

Précisions sur la prestation de ducroire dans le régime de la taxation à la TVA

Lire les conclusions de :

Dominique Jourdan
Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 10LY00079 – SAS Emile Henry Industrie – 13 décembre 2011 ↗

INDEX

Mots-clés

TVA, Prestation de ducroire, Obligation de ducroire

Rubriques

Fiscalité

TEXTES

[!\[\]\(4b7a79268f6ba26c1471d4232fffa85a_img.jpg\)](#) [!\[\]\(87d978583253c9bde1db2d6dfafe8de0_img.jpg\)](#) [!\[\]\(f35e6978c00a4669a23800ac9bf47246_img.jpg\)](#) [!\[\]\(b3eed70cb1a77db2123a4d6964c89ec3_img.jpg\)](#) | [!\[\]\(af2e662991365c81f177d2a9e86dbbc5_img.jpg\) \[PDF, 133k\]](#)

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

- ¹ L'intérêt de l'arrêt est double :
- ² - une prestation de ducroire ne peut être regardée comme constituant une prestation accessoire ou indissociable d’une prestation commerciale. Elle ne peut, être soumise, comme la prestation commerciale à un régime de taxation à la taxe sur la valeur ajoutée, mais est exonérées conformément aux dispositions précitées de l’article 261 du code général des impôts.
- ³ Cf Jurisprudence CJUE, notamment « Everything Everywhere Ltd » du 2 décembre 2010 aff. 276/09
- ⁴ - la décharge est néanmoins accordée : le client de bonne foi peut déduire la taxe qui lui est facturée par une personne non assujettie à la TVA dès lors qu'il n'est pas manifeste que cette dernière échappe à un tel assujettissement : il ne lui incombe pas en effet de vérifier la réalité d'une situation juridiquement plausible.
- ⁵ Cf. CE 22 novembre 1978 n° 2419 S. RJF 1/79 n° 12.

Conclusions du rapporteur public

Dominique Jourdan

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.5955](https://doi.org/10.35562/alyoda.5955)

¹ Les rappels correspondent à la facturation par la société B. de la taxe sur la valeur ajoutée à la société requérante, payée par elle puis déduite. La société E. a conclu avec cette société le 18 mars 1983 un contrat d’agent commercial par lequel elle lui confie la « commercialisation de ses produits et la recherche de tous marchés concernant la céramique et la poterie culinaire et horticole », le tout moyennant une commission de 11% sur le montant de chaque commande ou marché livré. Ce contrat également une clause selon laquelle la société « La Bourguignonne de distribution » est également ducroire envers la société requérante du paiement des factures par des clients avec lesquels elle aurait traité en sa qualité d’agent commercial, prestation pour laquelle elle perçoit une rémunération distincte 2% calculée sur le chiffre d’affaires hors taxe.

² ***Le litige porte sur la facturation de cette dernière prestation, l’administration estimant qu’elle est exonérée de taxe sur la valeur ajoutée.***

³ L’article 13 B de la 6ème directive du conseil des Communautés européennes en date du 17 mai 1977, applicable au présent litige, et qui est aujourd’hui repris à l’article 135 de la directive du 28 novembre 2006, exonère de TVA, à son point d, diverses opérations financières parmi lesquelles figurent « la négociation et la prise en charge d’engagements, de cautionnements et d’autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits ». Ces dispositions ont été transposées en droit interne au point « b » du 1° de l’article 261 C du code général des impôts qui, au titre des opérations bancaires et financières qu’il vise, exonère de TVA « la négociation et la prise en charge d’engagements, de cautionnements et d’autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits ». Il n’est pas sérieusement contesté ni contestable, que les commissions de ducroire, qui sont d’ailleurs mentionnées à l’article 23 O de l’annexe IV du code général des impôts comme rémunérations ne pouvant faire l’objet d’une option pour l’assujettissement à la TVA, sont exonérées en application « b » du 1° de l’article 261 C du code général des impôts.

⁴ *C'est la raison pour laquelle la société requérante fait valoir que la garantie de recouvrement en litige n'est que l'accessoire de l'activité principale « purement commerciale » de la société B.*

⁵ En effet, il résulte de la jurisprudence qu'une opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA. C'est le cas de prestations si étroitement liées qu'elles forment en réalité une seule prestation économique indissociable (CJCE 29 mars 2007 aff. 111/05, Aktiebolaget NN : RJF 6/07 n° 778) Ainsi, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies isolément et ainsi donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes ((par ex. CJCE 21 février 2008 aff. 425/06, Part Service Srl : RJF 6/08 n° 765 ; CJCE 11 juin 2009 aff. 572/07, RLRE Tellmer Property Sro : RJF 10/09 n° 900)), mais aussi lorsqu'une ou plusieurs de ces prestations ne sont que l'accessoire d'une prestation principale (CJCE 22 octobre 1998 aff. 308/96 et 94/97, Madgett et Baldwin)

⁶ La jurisprudence est abondante, et la société étaye son raisonnement sur la jurisprudence récente de la cour de justice de l'union européenne, et notamment celui tenu dans l'affaire Everything Everywhere Ltd. du 2 décembre 2010 aff. 276/09.

⁷ Dans cette affaire, la prestation de service en litige consiste à permettre le paiement des factures de téléphone mobile de diverses manières. La Cour relève qu'elle ne présente aucun intérêt autonome par rapport à la prestation du service de télécommunications lui-même, et apparaît donc comme accessoire à cette prestation. L'arrêt ajoute que, du point de vue de l'opérateur, la prestation de services consistant dans la mise à disposition d'une infrastructure de paiement ne présente pas davantage d'autonomie, puisqu'il est inhérent à toute prestation de services à titre onéreux que le prestataire fasse tout le nécessaire pour que le client puisse procéder à un paiement effectif.

⁸ Le principe posé par la Cour est qu'une prestation revêt un caractère accessoire notamment lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire. La prestation n'est pas accessoire si les frais ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de services distincte et indépendante de la prestation dite principale.

⁹ Contrairement à ce que soutient la société requérante le raisonnement retenu par la cour ne permet pas de regarder la prestation de recouvrement accessoire de celle de la prise de commande. A l'évidence, prestations de prise de commande et de garantie de recouvrement sont étroitement liées, mais pas

intrinsèquement liées ni inhérentes l'une à l'autre. La garantie du recouvrement n'est pas indissociable de la prise de commande ni une condition préalable ou nécessaire à cette prise de commande.

10

Du point de vue de chacune des parties au contrat, l'activité commerciale aurait pu faire l'objet d'une convention en dehors de la clause de garantie. Du point de vue de la société requérante, client, et c'est du point de vue du client qu'il convient de se placer, la garantie qu'elle paye à hauteur de 2% du chiffre d'affaire constitue une prestation supplémentaire, distincte, autonome, qu'elle pourrait d'ailleurs choisir de ne pas conclure, ou d'acquérir auprès de toute autre société, spécialisée dans ce domaine. Rien ne permet de dire qu'elle était pour la société E. le moyen de bénéficier de la meilleure prestation de la société B.

11

Du point de vue de la société offrant la prestation, la société requérante vous explique qu'elle ne s'engage dans le recouvrement, que par ce que la transaction garantie est conclue par son intermédiaire. Bien sûr, elle n'aurait aucun intérêt à garantir des ventes qui lui sont étrangères, mais c'est tout simplement parce que ce n'est pas son activité principale. Pour autant, contrairement à ce qui est soutenu, il s'agit bien d'une opération distincte pour laquelle elle déploie des actions supplémentaires de vérification probablement, et qu'elle pourrait confier à une société tiers d'ailleurs.

12

Contrairement au client qui cherche un opérateur de téléphonie mobile et qui doit choisir un mode de paiement, celui qui rémunère une prestation de vente n'est pas tenu de s'assurer contre les impayés auprès de son prestataire ; il y a bien deux prestations : vente et garantie

13

Nous invitons donc à écarter le premier moyen de la société mais à lui donner satisfaction sur le second.

14

En principe la seule mention de la TVA sur la facture permet à son destinataire de la déduire. Le Conseil d'Etat, admet ainsi que la déduction de toute taxe mentionnée en méconnaissance de la loi n'est exclue que si l'irrégularité était connue, ou devait l'être, du client à qui la taxe a été facturée. L'erreur est donc permise, si elle tient à des situations de fait ou de droit que l'acquéreur peut légitimement avoir ignorées. Un client de bonne foi pourra donc déduire la taxe qui lui est facturée par une personne non assujettie à la TVA dès lors qu'il n'est pas manifeste que cette dernière échappe à un tel assujettissement : il ne lui incombe pas en effet de vérifier la réalité d'une situation juridiquement plausible. CE 22 novembre 1978 n° 2419, Semeillon : RJF 1/79 n° 12.

¹⁵ En l'espèce, la société B. disposait d'un numéro de taxe sur la valeur ajoutée intracommunautaire, la taxe figurait sur les factures relatives aux commissions de ducroire, s'agissant d'une prestation prévue dans un contrat de 1983 et liée à une prestation relevant de la TVA, l'administration a reconnu elle-même la bonne foi des deux sociétés, à propos de cet assujettissement jamais remis en cause lors de précédents contrôles,

¹⁶ Contrairement, à la jurisprudence citée par le ministre, les sociétés n'exerçaient pas la même activité, et bien que le texte soit clair, la question du point de vue de la jurisprudence précédemment abordée a fortement évolué depuis 1983.

¹⁷ Ajoutons que l'administration admet formellement que la société B ; puisse obtenir la restitution de la TVA en envoyant une facture rectificative.

¹⁸ Inutile d'en passer par là,

¹⁹ Nous vous proposons de faire application de la jurisprudence précitée CE 22 novembre 1978 et en raison de la facture régulière et de la bonne foi de la société requérante, et de l'absence du caractère manifeste du non assujettissement, de considérer que c'est à tort que l'administration a remis en cause la déduction de taxe sur la valeur ajoutée afférente aux commissions ducroire opérée par la société B, au titre de la période litigieuse du 1^{er} janvier 2003 au 30 avril 2006.

²⁰ Par ces motifs, nous concluons à l'annulation du jugement attaqué, à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, et intérêts de retard y afférents, dont la société a été déclarée redevable au titre de la période du 1^{er} janvier 2003 au 30 avril 2006 pour un montant total de 181 279 euros, et à la condamnation de l'Etat à lui verser une somme de 1 500 euros au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative.