

N° 466953 – Société Aequatio

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 6 mai 2024

Lecture du 11 juin 2024

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

M. Denis B... détient l'intégralité du capital de la société Ouest Atlantique Audit, qui exerce une activité de commissariat aux comptes, et qui est la mère de la société Aequatio, cabinet d'expertise comptable, dont elle possède 99,99 % du capital, les 0,1 % restants étant détenus par M. B..., qui est le gérant des deux sociétés.

Celles-ci ont fait l'objet de vérifications de comptabilité au titre des exercices clos de 2010 à 2012, à l'occasion desquelles l'administration fiscale a constaté la comptabilisation de prestations croisées : en vertu de conventions de services signées en 2001 et 2005, la société Ouest Atlantique Audit facturait à la société Aequatio des honoraires correspondant à la mise à disposition de M. B..., alors que la filiale facturait à sa mère la mise à disposition d'une partie de son personnel pour l'exercice de sa mission de commissariat aux comptes.

Les deux sociétés ont procédé au cours de cette période à l'émission de factures correspondant à ces prestations, lesquelles sont, pour l'essentiel, demeurées impayées. Ceci s'est traduit, dans les écritures de la société Aequatio, par la croissance continue du solde débiteur du compte client d'Ouest Atlantique Audit, passé d'environ 332 000 € à la fin de l'exercice 2010 à 442 000 € à la fin de l'exercice 2011, puis 484 000 € à la fin de l'exercice 2013.

Parallèlement, la société Aequatio a inscrit ses propres dettes vis-à-vis de la société Ouest Atlantique Audit au crédit du compte fournisseur de celle-ci, dont le solde est passé de 34 000 € à la fin de l'exercice 2010, à 81 000 € à la fin de l'exercice 2011 et 86 000 € à la fin de l'exercice 2012.

Le compte courant d'associé de la société Ouest Atlantique Audit présentait également un important solde créditeur à la clôture de chaque exercice, variant entre 162 000 € et 175 000 € selon les années concernées. Cette somme correspondait, pour partie, à des avances consenties en cours d'année par la mère à sa filiale, et surtout, à hauteur de 150 000 €, à une écriture d'opérations diverses comptabilisée en fin d'exercice, et correspondant à un transfert du compte fournisseur de la mère vers son compte courant. L'écriture symétrique était passée, au

début de l'exercice suivant, pour rétablir la dette de la société Aequatio envers sa mère au crédit du compte fournisseur, cet aller-retour étant, selon les explications données au vérificateur, destiné à embellir les comptes aux yeux des établissements bancaires¹.

Le vérificateur a considéré que la société Ouest Atlantique Audit avait consenti des avances de trésorerie à sa fille, soit directement, en laissant des sommes à sa disposition sur son compte courant d'associé, soit indirectement, en s'abstenant de réclamer le paiement de ses créances, et que la société Aequatio aurait dû affecter ces sommes au paiement des prestations rendues à sa mère, et procéder au reversement de la TVA afférente. Il a également procédé à d'autres rectifications en matière d'IS, de TVA et de taxe sur les véhicules de société.

La société Aequatio a saisi le tribunal administratif de Rennes, qui lui a donné raison, s'agissant de la taxe correspondant aux prestations facturées à la société Ouest Atlantique Audit. Saisie à son tour, la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté l'appel de la société, mais fait droit à celui du ministre en rétablissant les rappels de TVA en cause.

Par une décision du 14 juin 2023, vous avez partiellement admis le pourvoi de la société Aequatio, s'agissant de ces rappels.

Pour confirmer ces derniers, la cour a considéré, en substance, que les crédits inscrits aux compte souverts au nom de la société Ouest Atlantique Audit dans les écritures d'Aequatio constituaient des avances consenties par la mère à sa filiale, alors que parallèlement, cette dernière n'avait pas eu paiement des sommes facturées à sa mère. La cour a jugé qu'eu égard aux liens entre les deux sociétés, la société Aequatio devait être regardée comme ayant eu la disposition du compte fournisseur et du compte courant d'associé de la société Ouest Atlantique Audit et, par suite, que les sommes inscrites au crédit de ces comptes devaient être regardées comme des encaissements, au sens de l'article 269 du CGI.

La requérante lui reproche, sous le double pavillon de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique des faits, d'avoir ainsi admis que le vérificateur avait valablement pu opérer, au titre de chacun des exercices en litige, une compensation entre les dettes des sociétés Aequatio et Ouest Atlantique Audit.

Relevons que, dans le contentieux jumeau concernant les rappels de TVA mis à la charge de la société Ouest Atlantique Audit à raison des sommes facturées à sa fille et demeurées impayées, la cour administrative de Nantes a, par un arrêt du 19 mars 2024 (n° 23NT00845) pris le contrepied de son premier arrêt. Elle a jugé que ces rappels étaient infondés, la TVA ne pouvant être assise que sur des sommes réellement encaissées et l'administration ne pouvant pas opérer d'elle-même la compensation entre le compte client débiteur et le compte fournisseur créancier ouverts au nom de la société Aequatio dans les écritures de sa société mère.

¹ La cour d'appel de Rennes a, de ce fait, déclaré M. B... coupable d'avoir passé des écritures comptables inexactes et fictives par un arrêt du 14 septembre 2022, devenu définitif sur ce point.

Cette solution nous paraît bien plus solide que la première.

Rappelons que, par dérogation aux articles 63 à 65 de la directive TVA du 28 novembre 2006, qui fixe la règle selon laquelle la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée, et comme le permet l'article 66 de cette même directive, la France a prévu, au 2 de l'article 269 du CGI, que la taxe est exigible, pour les prestations de services, lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

S'agissant d'une simple faculté ouverte aux Etats-membres de déroger à la règle commune, la Cour de justice de l'Union européenne n'a guère eu l'occasion de préciser les contours de la notion d'encaissement ou de paiement d'un prix. Pour votre part, tenant compte de la logique de la TVA, qui repose sur la perception d'une contrepartie en échange de la prestation fournie (CJCE, 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, RJF 8-9/88 n° 970), vous en avez développé une conception relativement extensive, selon la formule de V. Daumas (concl. 21 mai 2018, M. F..., n° 404161, aux tables, RJF 7/18 n° 740).

En témoigne, notamment, la veine jurisprudentielle ancienne assimilant à un encaissement le choix du prestataire de laisser les sommes correspondant à la contrepartie de sa prestation à la disposition de son client, dont il maîtrise la trésorerie.

Ce raisonnement est notamment illustré par la décision du 14 janvier 1981, *Kepeneghian* (n° 7632, aux tables sur un autre point, RJF 3/81 n° 198). Dans ce précédent, le redevable, qui fournissait des prestations à une société dont il assurait la gestion et dont il avait la maîtrise totale, avait été imposé à raison d'une somme inscrite au crédit du compte fournisseur ouvert à son nom dans les écritures de sa cliente. Vous avez jugé que l'inscription de cette somme au crédit d'un compte dont l'assujéti avait la disposition devait être regardée comme un encaissement rendant exigible la TVA. Cette solution repose sur la logique suivante, exposée par le président Martin-Laprade dans ses conclusions : si le redevable laisse les sommes correspondant à la rémunération de ses services à la disposition de son client, alors qu'elles sont disponibles, il doit être regardé comme ayant effectué un acte de libre disposition, à savoir, un encaissement, suivi d'une avance à son client.

La solution a ensuite été déclinée à plusieurs reprises, à propos de sommes inscrites au crédit du compte courant ouvert au nom du prestataire dans les écritures de son client, ce qui n'impose pas, alors, de rechercher si le prestataire a la maîtrise totale de la trésorerie de sa cliente. En effet, le titulaire d'un compte courant peut réclamer à tout moment le remboursement des sommes qui y sont créditées, de sorte que celles-ci doivent être regardées comme étant à sa disposition, sauf si les circonstances – par exemple, les difficultés de trésorerie de la société - y font obstacle. Par suite, lorsque les sommes correspondant à la rémunération de prestations sont portées au crédit du compte courant d'un fournisseur, cette écriture correspond à un encaissement, et le prestataire en dispose librement lorsqu'il choisit de les laisser à la disposition de son client (27 juin 1990 Pujol, n° 66279, RJF 8-9/90 n° 996 ; *a contrario*, s'agissant de sommes non disponibles du fait d'un litige entre le prestataire et sa cliente, 25 juin 1999, M..., n° 159845, RJF 8-9/99, n° 1019 ; CAA Paris, 27 avril 1995, n° 94-

363, T..., avec décision de non-admission, RJF 12/96 n° 1418 ; CAA Paris, 22 octobre 2004, La Planète magique, RJF 2/05 n°124).

On le voit, dans cette configuration, il n'y a pas de compensation : l'opération ne correspond pas à l'extinction de dettes réciproques, mais à une avance consentie par le prestataire, financée sur les sommes ayant rémunéré le service effectué au profit de son client. Cette solution nous paraît conserver sa pertinence, en conformité avec la logique de la TVA, qui rend la taxe exigible à la date à laquelle le prestataire perçoit la contrepartie de son service sur le plan économique, quand bien même il choisirait librement de ne pas rapatrier la somme correspondante dans sa propre trésorerie, mais de la réemployer immédiatement chez son client.

Bien que les rappels en litige aient explicitement été fondés par référence à ces solutions, ce courant jurisprudentiel, qui repose sur l'exploitation des comptes du redevable de la TVA dans les écritures de son client, ne correspond pas à la situation de l'espèce, où la rectification n'est pas fondée sur les écritures de la société Ouest Atlantique Audit.

Il doit par ailleurs être distingué de la solution résultant d'une décision du 18 juin 1990, *SARL Services associés*, demeurée inédite (n° 72913, RJF 8-9/90 n° 997), également mobilisée par le vérificateur, mais dont il nous semble que le ministre propose une interprétation qui va au-delà de sa – modeste - portée. Etait en cause une société mère prestataire de services au profit de ses filiales qui, selon les termes de votre décision, procédait à une facturation retardée « par rapport à l'encaissement et à l'exécution effective de ces prestations ». Vous avez jugé que l'administration pouvait estimer que la TVA était due dès qu'étaient crédités les comptes courants ouverts dans ses écritures au nom de ses deux filiales « et dont elle avait la disposition », alors qu'elle n'établissait pas qu'il s'agissait d'avances de trésorerie consenties dans l'intérêt du groupe. La décision n'est pas éclairée par des conclusions, mais nous n'y lisons pas plus que le constat que les filiales procédaient au règlement des prestations en cause par la voie de virements en compte courant - qui s'analysent bien comme des encaissements parce que la mère peut librement disposer des fonds correspondants -, la question posée n'étant pas celle de l'existence d'un encaissement, mais d'un éventuel report de l'exigibilité de la TVA à raison du retard de facturation, question qui appelait une réponse évidemment négative.

Là encore, cette décision, qui ne correspond pas à une situation de dettes réciproques, n'est pas transposable à l'espèce. En effet, l'administration a assis le rappel en procédant à la compensation, exercice par exercice, entre les soldes créditeurs et débiteurs des comptes ouverts au nom de la société Ouest Atlantique Audit dans les écritures de la société Aequatio. Or, si l'on comprend qu'une société peut, en principe, user à sa guise de sommes qui sont mises à sa disposition par voie d'apport en compte courant – et ce, quelle que soit la nature des liens qui l'unissent au titulaire de ce compte -, nous peinons à transposer ce raisonnement s'agissant d'un compte fournisseur ouvert dans ses propres écritures. Une écriture portée au crédit d'un tel compte permet uniquement de constater que la société a facturé sa prestation à son client, mais n'apporte aucun renseignement quant au règlement effectif de la somme

facturée. Et par ailleurs, on l'a dit, le service ne s'est pas fondé sur le fait que la société Aequatio avait la maîtrise de la trésorerie de la société Ouest Audit Atlantique.

Peut-on alors admettre que le simple fait qu'un contribuable ait la faculté de procéder à une compensation entre des dettes réciproques soit assimilé à un encaissement, pour les besoins de la TVA, comme l'a implicitement jugé la CAA ? Nous ne le pensons pas.

Rappelons que la compensation légale, aujourd'hui régie par les articles 1347 et suivants du code civil, et, à la date des faits, par ses articles 1289 et s., et dont la portée a été précisée par la jurisprudence de la Cour de cassation (Com., 15 janvier 1973, n° 71-14.279, Bull.), correspond à l'extinction simultanée d'obligations réciproques entre deux personnes, qui s'opère de plein droit, mais sous réserve d'être invoquée par l'un des créanciers, à due concurrence, à la date où ses conditions se trouvent réunies – c'est-à-dire lorsque les dettes se trouvent certaines, liquides et exigibles.

Dans une affaire inédite du 14 mars 1983, *M. V...* (n° 24104, RJF 5/83 n° 622), vous avez admis, en matière de TVA, 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. Mais, même si la décision n'est pas très explicite, il semble que, dans ce précédent, la compensation ait été réclamée par l'un des deux créanciers.

Pour ce qui concerne l'IS, vous avez, par une décision *Laboratoires Nicholas* du 9 novembre 1990 (n° 88765, aux tables sur un autre point, RJF 12/90 n° 1447) consacré la règle suivant laquelle un vérificateur ne peut, de sa propre initiative, procéder à une compensation entre des créances et des dettes d'un contribuable. Vous en avez déduit que ne fait pas obstacle à la constitution d'une provision pour créance douteuse la circonstance que l'entreprise a, par ailleurs, une dette à l'égard de la même personne.

Le pourvoi invoque également votre décision *Société Altran Technologies* rendue le 22 février 2017 (n° 387661, aux tables, RJF 5/17 n° 418), qui précise que le fait pour un créancier de ne pas procéder à la compensation légale ne constitue pas, en soi, un acte ne relevant pas d'une gestion commerciale normale ni même la présomption d'un tel acte, de sorte qu'il appartient à l'administration d'apporter la preuve qu'une telle omission ne répond pas à l'intérêt de l'entreprise.

Si la décision *Altran* relève d'un raisonnement propre à l'IS, fondé sur la prise en compte d'un acte anormal de gestion, non transposable à la TVA, dès lors que cette taxe repose sur une logique objective (19 février 1975, SARL Entreprises Bonnafous Frères, n° 93262, RJF 4/75 n° 183), la règle dégagée par la décision *Laboratoire Nicholas* nous semble revêtir une portée générale.

Quand bien même les conditions légales seraient réunies pour que le prestataire soit en mesure de réclamer le paiement, par compensation, d'une prestation facturée à son client, il nous semble en effet, impossible, sur le plan économique, d'assimiler cette situation à la perception effective de la contrepartie du service rendu : tant que la compensation n'a pas été

invoquée, le paiement n'est pas un fait acquis mais une simple faculté, pour le fournisseur, qui peut y renoncer.

Il n'y a, *a priori* pas à craindre de pertes de recettes pour le Trésor public de l'interdiction pour l'administration fiscale d'assimiler cette situation à un encaissement pour les besoins de la TVA. Comme le relevait la Cour de justice dans un arrêt *Italittica* du 26 octobre 1995 (C-144/94), l'intérêt d'un opérateur économique à encaisser la contrepartie du service effectué représente un encouragement suffisant pour assurer le paiement rapide de la prestation, et, selon la Cour, c'est la raison pour laquelle le législateur communautaire n'a pas prévu de date butoir alternative lorsqu'un Etat-membre opte pour la dérogation prévue à l'article 66 de la directive permettant de fixer la date d'exigibilité de la TVA à l'encaissement du prix.

Le fait, pour un prestataire, de ne pas réclamer le paiement par compensation, qui peut répondre à des motifs économiques parfaitement justifiés, est, en principe, neutre pour le Trésor public lorsque la prestation est rendue au profit d'un autre assujetti : dans cette situation, en effet, ce dernier ne pourra pas déduire le montant de la taxe qui a grevé le prix du service rendu, puisque le droit à déduction prend naissance, pour le client, au moment où la taxe devient exigible, pour le prestataire (article 167 de la directive TVA, transposé au 2 de l'article 271 du CGI).

Le ministre admettait d'ailleurs, dans ses écritures d'appel, que l'administration ne puisse, en règle générale, effectuer d'elle-même une compensation pour les besoins de la TVA, et il n'avait pas formé de pourvoi à l'encontre d'un arrêt en ce sens de la cour administrative d'appel de Marseille (1^{er} juin 20017, n° 16MA00721, SARL Cendrillon Chaussure, RJF 10/17 n° 929). Nous ne sommes pas convaincues par la distinction qu'il tente d'opérer, dans le présent litige, lorsque débiteur et créancier sont en situation d'intérêts liés. Certes, la situation des sociétés du groupe informel de M. B... est pathologique et l'accumulation structurelle des dettes croisées procède, très certainement, d'une fraude à la TVA puisque chacune déduisait la TVA grevant les services qui lui étaient facturés par l'autre, sans reverser la TVA correspondant aux services qu'elle-même facturait à l'autre. Mais dans cette situation, le vérificateur aurait dû, tout simplement, se borner à rappeler la TVA déduite, ce qui aurait conduit, arithmétiquement, au même résultat, pour les finances publiques.

Sans doute peut-on envisager l'hypothèse dans laquelle ce résultat ne peut être atteint parce que la prestation est rendue à un client qui n'est pas assujetti à la TVA ou qui n'agit pas en tant qu'assujetti. Mais outre qu'elle nous paraît être un cas d'école, parce qu'il est peu probable qu'un tel client soit, en l'absence d'une relation commerciale établie, créancier du prestataire, nous ne voyons pas comment justifier, sur le plan juridique, de ménager une exception pour cette configuration très particulière – qui n'est pas celle de l'espèce.

Si vous nous suivez, vous ferez donc droit au pourvoi de la société.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.