

N° 429647 – M. A...

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 5 février 2021

Lecture du 24 février 2021

## CONCLUSIONS

**Mme Céline Guibé, rapporteur public**

Cette affaire vous permettra d'apporter une précision inédite en droit interne quant aux conditions dans lesquelles la TVA devient exigible à raison du paiement d'un acompte.

M. A... est le gérant de la SARL Fellous, qui exerce une activité de travaux du bâtiment et de rénovation intérieure. Par un jugement du tribunal de grande instance de Paris du 5 septembre 2011, il a été déclaré débiteur solidaire des impositions mises à la charge de cette société au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 30 janvier 2009. Saisie en dernier lieu du litige né de ces rectifications, dont une partie a fait l'objet d'un dégrèvement au cours de la procédure contentieuse, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté les prétentions de M. A..., qui se pourvoit en cassation.

Vous pourrez faire droit à son pourvoi, dont l'un des moyens est fondé.

Le litige porte sur la TVA afférente à la somme facturée le 18 juillet 2007 par la SARL Fellous à la SCI Le Clos de Montloué pour l'aménagement d'un corps de ferme. M. A... faisait valoir en appel que cette somme constituait initialement un acompte, sur des travaux qui n'avaient pas été engagés à la date de son versement, mais que la société Fellous avait été contrainte de transformer l'acompte en avoir l'année suivante, faute d'avoir obtenu un permis de construire. La cour a écarté cette argumentation en jugeant que, dans la mesure où elle constituait le paiement anticipé d'une partie du montant des travaux, elle était soumise à la TVA au moment de son encaissement, alors même qu'elle avait été perçue avant le commencement des travaux.

A l'appui de son pourvoi, M. A... soutient que la cour a commis une erreur de droit, la TVA n'étant exigible à raison du versement d'un acompte qu'à la condition que la réalisation de l'opération imposable soit certaine à la date de l'encaissement.

En vertu du c du 2 de l'article 269 du CGI, la TVA est exigible, pour les prestations de service, « *lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits* ». Ces dispositions transposent la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA, dont l'article 66 permet aux Etats-membres de déroger à la règle générale fixée par l'article 63, en vertu de laquelle la date d'exigibilité de la taxe coïncide en principe avec le fait générateur, qui intervient au moment

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

où la prestation de services est réalisée. S'agissant des acomptes, la dérogation a été instituée par le législateur européen lui-même, l'article 65 de la directive prévoyant qu'« *en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé* ».

L'interprétation de l'article 65 de la directive TVA a donné lieu à plusieurs arrêts de la CJUE.

La Cour a jugé que cette disposition devait, en tant qu'exception à la règle générale posée par l'article 63, faire l'objet d'une interprétation stricte. Afin que la TVA puisse devenir exigible à raison du versement d'un acompte, il faut ainsi que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison ou de la future prestation, soient déjà connus et donc, en particulier, que, au moment du versement de l'acompte, les biens ou les services soient désignés avec précision (21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, C-419/02, points 45 et 48).

La Cour en a déduit, dans un arrêt *F...* du 13 mars 2014, que l'article 65 n'était pas applicable lorsqu'il s'avère que la réalisation de la livraison ou de la prestation est incertaine au moment du versement de l'acompte (13 mars 2014, *F...*, C-107/13, point 39). Par un arrêt *K... et W...* du 31 mai 2018 (C-660/16 et C-661/16, RJF 8-9/18 n° 920), la Cour a apporté des précisions quant aux modalités d'appréciation d'un éventuel élément d'incertitude. Elle a indiqué qu'il convenait, à cet effet, de se placer au moment du versement de l'acompte, sans qu'il y ait lieu de tenir compte d'autres éléments de fait, connus postérieurement, qui rendraient incertaine la réalisation de la livraison ou de la prestation en cause (points 42 et 48). Selon la Cour, le caractère certain de la livraison découle de la circonstance que tous les éléments pertinents de la transaction sont clairement déterminés et connus des cocontractants. Mais elle a précisé que tel n'est pas le cas s'il est établi, au regard d'éléments objectifs, que, au moment du versement de l'acompte, l'assujetti savait ou ne pouvait raisonnablement ignorer que la livraison ou la prestation était susceptible de ne pas se réaliser (point 49).

Les arrêts *F...* et *K...* ont été rendus à propos de l'exercice du droit à déduction de la TVA, alors que l'opération à raison de laquelle avait été versé l'acompte n'avait finalement pas été réalisée, du fait de fraude et d'escroquerie révélées postérieurement au paiement. Il aurait en effet été sévère de refuser le droit de déduire la TVA payée à un acquéreur ne pouvant soupçonner qu'il allait être victime d'un tel délit. Mais les règles dégagées par la Cour à cette occasion ne se limitent pas à cette seule hypothèse et revêtent une portée générale<sup>1</sup>. Elles sont par ailleurs transposables pour apprécier l'exigibilité de la taxe collectée, puisque la naissance du droit à déduction pour l'acquéreur intervient au moment où la taxe devient exigible pour le vendeur<sup>2</sup>. Ceci n'empêche pas l'administration fiscale, dans le cas où l'incertitude est avérée, d'opposer au vendeur le principe, protecteur pour les deniers publics, selon lequel toute personne qui mentionne la taxe sur une facture en est redevable du seul fait de sa facturation, qui figure au 3 de l'article 283 du CGI<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Si l'arrêt *F...* se fonde principalement sur la possibilité d'opposer une fraude à l'assujetti qui n'en est pas l'auteur pour faire obstacle au droit à déduction, l'arrêt *K...* est dépourvu d'ambiguïté quant à la portée générale des règles qu'il énonce.

<sup>2</sup> Article 167 de la directive TVA, transposé au 2 de l'article 271 du CGI.

Relevons que la jurisprudence *K...* a déjà été invoquée devant vous, dans une affaire *Société Air France* du 10 juillet 2019 (n° 419398, RJF 11/19, n° 1023, concl. K. Ciavaldini C 1023), relative à la TVA afférente aux billets d'avion. Vous avez implicitement écarté l'existence d'un élément d'incertitude au moment du paiement du billet, laquelle ne peut découler de la simple circonstance que son acquéreur pourrait renoncer à son voyage et se faire rembourser le prix payé<sup>4</sup>.

Les faits de l'espèce devraient aujourd'hui vous conduire à retenir la solution inverse. Il n'est certes pas soutenu, même si les éléments du dossier ne permettent pas de le vérifier, que les travaux immobiliers devant faire l'objet de la prestation n'auraient pas été identifiés ni que leur prix n'aurait pas été précisé à la date à laquelle l'acompte a été encaissé par la société Fellous. Mais il ressort des écritures concordantes des parties en appel que ces travaux s'inscrivaient dans le cadre d'un projet de transformation d'un ancien corps de ferme, nécessitant l'obtention préalable d'un permis de construire, lequel n'avait pas été délivré à la date du paiement de l'acompte et ne l'a d'ailleurs jamais été. En l'absence de permis de construire, ou d'éléments montrant, au vu du projet envisagé, que sa délivrance apparaissait certaine, les cocontractants ne peuvent être considérés comme ayant pu raisonnablement ignorer que les travaux étaient susceptibles de ne pas être réalisés. La prestation étant ainsi incertaine, la cour ne pouvait sans erreur de droit conclure que la TVA était exigible à la date du versement de l'acompte.

PCMNC à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour dans cette mesure et au versement par l'Etat d'une somme de 3000 euros à M. A... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

---

<sup>3</sup> Le vendeur n'est pas nécessairement impliqué dans la fraude. L'arrêt *F...* évoque l'hypothèse d'une fraude commise par un opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne de livraison et l'arrêt *K...* celle dans laquelle des personnes travaillant pour le fournisseur ont été condamnées pour escroquerie en bande organisée.

<sup>4</sup> V. également, s'agissant des acomptes sur le paiement d'un service touristique fourni par une agence de voyages, CJUE, 19 décembre 2018, Skarpa Travel sp. z o.o., C-422/17, points 33 à 36.