

BULLETIN DE *gestion fiscale* DES ENTREPRISES

au sommaire

ANALYSES ET CONSEILS

Noël Chahid-Nourai, Anne Colmet Daâge, Olivier Dauchez, Frédéric Donnedieu de Vabres, Gérard Gouaislin, Jean-Luc Pierre, Jérôme Turot

- 1 Constituez une provision pour faire face au risque de la mise en paiement de votre contribution au FNE
- 3 Prévenez en cas de fusion ou d'apport partiel d'actif les conséquences de la théorie du prix d'acquisition
- 5 Investissez outre-mer même si l'exploitation de votre investissement implique une sous-location
- 8 Utilisez la donation pour purger vos plus-values latentes passibles de l'exit tax
- 14 Précisez suffisamment dans vos statuts ou vos contrats si vous agissez en tant qu'intermédiaire opaque ou transparent
- 17 Demandez l'exonération au moins partielle de l'indemnité transactionnelle qui vous a été versée en cas de rupture de votre contrat de travail
- 19 Évitez les modes d'utilisation des véhicules qui entraînent une pluri-imposition à la taxe sur les véhicules de sociétés

EN BREF...

- 22 L'actualité en synthèse

BGFE 6/13

Editions Francis Lefebvre
SARL
42, rue de Villiers
92300 LEVALLOIS-PERRET
Tél. : 01 41 05 22 00

BIMESTRIEL
Fevrier 2014

ISSN 0982-8044

Taxe professionnelle

Chiffre d'affaires à retenir pour apprécier si un intermédiaire agissant en son nom propre pour le compte d'autrui doit être soumis à la cotisation minimale de taxe professionnelle

(CE 25 septembre 2013 n° 350794, SA Australe : RJF 12/13 n° 1151, concl. C. Legras BDCF 12/13 n° 131)

Résumé

Pour l'application des dispositions de l'article 1647 E du CGI, le chiffre d'affaires à retenir pour apprécier si un intermédiaire agissant en son nom propre pour le compte d'autrui (société de ventes volontaires aux enchères exerçant une activité de vente de véhicules d'occasion) doit être soumis à la cotisation minimale de taxe professionnelle correspondant au montant total du prix des biens vendus ou des prestations assurées et non aux seules commissions qu'il perçoit.

Commentaire

1) La question posée par cette affaire avait trait à la définition de la notion de chiffre d'affaires, au sens et pour l'application de l'article 1647 E du CGI, qui soumettait les entreprises réalisant au moins 7,6 M€ de chiffre d'affaires à une cotisation minimale de taxe professionnelle dont le montant est fonction de la valeur ajoutée produite.

La SA Australe, société de ventes volontaires aux enchères publiques spécialisée dans la vente de véhicules d'occasion, a subi un rehaussement en matière de cotisation minimale de taxe professionnelle au motif qu'elle n'avait comptabilisé, pour la détermination de son chiffre d'affaires, que les commissions qu'elle avait perçues, alors que l'administration considérait que les recettes à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement était franchi incluaient également le montant des adjudications.

2) Cette société agissait en son nom propre pour le compte d'autrui, ce qui correspond à la définition du commissionnaire donnée par l'article L. 132-1 du Code de commerce (qui reprend les dispositions de son ancien article 94). *Les commissionnaires* se distinguent de plusieurs autres types d'intermédiaires agissant

pour le compte de tiers : *les mandataires, intermédiaires « transparents »*, qui agissent comme eux pour le compte d'une autre personne, mais en son nom et non en leur nom propre ; *les acheteurs-revendeurs*, qui agissent comme eux en leur nom propre, mais pour leur propre compte ; enfin, *les courtiers*, qui se bornent à mettre en rapport les parties.



Action

Olivier DAUCHEZ
GIDE LOYRETTE NOUËL

Dans les cas où le montant du chiffre d'affaires constitue le seuil de déclenchement de l'imposition locale, vous devez être en mesure de justifier avec exactitude de votre statut juridique :

- si vous êtes mandataire ou intermédiaire transparent, votre chiffre d'affaires sera celui de vos commissions ;
- si vous êtes commissionnaire ou acheteur-revendeur, votre chiffre d'affaires sera le montant des transactions dans lesquelles vous êtes intervenu.

Lorsque les contrats passés ne définissent pas suffisamment clairement la qualité en laquelle vous intervenez, ne demeurez pas dans une situation incertaine qui risque d'être contestée par l'administration non seulement en matière de fiscalité locale, mais également d'impôt sur les sociétés ou de TVA.

Si vous êtes commissionnaire, interrogez-vous sur l'opportunité d'évoluer vers une structure d'intermédiaire transparent pour réduire le montant de votre chiffre d'affaires et le coût des impositions applicables lorsque ce dernier dépasse un certain seuil.

La cour avait jugé que, dès lors que la société de ventes volontaires agissait en son nom propre pour le compte d'autrui, il convenait, pour l'application de l'article 1647 E du CGI, de calculer son chiffre d'affaires non pas simplement en additionnant les commissions qu'elle avait perçues sur les ventes de voitures, mais en retenant les prix de vente des véhicules commission comprise, c'est-à-dire *l'intégralité de ses recettes*.

3) Le Conseil d'Etat a validé la solution de la cour, qui avait pour elle de solides arguments, malgré les tentatives de la société pour le convaincre qu'elle relevait du même traitement que les intermédiaires « transparents ».

En premier lieu, le droit commercial et le droit civil distinguent clairement le commissionnaire du mandataire : le premier agit en son nom propre et pour le compte de son mandant, tandis que le second agit au nom et pour le compte de son mandant. En conséquence, le commissionnaire n'a pas, à la différence du mandataire, le pouvoir d'engager contractuellement vis-à-vis de ses cocontractants son commettant. La jurisprudence judiciaire relative à la portée des contrats conclus par le commissionnaire à l'égard du commettant est très claire (cf., par exemple, Cass. com. 15 juillet 1963 n° 60-13.600, *SARL Office du pur-sang* : Bull. civ. III n° 378 ; Cass. com. 9 décembre 1997 n° 95-22.096 (n° 2502 P), *Société OOCL France* : RJDA 4/98 n° 433, Bull. civ. IV n° 333). C'est ce qui a conduit le Conseil d'Etat à juger, dans l'affaire *Zimmer* CE 31 mars 2010 n° 304715 : RJF 6/10 n° 568, conclusions J. Burguburu BDCF 6/10 n° 64, observations F. Donnedieu de Vabres BGFE 3/10 p. 8, que le commissionnaire ne peut, sauf à ce qu'il n'en soit pas vraiment un, constituer un établissement stable.

La doctrine civiliste majoritaire estime aussi que le contrat de commission n'entraîne qu'une représentation imparfaite du commettant, à la différence du contrat de mandat qui permet une représentation parfaite.

En second lieu, la solution de l'arrêt avait pour elle le droit comptable, qui distingue lui aussi entre l'intermédiaire agissant en qualité de mandataire et l'intermédiaire agissant en son nom seul. Dans le premier cas, il faut, selon l'article 394-1 du plan comptable général, enregistrer les opérations traitées par l'entreprise en qualité de mandataire dans les comptes du mandant – qui sont des comptes de tiers, seule la rémunération du mandataire étant comptabilisée dans le résultat. En revanche, dans le second cas de figure, qui inclut les commissionnaires, le même article commande de comptabiliser les opérations traitées pour le compte de tiers dans

les charges et produits de l'entreprise. L'intermédiaire doit comptabiliser toutes les opérations qu'il réalise dans son compte de résultats.

Du point de vue comptable, le chiffre d'affaires des commissionnaires est donc bien composé de la totalité du prix de vente des biens et non des seules commissions.

4) Il est vrai qu'au plan économique, la solution peut paraître sévère, puisqu'un commissionnaire, tel qu'une société de ventes volontaires, a *in fine* pour seules recettes propres les commissions qui le rémunèrent. Et, pour d'autres impôts, l'application de la même règle de détermination du chiffre d'affaires n'a pas les mêmes conséquences : s'agissant de l'impôt sur les sociétés, si le produit de la vente est inclus dans le chiffre d'affaires, par le jeu des déductions de charges, seules les commissions composent le bénéfice ; et si le V de l'article 256 du CGI prévoit que l'assujéti agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une livraison de bien ou une prestation de service, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services considérés, cela ne pose pas en pratique de difficulté, puisque la déduction de la TVA amont corrige la prise en compte de la TVA sur le prix de vente et non sur la seule commission.

Le choix de ce critère du chiffre d'affaires n'est d'ailleurs pas dommageable pour les seuls commissionnaires. Il défavorise très clairement et plus largement les entreprises industrielles et commerciales par rapport aux entreprises non commerciales : en effet, les premières ont des taux de charges beaucoup plus élevés et donc un écart beaucoup plus marqué entre leur chiffre d'affaires et la valeur ajoutée ou le bénéfice qu'elles dégagent.

Toutefois, ce constat de sévérité doit être relativisé par le fait que c'est la valeur ajoutée et non le chiffre d'affaires qui constitue l'assiette de la cotisation minimale de taxe professionnelle. Or, d'une part, la valeur ajoutée est également un solde, entre deux catégories d'éléments définis à l'article 1647 B *sexies* : ainsi, si les ventes sont comprises dans la production, alors les sommes versées aux propriétaires juridiques des biens sont comprises dans les consommations. D'autre part, le chiffre d'affaires n'est que la porte d'entrée dans le dispositif de la cotisation minimale de taxe professionnelle : le mal n'est pas aussi grand qu'il pourrait sembler à première vue.

Dans ces conditions, il était difficile au juge administratif de forger, au nom du réalisme économique, une solution prenant le contrepied du droit comptable. Cela l'était d'autant plus que le législateur a, s'agissant de la contribution

sociale de solidarité des sociétés (régie par les articles L 651-1 et suivants du Code de la sécurité sociale), due par les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 760 000 €, prévu à l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1992 une dérogation propre aux commissionnaires : le chiffre d'affaires pris en compte pour le calcul de la contribution sociale de solidarité des sociétés correspond aux seules commissions et non au chiffre d'affaires soumis à TVA.

5) Les dispositions inscrites à l'article 1647 E du CGI ont disparu à l'occasion de

la réforme de la taxe professionnelle, mais *la décision commentée conserve une portée* : en effet, le chiffre d'affaires est la variable qui déclenche l'assujettissement à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises, en vertu du I de l'article 1586 ter du CGI. Et, même si les enjeux financiers pour les entreprises sont moindres, son article 1647 D prévoit une cotisation minimum à la cotisation foncière des entreprises, applicable au lieu du principal établissement, dont le montant est fonction du chiffre d'affaires.