

**Assujettissement à la TVA des collaborateurs du service public de la justice
Circulaire du 8 octobre 2013**

Dans une circulaire commune en date du 8 octobre 2013, la Direction des services judiciaires du ministère de la justice et des libertés et la Direction de la législation fiscale du ministère de l'économie et des finances font le point sur les règles d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations réalisées par les collaborateurs du service public de la justice, dont les experts font partie.

Le principe

La circulaire rappelle les dispositions de l'article 256 A du code général des impôts : « *Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.* »

Les collaborateurs du service public de la justice « *ne sont pas considérés comme intervenant dans des conditions caractéristiques d'un lien de subordination, mais de manière indépendante au sens de l'article 256 A du CGI. Ils sont par conséquent assujettis à la TVA pour leur activité de prestataire de services et ce quel que soit leur statut par ailleurs, notamment au regard de la sécurité sociale.* »

Ainsi, se trouve affirmé le principe selon lequel les experts sont redevables de la TVA sur leur rémunération même si celle-ci serait assujettie au régime général de la sécurité sociale (bulletin de paye émis par la juridiction qui a désigné l'expert selon le décret n° 2000-35 du 17 janvier 2000).

La suppression des exonérations de TVA, objet de tolérances doctrinales antérieures

En application de la 6^{ème} directive européenneⁱ, les exonérations de TVA admises jusqu'au 31 décembre 2013 par l'administration fiscale sont supprimées à compter du 1er janvier 2014. Sont visées :

- les missions d'expertise remplies par les fonctionnaires désignés en raison des fonctions qu'ils exercent,
- les missions d'expertise remplies par les membres des professions médicales ou paramédicales réglementées ainsi que par certaines catégories de praticiens,
- les missions d'expertise qui s'inscrivent dans le prolongement d'une activité exonérée de TVA réalisées, notamment, par les psychologues, les psychanalystes et les psychothérapeutes.

Une seule exception est retenue : « *Seules les interventions de médecins y compris sur prescriptions, dans le cadre des visites judiciaires prévues à l'article R.117 a et d du code de procédure pénale, qui ont pour objet de vérifier la compatibilité de la garde à vue avec la santé de la personne sont exonérées.* »

La base d'imposition à la TVA

La circulaire rappelle qu' « en application de l'article 267-II du CGI, la base d'imposition est constituée par toutes les sommes reçues ou à recevoir par le prestataire en contrepartie de ses opérations (notamment les impôts, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA elle-même conformément au I de l'article 267 du même code) ... Les frais que le prestataire expose pour la réalisation de la prestation qu'il effectue et dont il réclame le remboursement à ses clients, en suite de ses honoraires ou de sa rémunération, doivent être compris dans sa base d'imposition, alors même que ces frais seraient mentionnés distinctement sur la facture ou sur la note d'honoraires remise au client. »

Faisant application de ces dispositions du code général des impôts, la circulaire énumère les éléments entrant dans la base d'imposition à la TVA :

- les honoraires ou indemnités, versés en contrepartie de la réalisation de la mission,
- les frais de déplacement (frais de transport, frais d'hébergement ou de repas), lorsque leur prise en charge sur frais de justice est prévue par les textes,
- et, pour les experts, en dépit de leur dénomination les sommes qualifiées de « débours » (exemple : frais de transport des pièces à conviction)

La circulaire précise : « En effet, ces frais sont engagés par l'expert judiciaire en son nom propre, dans le cadre d'une mission qui lui est confiée par la juridiction, et non pas au nom et pour le compte d'un commettant, en exécution d'un mandat préalable qui lui aurait été confié par cette partie (frais d'affranchissement notamment). »

À propos des honoraires tarifés, la Direction des services judiciaires de la Chancellerie a rappelé, par lettre du 15 octobre 2007 adressée au président du Conseil national des compagnies d'experts de justice : « Par application de son article 800, le code de procédure pénale fixe un certain nombre de tarifs en matière de frais de justice. De manière générale, ces tarifs sont toujours fixés hors taxe. Il appartient à l'expert, s'il est soumis à la TVA au titre de son activité professionnelle, d'ajouter au sein de son mémoire de frais, les sommes correspondantes en sus du tarif réglementaire. Cette règle s'applique à tous les experts et autres collaborateurs occasionnels.

En outre, il apparaît utile de préciser qu'en application des dispositions des articles 266-I-a et 267-I et II du code général des impôts, les sommes qualifiées de remboursement de frais de déplacement et de repas sont à soumettre à la TVA au même titre que la rémunération principale. Dans une telle hypothèse, la TVA s'applique donc sur l'ensemble du montant du mémoire. »

Le taux de TVA applicable

Le taux applicable est le taux normal, soit 20 % à compter du 1er janvier 2014. Pour les opérations réalisées dans un département d'outre-mer, à l'exception de celles réalisées en Guyane où la TVA n'est pas applicable, le taux est réduit à 8,50 % (article 296 du CGI).

Facturation de la TVA

La circulaire précise que « le collaborateur du service de la justice est soumis à l'obligation de facturation prévue par l'article 289 du CGI pour celles de ses prestations qui ne bénéficient pas d'une exonération prévue par les articles 261 à 261 E du CGI.ⁱⁱ »

Elle rappelle, à cet effet les mentions qui doivent figurer sur une facture pour satisfaire à l'obligation fiscale :

- nom et adresse de l'assujetti et du client,
- le numéro individuel d'identification à la TVA,
- un numéro de facture séquentiel unique,
- la quantité et la dénomination précise des services rendus ainsi que le prix unitaire hors taxes et le taux de TVA applicable,
- le cas échéant, les rabais, remises, ristournes,
- la date de l'opération,
- le montant de la taxe à payer, et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnée distinctement.

Bien évidemment, ces dispositions doivent être transposées au cas particulier des missions d'expertise de justice pour lesquelles il n'y a pas de clients, mais des parties auxquelles la juridiction fait supporter les frais de justice que sont les honoraires et frais d'expertise.

La circulaire, prenant en compte le fait que le collaborateur du service public de la justice présente un mémoire de ses honoraires et frais qui doit faire l'objet d'une ordonnance de taxe par le juge, prévoit une articulation de l'obligation de facturation avec la présentation de ce mémoire, fort critiquable :

« - Les collaborateurs qui, à raison de leur activité sont d'ores et déjà soumis à l'obligation d'émettre des factures, indépendamment des missions judiciaires qui leur sont confiées, doivent joindre une facture à l'état ou au mémoire de frais.

- Pour les autres collaborateurs, notamment pour ceux qui n'étaient jusqu'alors pas tenu à une telle obligation et en deviennent redevables du fait des évolutions annoncées dans la présente fiche, l'état ou le mémoire de frais peuvent faire fonction de facture pour autant qu'il comporte l'ensemble des mentions obligatoires prévues à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI et rappelées ci-dessus.

- Pour les prestataires bénéficiant de la franchise en base, ce document doit en outre comprendre la mention spécifique « TVA non applicable – article 293 B du CGI. »

La procédure qui exige de l'expert de joindre une facture à la demande de rémunération qu'il présente au juge taxateur est inapplicable et contraire aux dispositions des codes de procédure civile, de procédure pénale ou du code de justice administrative.

Code de procédure civile :

Art. 282 du CPC : *« Le dépôt par l'expert de son rapport est accompagné de sa demande de rémunération, dont il adresse un exemplaire aux parties par tout moyen permettant d'en établir la réception. S'il y a lieu, celles-ci adressent à l'expert et à la juridiction ou, le cas échéant, au juge chargé de contrôler les mesures d'instruction, leurs observations écrites sur la demande dans un délai de quinze jours à compter de sa réception. »*

Art. 284 du CPC : *« Passé le délai imparti aux parties par l'article 282 pour présenter leurs observations, le juge fixe la rémunération de l'expert en fonction notamment des diligences accomplies, du respect des délais impartis et de la qualité du travail fourni.*

Il autorise l'expert à se faire remettre jusqu'à due concurrence, les sommes consignées au greffe. Il ordonne, selon le cas, soit le versement de sommes complémentaires dues à l'expert en indiquant la ou les parties qui en ont la charge, soit la restitution des sommes consignées en excédent. Lorsque le juge envisage de fixer la rémunération de l'expert à un montant inférieur au montant demandé, il doit au préalable inviter l'expert à formuler ses observations.

Le juge délivre à l'expert un titre exécutoire. »

Code de procédure pénale :

Art. R.222 du CPP : « *Les parties prenantes dressent leurs états ou mémoires de frais de justice en un exemplaire, sur papier non timbré, conformément aux modèles arrêtés par le ministère de la justice.*

Tout état ou mémoire fait au nom de deux ou plusieurs parties prenantes doit être signé par chacune d'elles : le paiement ne peut être fait que sur leurs acquis individuels ou sur celui de la personne qu'elles ont autorisé, spécialement et par écrit, à percevoir le montant de l'état ou mémoire. Cette autorisation est mise au bas de l'état et ne donne lieu à la perception d'aucun droit. »

Art. R.223 du CPP : « *Les parties prenantes déposent ou adressent leurs états ou mémoires au greffe de la juridiction compétente. »*

Art. R.226 du CPP : « *Les états ou mémoires relatifs aux frais de justice criminelle, correctionnelle et de police autres que ceux énumérés à l'article R.224-1 sont transmis aux fins de réquisition au parquet du ressort dans lequel la juridiction a son siège.*

Le magistrat du ministère public transmet l'état ou mémoire, assorti de ses réquisitions, au magistrat taxateur. »

Art. R.227 : « *Le président de chaque juridiction ou le magistrat qu'il délègue à cet effet taxe les états ou mémoires relatifs à des frais engagés sur la décision des autorités appartenant à cette juridiction ou des personnes agissant sous le contrôle de ces autorités.*

Les frais engagés sur la décision d'un juge d'instruction ou d'un juge des enfants sont taxés par ce magistrat. »

Code de justice administrative :

Art. R. 621-11 « *Les experts et sapiteurs mentionnés à l'article R.621-2 ont droit à des honoraires, sans préjudice du remboursement des frais et débours.*

Chacun d'eux joint à son rapport un état de ses vacations, frais et débours.

Dans les honoraires sont comprises toutes sommes allouées pour étude du dossier, frais de mise au net du rapport, dépôt du rapport et, d'une manière générale, tout travail personnellement fourni par l'expert ou le sapiteur et toute démarche faite par lui en vue de l'accomplissement de sa mission.

Le président de la juridiction, après consultation du président de la formation de jugement, ou, au Conseil d'Etat, le président de la section du contentieux fixe par ordonnance, conformément aux dispositions de l'article R. 761-4, les honoraires en tenant compte des difficultés des opérations, de l'importance, de l'utilité et de la nature du travail fourni par l'expert ou le sapiteur et les diligences mises en œuvre pour respecter le délai mentionné à l'article R.621-2. Il arrête sur justificatifs le montant des frais et débours qui seront remboursés à l'expert.

S'il y a plusieurs experts, ou si un sapiteur a été désigné, à l'ordonnance mentionnée à l'alinéa précédent fait apparaître distinctement le montant des frais et honoraires fixés pour chacun.

Lorsque le président de la juridiction envisage de fixer la rémunération de l'expert à un montant inférieur au montant demandé, il doit au préalable l'aviser des éléments qu'il se propose de réduire, et des motifs qu'il retient à cet effet, et l'inviter à formuler ses observations. »

Ainsi, dans tous les cas, les honoraires de l'expert sont soumis à l'appréciation d'un juge taxateur. Il n'est pas possible à l'expert d'émettre une facture avant que ce juge n'ait rendu une ordonnance de taxe.

Par voie de conséquence, la seule possibilité pour un expert de respecter les dispositions du code général des impôts, est de porter sur la demande de rémunération qu'il présente au juge taxateur toutes les mentions visées à l'article l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, et, le cas échéant la mention spécifique « TVA non applicable –article 293 B du CGI ».

Une facture peut être émise et jointe à la notification de l'ordonnance de taxe aux parties.

La franchise de TVA

Les expertises bénéficient d'une exonération de TVA dès l'instant où l'expert ne dépasse pas un seuil de chiffre d'affaires annuel fixé à 32 900 € par la loi de finances pour l'année 2014. Il s'agit d'une disposition de droit commun qui s'applique à toutes les activités de prestations de services au sens fiscal du terme.

Dans ce cas, le professionnel doit porter sur ses factures (et sur ses demandes de rémunération présentées au juge taxateur) la mention : « exonération de TVA – article 293 B du CGI »

Pour les experts qui réalisent dans le même cadre juridique des opérations exonérées de TVA dans leur activité principale (médecins, psychologues, ...), La circulaire précise, prenant l'exemple d'une psychologue : « Pour apprécier si elle bénéficie de la franchise, il n'est pas tenu compte du chiffre d'affaires qu'elle réalise par ailleurs dans son activité de psychologue. Ainsi, si elle réalise pour une année civile un chiffre d'affaires de 13 200 € au titre de ses enquêtes sociales (ou de ses expertises) et de 36 000 € au titre de ses consultations, elle n'est pas soumise à la TVA, sauf si elle renonce au bénéfice de la franchise pour son activité d'enquêtrice sociale (ou d'expertise). »

L'assujettissement à la TVA et la TVA déductible

Lorsqu'un expert est assujetti à la TVA, il doit mentionner sur ses notes d'honoraires le montant de la TVA et le taux applicable (TVA 20 % : xxx €) ainsi que son code TVA : TVA FRxx + code SIRET.

Parallèlement, il lui est possible de déduire la TVA apparaissant sur les factures de ses fournisseurs.

Toutefois la TVA n'est pas déductible lorsqu'elle se rapporte à certaines dépenses :

- frais de déplacement (train, avion, bateau, taxi),
- frais de repas et d'hébergement,
- frais des véhicules de tourisme, motos et scooters (achat du véhicule, entretien et réparations),
- essence, etc...

Le gazole ouvre droit à une déduction de 80 % de la TVA

Le GPL et le GNV (gaz naturel comprimé) bénéficient d'une déduction totale de la TVA.



Bruno DUPONCHELLE

*Membre du bureau du Conseil national des compagnies d'experts de justice
Président d'honneur de la Compagnie nationale des experts-comptables de justice*

ⁱ Directive du Conseil 77/388 – 6^{ème} directive TVA

ⁱⁱ Visites judiciaires par un médecin prévues à l'article R.117 a et d du code de procédure pénale, qui ont pour objet de vérifier la compatibilité de la garde à vue avec la santé de la personne