

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 08/03/2013

TVA - Droits à déduction - Principes généraux - Naissance du droit à déduction

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Droits à déduction

Titre 1 : Principes généraux

Chapitre 3 : Naissance du droit à déduction

1

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable ([article 271-I-2 du code général des impôts \(CGI\)](#)).

Il résulte des dispositions du II de l'article 271 du CGI que dans la mesure où un assujetti agissant en tant que tel utilise les biens pour les besoins de ses opérations taxées ou ouvrant droit à déduction au sens de cet article, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour lesdits biens.

A l'inverse, lorsque les biens ne sont pas utilisés pour les besoins des activités économiques de l'assujetti mais pour la réalisation d'opérations ou d'activités qui ne relèvent pas du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, aucun droit à déduction ne peut ou ne pourra prendre naissance en application de la jurisprudence communautaire (CJCE, 11 juillet 1991, aff. 97/90, Lennartz).

10

Le droit à déduction de la taxe incluse dans le prix d'achat d'un bien ou d'un service ne peut être exercé tant que le fournisseur du bien ou du service n'est pas tenu au paiement de la taxe dont il est personnellement redevable au titre de la vente ou de la prestation de services, c'est-à-dire tant que cette taxe n'est pas exigible au sens de l'[article 269 du CGI](#).

RES N° 2009/50 (TCA) Date de publication : 15/09/2009

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Modalités de déduction de la taxe. Condition de temps

Question :

Sur quelle déclaration de chiffre d'affaires l'assujetti peut-il opérer la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'il entre en possession de la facture ou du document en tenant lieu postérieurement à l'issue de la période d'imposition au cours de laquelle l'exigibilité de la taxe en cause est intervenue ?

Réponse :

Selon les dispositions de l'article 271 du CGI, le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe devient exigible chez le redevable au sens des dispositions de l'article 269-2 du CGI. La taxe déductible est notamment celle qui figure sur la facture délivrée par le fournisseur et celle qui est perçue à l'importation. La déduction s'opère par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

Pour pouvoir exercer son droit à déduction, c'est-à-dire pour mentionner le montant de la taxe déductible sur sa déclaration de chiffre d'affaires, l'assujetti doit être en possession desdites factures ou de tout document en tenant lieu, et, en matière d'importation, d'une déclaration à l'importation le désignant comme le destinataire des biens importés.

Lorsque l'exigibilité de la taxe est intervenue, c'est-à-dire lorsque le droit à déduction a pris naissance chez l'assujetti, et que ce dernier est entré en possession de la facture, du document en tenant lieu ou de la déclaration d'importation, la question qui se pose est de savoir sur quelle déclaration de chiffre d'affaires il peut exercer son droit à déduction.

Il convient de considérer que dès lors que l'assujetti est en possession du document à la date de dépôt de sa déclaration de chiffre d'affaires couvrant la période d'imposition au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, il est en mesure d'exercer son droit à déduction sur cette déclaration, la condition formelle justifiant la déduction de la taxe pour laquelle le droit à déduction est né étant respectée. La circonstance qu'il soit effectivement entré en possession de la facture ou du document en tenant lieu à une date postérieure à l'échéance de la période d'imposition en cause est indifférente.

Ainsi, par exemple, dans le cadre d'une livraison de biens meubles corporels dont a pu bénéficier un acquéreur déposant des déclarations de chiffre d'affaires selon une périodicité mensuelle, si l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur est intervenue le 30 avril et que la facture n'a été délivrée au client que le 5 mai, celui-ci est fondé à exercer son droit à déduction en mentionnant la TVA correspondante sur la déclaration mensuelle de chiffre d'affaires qu'il dépose fin mai au titre de ses opérations du mois d'avril.

Le fait que dans la pratique, la date d'émission de la facture est très souvent concomitante à celle de l'intervention du fait générateur et de l'exigibilité, ne saurait conduire, dans un exemple tel que celui-ci, à écarter la possibilité pour le client de justifier qu'en droit, l'exigibilité (c'est à dire, la livraison du bien) est bien

intervenue au cours du mois précédent celui au cours duquel la facture a été émise.

20

Il va de soi qu'en principe, le client assujetti n'a pas à être tenu pour responsable du non-respect éventuel par son fournisseur des obligations qui découlent pour lui de l'exigibilité de la taxe sur l'opération réalisée.

L'article 272 du CGI est complété par l'article 93 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, 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. »

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.

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 (exemple 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 (exemple 2).

Exemple 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.

Exemple 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.

30

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

40

Existence d'une fraude réalisée par le fournisseur direct.

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 exemple).

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

50

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 :

- que l'acquéreur « savait ».

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

- ou que l'acquéreur « ne pouvait ignorer ». 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.

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 ;

- 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 ;

- 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...), etc.

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'automatisme, mais les éléments réunis quelle qu'en soit la nature, doivent être précis et convergents.

60

Il se peut aussi que l'assujetti soit lui-même redevable de la taxe dont il exerce la déduction. Tel est le cas notamment de la taxe :

- due à l'importation (TVA acquittée auprès de l'administration des Douanes) ou au titre d'une acquisition intracommunautaire de biens ;
- sur les livraisons de biens ou les prestations de service effectuées par un assujetti établi hors de France au profit d'un assujetti qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France certains achats (achats par un client identifié à la TVA en France auprès d'un fournisseur non établi en France en application de l'[article 283, al. 2 du CGI](#), achats de déchets neufs d'industrie ou de matières de récupération en application de l'[article 283-2 sexies du CGI](#)) ;
- sur les livraisons à soi-même ([article 257-I et II du CGI](#)) ;

Dans ces situations, l'assujetti ne peut exercer le droit à déduction de la taxe dont il est personnellement redevable au titre de ces opérations que lorsque cette taxe est devenue exigible.

Pour les acquisitions intracommunautaires, il est rappelé que le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe due à ce titre est elle-même devenue exigible, c'est-à-dire soit :

- le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur ;
- lors de la délivrance de la facture (à l'exclusion des factures d'acomptes) lorsque celle-ci est délivrée avant le 15 du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

70

Enfin, la date de naissance du droit à déduction (qu'elle soit liée à l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur ou chez l'assujetti lui-même) fixe le point du départ du délai de régularisation de la taxe déductible au titre des biens constituant des immobilisations.