N° 351791

M. B...

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 8 janvier 2014

Lecture du 24 janvier 2014

CONCLUSIONS

Mme Claire LEGRAS, rapporteur public

1- Monsieur B..., artisan maçon à Etables, en Ardèche, a déclaré un chiffre d'affaires de plus de 130 000€ TTC pour les années 2002 à 2006. A l'issue d'une vérification de la comptabilité de son activité, l'administration lui a indiqué qu'elle comptait rectifier ses bases imposables à la taxe professionnelle au titre des années 2003 à 2005, parce qu'il avait omis de déclarer des biens passibles de taxe foncière et bénéficié indûment de l'exonération prévue à l'article 1452 du CGI, dans la mesure où il avait employé plusieurs ouvriers.

M. B... a alors revendiqué l'application, au titre des années 2004 et 2005, du 4° de l'article 1469 du CGI, qui autorisait les petits redevables à ne pas inclure dans leur base de taxe professionnelle la valeur locative de certaines immobilisations. Plus précisément, ces dispositions prévoyaient, dans leur rédaction alors en vigueur, qu'il n'était pas tenu compte de la valeur locative des matériels, équipements et biens mobiliers pour l'imposition des redevables exerçant une profession sédentaire dont les recettes annuelles n'excédaient pas 61 000€ pour les prestataires de services ou les membres des professions libérales et 152 500€ pour les autres redevables. Au titre de 2006, le contribuable a demandé l'application de l'article 1469 B, qui prévoit que, pour les redevables dont les recettes deviennent supérieures aux limites d'exonération des biens non passibles d'une taxe foncière, l'abattement fixe de 3800€ est remplacé par un abattement dégressif.

N'ayant pas obtenu satisfaction, il a saisi le tribunal administratif de Lyon d'une demande en décharge. Par un jugement du 29 décembre 2009, publié à la RJF 10/10 n° 914, le tribunal administratif de Lyon lui a donné gain de cause. Mais, par un arrêt du 9 juin 2011, également publié à la RJF 11/11 n° 1160, la cour administrative d'appel Lyon a inversé la solution des premiers juges.

M. B... se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt.

2- La cour a relevé que l'activité de M. B... consistait en la rénovation ou la construction de bâtiments ou ouvrages pour le compte de propriétaires immobiliers ; elle a également indiqué que les achats de marchandises et matières premières représentaient environ 30% de son chiffre d'affaires et que ces fournitures étaient intégrées en totalité aux travaux qu'il effectuait pour ses clients. Elle en a déduit qu'il ne pouvait être regardé comme se livrant principalement à une activité de vente de marchandises dont il assurerait par ailleurs la pose, mais bien comme un prestataire de services. Comme son chiffre d'affaires était

supérieur à 61 000€, elle a jugé qu'il ne pouvait se prévaloir de l'exonération prévue au 4° de l'article 1469.

La cour a ensuite ajouté qu'à supposer même que M. B... entende soutenir qu'il exerçait une activité mixte – les achats de marchandises et matières premières étant considérés comme des ventes et affectés du coefficient de pondération de 0,4, son chiffre d'affaires dépasserait en tout état de cause le seuil de 61 000€. Indiquons pour n'y plus revenir que l'arrêt intègre ici implicitement, et curieusement, l'apport de la doctrine¹ qui, de manière à l'évidence illégale, préconise, pour les entreprises qui font à la fois des ventes et des prestations de services, d'affecter le chiffre d'affaires afférent aux ventes d'un coefficient 0,4 pour confronter ensuite le chiffre d'affaires total aux seuils législatifs.

Le requérant conteste ces motifs par un unique moyen : il soutient que l'activité de maçonnerie ne constitue pas une prestation de services au sens et pour l'application du 4° de l'article 1469. Il estime que votre jurisprudence est en ce sens, plus précisément une décision du **24 mai 1982, n° 24005, RJF 6/82 n° 557**, dans laquelle vous avez jugé que, pour l'application des dispositions de la loi du 29 juillet 1975 ultérieurement codifiées au 4° de l'article 1469, les activités d'un entrepreneur en maçonnerie relèvent du seuil correspondant aux prestataires de service.

Toutefois, la seule question tranchée par cette décision a trait à la notion de « recettes annuelles » au sens et pour l'application des dispositions d'exonération en cause, dont elle juge qu'il s'agit uniquement des sommes effectivement encaissées, par opposition à un chiffre d'affaires calculé en droits constatés, et non au fait de savoir si et, le cas échéant, à quelles conditions un maçon est un prestataire de services. Son fichage à la RJF comme la chronique qui lui y est consacrée ne disent d'ailleurs pas un mot de cette dernière question.

Le ministre se prévaut quant à lui d'une décision du **20 mars 1996, A..., n° 123716, RJF 5/96 n° 578**, qui juge, notamment pour l'application du 4° de l'article 1469, qu'une activité de travaux publics consistant en la pose ou dépose de matériels fournis par l'administration des postes et télécommunications était une activité de prestation de services.

Il nous semble quant à nous que la solution à laquelle la cour est parvenue est la bonne, même si elle aurait pu y arriver plus directement.

Nous laisse en effet un peu songeuse le critère de la part des achats de marchandises et matières premières dans le chiffre d'affaires qu'elle a manié après s'être intéressée à la consistance exacte de l'activité de l'entrepreneur requérant.

Si ce critère est déterminant, faut-il comprendre qu'un maçon n'en serait plus un si, du fait des choix de son client, amateur de zelliges anciens ou de carreaux de Delf haut-de-gamme, il passe la barre de 50% de son chiffre d'affaires consacré à la refacturation de ses achats de marchandises ?

Nous sommes plutôt encline à considérer que, par nature, l'activité d'un maçon est celle d'un prestataire de services, puisqu'il s'agit avant tout d'un travail pour un tiers pour lequel, à titre nécessaire mais accessoire, des marchandises sont achetées et refacturées,

¹ DB 6E-2212 n° 21, 10 septembre 1996.

l'importance et la valeur de ces achats variant selon la nature des chantiers et les préférences des clients.

Nous n'excluons pas que puissent exister des situations différentes : on peut par exemple songer au cas d'un récupérateur de matériaux anciens qui ne se contenterait pas de les fournir, mais pourrait aussi assurer un certain nombre de prestations de pose et d'agencement chez ses clients. Dans ce cas, conformément au souci de réalisme qui est la marque de votre jurisprudence en matière de taxe professionnelle, son activité ne pourrait être qualifiée de prestation de services.

Mais nous ne pensons pas que le fait que la part de l'activité d'achat et de vente de marchandises soit minoritaire dans le chiffre d'affaires de l'ensemble de l'activité considérée suffise, s'agissant d'un entrepreneur en maçonnerie, à exclure la qualification de prestation de services pour son activité. C'est selon nous par nature qu'une activité d'entrepreneur en maçonnerie s'apparente à une prestation de services : elle intègre certes une activité accessoire d'achat-revente de matériel, mais dès lors que celle-ci est indissociable de l'activité de travaux de l'intéressé, elle n'est pas susceptible de changer sa nature.

S'agissant d'autres activités plus malaisément classables, il nous semble que vous pourriez vous inspirer des critères dégagés par la Cour de Luxembourg pour faire le partage entre les livraisons de biens et les prestations de services quand les définitions de la directive, transposées à l'article 256 du CGI, s'avèrent insuffisantes pour qualifier des opérations complexes constituées de deux ou plusieurs actes ou éléments fournis aux clients.

La cour raisonne en deux temps. Elle examine tout d'abord si la prestation est une prestation unique ou une prestation composée de plusieurs prestations distinctes, auquel cas chacune suit son régime propre. Cette question n'a pas lieu de se poser pour l'imposition à la taxe professionnelle, sauf dans l'hypothèse où le redevable exercerait conjointement une activité taxable et une activité non taxable, puisqu'il pourrait alors demander le bénéfice de la sectorisation (**CE, 27 octobre 1999, SA Tézier, RJF 12/99 n° 1557 ; CE, 1^{er} juin 2001, Centre national des caisses d'épargne et de prévoyance, RJF 8-9/01 n° 1077**).

Si la prestation est unique, c'est-à-dire si plusieurs éléments ou actes fournis par l'entreprise forment un tout indissociable, dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel, la cour s'attache à examiner si elle est, de manière prédominante, une vente ou une prestation de services ; l'élément accessoire suit alors le régime de l'élément principal. Vous pouvez voir en ce sens, par exemple, s'agissant d'une activité de reprographie dont la qualification avait donné lieu à une question préjudicielle, l'arrêt de **la CJUE du 11 février 2010, *Graphic Procédé*, RJF 5/10 n° 553**, et votre décision du **10 juin 2010, *Sté Graphic Procédé*, RJF 10/10 n° 889, concl. L. Olléon BDCF 10/10 n° 100**.

Sauf cas très particuliers, c'est bien, la prestation de services qui est prédominante s'agissant d'une opération de maçonnerie, à la fois pour l'artisan et pour le destinataire de cette prestation. Mais nous pensons que la solution serait inverse s'agissant par exemple d'un cuisiniste, qui vend des cuisines posées ; en ce cas, en effet, c'est l'activité de pose qui est accessoire à celle de la vente de meubles.

Au total, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en statuant comme elle l'a fait, ou plutôt d'erreur de qualification juridique, puisque tel est le contrôle que vous pratiquez

habituellement s'agissant de la qualification d'une activité aux fins de déterminer son régime fiscal.

Et, par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.