N° 404161

M. A...

3ème et 8ème chambres réunies

Séance du 6 avril 2018

Lecture du 2 mai 2018

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

M. A... a exercé jusqu'en 1995 une activité personnelle de fabrication de constructions métalliques, métallerie et serrurerie. A l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale a estimé qu'il avait depuis lors exercé de façon occulte une activité de location de son ancien fonds de commerce. Elle a mis à sa charge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), établis au titre de la période du 1^{er} janvier 2008 au 31 juillet 2011, selon la procédure de taxation d'office pour défaut de déclaration. Ces rappels ont été assortis de la majoration de 80 % pour activité occulte prévue à l'article 1728 du code général des impôts (CGI). Toutes ces sommes ont été contestées, sans succès, devant le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne puis la cour administrative d'appel de Nancy. M. A... se pourvoit en cassation.

Devant la cour, le contribuable soutenait que, s'il avait effectivement donné dès 1995 son fonds de commerce en location-gérance à une société – la société A... Fabrication –, il avait renoncé depuis 2001 à percevoir les redevances prévues par le contrat de location. La cour ne s'est pas arrêtée à cette circonstance. Elle a cité les dispositions de l'article 269 du CGI, selon lesquelles la TVA est en principe exigible, pour les prestations de services, « lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ». Puis elle a jugé que la renonciation par M. A... à la perception des redevances dues par son locataire devait être regardée, à la supposer établie, « comme un abandon de créances procédant d'un acte de disposition qui s'analyse comme un encaissement suivi d'une libéralité envers le débiteur ». La cour en a déduit que l'administration avait pu à bon droit regarder les sommes ainsi abandonnées comme constituant un encaissement au sens des dispositions de l'article 269 du CGI, rendant exigible la TVA.

En adoptant ces motifs, la cour de Nancy reproduisait une solution déjà adoptée par la cour administrative d'appel de Bordeaux (CAA Bordeaux, 7 mai 2008, Société Tekoprom, n° 06BX01398, C, RJF 10/2008 n° 1064) et celle de Versailles (CAA Versailles, 27 mars 2012, n° 10VE01514, C). La cour de Nancy l'a réitérée postérieurement à l'arrêt attaqué par le présent pourvoi (CAA Nancy, 2 février 2017, n° 15NC01640, C). Vous êtes donc en présence d'une jurisprudence en voie d'enracinement, qui de surcroît a reçu l'approbation d'une partie de la doctrine universitaire – voyez notamment l'analyse de l'arrêt *Tekoprom* de la cour de Bordeaux par le Pr. Yolande Sérandour au Jurisclasseur¹. Au risque de troubler une telle harmonie, nous allons vous proposer de remettre en cause cette

¹ Y. Sérandour, JCl. Fiscal chiffre d'affaires, Fasc. 2025-21 : Déductions. – Conditions d'exercice du droit à déduction. – Conditions de fond et de temps, § 59 (fascicule mis à jour au 1^{er} octobre 2013).

jurisprudence naissante en accueillant le moyen soulevé par M. A... dans son pourvoi, tiré de ce que la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en assimilant un abandon de créance à un paiement rendant exigible le montant de la TVA, alors qu'un tel abandon ne se traduit, pour le créancier, par aucun encaissement.

La solution issue de l'arrêt *Tekoprom* a pu être approuvée au regard des dispositions qui figuraient aux articles 1234 et 1282 et suivants du code civil selon lesquelles, d'une part, le paiement ne constitue qu'un mode d'extinction de l'obligation, d'autre part, la remise de dette libère le débiteur². La remise de dette ayant les mêmes effets, en droit des obligations, que le paiement, elle devrait être assimilée à un paiement, autrement dit un encaissement du prix, pour l'application des règles relatives à l'exigibilité de la TVA. Nous n'avons pas trouvé de jurisprudence de la Cour de justice de Luxembourg éclairant exactement ce point mais une telle assimilation nous paraît aller trop loin.

Pour déterminer si une opération entre dans le champ d'application de la TVA – qu'il s'agisse de livraison de marchandises ou de prestation de services –, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne prescrit de manière constante de rechercher l'existence d'un lien direct entre la marchandise livrée ou le service rendu et une contre-valeur reçue, autrement dit l'existence d'une contrepartie représentant la valeur subjective que les parties accordent à l'opération (pour ne citer qu'un exemple, voir CJCE 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*, aff. 102/86, point 12, RJF 8-9/1988 n° 970). La Cour insiste, dans nombre de ses arrêts, sur la circonstance qu'il doit s'agir de la contrepartie réellement reçue, et non d'une valeur estimée selon des critères objectifs (par exemple CJCE 16 octobre 1997, *Julius Fillibeck Söhne*, aff. C-258/95, point 13, RJF 12/1997 n° 1212). Enfin la Cour juge que, lorsque le prix est fixé à un niveau très inférieur au prix du marché et dans des conditions telles qu'il traduit en réalité une libéralité, le fournisseur ne peut pas être regardé comme poursuivant, au travers de l'opération envisagée, une activité économique, de sorte que cette opération échappe au champ d'application de la taxe (par exemple CJCE 21 septembre 1988, *Commission c/ France*, aff. 50/87, point 21, RJF 11/1988 n° 1255).

Bien sûr, la contrepartie d'une livraison de marchandises ou d'une prestation de services ne consiste pas toujours dans un paiement monétaire. La Cour admet qu'il peut s'agir d'un paiement en nature (voir par exemple CJCE 2 juin 1994, *Empire Stores Ltd*, aff. 33/93, points 12 à 19, RJF 7/1994 n° 868 ; CJCE 3 juillet 1997, *Goldsmiths*, aff. C-330/95, points 23 à 25, RJF 10/1997 n° 1001), l'essentiel étant d'identifier une forme d'échange (par exemple, pour un paiement matérialisé par une ristourne sur une autre livraison de biens ou prestation de services symétrique, CJCE 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics Ltd*, aff. 230/87, points 11 à 18, RJF 3/1989 n° 294).

Au regard de cette jurisprudence européenne, vous-même avez développé une conception relativement extensive de la notion d'encaissement ou de paiement d'un prix au sens des règles applicables en matière de TVA : vous admettez que constitue un encaissement l'inscription d'une somme sur un compte courant du créancier (CE 18 juin 1990, *SARL Services Associés*, n° 72913, inédite au Recueil, RJF 8-9/1990 n° 997 ; CE 27 juin 1990, *M. P...*, n° 66279, inédite au Recueil, RJF 8-9/1990 n° 996) ; vous avez également jugé, dans l'hypothèse d'une transaction mettant fin à un litige portant sur le paiement de prestations de services, que le versement de l'indemnité transactionnelle constituait un paiement (CE 14 janvier 2008, *Société Cuzet*, n° 297221, au Recueil, RJF 4/2008 n° 419, concl.

² Dispositions reprises aujourd'hui aux articles 1342 et suivants du code civil (cf. spécialement art. 1342 et 1350).

L. Olléon au BDCF 4/2008 n° 51 ainsi qu'à Dr. fisc. 2008 n° 15 comm. 262, avec note Y. Sérandour) ; et vous avez aussi admis qu'un paiement puisse être opéré par voie de compensation dans le chef d'un prestataire de service initialement redevable d'une dette envers son client (CE 14 mars 1983, M. V..., n° 24104, inédite au Recueil, RJF 5/1983 n° 622).

Dans tous ces précédents, cependant, la perception effective d'une contrepartie n'est pas douteuse. En revanche, dans le cas d'un abandon de sa créance par l'auteur de la prestation, on recherche en vain où est la contrepartie effectivement perçue et le raisonnement développé par les cours administratives d'appel, consistant à voir dans l'abandon de créances « un encaissement suivi d'une libéralité envers le débiteur », nous paraît, pour tout dire, très artificiel.

A cela nous ajoutons que la solution admettant de taxer, en matière de TVA, un abandon de créance consenti par l'auteur de la prestation, en prétendant y voir l'équivalent d'un paiement, est difficilement compatible avec votre jurisprudence selon laquelle, pour dire les choses rapidement, il n'y a pas d'acte anormal de gestion en matière de TVA (voyez notamment CE 19 février 1975, Min. des finances c/ SARL « Entreprise Bonnafous Frères », n° 93262, au Recueil, RJF 4/1975 n° 183, Dr. fisc. 1975 n° 23 comm. 799, concl. Latournerie). Ce courant de jurisprudence repose aussi sur l'idée que peuvent seules être soumises à la taxe les sommes effectivement versées en contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de service. Vous avez d'ailleurs déjà jugé, à ce propos, que des honoraires qu'un contribuable aurait pu percevoir mais qui n'ont pas été réellement encaissés ne peuvent être compris dans le chiffre d'affaires taxable (CE 16 juin 1986, M. R..., n° 42523, inédite au Recueil, RJF 10/1986 n° 927).

Le moyen du pourvoi tiré de ce que la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en assimilant la renonciation par M. A... aux recettes auxquelles il aurait pu prétendre à un paiement rendant exigible la TVA sur ces recettes nous paraît donc fondé. A nos yeux il justifie la cassation de la totalité de l'arrêt attaqué, pour l'ensemble des droits en litige. Mais il est vrai que la cour a fait une réponse particulière à une argumentation de M. A... qui valait pour la période d'imposition postérieure au 10 avril 2010. Si vous éprouviez un doute sur le point de savoir si le raisonnement que nous vous invitons à censurer pour erreur de droit couvre également cette seconde période, vous pourriez, pour aboutir à une cassation totale, accueillir aussi le moyen d'insuffisance de motivation par ailleurs soulevé par le pourvoi.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;
2. Renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel ;
3. Mise à la charge de l'Etat, au profit de M. A..., d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.