



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Juillet 2021

JURISPRUDENCE

Selon la CAA de NANTES, la TVA est exigible sur les acomptes reçus même dans les opérations de vente : la Cour écarte ainsi l'article 269 du CGI au profit du droit communautaire

**Arrêt de la Cour Administrative d'Appel de NANTES du 28 mai 2021,
n° 19NT03579, min. c/ SAS Technitoit**

Source : [Légifrance Arrêt de la CAA de NANTES du 28 mai 2021, n° 19NT03579](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

La **Cour Administrative d'Appel** de NANTES juge que les dispositions de l'**article 269 -2.a)** du Code général des impôts **ne sont pas compatibles** avec la **directive communautaire** du 28 novembre 2006, cet article ne fixant l'**exigibilité de la TVA** qu'au moment de la **livraison** du bien en cas de ventes, **sans prévoir** que le versement d'**acomptes** rend **exigible** la **taxe** à hauteur de ces derniers **dès leur encaissement**.

Dès lors, selon la Cour, un redevable qui a versé un acompte avant que la livraison du bien soit effectuée est en mesure de déduire la TVA correspondant à cet acompte.

Résumé Légifrance :

« Il résulte de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 que, si le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et son exigibilité interviennent en principe au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée, la taxe devient toutefois exigible dès l'encaissement, à concurrence du montant encaissé, lorsque des acomptes sont versés avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée. Les dispositions du a) du 2. de l'article 269 du code général des impôts qui prévoient que, pour les livraisons de bien, la taxe est exigible au moment où la livraison du bien est effectué, sont incompatibles avec les objectifs fixés par l'article 65 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 en ce qu'elles ne prévoient pas que, en cas de versement d'un acompte avant que la livraison de biens ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé. En application du 2 du I de l'article 271 du code général des impôts, le droit à déduction de la taxe prend naissance lorsque la taxe devient exigible chez le redevable. En conséquence, un redevable de la taxe est fondé à déduire, sur le fondement des dispositions, inconditionnelles et suffisamment précises, de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, combinées à celles du 2 du I de l'article 271 du code général des impôts, la taxe afférente à un acompte versé avant qu'une livraison de biens ne soit effectuée, dès l'encaissement de cet acompte et à concurrence du montant encaissé, dès lors que sont réunies les conditions fixées par l'article 65 de la directive tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), notamment dans ses arrêts Firin OOD du 13 mars 2014 (C-107/13) et Kollross et Wirtl du 31 mai 2018 (C-660/16 et C-661/16). ».

LES FAITS

La société par actions simplifiée (SAS) Technitoit, exerce une activité de rénovation de l'habitat et de restauration de toitures et de façades.

Elle a conclu, le 14 janvier 2013, un contrat de licence de distribution exclusive d'une solution protectrice conditionnée sous forme de sprays.

Par contrat, la société Technitoit s'est ainsi engagée à acheter à la société Néocit 200 000 sprays par an.

Le **16 janvier 2013**, cette dernière a édité un document intitulé "**facture**" portant sur la vente de 42 500 sprays pour un montant de 1 372 410 € TTC, dont **224 910 € de TVA**.

La société Technitoit a inscrit cette somme en **TVA déductible** dans sa déclaration de TVA de janvier 2013.

A l'occasion d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale, après avoir constaté que **les produits n'avaient jamais été livrés**, a remis en cause le caractère **déductible** de la somme de 224 910 € et décidé d'appliquer la majoration pour manquement délibéré.

La société a porté le litige devant le **Tribunal administratif** de NANTES à la suite du rejet de sa réclamation, et ce tribunal **a fait droit à sa demande d'annulation des rappels** par un jugement du 25 juillet 2019.

Le ministre de l'économie, des finances et de la relance a relevé appel de ce jugement devant la CAA de NANTES.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, la **Cour** cite les dispositions des articles **271** et **269** du Code général des Impôts.

[Article 271 – I.2](#)

"I.- ... 2. Le **droit à déduction** prend naissance lorsque la **taxe déductible** devient **exigible** chez le redevable. "

[Article 269](#)

" 1. Le **fait générateur** de la taxe se produit : a) Au moment où **la livraison**, l'acquisition intracommunautaire du bien ou la prestation de services est effectué ; (...) 2. **La taxe est exigible** : a) Pour les livraisons et les achats visés au a du 1 (...), lors de **la réalisation du fait générateur** ; (...) ».

Elle évoque également les articles **63, 65 et 66** de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006](#) :

Article 63 : " Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. ",

Article 65 : " 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. ",

Article 66 : " Par **dérogation** aux articles 63, 64 et 65, les Etats membres peuvent prévoir que la taxe devient **exigible** pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis à un des moments suivants : a) **au plus tard** lors de l'émission de la **facture** ; b) **au plus tard** lors de **l'encaissement** du prix ; c) en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur. ».

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

La **Cour Administrative d'Appel** constate que les dispositions de l'article **269.-2.a du CGI** relatives à l'exigibilité (qui déterminent également la date du droit à déduction du fait de l'article 271) **ne sont pas conformes à l'article 65** de la directive communautaire, en ne prévoyant pas que la taxe soit exigible sur les acomptes versés en cas de ventes.

Elle estime également que **l'administration ne peut pas** se prévaloir des dispositions de **l'article 66** de la même directive dès lors que ces dernières ne sont pas reprises de manière stricte et littérale dans l'article 269.

La Cour **rejette** également l'argumentation de l'administration selon laquelle l'opération d'achat présentait un **caractère fictif**, la société Technitoit ayant eu connaissance, selon elle, dès l'émission de la facture, du fait que les sprays ne pourraient pas lui être livrés.

L'administration invoquait ainsi les dispositions des [articles 272](#) et [283 du CGI](#), dont il découle qu'un **assujetti n'est pas en droit de déduire** la taxe portée sur des factures correspondant à des biens ou à des prestations de services qui ne lui ont **pas été effectivement fournis**, dès lors qu'il **ne pouvait ignorer** cette issue.

Sur ce point, la Cour retient l'interprétation de l'article 65 de la directive issue de la **jurisprudence communautaire** (arrêts [CJUE Firin OOD du 13 mars 2014, aff. C-107/13](#), et [Kollross et Wirtl du 31 mai 2018, aff. C-660/16 et C-661/16](#)).

Selon cette interprétation, **pour que la taxe** sur la valeur ajoutée **soit exigible avant** que la **livraison** ait encore été effectuée, il faut :

- ⇒ **d'une part**, que tous les **éléments pertinents du fait générateur**, c'est-à-dire de la future livraison, soient **déjà connus** et donc, en particulier, que, au moment du versement de l'acompte, les **biens soient désignés avec précision**,
- ⇒ et, **d'autre part**, que la **réalisation** de la livraison **ne soit pas incertaine**. Afin d'apprécier l'élément de certitude quant à la réalisation de la livraison ou de la prestation, il y a lieu de se placer **au moment du versement de l'acompte**.

Dans ces conditions, dès lors que, **au moment de l'encaissement** d'un acompte, **les conditions liées à l'exigibilité** de la taxe sur la valeur ajoutée sont **réunies**, le **droit à déduction prend naissance** et l'assujetti ayant versé cet acompte est fondé à exercer ce droit à ce moment, **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.

Or, la Cour a relevé que la société Technitoit avait **réservé des stands** aux foires de Paris et de Bordeaux en **avril et mai 2013** (soit postérieurement à la facture de janvier 2013), foires au cours desquelles des clients lui ont d'ailleurs réservé des sprays,

Par ailleurs, la société avait **réservé un emplacement publicitaire** sur un catamaran et **engagé des coûts** pour l'impression de supports de communication.

Dans ces conditions, l'administration **ne pouvait prétendre** que, à la date du 16 janvier 2013, la société Technitoit **savait** ou ne pouvait raisonnablement ignorer que cette livraison de sprays était susceptible de **ne pas se réaliser**.

La Cour valide ainsi la position du **tribunal administratif**, et **autorise la déduction** de la TVA sur les **acomptes** versés par Technitoit à la suite de la facture de janvier 2013.

Toutefois, elle en **limite** le montant à la TVA correspondant aux **sommes réellement versées** à titre d'acompte par la société Technitoit en janvier 2013, soit 800 000 € TTC, alors que la société avait déduit l'intégralité de la TVA figurant sur la facture.

LA DECISION

La **Cour Administrative d'Appel rejette le recours** du ministre sur le fond, en limitant toutefois l'annulation des rappels aux sommes réellement versées à titre d'acompte.

NB : la Cour annule également la majoration pour manquement délibéré.

COMMENTAIRES

Cette décision, qui **remet en cause les dispositions de l'article 269 du CGI** au regard de la directive communautaire, est totalement **inédite**, et bouscule des principes qui semblaient bien établis.

Il ne fait guère de doute que cette affaire connaîtra des suites.

En cas de pourvoi du ministre devant le Conseil d'Etat, au regard de la position parfaitement motivée et solidement argumentée de la Cour, il est quasiment **inévitable** que la **Haute Assemblée valide la décision de la CAA**, sauf à démontrer avec certitude que la société Technitoit savait que l'opération n'irait pas à son terme, à savoir la livraison effective.

Dans ces conditions, il est **hautement probable** que l'article 269 du CGI fera l'objet d'une **réécriture** conduisant à sa conformité avec le droit communautaire.

CONCLUSION

Il semble **trop tôt** pour tirer de cet arrêt des **conséquences pratiques** immédiates.

Outre qu'il s'agit d'une décision d'une Cour Administrative d'Appel et non de la plus haute juridiction, il semble peu probable que l'administration procède à des **rappels** de TVA au **nom des vendeurs** sur les acomptes reçus dans le cadre de ventes, ce qui serait **contraire à la lettre de l'article 269** tel qu'il est toujours en vigueur.

Du côté des **acheteurs**, et tant que les vendeurs **ne feront pas figurer** sur leurs **factures la TVA sur les acomptes**, la **déduction** de la taxe leur sera **impossible** eu égard aux règles **formelles** du droit à déduction figurant au II de l'article 271 du CGI : « *la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est... celle qui figure sur les factures..* ».

Cet arrêt de la CAA de NANTES ouvre à n'en pas douter une **période d'incertitude** à laquelle on peut espérer que l'Etat mettra rapidement un terme en assurant la conformité des règles d'exigibilité de la taxe au droit communautaire.