que l'acquéreur ait tiré un bénéfice de la fraude[9].

II. L'acquéreur « savait ou ne pouvait ignorer » participer à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe sur la valeur ajoutée

En pratique, l'administration doit démontrer :

1) que l'acquéreur « savait »

30. L'administration doit apporter la preuve, sur la base d'éléments objectifs incontestables, que l'acquéreur avait connaissance de la fraude de son fournisseur.

2) ou que l'acquéreur « ne pouvait ignorer »

31. A défaut de pouvoir démontrer de manière objective et incontestable que l'acquéreur avait connaissance de la fraude, l'administration doit apporter la preuve qu'il ne pouvait l'ignorer, c'est à dire que les éléments de faits qu'elle a réunis sont tels que l'opérateur ne peut valablement prétendre avoir ignoré l'existence de la fraude. En revanche, il n'est pas nécessaire que soit établie la connivence ou la complicité.

32. Cette démonstration nécessite la réunion d'un faisceau d'indices.

L'administration peut faire valoir que l'acquéreur des marchandises ne pouvait ignorer que le fournisseur n'avait pas acquitté frauduleusement la TVA due au titre de la livraison, en s'appuyant, notamment, sur les indices suivants, classés par ordre d'importance :

- l'existence de liens juridiques, économiques et personnels entre les opérateurs participant au carrousel ;
- un prix payé soit inférieur au prix le plus faible que l'acquéreur pouvait raisonnablement s'attendre à payer pour ces biens sur le marché, soit inférieur au prix exigé pour toute livraison antérieure des mêmes biens[10].
- des acquisitions sur de courtes périodes et pour des montants importants auprès de fournisseurs successifs qui s'avèrent défaillants ;
- une adresse de domiciliation du fournisseur, l'absence de personnel et de moyens d'exploitation en adéquation avec le volume des transactions alléguées ;
- l'absence de documents relatifs à la livraison des marchandises ;

[9] CJCE « Axel Kittel » du 6 juillet 2006

[10] La constatation d'une offre pour un prix anormal par rapport à celui pratiqué sur le marché devrait entraîner une obligation de vigilance et une obligation de s'inquiéter sur les origines des marchandises dont l'opérateur fait le commerce.

- une activité économique du fournisseur sans lien avec les livraisons de biens effectuées ;
- un mode de règlement des achats qui ne correspond pas à un usage commercial normalement établi dans la profession (paiements rapides, par chèque de banque..) …

33. S'agissant d'un faisceau d'indices, tout élément de nature à établir la connaissance par l'acquéreur de sa participation à une chaîne frauduleuse peut être utilisé. Hormis la démonstration de liens entre les opérateurs concernés qui établit à elle seule la connaissance de la fraude, la pertinence des indices retenus par l'administration est propre à chaque espèce et ne revêt aucun caractère d'automaticité, mais les éléments réunis quelle qu'en soit la nature, doivent être précis et convergents.

CHAPITRE 3. PROCEDURE DE SOLIDARITE EN PAIEMENT

34. L'article 205 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, qui reprend les dispositions de l'article 21, §3 de la 6ème directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 modifiée[11], énonce que les Etats membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la taxe.

35. En conformité avec cette directive, l'article 283 du CGI est complété par l'article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 d'un 4*bis* ainsi rédigé :

« 4 *bis* L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens 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 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 ne peuvent pas être cumulativement mises en œuvre pour un même bien. »

A. CHAMP D'APPLICATION

36. La solidarité en paiement concerne l'acquéreur d'un bien qui savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à une fraude portant sur ce bien, à raison de la taxe non reversée en amont par un fournisseur défaillant.

37. A la différence du dispositif de remise en cause du droit à déduction (Cf. cas 2 n°25), la solidarité en paiement peut s'exercer à l'égard de tout acquéreur dans la chaîne à raison de la taxe non reversée au Trésor par le fournisseur défaillant situé plus en amont dans la chaîne, sous réserve de la règle de non-cumul (Cf. n°54).

Ainsi dans les deux situations visées supra au n°25 et sous réserve de la règle de non-cumul, la procédure de solidarité en paiement de la taxe non reversée par la société B peut être mise en œuvre à l'égard de la société C dans le cas n°1 mais également à l'égard des sociétés D ou C dans le cas n°2.

B. CONDITION D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE SOLIDARITE EN PAIEMENT

38. La mise en œuvre de la solidarité en paiement nécessite de démontrer, comme pour la remise en cause du droit à déduction, dans un premier temps l'existence d'une fraude en amont et dans un second temps que l'acquéreur « savait ou ne pouvait ignorer » celle-ci (Cf. n° 26 à 33). La charge de la preuve incombe à l'administration.

39. L'administration doit apporter la preuve, sur la base d'éléments objectifs incontestables, que l'acquéreur avait connaissance de la fraude. A défaut de pouvoir démontrer de manière objective et incontestable que l'acquéreur avait connaissance de la fraude, l'administration doit apporter la preuve qu'il ne pouvait l'ignorer, c'est à dire que les éléments de faits qu'elle a réunis sont tels que l'opérateur ne peut valablement prétendre avoir ignoré l'existence de la fraude. En revanche, il n'est pas nécessaire que soit établie la connivence ou la complicité.

[11] Entrée en vigueur au 1er janvier 1993.

C. MISE EN ŒUVRE DE LA SOLIDARITE EN PAIEMENT

I. Procédure

40. A l'issue de la procédure de contrôle, la solidarité en paiement est actionnée par le comptable chargé du recouvrement à partir des éléments constatés par les services de contrôle.

Elle peut être mise en œuvre à la suite de l'authentification de la dette fiscale du fournisseur défaillant par l'administration. A cet effet, l'administration émet un avis de mise en recouvrement au nom du fournisseur défaillant.

En présence d'une entreprise dissoute et radiée du RCS, le comptable demande la nomination en justice d'un mandataire ad hoc, préalablement à l'envoi de l'avis de mise en recouvrement.

41. Le texte n'ayant prévu aucun principe de subsidiarité qui obligerait à actionner en premier lieu le redevable légal de la créance, cette dernière peut être recouvrée auprès de l'un ou l'autre des débiteurs, redevable légal ou solidaire.

II. Mise en cause de l'acquéreur

42. Les modalités de mise en œuvre de la solidarité de l'acquéreur pour le paiement de la TVA s'effectuent selon les principes généraux de mise en cause des redevables solidaires[12].

43. Il n'est pas nécessaire de renouveler auprès du débiteur solidaire la notification des actes de la procédure de rectification adressés au redevable légal (le fournisseur défaillant).

44. La solidarité est mise en œuvre par l'envoi d'un avis de mise en recouvrement manuel au débiteur solidaire[13] faisant mention du fondement légal de la solidarité (article 283-4 *bis*) et précisant le montant des impositions au titre desquelles la solidarité est mise en œuvre. Cet avis de mise en recouvrement est accompagné sous pli unique d'une lettre d'information. Cette lettre doit indiquer les éléments objectifs et incontestables ou les éléments constitutifs du faisceau d'indices justifiant le recours à la procédure de solidarité en paiement.

45. Dès lors que le 4 bis de l'article 283 du CGI qui institue un mécanisme de solidarité ne vise que la « taxe » non reversée de manière frauduleuse par le redevable principal, les pénalités ou intérêts de retard grevant les rappels de TVA ne peuvent, en aucun cas, être mis à charge du débiteur solidaire.

46. Les codébiteurs solidaires étant tenus au paiement d'une seule et même dette (article 1200 et suiv. du Code Civil), la mise en œuvre de la solidarité ne peut bien évidemment pas aboutir à recouvrer un montant de TVA supérieur à celui notifié.

III. Action en recouvrement

47. Une mise en demeure dûment motivée faisant référence à l'avis de mise en recouvrement notifié doit être adressée au débiteur solidaire préalablement à l'engagement des poursuites exercées à son encontre.

48. Les comptables disposent à l'encontre du débiteur solidaire de tous les moyens d'action et toutes les garanties attachés au recouvrement des créances fiscales, dès lors que la créance mise à la charge du redevable solidaire est de nature fiscale.

49. Les voies d'exécution forcée doivent être engagées après l'expiration d'un délai de vingt jours à compter de la mise en demeure[14].

IV. Contentieux

50. Le débiteur solidaire de la taxe bénéficie des mêmes droits et obligations que le débiteur principal. Il peut à cet égard contester l'assiette et/ou le recouvrement de la taxe mise à sa charge y compris si le débiteur principal ne conteste pas les rappels notifiés.

---

[12] Cf. notamment l'article R*256-2 du LPF.

[13] Suite à l'arrêt « Bordes », de la Cour de Cassation, Cass com. 8 novembre 2005, n°1401, un AMR doit être envoyé aux solidaires (nouvel article R*256-2).

[14] Article L 258 du livre des procédures fiscales.

51. L'avis de mise en recouvrement constitue, aux termes de la jurisprudence tant administrative que judiciaire le dernier acte de la procédure d'assiette. Il ne peut donner lieu à une opposition à poursuites (article L.281 et R***** 281-1 et suivants du Livre des procédures fiscales). La contestation de la forme de l'AMR constitue ainsi une réclamation d'assiette ; il en va de même pour la contestation de l'établissement de l'imposition, de son bien-fondé ou de l'existence de la créance initiale.

52. L'obligation au paiement peut être contestée tant après l'émission de l'AMR qu'après celle de la mise en demeure. Si à l'appui de sa contestation, le solidaire fait état de l'avis de mise en recouvrement qui lui a été notifié, il s'agit d'une réclamation d'assiette traitée comme telle par le service d'assiette. Dans la mesure où le débiteur fait état de la mise en demeure ou d'un acte de poursuite subséquent, la contestation doit être analysée comme une opposition à poursuite (article L 281 du LPF précité) traitée comme telle par le service du recouvrement ; elle relève de la compétence du juge de l'impôt (art. L 281 al 4).

Enfin, la contestation de la forme de la mise en demeure ou d'un acte de poursuite relève de la procédure d'opposition à poursuite et se déroule dans la phase judiciaire, devant le juge de l'exécution.

53. Il convient de noter qu'en vertu des dispositions de l'article L277 du LPF le débiteur solidaire a la faculté de demander le sursis de paiement dans le cadre d'un contentieux d'assiette.

CHAPITRE 4. NON-CUMUL DES ARTICLES 272-3 et 283-4 *bis*

54. L'article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 prévoit que les dispositions relatives à la remise en cause du droit à déduction (article 272-3 du CGI) et au recours à la solidarité en paiement (article 283-4 *bis* du CGI) ne peuvent être mises en œuvre cumulativement pour un même bien.

55. Quand les dispositions de remise en cause du droit à déduction et de solidarité en paiement peuvent être également appliquées, le choix sera fait en fonction des circonstances de chaque cas d'espèce. La remise en cause du droit à déduction sera privilégiée chaque fois que possible.

CHAPITRE 5. ENTREE EN VIGUEUR

56. l'article 93 de la loi de finances rectificative pour 2006 entre en vigueur le 1er janvier 2007. Ces nouvelles dispositions sont applicables aux livraisons réalisées et aux droits à déduction nés à compter du 1er janvier 2007. En ce qui concerne les modifications apportées aux articles 262 ter et 272 du code général des impôts, elles ne font pas obstacle à la remise en cause d'exonérations ou de déductions appliquées antérieurement, sur la base des principes généraux énoncés par les jurisprudences Fauba (CE, n°273619 du 27 juillet 2005) et Kittel (CJCE, Aff. C 439/04 et C-440/04 du 6 juillet 2006).

Le sous-directeur,

Jean-Louis GAUTIER

●

Annexe

Article 93 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006

I. − Après le premier alinéa du 1° du I de l'article 262 *ter* du code général des impôts, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« L'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle. »

II. − L'article 272 du même code est complété par un 3 ainsi rédigé :

« 3. La taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison. »

III. − Après le 4 de l'article 283 du même code, il est inséré un 4 *bis* ainsi rédigé :

« 4 *bis* L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens 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 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 ne peuvent pas être cumulativement mises en œuvre pour un même bien. »

IV. − Les I à III sont applicables à compter du 1er janvier 2007.