

Note

Sur la notion fiscale de sous-traitance en matière de taxe de solidarité sur les services (TSS)

Historique :

Créée par : *Note sur la notion fiscale de sous-traitance en matière de taxe de solidarité sur les services (TSS).* JONC du 22 juillet 2010
Page 6390

La question de la sous-traitance fiscale fait l'objet de nombreuses demandes de renseignements de la part des entreprises assujetties à la TSS, auprès des services fiscaux. Il est donc apparu nécessaire de rappeler, d'une façon générale, la définition de la sous-traitance donnée à l'article Lp. 919 D du code de impôts (CI), et de l'illustrer à travers quelques exemples. Conformément aux dispositions de l'article Lp. 983 du CI, le présent document, qui précise l'interprétation d'un texte fiscal par l'administration, sera publié au Journal officiel de la Nouvelle-Calédonie.

Aux termes de l'article Lp. 919 D du code des impôts (CI),

« I - La sous-traitance est définie comme l'opération par laquelle un entrepreneur confie, par un sous-traité et sous sa responsabilité à une autre personne appelée sous-traitant, une partie de l'exécution du contrat d'entreprise conclu avec le maître de l'ouvrage, c'est-à-dire l'opération par laquelle une entreprise confie à une autre le soin d'exécuter pour elle et selon un certain cahier des charges préétabli, une partie des actes de production et de services dont elle conserve la responsabilité économique finale.

II - a. La taxe qui a grevé le prix d'une opération de sous-traitance imposable est déductible de la taxe exigible chez le donneur d'ordre.

Le droit à déduction prend naissance chez le donneur d'ordre lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable sous-traitant.

La déduction de la taxe ayant grevé l'opération de sous-traitance est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable donneur d'ordre au titre de la période d'imposition pendant laquelle le droit à déduction a pris naissance.

b. La taxe dont les redevables donneurs d'ordre peuvent opérer la déduction est celle qui figure sur les factures qui leur sont délivrées par leurs sous-traitants, dans la mesure où ces derniers étaient légalement autorisés à la faire figurer sur lesdites factures.

La déduction ne peut pas être opérée si les redevables donneurs d'ordre ne sont pas en possession desdites factures ou documents en tenant lieu. En aucun cas, la taxe ayant grevé le prix des frais généraux de l'entreprise ne peut être admise en déduction de la taxe exigible.

Lorsque les factures ou documents font l'objet d'une rectification, les redevables doivent apporter les rectifications correspondantes dans leurs déductions et les mentionner sur la déclaration qu'ils souscrivent au titre de la période d'imposition au cours de laquelle ils ont eu connaissance de cette rectification.

Le montant de la taxe dont la déduction a déjà été opérée par le donneur d'ordre doit être régularisé ou reversé lorsque l'opération de sous-traitance ayant fait l'objet d'une déduction de la taxe qui l'avait grevée a été utilisée pour une opération qui n'est pas effectivement soumise à l'impôt.

Note

Mise à jour le 02/06/2015

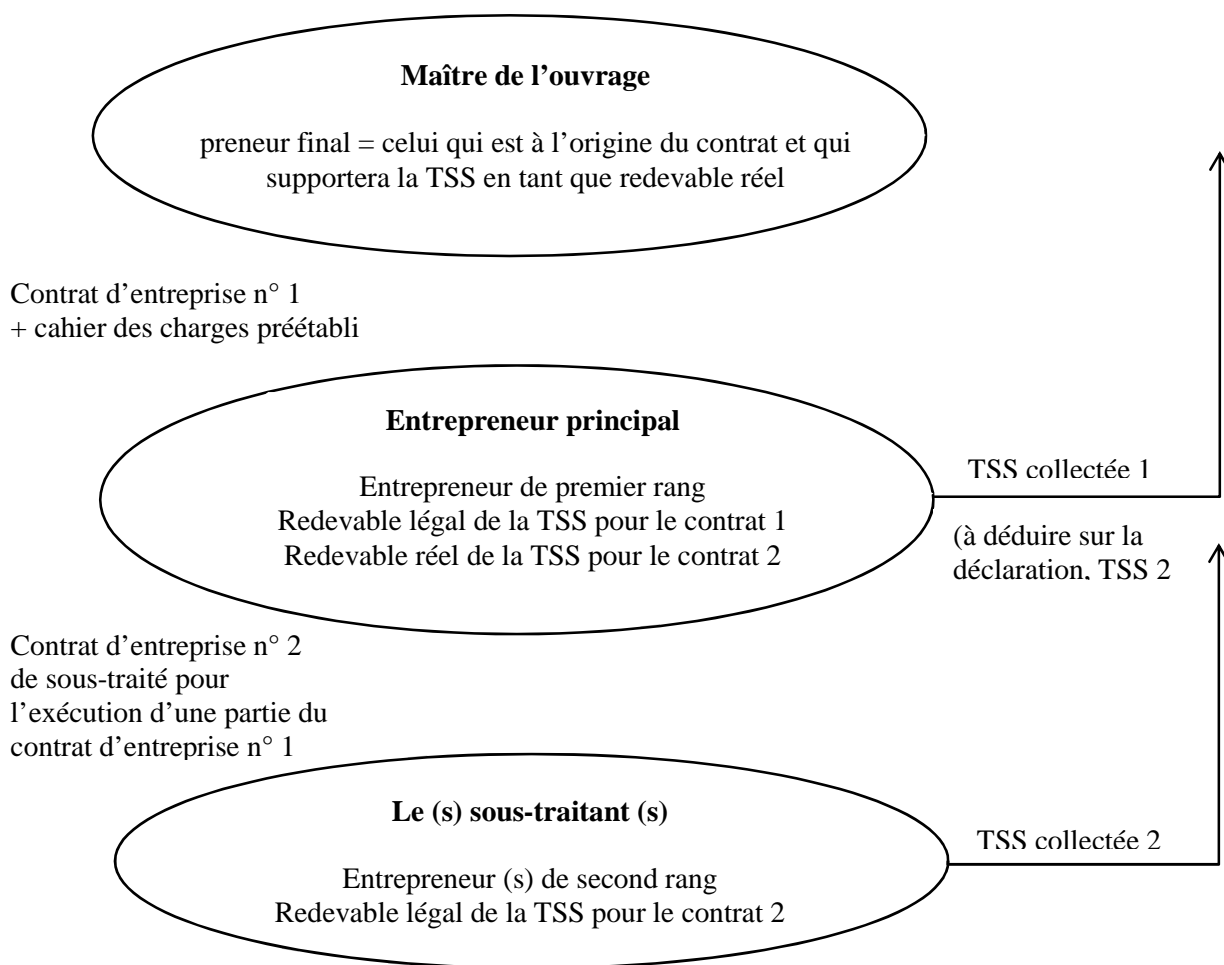
Cette régularisation ou ce reversement doit être opéré sur la déclaration correspondant à la période d'imposition au cours de laquelle l'événement qui motive la régularisation ou le reversement est intervenu.

c. La taxe déductible dont l'imputation n'a pu être opérée ne peut faire l'objet d'un remboursement.

d. Les entreprises donneuses d'ordre doivent mentionner le montant de la taxe dont la déduction leur est ouverte au titre de la sous-traitance sur les déclarations qu'elles déposent pour le paiement de la taxe.

Cette mention doit figurer sur la déclaration afférente à la période d'imposition. Toutefois, la taxe dont la déduction a été omise sur cette déclaration doit figurer au plus tard sur la déclaration déposée au titre de la période d'imposition suivante. »

Schématiquement on peut représenter la situation comme suit :



Taxe à reverser à la recette des services fiscaux :

1/ par l'entreprise principale, en tant que redevable légal¹ :

Taxe collectée 1 - taxe payée au sous-traitant (soit, la TSS collectée 2)

2/ par l'entreprise sous-traitante, en tant que redevable légal :

¹ Le "redevable légal", c'est le professionnel assujetti qui doit verser la TSS collectée auprès du "redevable réel" (le preneur) à la recette des impôts. Lorsque la TSS a été omise, à tort, sur la facture présentée au client, le rappel de taxe est notifiée au redevable légal. Conformément à la jurisprudence (CE 28/07/1993, n° 62865, SA Mitsukoshi), la TSS due au Trésor est calculée en "dedans" du prix porté sur la facture, qui est alors considérée comme TTC. La base d'imposition est calculée comme suit : $\text{prix} \times 100 / 105$ (pour un taux de TSS de 5 %).

Note

Taxe collectée 2

Au final, l'assiette de la taxe à verser au Trésor, supportée entièrement par le maître de l'ouvrage, redevable réel de la taxe, correspond au prix du marché conclu entre lui et l'entreprise de 1^{er} rang.

Cette définition fiscale de la sous-traitance ne doit pas être confondue avec la notion plus générale qui existe par exemple dans le domaine industriel, où il n'est pas exigé l'existence d'un contrat initial, ou encore en comptabilité avec la notion de charges externes de sous-traitance, qui permet de calculer par exemple le coût final d'une immobilisation ou d'une prestation.

La sous-traitance au sens fiscal, implique que l'on soit en présence, *au minimum de trois parties* et de *deux contrats*, le texte mentionne très clairement, un entrepreneur (maître d'œuvre ou prestataire de rang 1), un sous-traitant (prestataire de rang 2, associé à l'exécution du contrat initial par un contrat de sous-traité) et un maître de l'ouvrage (le donneur d'ordre initial, avec qui a été conclu *le contrat d'entreprise initial assorti du cahier des charges préétabli*).

La définition donnée par l'article Lp. 919 D est identique à celle prévue par l'article 1er de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance. Une très importante jurisprudence de la Cour de cassation est venue préciser la portée de ce texte, notamment la notion civiliste du contrat d'entreprise reprise à l'article Lp. 919 D. Le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie, saisi de litiges portant sur la TSS, a été amené aussi à en préciser certaines conditions d'application.

Sur la notion de contrat d'entreprise.

La notion de *contrat d'entreprise* est importante en matière de TSS, d'une part, ce type de contrat constitue un des critères d'imposition mentionnés à l'article Lp. 918 du CI relatif au champ d'application de la taxe, d'autre part, elle est essentielle pour qualifier de sous-traitant au sens fiscal une entreprise, le texte limitant le régime fiscal de la sous-traitance aux opérations relevant de tels contrats.

Pour reconnaître l'existence d'un contrat de sous-traitance, le juge de l'impôt s'attache en effet tout d'abord à vérifier que ce contrat puisse être qualifié de contrat d'entreprise. Il résulte directement de cette règle, que les *frais généraux* de l'entreprise contractante ne peuvent pas être admis au bénéfice du régime fiscal de la sous-traitance, cette exclusion est d'ailleurs expressément mentionnée à l'article Lp. 919 D.

Ainsi jugé par le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie (27/08/2009, n° 08319), "*Considérant que le contrat conclu entre l'OPT et la société X pour le raccordement des clients de cet opérateur au réseau fédérateur IP et au réseau d'accès large bande ADSL, définissant, préalablement à la conclusion avec les usagers de contrats d'abonnements aux services du réseau Internet au moyen de la technologie ADSL, le principe et les conditions de location de liaisons internet, ne peut être regardé comme confiant à l'OPT une partie de l'exécution d'un contrat d'entreprise conclu entre un entrepreneur principal et un sous-traitant ; qu'ainsi, il ne constitue pas un contrat de sous-traitance au sens de l'article Lp. 919 D du CI (...)*".

La notion de contrat d'entreprise étant donc déterminante pour la qualification fiscale de sous-traitant en matière de TSS, il convient de bien la cerner.

- Conformément à la jurisprudence, la qualification de contrat d'entreprise est établie lorsque la fabrication des produits ou les services commandés, est destinée à satisfaire *aux besoins particuliers exprimés par le donneur d'ordre*.

En ce sens, **Cass. civ. 05/02/1991, n° 89-15363**, "Attendu que la SCF reproche à l'arrêt d'avoir reconnu la qualité de sous-traitance à la société Champenoise de peinture industriel, alors que selon le pourvoi, la sous-traitance se définit comme l'opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité et sous sa responsabilité à une autre personne tout ou partie du contrat d'entreprise ; (...) Mais attendu que l'arrêt retient par des motifs propres et adoptés, que la société Champenoise a été associée à l'exécution du contrat principal d'entreprise, **les travaux confiés portant sur la finition de l'ouvrage prévu à ce contrat, étant**

Note

Mise à jour le 02/06/2015

soumis à des spécifications y énoncés et n'étant pas compatibles avec une production en série, que la cour d'appel en a déduit à bon droit, que la société Champenoise était un sous-traitant (au sens rappelé ci-avant)".

Egalement, **Cass. com. 03/01/1995, n° 92-20735**, "Attendu que, pour décider que la SNDI et la société Diététique et santé avaient conclu un contrat de vente et non pas un contrat d'entreprise, l'arrêt retient " que fabriquer les barres de céréales à partir des spécifications techniques données par la société Diététique et santé et sur le matériel de cette dernière, avec pour partie des produits fournis par elle, ne constitue pas un contrat d'entreprises au sens de l'article 1787 du code civil " ; Attendu qu'en statuant ainsi, tout en relevant, en outre que les barres de céréales étaient produites à partir de billes fournies par la société Diététique, sur des matériels et selon un processus défini et arrêté par celle-ci, ce dont il résultait que ces produits ne répondaient pas à des caractéristiques déterminées à l'avance par le fabricant, mais étaient destinés à répondre aux besoins particuliers exprimés par le donneur d'ordre, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations ; (...)".

Exemple pratique : Un atelier de ferrailage importe de l'acier de construction et réalise des ouvrages selon les directives de ses clients : redressage, coupe, façonnage et assemblage. Dès lors qu'il ne s'agit pas de produits standards, ces opérations relèvent d'un contrat d'entreprise, taxables à la TSS en vertu de l'article Lp. 918 du CI, et non d'un contrat de vente.

Toutefois, en l'absence de fabrication d'un produit spécifique, le contrat peut néanmoins être qualifié de contrat d'entreprise si le fournisseur en assure également la mise en œuvre (Cass. 11/05/2005, n° 03-13.891). On note que dans ce cas, il s'agira aussi de travaux immobiliers, taxables sur la totalité du prix en vertu de l'article Lp. 918 du CI.

- En revanche, la vente de produits standards ou l'offre de prestations de services non spécifiques, ne relève pas du contrat d'entreprise, par suite, le fournisseur ne peut être qualifié de sous-traitant.

Par exemple, la Chambre civile juge dans un arrêt récent du 17 mars 2010 (n° 09-12.208), que n'est pas un sous-traitant l'entreprise appelée à fournir des menuiseries standards dont elle n'est pas chargée d'effectuer la pose (auquel cas, la jurisprudence issue de l'arrêt du 11/05/2005 s'appliquerait). Le juge relève que le fait que les fenêtres avaient été commandées en plusieurs tailles et selon diverses caractéristiques, notamment d'ouvrants, était insuffisant à caractériser l'existence d'un contrat d'entreprise, dès lors le contrat devait s'analyser comme une livraison de biens (c'est-à-dire comme une vente, donc non taxable à la TSS, rendant sans sujet l'article Lp. 919 D, puisque la TSS, contrairement à la TVA, ne s'applique que sur les services et non sur les ventes).

S'agissant des frais généraux exclus de la sous-traitance fiscale par l'article Lp. 919 D du CI, on rappelle que cette notion a un caractère purement fiscal et n'est pas définie par le plan comptable général (PCG). L'article 21 du CI admet les frais généraux parmi les charges déductibles, lorsqu'ils sont justifiés et engagés dans l'intérêt de l'entreprise. En pratique, les frais généraux recouvrent, comme les charges d'exploitation, l'ensemble des dépenses qui n'ont pas pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'entreprise. Sont donc exclus du champ d'application de l'article Lp. 919 D, l'ensemble des dépenses, par exemple, les charges de location (biens immeubles, matériel, personnel intérimaire..) que l'entreprise de 1^{er} rang attributaire d'un marché ou l'entreprise sous-traitante de cette dernière serait amenée à engager pour les besoins de son fonctionnement, alors même que le matériel loué servirait à l'exécution du contrat d'entreprise.

En conséquence, ne peuvent en aucun cas revendiquer une situation de sous-traitant au sens fiscal, les entreprises de location (de matériel ou de personnels), ou proposant des services standardisés, ces contrats ne relevant donc pas du contrat d'entreprise, par suite, leurs clients ne sont pas autorisés à déduire la TSS payée au titre de la sous-traitance.

Sur les modalités de la déduction, taxe sur taxe.

Contrairement à la TVA, où il est fait masse de la taxe payée en amont pour la déduire de la taxe collectée sur le chiffre d'affaires, toutes affaires confondues, en matière de TSS, il résulte du II -a de l'article Lp. 919 D, que le montant de la taxe payée au sous-traitant n'est déductible que de la taxe collectée par son donneur d'ordre (entreprise de 1er rang) auprès de son client (le maître de l'ouvrage, preneur final). Autrement dit, il convient de procéder opération par opération. De plus, *la déduction doit être opérée sur la déclaration de TSS afférente à la période d'imposition*, le texte permet toutefois une régularisation, au plus tard sur la déclaration déposée au titre de la période d'imposition suivante.

Il résulte de cette règle d'imputation, que dans le cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations déclaratives en matière de TSS, il perd définitivement le droit d'imputer la taxe payée au sous-traitant. Cette mesure est d'application stricte et l'omission volontaire ou involontaire ne peut être réparée par la voie de la réclamation contentieuse, aussi bien devant l'administration que devant le juge de l'impôt.

Ainsi jugé par le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie (20/03/2008, n° 07172), "*Considérant (...) qu'aux termes des dispositions de l'article Lp. 919 D du CI : " (...) II -a. La taxe ayant grevé le prix d'une opération de sous-traitance imposable est déductible de la taxe exigible chez le donneur d'ordre (...) La déduction de la taxe (...) est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable donneur d'ordre au titre de la période d'imposition pendant laquelle le droit à déduction a pris naissance. (...) d. Les entreprises donneuses d'ordre doivent mentionner le montant de la taxe sur la déclaration afférente à la période d'imposition. Toutefois, la taxe dont la déduction a été omise sur cette déclaration doit figurer au plus tard sur la déclaration déposée au titre de la période d'imposition suivante.*" ; *Qu'il résulte des dispositions précitées, d'interprétation stricte, qu'elle (la société) ne pouvait dans ces conditions, et en tout état de cause, prétendre au bénéfice de la déduction (...) "*

Sur l'articulation de l'article Lp. 919 D avec les exonérations de TSS prévues aux articles Lp. 45 bis 3 et Lp. 918 J 12° du CI.

L'article Lp. 45 bis 3 du CI prévoit une exonération de TSS pour les prestations concourant *directement* à la construction d'un complexe² industriel, dont l'entreprise ayant obtenu l'agrément est le preneur final (sont également expressément visés par le texte les services de restauration et les services d'entretien des installations d'hébergement des personnels travaillant sur le site).

L'article Lp. 918 J 12° du CI prévoit une exonération de TSS pour les opérations immobilières à caractère social conduites par un opérateur institutionnel agréé à cet effet. Cette exonération concerne les travaux immobiliers de construction et de réhabilitation et les prestations de services rattachés (terrassément, viabilisation, transport de matériaux destinés à la construction..., on rappelle que les prestations qui interviendront ensuite en aval de la construction ne sont pas concernées, par ex. services de publicité pour la mise en vente ...).

Une décision d'agrément étant une décision individuelle délivrée en raison de la réalisation par le pétitionnaire des conditions légales de délivrance (investissement minimum de 50 milliards de francs pour l'article L. 45 bis 1 et s. du CI), seul le titulaire de cette décision peut, en tant que preneur dans une opération taxable, c'est-à-dire "redevable réel" de la taxe (sur cette notion, cf. note bas de page 1), bénéficier d'une exonération de TSS, pour les prestations éligibles à la mesure. Les cocontractants de l'entreprise agréée ne peuvent prétendre au dispositif d'exonération, et ce à aucun titre, qu'ils soient preneurs ou prestataires assujettis dans une opération taxable, puisqu'ils ne sont pas eux même agréés au dispositif spécial.

En ce sens, par exemple, TA de Nouvelle-Calédonie, 31/05/2007, n° 06254 : la société requérante n'est pas fondée à réclamer l'exonération de la patente à raison de ses importations, même destinées au final à une entreprise métallurgique agréée relevant de l'article 3 II du CI, n'étant pas elle-même agréée au dispositif spécial réservé aux entreprises métallurgiques relevant de l'impôt sur les sociétés au taux de 35 %.

² Le texte vise le complexe industriel et non seulement l'usine proprement dite, ont donc été admis également les investissements nécessaires à l'exploitation de l'usine, par ex. la base vie construite sur le site, le port ...

Note

Toutefois, il est admis que les prestations exécutées par un sous-traitant au sens fiscal, dans le cadre d'un contrat d'entreprise passé avec l'entreprise de 1er rang pour l'exécution d'un lot du marché principal, bénéficient également de l'exonération de TSS prévues aux articles Lp. 45 bis 3 et Lp. 918 J 12° du CI, même si le preneur direct dans cette opération est l'entreprise attributaire du marché, et non l'entreprise agréée, qui ne sera que le preneur final.

Cette exonération en cascade concerne uniquement les opérations pour lesquelles le donneur d'ordre (preneur final) est une entreprise agréée ou un opérateur institutionnel agréé, à qui incomberait, en tant que redevable réel, le paiement de la totalité de la taxe, si l'opération ne bénéficiait pas d'exonération de TSS. Autrement dit l'exonération de TSS doit rester strictement circonscrite aux prestations prévues au marché passé avec l'entreprise agréée ou l'opérateur institutionnel agréé.

Ainsi, les prestations commandées par les entreprises cocontractants des entreprises agréées ou des opérateurs institutionnels, pour les besoins de leur fonctionnement (locations de matériel, de personnel) et qui représentent pour elles des charges d'exploitation (frais généraux), restent assujetties à la TSS, les entreprises cocontractantes n'étant pas elles-mêmes agréées à l'un de ces dispositifs d'exonération (cf. jugement précité).

Exemple 1 : une entreprise agréée au dispositif de l'article Lp. 45 bis 3 conclut un contrat de service avec une société spécialisée dans la location de dragueurs, pour l'aménagement du port, lequel constitue un investissement rattachable au complexe industriel. Cette opération est exonérée, dès lors que le preneur, redevable réel de la taxe, est une entreprise agréée.

Exemple 2 : une entreprise agréée au dispositif de l'article Lp. 45 bis 3 conclut un contrat de services avec une société X spécialisée dans le dragage, toutefois cette dernière ne dispose pas de navires de dragage et doit donc louer un dragueur à sa filiale, société Y. Le contrat conclu avec la société X est exonéré de TSS, mais doit être soumis à la TSS le contrat de location conclu entre la société X et sa filiale Y, ce contrat n'étant pas un contrat d'entreprise permettant de qualifier la filiale Y de sous-traitante au sens fiscal.

Exemple 3 : une entreprise titulaire d'un marché exonéré a recours à du personnel intérimaire. L'opération est taxable, le preneur n'étant pas une entreprise agréée au dispositif de l'article Lp. 45 bis 3, le fait que cette entreprise travaille pour une entreprise agréée ne la place pas pour autant en dehors du champ d'application de la TSS.

Exemple 4 : une entreprise X sous-traitante d'une entreprise attributaire d'un marché exonéré, passe commande auprès d'une entreprise Y de fenêtres standards (non posées) destinées à la base vie du complexe industriel. Le contrat passé entre le sous-traitant X et la société Y n'est pas un contrat d'entreprise (cf. arrêt 17/03/2010 précité), aussi la société Y ne peut être considérée comme sous-traitante de l'entreprise X. Toutefois, n'étant pas un contrat d'entreprise, mais un contrat de vente hors champ d'application de la TSS, celui-ci n'est pas assujéti à la TSS.

L'entreprise X est chargée d'effectuer la pose des fenêtres pour le compte de l'entreprise attributaire du marché exonéré, cette prestation qui relève des travaux immobiliers, en principe taxable sur la totalité (fourniture et pose des fenêtres), sera facturée hors taxe dès lors qu'elle s'analyse juridiquement comme relevant d'un contrat d'entreprise, éligible au régime de la sous-traitance fiscale.

Enfin, il est rappelé que lorsqu'une opération bénéficie d'une exonération de TSS en raison de la qualité de sous-traitant du prestataire d'une entreprise attributaire d'un marché exonéré, il convient de faire figurer sur la facture établie par le sous-traitant, la référence au marché exonéré et au lot exécuté, afin que le document puisse constituer un justificatif fiscal de l'exonération de taxe.

Nouméa, le 6 juillet 2010.