



Evitement de la TVA communautaire et le prestataire ou bénéficiaire relais

patrickmichaud@orange.fr

v3 :mai :2020

Le cas particulier de l'évitement TVA en matière de prestations de services Le bénéficiaire ou prestataire relais

LE CHOIX ENTRE L'APPARENCE JURIDIQUE ET LA REALITE ECONOMIQUE ET COMMERCIALE

**Nous connaissons tous la définition du bénéficiaire effectif en
matière d'impôt direct.**

**Cette tribune a pour objet de rechercher les textes anti évitement
fiscale en matière de TVA communautaire par l'utilisation
d'entités dites relais et dont le seul objet est « d'éviter » la TVA
soit pour le prestataire soit pour le client ce qui crée une forte
inégalité de concurrence entre les professionnels européens et les
non européens**

**La prochaine sortie du Royaume Uni de l'UE va-t-elle amplifier
l'évitement fiscal en matière de TVA sur les prestations de
services et ce au détriment des prestataires de l'union ??**

**Alors que les recettes fiscales vont s'effondrer, la TVA, qui n'est
pas une imposition suivie par les services anti évasion de l'OCDE
est un impôt largement sous évalué (gap) dans l'union
européenne**

**Ce procédé d'utilisation d'entités fiscales relais en dehors du fait
qu'il diminue les recettes budgétaires des états membres cause
aussi une concurrence déloyale entre les entreprises et sont
contraire au principe communautaire de la neutralité de la TVA
principe analysée par l'OCDE !! Et dont le principal objectif est**

de maintenir une juste concurrence entre les opérateurs économiques

Cet aspect fraudogène des entités relais a été légèrement souligné par la cour des comptes en 2015 rapport page 70

« si les prestations de services ne se prêtent généralement pas à des opérations d'achat-revente, il est possible que des prestations de services fassent exception et, par suite, que le changement du lieu d'imposition et du redevable de la TVA afférente aux prestations de services entre assujettis favorise la mise en place de circuits de fraudes « carrousels » similaires aux circuits existant pour les livraisons de biens. »

La Fraude à la TVA

de Collectif, Charlène Adline Herbain, et al. | 4 juillet 2017

Le cas particulier de l'évitement TVA en matière de prestations de services Le bénéficiaire ou prestataire relais	1
Le rapport de la commission sur le TVA TAX GAP.....	3
La réglementation européenne	3
Le principe de la neutralité de la TVA.....	3
le principal objectif est de maintenir une juste concurrence entre les opérateurs économiques	3
Les textes français sur la territorialité de la TVA sur les prestations de services	3
Prestations de services fournis à un non résident communautaire	5
Prestations de services payés par un non assujetti situé en France à un prestataire non communautaire	6
LA POSITION ANTI MONTAGE TVA DE LA CJUE	7
Sur la preuve de l'existence d'une entité relais	8
Qui doit prouver le bénéficiaire effectif.....	8
Jurisprudence française	8
Quelles sont les preuves possibles (CJUE 26.02.19	8
Le principe anti fraude du droit de l'union européenne	11
Le respect de ce principe général de droit s'impose aux justiciables ...	11
Un État membre doit refuser le bénéfice des dispositions du droit de l'Union lorsque celles-ci sont invoquées dans le seul but de bénéficier d'un avantage du droit de l'Union	11
le principe de l'interdiction de l'abus de droit trouve à s'appliquer dans de nombreuses situations et notamment en matière de TVA.....	12
La procédure de l'abus de droit de l'article 64B doit elle être appliquée	13

Le rapport de la commission sur le TVA TAX GAP

[EN HTML](#)

[EN PDF \(en anglais car le français n'est pas une langue officielle \)](#)

Selon les chiffres disponibles relatifs à la perception de la TVA, le montant total de la perte de TVA dans l'UE en 2017 est estimé à 137,5 milliards d'euros, soit une perte de 11,2 % des recettes totales de TVA attendues

Note EFI L'écart de TVA, ou Tax GAP a une définition plus large que la fraude ou l'évasion fiscale. Il correspond à la différence entre les recettes de TVA attendues et la TVA effectivement perçue, fournit une estimation du manque à gagner lié à la fraude et l'évasion fiscales, mais également aux faillites, aux cas d'insolvabilité ou aux erreurs de calcul

La réglementation européenne

[Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée \(TVA\) de l'Union européenne](#)

[La directive TVA consolidée au 1^{er} janvier 2020](#)

Le principe de la neutralité de la TVA

le principal objectif est de maintenir une juste concurrence entre les opérateurs économiques

[Principes fondamentaux en matière de fiscalité \(ocde \)](#)

[La neutralité des taxes sur la valeur ajoutée dans le contexte des échanges internationaux](#)

Les textes français sur la territorialité de la TVA sur les prestations de services

LE CADRE JURIDIQUE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Christophe Pourreau Maître des requêtes au Conseil d'Etat

Lors d'une prestation de service intracommunautaire, la facturation de la TVA est soumise à des règles différentes selon que le client est assujetti ou pas à la TVA. Le lieu d'imposition des prestations entre professionnels assujettis à la TVA est celui où se trouve le preneur, c'est-à-dire l'acheteur (et non pas celui où est établi le prestataire) alors qu'il est celui où se trouve le prestataire si son client est un particulier ou un professionnel bénéficiant de la franchise en base de TVA.

La tva communautaires sur les prestations de services est régie par deux systèmes qui prévoient un certains nombres d'exonération qui peuvent utilisés par l'utilisation d'une entité dite relais et ce tant au profit du bénéficiaire ou du prestataire de la prestation

TVA applicable aux échanges de services européens

Direction de l'information légale et administrative (Premier ministre)

BOFIP du 25/9/19

territorialité de la TVA - Lieu des prestations de services - Règles générales

Tableau récapitulatif du lieu d'imposition des services de la nature de ceux visés à l'article 259 B du CGI rendus à un preneur assujetti ou à un preneur non assujetti :

	Lieu d'établissement du prestataire	Lieu d'établissement du preneur	Lieu de taxation
article 259 du CGI et article 259 B du CGI	France	Non assujetti France ou État membre	France
		Assujetti France	France
		Assujetti État membre	Non imposable en France
	Pays tiers	Non imposable en France	
	État membre	Non assujetti France	Non

	Pays tiers	ou État membre	imposable en France*
		Assujetti France	France

Prestations de services fournis à un non résident communautaire

L'article 259 B CGI dispose que le lieu des prestations de certaines prestations de services est réputé ne pas se situer en France lorsqu'elles sont fournies à une personne non assujettie qui n'est pas établie ou n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle dans un Etat membre de la Communauté européenne

Pour éviter la tva européenne, certains prestataires européens « pourraient » facturer une offshore dite relais non communautaire alors que le bénéficiaire effectif est résident européen

La facturation d'un trust au Bermudes par conseil résidant en France exonérée de TVA

**TVA et trust hors UE :
qui est le bénéficiaire : le trustee bénéficiaire juridique ou le bénéficiaire Economique**

Conclusions LIBRES de Mme de Bretonneau

nous croyons en effet que le secret professionnel ne faisait pas obstacle à ce que l'administration obtienne les quelques informations dont elle avait besoin pour déterminer les règles de territorialité de la TVA applicables aux prestations litigieuses en l'espèce.

Note EFI

Ces décisions posent en fait la délicate question du secret professionnel de l'avocat comme a commencé à l'analyser Mme LAGARDE en 2008

Mme Christine Lagarde, ministre. CLIQUEZ

Lors de la séance du sénat levée le samedi 5 juillet 2008, à une heure cinquante-cinq.

Monsieur le rapporteur général, vous m'interrogez sur la relation que nous avons avec les représentants des professions juridiques, en particulier ceux de la profession d'avocat, sur la question de l'application de la troisième directive anti-blanchiment et sur la

préservation d'une partie du fond de commerce de cette profession qui tiendrait au secret professionnel qu'ils peuvent utiliser, notamment dans un certain nombre de correspondances avec leurs clients.

Prestations de services payés par un non assujetti situé en France à un prestataire non communautaire

L'article 259 CGI dispose que le lieu des prestations de services est situé en France donc imposable en France lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France une activité :

Au sens et pour l'application de ces dispositions, le preneur s'entend de la personne qui est le **bénéficiaire effectif de la prestation de services.**

CAA de LYON, 2ème chambre - , 03/07/2018, 17LY00729,§ 17

Pour éviter la TVA, une banque allemande voir française, non assujettie à la TVA utilise les services d'un conseil résident américain et prochainement britannique qui va la facturer hors TVA mais dont la réalité des services ont été rendus par un conseil relais allemand ou français qui va facturer lui aussi le conseil us ou britannique HORS TVA

L'astuce offshore pour éviter de payer la TVA

Par Alexandre Haederli Catherine Boss et Juliette Garside

La facturation par des conseils non communautaires à des ressortissants français exonérés alors que le travail effectif était réalisé en France par une entité relais

Les observations de l'IACF devant la commission des finances le 16 mai 2016

« D'autre part, les avocats non communautaires pratiquaient des tarifs plus élevés que les nôtres, mais ils ont un avantage concurrentiel : ils ne facturent pas de TVA. Ils ont donc également pris une part non négligeable du marché. »

Ces textes ne mentionnant les mots prestataires ou bénéficiaires effectifs sont utilisés pour éviter le TVA communautaire en utilisant des bénéficiaires ou prestataires relais non communautaires

Les facturations de prestation de services à des entités non communautaires seront-elles exonérées de TVA

-Les facturations par des entités non communautaires à des non assujettis communautaires seront elles toujours exonérées alors même que la prestation de services a été effectivement réalisées par une entreprises relais en Europe et refacturées à petit prix

Ces pratiques mettent en cause le principe même de la neutralité fiscale de la TVA ainsi que le principe d'une juste concurrence en mettant en péril des activités situées en Europe

LES JURISPRUDENCES ANTIEVITEMENT DE TVA

LA POSITION ANTI MONTAGE TVA DE LA CJUE

L'abus de droit TVA est montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal,

CJUE, n° C-653/11, 20 juin 2013

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs contre Paul Newey,

Les stipulations contractuelles, même si elles constituent un élément à prendre en considération, ne sont pas déterminantes aux fins d'identifier le prestataire et le bénéficiaire d'une «prestation de services», au sens des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977,

Elles peuvent notamment être écartées lorsqu'il s'avère qu'elles ne reflètent pas la réalité économique et commerciale, mais constituent un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la

seule fin d'obtention d'un avantage fiscal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier

Sur la preuve de l'existence d'une entité relais

Qui doit prouver le bénéficiaire effectif

Jurisprudence française

[Conseil d'État, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 01/07/2009, 295689](#)

« Sous réserve des cas où la loi attribue la charge de la preuve au contribuable, il appartient au juge de l'impôt, au vu de l'instruction **et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter** et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, d'apprécier si la situation du contribuable entre dans le champ de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou, le cas échéant, s'il remplit les conditions légales d'une exonération. »

Mais assiste t on à un début de changement de jurisprudence

[Bénéficiaire effectif : il doit être prouvé par le contribuable \(HOLCIM CAA Versailles 3/07/18 suite\)](#)

Jurisprudence la CJUE

Dans l'affaire du 26 février 2019 la Cour a conclu qu'il appartient à l'autorité fiscale de l'État membre d'origine qui, pour un motif tiré de l'existence d'une pratique abusive, entend refuser l'exonération prévue à la directive 90/435, d'établir l'existence d'éléments constitutifs d'une telle pratique.

Si une telle autorité ne doit pas pour autant identifier les bénéficiaires effectifs, il lui appartient d'établir que le prétendu bénéficiaire effectif n'est qu'une société relais par l'intermédiaire de laquelle un abus de droit a été commis

Quelles sont les preuves possibles (CJUE 26.02.19)

[Dans son arrêt de grande chambre du 26 février 2019](#) la CJUE apporte des éléments de précisions applicables pour déterminer si il le preneur ou le prestataire apparent sont une entité relais ou non.

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

Mme JULIANE KOKOTT

Présentées le 1er mars 2018 (

En dehors de l'apparence juridique, la cour s'attache à la réalité économique. Bien que cette décision se rapporte à une entité relais de dividende, elle peut s'appliquer à toutes sociétés relais à objectifs frauduleux

81 Si la recherche, par un contribuable, du régime fiscal le plus avantageux pour lui ne saurait, en tant que telle, fonder une présomption générale de fraude ou d'abus (voir, en ce sens, arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, [C-196/04](#), [EU:C:2006:544](#), point 50 ; du 29 novembre 2011, National Grid Indus, [C-371/10](#), [EU:C:2011:785](#), point 84, ainsi que du 24 novembre 2016 SECIL, [C-464/14](#), [EU:C:2016:896](#), point 60), il n'en demeure pas moins qu'un tel contribuable ne saurait bénéficier d'un droit ou d'un avantage découlant du droit de l'Union lorsque l'opération en cause est purement artificielle sur le plan économique et vise à échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, [C-196/04](#), [EU:C:2006:544](#), point 51 ; du 7 novembre 2013, K, [C-322/11](#), [EU:C:2013:716](#), point 61, ainsi que du 25 octobre 2017, Polbud – Wykonawstwo, [C-106/16](#), [EU:C:2017:804](#), points 61 à 63

104 La circonstance qu'une société agit comme société relais peut être établie lorsque celle-ci a pour unique activité la perception des dividendes et la transmission de ceux-ci au bénéficiaire effectif ou à d'autres sociétés relais.

L'absence d'activité économique effective doit, à cet égard, à la lumière des spécificités caractérisant l'activité économique en question, être déduite d'une analyse de l'ensemble des éléments pertinents relatifs, notamment, à la gestion de la société, à son

bilan comptable, à la structure de ses coûts et aux frais réellement exposés, au personnel qu'elle emploie ainsi qu'aux locaux et à l'équipement dont elle dispose.

Cette position peut elle s'appliquer en matière de TVA

La cour rappelle notamment qu'Un État membre doit refuser le bénéfice des dispositions du droit de l'Union lorsque celles-ci sont invoquées dans le seul but de bénéficier d'un avantage du droit de l'Union

LA POSITION DU CONSEIL D ETAT

De même des prestataires de services communautaires facturent à des « clients » non communautaires situés dans des centres offshores des prestations hors TVA

Le plus souvent ces prestations sont totalement régulières mais de plus en plus fréquemment elles sont les résultats d'un montage réalisé pour échapper à la tva communautaire soit en cachant le bénéficiaire effectif soit en créant une concurrence déloyale

La recherche de la localisation du bénéficiaire effectif

[CE, 9 octobre 2015, Bayer Cropscience, n°371794](#)

Il résulte de l'ensemble de ces circonstances que la société Bayer Scotts France Holding SARL a été le bénéficiaire effectif d'une partie des droits concédés par la société Rhône-Poulenc Agro, dont elle a acquitté le prix auprès de cette dernière conformément aux stipulations du contrat de concession ; que c'est, par suite, sans erreur de droit et sans dénaturer les termes du contrat du 30 septembre 1998 que la cour en a déduit que cette société devait être regardée comme le preneur de la prestation en cause à hauteur des paiements effectués et que le lieu de cette prestation se trouvait, dès lors, en France ;

Le conseil d'état a ainsi jugé qu'au sens et pour l'application de l'article 259 B du CGI dans sa rédaction applicable, « le preneur

s'entend de la personne qui est le bénéficiaire effectif de la prestation de service ».

le conseil a voulu privilégier une approche économique. Il s'en déduit que le preneur de la prestation de services ne se détermine pas au seul vu de celui qui a acquitté la facture mais au regard de celui qui a effectivement bénéficié de la prestation. La prestation de services s'en trouve soumise à la fiscalité applicable dans le pays d'établissement du preneur réel, à savoir l'utilisateur du service, qu'il y ait eu ou non intervention d'un preneur apparent.

Le principe anti fraude du droit de l union européenne

il est de jurisprudence constante qu'il existe, dans le droit de l'Union, un principe général de droit selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (arrêts du 9 mars 1999, *Centros*, [C-212/97](#), [EU:C:1999:126](#), point [24](#) et jurisprudence citée ; du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, [C-255/02](#), [EU:C:2006:121](#), point [68](#) ; du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, [C-196/04](#), [EU:C:2006:544](#), point [35](#) ; du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, [C-251/16](#), [EU:C:2017:881](#), point [27](#), ainsi que du 11 juillet 2018, *Commission/Belgique*, [C-356/15](#), [EU:C:2018:555](#), point [99](#)).

Le respect de ce principe général de droit s'impose aux justiciables

En effet, l'application de la réglementation de l'Union ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les opérations qui sont réalisées dans le but de bénéficier frauduleusement ou abusivement des avantages prévus par le droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 5 juillet 2007, *Kofoed*, [C-321/05](#), [EU:C:2007:408](#), point [38](#) ; du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, [C-251/16](#), [EU:C:2017:881](#), point [27](#), ainsi que du 11 juillet 2018, *Commission/Belgique*, [C-356/15](#), [EU:C:2018:555](#), point [99](#))

Un État membre doit refuser le bénéfice des dispositions du droit de l'Union lorsque celles-ci sont invoquées dans le seul but de bénéficier d'un avantage du droit de l'Union

Il découle ainsi de ce principe qu'un État membre doit refuser le bénéfice des dispositions du droit de l'Union lorsque celles-ci sont invoquées non pas en vue de réaliser les objectifs de ces dispositions, mais dans le but de bénéficier d'un avantage du droit de l'Union alors que les conditions pour bénéficier de cet avantage ne sont que formellement remplies

le principe de l'interdiction de l'abus de droit trouve à s'appliquer dans de nombreuses situations et notamment en matière de TVA

Par ailleurs, le principe de l'interdiction de l'abus de droit trouve à s'appliquer dans des matières aussi variées que la libre circulation des marchandises (arrêt du 10 janvier 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc et Thouars Distribution, [229/83](#), [EU:C:1985:1](#), point [27](#)), la libre prestation des services (arrêt du 3 février 1993, Veronica Omroep Organisatie, [C-148/91](#), [EU:C:1993:45](#), point [13](#)), les marchés publics de services (arrêt du 11 décembre 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino e.a., [C-113/13](#), [EU:C:2014:2440](#), point [62](#)), la liberté d'établissement (arrêt du 9 mars 1999, Centros, [C-212/97](#), [EU:C:1999:126](#), point [24](#)), le droit des sociétés (arrêt du 23 mars 2000, Diamantis, [C-373/97](#), [EU:C:2000:150](#), point [33](#)), la sécurité sociale (arrêts du 2 mai 1996, Paletta, [C-206/94](#), [EU:C:1996:182](#), point [24](#) ; du 6 février 2018, Altun e.a., [C-359/16](#), [EU:C:2018:63](#), point [48](#), ainsi que du 11 juillet 2018, Commission/Belgique, [C-356/15](#), [EU:C:2018:555](#), point [99](#)), les transports (arrêt du 6 avril 2006, Agip Petroli, [C-456/04](#), [EU:C:2006:241](#), points [19](#) à [25](#)), la politique sociale (arrêt du 28 juillet 2016, Kratzer, [C-423/15](#), [EU:C:2016:604](#), points [37](#) à [41](#)), les mesures restrictives (arrêt du 21 décembre 2011, Afrasiabi e.a., [C-72/11](#), [EU:C:2011:874](#), point [62](#))

Ou encore la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a., [C-255/02](#), [EU:C:2006:121](#), point [74](#))

LE BENEFICIAIRE EFFECTIF D'ABORD LE BENEFICIAIRE ECONOMIQUE

La Cour retient ainsi une approche économique et non pas juridique de la notion de bénéficiaire effectif,

La Cour juge que la condition de bénéficiaire effectif à laquelle est soumise l'application de cette directive doit être interprétée comme désignant une entité qui bénéficie réellement des intérêts qui lui sont versés «sur le plan économique» et qui dispose dès lors du pouvoir d'en déterminer librement l'affectation.

104 La circonstance qu'une société agit comme société relais peut être établie lorsque celle-ci a pour unique activité la perception des dividendes et la transmission de ceux-ci au bénéficiaire effectif ou à d'autres sociétés relais.

L'absence d'activité économique effective doit, à cet égard, à la lumière des spécificités caractérisant l'activité économique en question, être déduite d'une analyse de l'ensemble des éléments pertinents relatifs, notamment, à la gestion de la société, à son bilan comptable, à la structure de ses coûts et aux frais réellement exposés, au personnel qu'elle emploie ainsi qu'aux locaux et à l'équipement dont elle dispos

La procédure de l'abus de droit de l'article 64B doit elle être appliquée

[Une requalification juridique n'est pas un abus de droit implicite](#)

[Conseil d'État, 06/05/2011, 320204, SA Imprim' Art](#)

« Se bornant ainsi à requalifier le contrat du 15 juin 1996 en tenant compte de la commune intention des parties, révélée lors de son exécution, l'administration fiscale ne s'est pas placée sur le terrain de l'abus de droit ;

PMICHAUD MAI 2020 V3