

N° 458767,458988

Société La Lavandière, M. et Mme A...

9^e et 10^e chambres réunies

Séance du 3 octobre 2022

Lecture du 17 octobre 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

Si les enjeux financiers de ces affaires sont faibles, la réponse à donner à la question qu'elles soulèvent, relative aux changements de rythme de déclaration et de versement de la TVA des entreprises soumises au régime réel normal d'imposition, n'en est pas moins délicate.

Rappelons que les redevables sont placés soit sous le régime réel normal, soit sous le régime simplifié d'imposition à la TVA, selon que leur chiffre d'affaires annuel excède, ou non, les seuils prévus par l'article 302 *septies* A du CGI, qui étaient, à la date des faits, de 777.000 euros pour les commerçants et de 234.000 euros pour les autres entreprises. Les redevables soumis au régime réel normal doivent, en vertu du 2 de l'article 287 du CGI, déposer une déclaration mensuelle de TVA indiquant, d'une part, le montant total des opérations réalisées au cours du mois en cause, d'autre part, le détail des opérations taxables et s'acquitter, chaque mois, de la taxe exigible. Les contribuables soumis au régime simplifié d'imposition sont, pour leur part, uniquement tenus de déposer une déclaration annuelle au titre de chaque exercice et de verser des acomptes semestriels, dont le montant est déterminé au regard de la taxe due au titre de l'exercice précédent, avec une régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Par dérogation au principe de la déclaration mensuelle, le 2 de l'article 287 autorise les redevables soumis au régime réel normal à déposer leurs déclarations par trimestre civil « *lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 €* ». Il s'agit là d'une simple faculté ouverte aux contribuables, à but de simplification, afin d'adapter leurs obligations à la taille de l'entreprise et de leur permettre de bénéficier d'un avantage de trésorerie. Le texte ne définit pas la période annuelle de référence qu'il convient de retenir pour apprécier le dépassement du plafond de 4000 euros, la doctrine de l'administration fiscale étant tout aussi muette à cet égard, et c'est de cette imprécision qu'est né le présent litige.

La société La Lavandière est une SARL de famille ayant opté pour le régime des sociétés de personnes et détenue, à l'époque des faits, par M. et Mme A.... Redevable, au titre de l'année civile 2012, d'une TVA de 2527 euros, elle procédait à ses déclarations par trimestre civil. Elle a continué, au cours de l'année 2013, à déclarer et acquitter la TVA selon le même rythme trimestriel. A l'issue d'une vérification de sa comptabilité, le service a considéré

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.

qu'elle aurait dû procéder à une déclaration mensuelle à compter du mois d'avril 2013 au motif qu'elle avait dépassé le seuil annuel de 4000 euros au cours du deuxième trimestre de cette même année. Il en a déduit que les insuffisances de TVA collectée et les déductions non justifiées constatées au titre des mois d'avril, mai, juillet, août, octobre et novembre 2013 pouvaient être rappelées selon la procédure de taxation d'office, en application des dispositions du 3° de l'article L. 66 du LPF, qui permet d'utiliser cette procédure à l'égard des redevables n'ayant pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'ils sont tenus de souscrire. La rectification des résultats de la société correspondant au profit sur le Trésor découlant de ces rappels de TVA a, par ailleurs, été imposée à l'IR entre les mains des époux A....

La société et les époux A... ont demandé la décharge de ces impositions en faisant valoir que l'absence de dépassement du plafond de 4000 euros au cours de l'année 2012 leur permettait de conserver le bénéfice de la trimestrialisation pour l'ensemble de l'année 2013, de sorte que la procédure de taxation d'office était irrégulière. Le tribunal administratif d'Orléans leur a donné tort, en estimant que la mensualisation s'applique dès que le plafond est dépassé dans le courant de l'année civile¹. La cour administrative d'appel de Nantes a renversé la solution en jugeant que le seuil de taxe exigible de 4 000 euros devait s'apprécier par rapport au montant total de la taxe exigible au cours de l'année civile immédiatement antérieure à l'année civile au titre de laquelle les déclarations doivent être effectuées².

A l'appui des pourvois qu'il a formés contre ces deux arrêts, le ministre invoque l'erreur de droit. Il vous propose de confirmer la solution du tribunal, au motif qu'un redevable qui dépasserait le plafond de 4000 euros au cours de l'année ne justifierait plus, au regard de la taille de son entreprise, pouvoir bénéficier de la mesure de souplesse correspondant à la trimestrialisation.

Les juges du fond et les parties ont, unanimement, tenu pour acquis que la période de référence à retenir correspondait à une année civile et non à une année glissante. Cette prémisse n'a, pourtant, rien d'évident. Le texte mentionne la taxe exigible « *annuellement* », par contraste aux références plus précises à « *l'année civile* » s'agissant des plafonds de chiffre d'affaires permettant de bénéficier de la franchise dispensant du paiement de la TVA, prévue par l'article 293 B du CGI, de même que pour les plafonds de chiffre d'affaires prévus par l'article 302 *septies* A pour bénéficier du régime simplifié d'imposition.

Le choix de l'année civile pourrait paraître, à première vue, celui de la cohérence. C'est elle, nous l'avons dit, qui sert d'étalon pour apprécier le dépassement des plafonds de chiffre d'affaires qui font basculer les assujettis de la franchise de TVA vers le régime simplifié d'imposition ou, plus significativement, vers le régime réel normal. Il ne serait donc pas illogique qu'elle serve également de référence pour apprécier, au regard du montant de TVA

¹ Jugement publié à la RJF 5/21 n° 513.

² Arrêt classé C+, RJF 1/22 n° 24.

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.

exigible, la date à laquelle les redevables soumis au régime réel perdent le bénéfice de l'obligation déclarative trimestrielle allégée pour entrer dans la mensualisation de droit commun.

Par ailleurs, et dans le sens de la solution retenue par la cour, on observe qu'un effet d'inertie joue en faveur du contribuable en cas de dépassement en cours d'année civile du plafond de chiffre d'affaires prévu pour l'application du régime simplifié puisqu'il peut conserver le bénéfice de ce régime jusqu'au 1^{er} janvier de l'année suivante. Encore que cette observation mérite d'être immédiatement nuancée puisque la loi prévoit aussi un basculement immédiat vers le régime normal en cas de dépassement d'une limite supérieure, fixée au 2^e al. du II de l'article 302 *septies* A...

Mais il nous semble délicat de raisonner ici par analogie avec les règles de sortie du régime simplifié alors que la mise en œuvre concrète de celui-ci repose, par ailleurs, sur des périodes de référence autres que l'année civile, et notamment, s'agissant de la période de déclaration et d'imposition, celle de l'exercice social, en vertu du 3 de l'article 287 du CGI. La combinaison des règles – multiples - relatives aux seuils déclenchant l'application des différents régimes et la transition d'un régime à l'autre nous paraît, à dire vrai, d'une redoutable complexité, alors même qu'il s'agit d'alléger les contraintes administratives pesant sur les petites entreprises. Et, de manière générale, l'on peut s'interroger sur la pertinence, en la matière, des références aux années civiles alors que l'étalon de l'exercice social paraît plus adapté au rythme de la vie de l'entreprise³.

Avant de se référer à la taxe exigible « *annuellement* », la loi prévoyait, jusqu'en 1991, que les redevables soumis au régime réel normal étaient admis à déposer leurs déclarations par trimestre lorsque la taxe exigible « *mensuellement* » ne dépassait pas un certain plafond. Le passage d'un seuil mensuel à un seuil annuel a été effectué à l'occasion de la loi de finances pour 1991⁴, qui a modifié les critères d'imposition aux anciens régimes du forfait et du réel simplifié. La lecture des travaux parlementaires⁵ montre que cette modification était conçue comme purement rédactionnelle, de sorte qu'il n'est pas possible d'en tirer un quelconque

³ Un exemple l'illustre. Lorsque le législateur a ajouté, à compter de 2015, outre le critère du chiffre d'affaires, celui du montant de TVA pour déterminer si une entreprise relève ou non du régime simplifié, il a choisi d'imposer la mensualisation aux redevables dont le montant de taxe exigible « *au titre de l'année précédente* » est supérieur à 15 000 euros, sans préciser s'il s'agissait de l'année civile ou glissante (3 *bis* de l'article 287 du CGI, issu de l'article 20 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013). Dans la mesure où les entreprises soumises au régime simplifié déposent une déclaration annuelle au titre de la période correspondant à leur exercice social, c'est, naturellement, par référence à la taxe exigible au titre de l'exercice qu'elles sont à même d'apprécier le dépassement éventuel du seuil de 15 000 euros. L'administration fiscale admet d'ailleurs, « par tolérance », que le seuil de taxe exigible soit apprécié en fonction du montant déclaré au titre de l'exercice précédent lorsque sa clôture ne coïncide pas avec la fin de l'année civile. Dans le même esprit, elle admet que la première déclaration mensuelle soit déposée au titre de la période d'imposition courant du 1^{er} jour de l'exercice jusqu'au mois de dépôt de la déclaration annuelle de TVA (BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10, § 260 et s.).

⁴ Article 26 de la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990.

⁵ Rapport de M. Chinaud au nom de la commission des finances du Sénat, p. 190.

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.

éclaircissement, si ce n'est, peut-être, que le législateur n'a pas entendu bouleverser le principe d'une appréciation « au fil de l'eau » du dépassement du plafond applicable.

Ni la lettre du texte, ni l'économie générale des dispositions relatives aux régimes d'imposition à la TVA ne commandent de prendre pour référence l'année civile, nous vous proposons de retenir l'année glissante, qui nous paraît plus conforme à la logique d'une adaptation progressive des contraintes pesant sur les redevables à la croissance réelle de leur entreprise. Raisonner en termes d'année civile conduirait à remettre les pendules à zéro au 1^{er} janvier de chaque année alors que nous n'identifions pas de bonne raison, sur le plan pratique, de retenir un mode de calcul différent pour le 1^{er} mois ou trimestre de l'année ou pour le dernier.

L'objectif de simplification qui préside au dispositif ne nous semble notamment pas imposer, comme l'a jugé la cour, que le redevable ayant opté pour la trimestrialisation ne soit tenu de vérifier qu'une fois par an, en début d'année civile, le respect du seuil de 4000 euros au cours de l'année précédente, et, dans la négative, qu'il puisse, sans plus s'en préoccuper, poursuivre ses déclarations sur le même rythme jusqu'au 31 décembre suivant. Il lui est en effet aisé de vérifier, à l'issue de l'un quelconque des trimestres civils, s'il a dépassé le plafond annuel, au regard de ses quatre dernières déclarations.

Mais c'est aussi pour sauvegarder la simplicité du dispositif qu'il convient, selon nous, de n'imposer de procéder cette vérification qu'à l'issue de chaque trimestre civil, au regard des quatre trimestres précédents, et non, selon une logique proche de celle prônée par l'administration, à la fin de chaque mois, au regard des douze mois précédents. Une appréciation au mois le mois imposerait au contribuable de recalculer la TVA exigible pour chacun des douze mois précédents, à rebours de son obligation de déclaration trimestrielle et, le cas échéant, de déposer une ou deux déclarations rectificatives en cas de dépassement du plafond de 4000 euros en cours de trimestre. Le bénéfice d'une option pour la trimestrialisation serait, dans de telles conditions, significativement réduit. En d'autres termes, il nous semble que le redevable ayant opté pour la trimestrialisation est en droit de « finir » le trimestre entamé avant de basculer dans la mensualisation.

Et, contrairement au ministre, nous n'identifions, dans votre jurisprudence, aucun précédent qui vous engagerait à retenir une approche mensuelle dans une telle hypothèse. Celui-ci invoque votre décision *Société Interlude* du 6 janvier 1986 (n° 42182, aux tables et à la RJF 2/86, n° 175 concl. O. Fouquet p. 77⁶), par laquelle vous avez jugé qu'une société soumise au régime réel normal n'ayant satisfait à ses obligations que pour une partie seulement de la période en litige pouvait être taxée d'office au titre de chacun des mois au titre desquels elle n'a pas déposé de déclaration dans les délais légaux. Il n'était toutefois pas contesté, dans cette affaire, que la société était soumise, *ab initio* et pour l'ensemble de la période vérifiée, au régime de la mensualisation, de sorte que la situation de taxation d'office devait

⁶ Solution confirmée par 21 juillet 1989, *Min. c/ B...*, n° 52156, inédit, RJF 10/89 n° 1135.

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.

s'apprécier mois par mois. Selon cette même logique, la situation de taxation d'office doit s'apprécier, pour les contribuables soumis à la déclaration trimestrielle, trimestre par trimestre⁷.

Il ne fait pas davantage de doute qu'il convient, en cas de perte du bénéfice de la trimestrialisation au cours des années vérifiées, de raisonner période par période, trimestrielle puis mensuelle selon le cas, correspondant aux obligations déclaratives applicables à chacune d'entre elles. En revanche, la jurisprudence *Société Interlude*, forgée dans un contexte « statique », ne préjuge en rien la date qu'il convient de retenir dans cette hypothèse pour opérer le basculement d'une périodicité trimestrielle vers une périodicité mensuelle.

Nous vous proposons donc de juger que le seuil de taxe exigible de 4 000 euros en dessous duquel un redevable est admis à déposer ses déclarations par trimestre civil s'apprécie au début de chaque trimestre par rapport au montant total de la taxe exigible les quatre trimestres civils précédents. Si vous nous suivez, vous annulerez les arrêts attaqués pour erreur de droit.

PCMNC à l'annulation des arrêts attaqués, en tant qu'ils se sont prononcés sur les impositions relatives à l'année 2013 et au renvoi des deux affaires à la cour dans la mesure de la cassation prononcée.

⁷ La doctrine de l'administration fiscale transpose le précédent au cas des contribuables soumis à l'obligation trimestrielle : BOI-CF-IOR-50-10-20-10 n°140, 18-12-2014.

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.