

ORDRE DES AVOCATS
À LA
COUR DE PARIS

Le Bâtonnier

Monsieur Manuel Valls
Premier Ministre
Hôtel Matignon
57, rue de Varenne
75700 Paris SP 07

Lettre recommandée AR.

Paris, le 16 juin 2014

Monsieur le Premier Ministre,

Au nom de l'ordre des avocats au barreau de Paris, j'ai l'honneur de vous demander l'abrogation des articles 205 et 206 de l'annexe II au code général des impôts en tant qu'ils ne prévoient pas que la taxe sur la valeur ajoutée grevant les services juridiques et autres utilisés par les personnes non assujetties à cet impôt pour mener une action en justice est déductible par elles dans les mêmes conditions que pour les assujettis à cette taxe. Pour les raisons exposées ci-après, ces dispositions réglementaires sont dans cette mesure invalides, spécialement depuis le 1er décembre 2009, date d'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne du 13 décembre 2007.

1. Ainsi que l'énonce l'article 6 du Traité sur l'Union européenne, la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne a désormais la même valeur juridique que les traités européens.

En conséquence, la Cour de justice de l'Union européenne a récemment invalidé une directive du Parlement européen et du Conseil en tant qu'elle méconnaissait certaines dispositions de la Charte (CJUE, 8 avril 2014, C-293/12 et C-594/12 relatifs à la directive 2006/24/CE sur la conservation des données).

La Charte s'applique dans tous les domaines régis, au moins partiellement, par le droit de l'Union européenne tels que la TVA. On en a vu un premier exemple en matière de prohibition de la double peine pour une infraction à la TVA. (CJUE, 26 février 2013, C-617/10, Akerberg Fransson).

En son article 47 alinéa 2 la Charte énonce :

"Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter".

Comme le jugent constamment la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne "le droit à un procès équitable implique que toute partie (...) doit avoir une possibilité raisonnable de présenter sa cause, y compris ses preuves, dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire".

La formule de "l'égalité des armes" dans le procès est équivalente à celle de "l'équilibre des droits des parties", reconnue par le Conseil constitutionnel et introduite à l'article préliminaire du code de procédure pénale. Elle fait notamment obstacle à ce que l'employeur utilise son pouvoir disciplinaire pour imposer au salarié les conditions de règlement du procès qui les oppose (Cass. soc., 9 octobre 2013, n° 12-17882).

À la différence de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme, l'article 47 de la Charte ne limite pas le droit au procès équitable – et à l'égalité des armes entre les parties - aux contestations en matière civile et aux accusations en matière pénale. Ce texte est de portée générale et peut désormais être invoqué en matière fiscale comme en toute autre matière.

2. Les textes réglementaires contestés portent atteinte à l'égalité des armes en instaurant une inégalité de traitement fiscal des justiciables participant à un procès, civil, pénal voire administratif ou autre, selon qu'ils sont des particuliers ou des entreprises, aggravant ainsi le handicap des premiers face aux importants moyens financiers des secondes et leur accès professionnel à toutes formes d'expertise, juridique et autres.

Soit en effet un procès opposant un particulier (qu'il soit salarié, consommateur, ou autre) à une entreprise (son employeur, un fabricant de produit défectueux ou un prestataire de service défaillant) et comportant des frais d'avocat, d'huissier, d'expert, ou autres auxiliaires d'un montant de 100 (hors taxe) :

- en application des articles 205 et 206 de l'annexe II au code général des impôts, l'entreprise récupérera la TVA de 20%, soit une charge nette de 100 ;

- cependant qu'en application des mêmes textes le particulier devra supporter la TVA, soit une charge totale de 120.

Ainsi le coût des d'auxiliaires de justice pour un particulier est de 20% supérieur à celui d'une entreprise. Autrement dit, pour le même coût, l'entreprise peut se procurer 20% plus de services, juridiques et autres, nécessaires ou utiles à son procès que le particulier qui est son adversaire. Le particulier est ainsi désavantagé de manière appréciable, au sens propre du terme, par rapport à l'entreprise adverse.

Dans l'ancien droit, aurait-on imaginé, au temps des ordalies, un duel judiciaire dans lequel un des champions aurait eu une épée d'un mètre pour combattre l'autre muni d'une épée d'un mètre vingt ?

3. Cette discrimination fiscale est générale et n'est compensée :

- ni par l'aide judiciaire, qui est souvent partielle et notamment subordonnée à des conditions de ressources et dont sont par conséquent exclus un grand nombre de particuliers susceptibles de faire appel à la justice ;

- ni par la perspective d'une indemnisation partielle des frais de procès en application des articles 700 du code de procédure civile, L 761-1 du code de justice administrative, 475-1, 543 et 800-2 du code de procédure pénale, tant cette indemnisation :

- est, au mieux, tardive puisqu'elle n'intervient qu'à l'issue du procès cependant que la discrimination fiscale a perduré depuis l'engagement de ces frais ;

- ne bénéficie qu'à la partie gagnante, ce qui signifie que le particulier prend plus de risques en décidant une action judiciaire que l'entreprise : en cas d'échec (et qui peut être certain de gagner son procès même juste ?), la perte sera plus lourde pour le particulier que pour l'entreprise ;

- ne constitue pas à proprement parler un droit à réparation puisque le juge statue en équité ;

- est le plus souvent très inférieure au montant des frais réellement supportés par les justiciables.

4. Peu importe que la disparité de traitement découle d'une différence de situation au regard de la TVA, où l'entreprise est considérée comme un consommateur intermédiaire qui doit être entièrement soulagé du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques cependant que, par principe, le non-assujetti est considéré comme un consommateur final devant intégralement supporter la charge de la TVA qui grève sa consommation.

Cette différence de situation économique n'est pas pertinente : l'égalité des armes et l'équilibre des droits des parties considèrent seulement les conditions dans lesquelles les parties exposent leur cause au tribunal et leur égal accès à la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter. En accroissant le coût des services juridiques de 20% pour les particuliers par rapport aux entreprises, la réglementation fiscale désavantage nettement les premiers par rapport aux seconds. Peu importent les raisons, économiques ou fiscales, qui servent de fondement à ce désavantage ; elles ne sont pas pertinentes au regard du droit au procès équitable et à l'égalité des armes qui doit prévaloir même entre des parties placées dans des situations économiques et fiscales distinctes.

5. Opposer l'assujetti, vu comme un consommateur intermédiaire ayant droit à déduction de la TVA sur les frais de procès au titre de ses frais généraux, et le particulier, considéré par principe comme un consommateur final, n'est pas justifié lorsqu'un procès les oppose l'un à l'autre.

Lorsqu'un salarié demande en justice à son employeur le paiement d'un salaire ou d'un complément ou l'indemnisation du préjudice que lui cause la perte de son emploi, il n'agit pas en consommateur final mais en pourvoyeur d'un facteur de production – à savoir le travail – dont il demande le prix à l'entreprise qui l'a utilisé pour son activité économique. La consommation de services juridiques qu'occasionne cette demande n'est pas une consommation finale mais une consommation intermédiaire, objectivement liée par un lien direct et immédiat à l'activité de l'entreprise, qui doit en conséquence être dégrevée de TVA, y compris en ce qu'elle concerne le salarié.

Lorsqu'un consommateur demande en justice la réparation ou le remplacement de la chose défectueuse qu'il a acquise auprès d'une entreprise, et la réparation du préjudice que lui a causé ce défaut, il n'agit pas davantage en consommateur final. La seule consommation finale est celle de la chose dont le consommateur a payé le prix et supporté la TVA correspondante. Le procès en remplacement ou réparation de la chose défectueuse ne lui apporte aucun surcroît de consommation ou de satisfaction ; c'est un coût obligé, une consommation intermédiaire, ici encore en lien direct et immédiat avec l'activité économique de l'entreprise, voire avec la livraison du bien en question. Au même titre que l'entreprise, le consommateur doit être déchargé de la TVA sur les frais de procès. À défaut, la charge totale de TVA serait plus que proportionnelle au prix de la chose consommée, ce qui serait contraire au principe essentiel du système commun de TVA.

Lorsque des particuliers, victimes d'une atteinte à l'environnement, demandent, à titre individuel ou regroupés en associations ou collectivités territoriales, la réparation du dommage environnemental, ils cherchent à jouir paisiblement des biens libres et non marchands que sont la pureté de l'air ou de l'eau, l'élimination de nuisances sonores ou radioélectriques, la propreté du domaine public ou la sauvegarde de la flore et de la faune. À nouveau, la consommation de services juridiques que comporte le procès n'est pas une consommation finale pour les collectivités territoriales ou les associations de défense de l'environnement mais un coût, une consommation intermédiaire, rendus nécessaires par l'activité économique de l'entreprise polluante.

Le procès n'est jamais qu'un moyen de poursuivre une fin, telle qu'un avantage économique, spécialement dans les procès impliquant les entreprises, en considération des conséquences que la loi attache à certains actes et faits passés. C'est un détour, relativement exceptionnel, rendu nécessaire pour vaincre la volonté contraire de l'une ou l'autre partie. Ainsi, le passage obligé par le procès est un détour de production, générateur de consommation nécessairement intermédiaire et non pas finale.

Même si l'intégralité des frais de procédure engagés par le particulier avec la TVA correspondante était mise à la charge de l'entreprise, ce qui est rarement le cas, même en cas de succès, une rémanence de taxe n'en subsisterait pas moins puisque, dans l'état actuel des textes et de leur interprétation, l'entreprise ne pourrait pas davantage déduire la TVA sur les frais de la partie adverse.

Dans tous les cas, la TVA non déduite sur les frais de justice du particulier fait que la charge totale de TVA est plus que proportionnelle au prix des biens et services produits ou distribués par l'entreprise, contrairement au principe même du système commun de TVA.

6. Pour faire en sorte que la réglementation fiscale cesse de porter atteinte à l'égalité des armes entre les parties à un procès, et de rendre plus coûteux pour une catégorie de justiciables l'exercice du droit de se faire conseiller, défendre et représenter, il y a lieu d'abroger les textes précités en ce qu'ils ont d'illégal et de les modifier ou compléter afin de reconnaître aux particuliers le droit à déduction et au remboursement de la TVA grevant les frais d'auxiliaires de justice, au moins dans les litiges les opposant aux entreprises.

Loin d'être exclue par les textes législatifs et européens qui régissent la TVA, une telle mesure serait conforme aux principes essentiels qui gouvernent le système de TVA, commun aux États membres de l'Union européenne, dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne. L'article 271 du code général des impôts, comme l'article 168 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA, énoncent le principe du droit à déduction de la TVA par les assujettis dans la mesure et les limites qu'ils prévoient. Mais de ce que les assujettis ont, par principe, droit à déduction de la TVA due ou acquittée pour les besoins de leur entreprise, il ne suit pas nécessairement par un *a contrario* général et absolu, que l'on ne trouve ni dans les textes ni dans l'économie du système commun de TVA, que les non-assujettis n'auraient jamais droit à la déduction de la TVA.

Bien au contraire, la jurisprudence de la Cour de justice et quelques textes confirment que, pour satisfaire aux principes essentiels du système commun de TVA, il convient dans certains cas de reconnaître, à titre exceptionnel, le droit à déduction de la TVA par un non-assujetti.

La Cour de justice en a solennellement décidé ainsi dès ses arrêts Schul I et II (5 mai 1982, aff. 15/81, et 21 mai 1985, aff. 47/84) après avoir rappelé que le principe du système commun de TVA consiste à appliquer un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et services, quel que soit le nombre des transactions intervenues. À cet effet, à chaque transaction, la TVA n'est exigible que déduction faite de la TVA qui a grevé le coût des divers éléments constitutifs du prix. Ainsi, pour assurer l'exacte proportionnalité de la TVA au prix de biens d'occasion importés par un non-assujetti, il y a lieu de reconnaître à ce dernier le droit à déduction de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation du bien en question (arrêts précités).

Dans le même esprit, la jurisprudence reconnaît le droit à déduction de la TVA engagée dans la perspective d'une activité économique, même si le projet est ultérieurement abandonné de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées (CJCE, 29 février 1996, C-110/94, INZO) ou si la TVA a été acquittée par des fondateurs qui n'ont pas eux-mêmes la qualité d'assujetti (CJUE, 1er mars 2012, C-280/10 Polski Trawertyn). Il en va de même pour la déduction de la TVA facturée après que l'entreprise a accompli ses dernières opérations taxées.

7. Ainsi, pour reprendre la formule de l'article 52 alinéa 1er de la Charte, il n'existe aucun objectif d'intérêt général reconnu par l'Union européenne – pas même le principe du système commun de TVA - qui nécessite une limitation, même fiscale, à l'exercice des droits et libertés reconnus par la Charte et notamment son article 47. À supposer par hypothèse que certains aspects du système commun de TVA puissent être de nature à justifier des limitations à l'exercice effectif du droit à l'égalité des armes dans le procès, ces limitations devraient être proportionnées, c'est-à-dire ne pas excéder ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif. À défaut de proportionnalité, de telles mesures devraient être invalidées. Comme en a récemment décidé la Cour de justice, sur le fondement de la Charte des droits fondamentaux, à l'égard de la directive sur la conservation des données (CJUE, 8 avril 2014, C-293/12 et C-594/12 précitées).

En l'occurrence, un refus général et absolu de tout droit à déduction de la TVA sur les frais d'auxiliaires de justice, y compris lorsqu'un particulier est opposé à une entreprise, est disproportionné. Il faudrait s'interroger sur la compatibilité de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée avec les principes généraux du droit à un procès équitable et des droits de la défense, tels qu'ils s'imposent au législateur européen ainsi qu'avec l'article 47 de la Charte sur les droits fondamentaux de l'Union. Il appartiendra, le cas échéant, à la Cour de justice de l'Union européenne de dire si la directive 2006/112/CE est invalide en ce qu'elle ne prévoit pas le droit à déduction de la TVA sur les frais de procès ou si elle doit être interprétée en ce sens qu'elle permet cette déduction.

Quel que soit le terme de l'alternative, les articles 205 et 206 de l'annexe II au Code général des impôts sont illégaux en ce qu'ils comportent une telle exclusion. Pour satisfaire aux exigences d'égalité des armes dans le procès ils doivent être abrogés, modifiés ou complétés de manière à prévoir le droit à déduction de la TVA par les non-assujettis en pareil cas et à en aménager l'exercice.

Bien que nous connaissions les exigences budgétaires de la France auxquelles le gouvernement doit faire face, celles-ci ne sauraient être un obstacle. Nous ne demandons pas une faveur mais l'exercice d'un droit par une catégorie de justiciables qui en sont privés.

Je vous prie de croire, Monsieur le Premier Ministre, à l'expression de ma très haute considération.


Pierre-Olivier Sur