

Actualité TVA, taxes sur les salaires et sur le chiffre d'affaires

Jeudi 16 novembre 2017



Sommaire

- I. Etablissements stables
- II. Groupements de moyens et TVA de groupe
- III. Projets de directives TVA
- IV. Remboursements 8^e directive
- V. Logiciels de caisse
- VI. Cessions de créances de TVA
- VII. Opérations immobilières
- VIII. Transmissions d'universalité
- IX. Tour d'horizon de la jurisprudence

I. Etablissements stables : aspects TVA des offensives menées par l'administration (perquisitions, enjeux TVA)

Amélie Retureau et Frédéric Bertacchi

Perquisitions fiscales : les constats

- Le nombre de perquisitions fiscales reste stable :
 - 204 en 2016 ;
 - 210 en 2015 ;
 - 201 en 2014.
- Déplacement des contribuables visés très certainement en raison de l'actualité médiatique (WikiLeaks, Panama Papers, GAFA, Paradise Papers) :
 - les grandes entreprises ne sont plus épargnées ;
 - recherche notamment d'établissements stables en France de sociétés étrangères.

Perquisitions fiscales : le cadre légal (1/2)

- L'article L 16 B du LPF autorise l'administration, sous le contrôle du juge judiciaire, à faire des visites en tous lieux, même privés, lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts (...) sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires :
 - en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture ;
 - ou en utilisant ou en délivrant des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ;
 - ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ;
 - ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables.

- **La perquisition peut intervenir en dehors de toute procédure de contrôle en cours ou au cours d'une procédure de vérification pour corroborer les soupçons du vérificateur.**

Perquisitions fiscales : le cadre légal (2/2)

- La perquisition débute au plus tôt à 6 heures du matin et au plus tard à 21 heures :
 - les enquêteurs se présentent en nombre (plusieurs dizaines d'enquêteurs pour une entreprise de dimension internationale) ;
 - les investigations ne peuvent être interrompues avant leur achèvement complet (la durée de la perquisition n'est pas limitée).

- Les enquêteurs peuvent :
 - visiter tous les locaux dont la visite est autorisée par le juge et saisir tous les documents présents ou accessibles à partir des locaux visités dans la mesure où ils sont en relation avec la fraude soupçonnée ;
 - ✓ y compris les données figurant sur des serveurs à l'étranger qui sont la propriété de sociétés tierces non visées par l'ordonnance.

Perquisition fiscales : des opérations de visite et de saisie sous tension

– CA Paris 15 mars 2017 n° 15/17030 :

- « Les agents de la DGFIP ont tout simplement interdit aux conseils des sociétés d'assurer leur mission de conseil et d'assistance, réduisant leur rôle lors de l'opération à une simple présence ».
- « Les agents de l'administration ont à plusieurs reprises utilisé de contraintes allant jusqu'à des menaces de placement en garde à vue ».
- « Le secret général de l'avocat [ne serait] pas général et que le seul fait qu'un courrier émane d'un avocat n'a pas pour effet d'en interdire la saisie (...) sur la liste des 260 pièces transmises par la requérante, l'administration fiscale retient 123 mails couverts par le secret professionnel ».

Perquisitions fiscales : la fin des opérations

- Etablissement du procès-verbal :
 - toutes les opérations doivent être retracées ;
 - il est possible d'y faire annexer des observations écrites :
« Il y a lieu, par ailleurs, d'indiquer que le représentant légal de la société et le représentant de l'Ordre ont déclaré n'avoir aucune remarque à formuler. Ce moyen sera rejeté ».

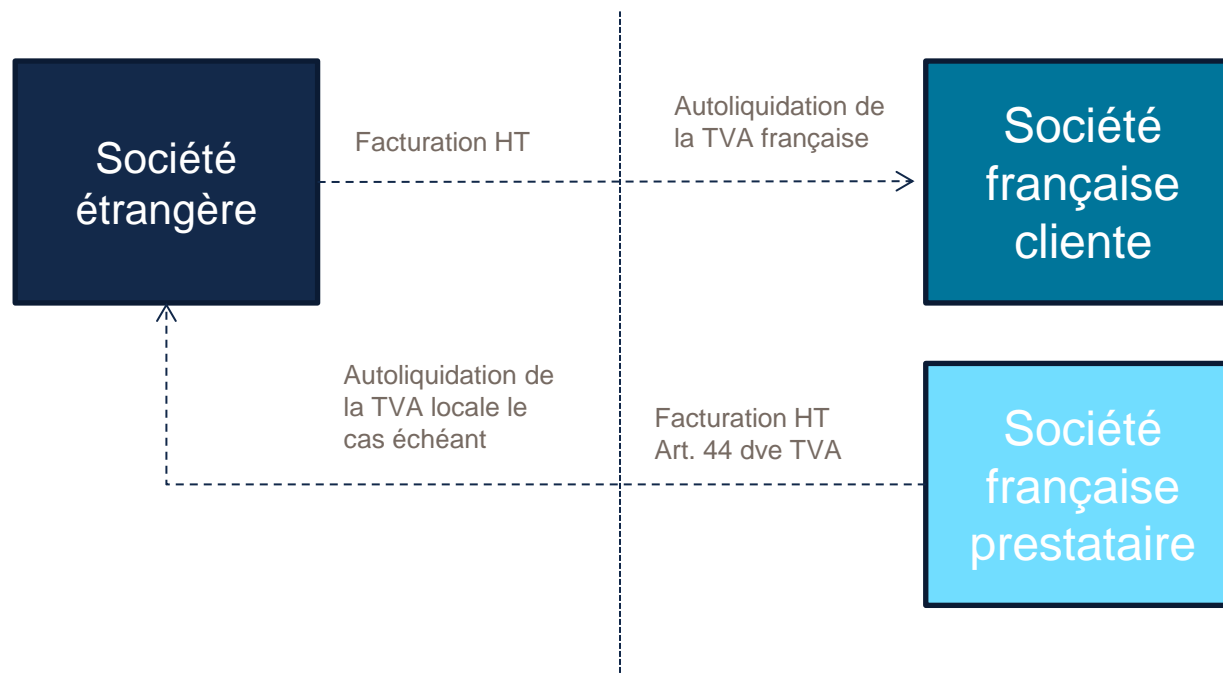
- Des délais de recours brefs contre les opérations de perquisition :
 - appel contre l'ordonnance autorisant la visite : 15 jours ;
 - recours portant sur la régularité des opérations : 15 jours.

- Préparer le contrôle fiscal :
 - vérification des pièces saisies, de leur reporting sur le PV et de l'adéquation avec la fraude présumée.

Les suites de la perquisition : l'engagement d'une vérification de comptabilité (1/6)

– L'exemple de l'activité de concession de brevet ou de marque (1/3) :

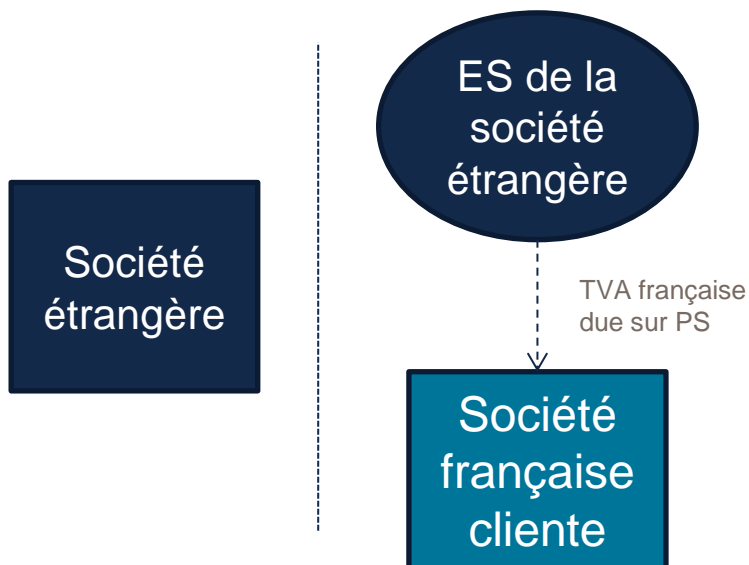
1. En l'absence d'ES :



Les suites de la perquisition : l'engagement d'une vérification de comptabilité (2/6)

– L'exemple de l'activité de concession de brevet ou de marque (2/3) :

2. En cas de reconnaissance d'un ES en France :

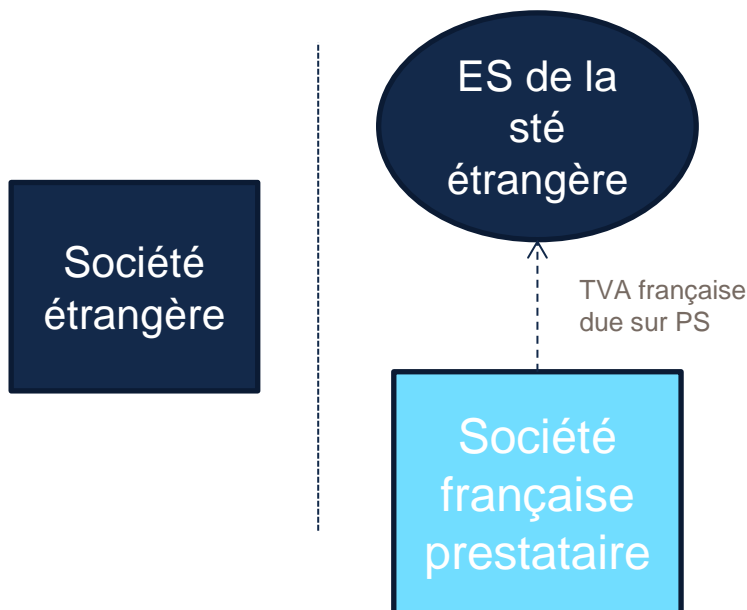


- Au niveau de l'établissement stable :
- prescription allongée à 10 ans ;
 - taxation d'office ;
 - amende de 80 % pour activité occulte ;
 - rappels de TVA « en dedans » au titre des prestations dont le lieu d'imposition se situe en France majoré des intérêts de retard.

Les suites de la perquisition : l'engagement d'une vérification de comptabilité (3/6)

– L'exemple de l'activité de concession de brevet ou de marque (3/3) :

2. En cas de reconnaissance d'un ES en France :



- Au niveau de la structure française ayant facturé l'ES :
- rappel de TVA française ;
 - application des intérêts de retard, le cas échéant augmenté de la pénalité de 40 % voire de 80 % ;
 - le cas échéant, infraction aux règles de facturation 1737-I.

Les suites de la perquisition : l'engagement d'une vérification de comptabilité (4/6)

- L'administration demande la production d'un FEC de l'établissement stable présumé.

- Certains services n'hésitent pas :
 - à identifier de manière automatique l'ES en France ;
 - et mettre en demeure de déposer des déclarations de TVA en France :
 - ✓ moyen de substituer la pénalité de l'article 1728-1-b (40 % pour non dépôt des déclarations dans les 30 jours de la mise en demeure) à celle de 80 % liée à l'existence d'une activité occulte ? ;
 - ✓ attention aux montants déclarés : 1729 A-2 du CGI.

Les suites de la perquisition : l'engagement d'une vérification de comptabilité (5/6)

- Sur l'amende de 80 % pour activité occulte : décision *Frutas* du Conseil d'Etat du 7 décembre 2015, n° 368227 :
 - l'administration doit apporter la preuve de l'activité occulte :
 - ✓ cette preuve est réputée apportée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce.
 - le contribuable peut renverser cette présomption réfragable d'activité en justifiant qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un Etat autre que la France, la justification de l'erreur commise devant être appréciée en tenant compte :
 - ✓ du niveau d'imposition dans cet autre Etat ;
 - ✓ des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux Etats ;
 - décision rendue en matière de pénalités et ne portant pas sur le délai de reprise.

Les suites de la perquisition : l'engagement d'une vérification de comptabilité (6/6)

– Sur le délai de reprise :

- « Lorsque l'une quelconque des déclarations incombant au contribuable a été souscrite dans les délais, et alors même que la déclaration au centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce n'a pas été effectuée, le délai spécial n'est pas applicable... Ce délai ne peut s'appliquer, s'agissant d'une activité déterminée, à un impôt donné pour lequel le contribuable est défaillant lorsque celui-ci a souscrit, dans les délais, des déclarations au titre d'autres impôts concernant cette même activité » CE 20 mai 2016 n° 376672, 8^e et 3^e s.-s., min. c/ société Faisanderie.
- Cette doctrine a été rapportée au 29 décembre 2016.

II. Groupements de moyens et TVA de groupe : conséquences des arrêts rendus par la CJUE et perspectives

- Etat des lieux :
 - ✓ les quatre arrêts rendus par la CJUE ;
 - ✓ l'exonération réservée aux activités d'intérêt général ;
 - ✓ modalités d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous f de la directive.
- Régime de groupe :
 - ✓ le cadre général défini par la directive ;
 - ✓ les réticences de l'administration fiscale française sont-elles toujours d'actualité ?
 - ✓ la question de la taxe sur les salaires (et autres taxes ?).

Elisabeth Ashworth et Patrick Danis

Etat des lieux : la CJUE restreint drastiquement le champ de l'exonération

- Quatre affaires jugées par la Cour de justice réduisent considérablement la portée du régime :
 - arrêt du 4 mai 2017, Aff C-274/15, Commission contre Luxembourg (ccl. Juliane Kokott 6 oct. 2016) ;
 - arrêt du 21 septembre 2017, Aff. C-326/15, DNB Banka (ccl. Juliane Kokott 1^{er} mars 2017) ;
 - arrêt du 21 septembre 2017, Aff. C-605/15, Aviva (ccl. Juliane Kokott, 1^{er} mars 2017) ;
 - arrêt du 21 septembre 2017, Aff. C-616/15, Commission contre Allemagne (ccl. Melchior Wathelet, 5 avril 2017).

Etat des lieux : l'exonération réservée aux activités d'intérêt général

– **Arrêt du 4 mai 2017 :**

- les principes qui y sont définis conservent leur valeur dans une lecture étroite du champ d'application du régime.

– **Arrêts du 21 septembre 2017 :**

- selon la Cour, seules peuvent être exonérées les prestations de services qui contribuent directement à l'exercice d'activités d'intérêt général au sens de l'article 132 de la directive ;
- les activités bancaires (DNB Banka) ou d'assurance (AVIVA) qui ne sont pas des activités d'intérêt général et relèvent des « autres exonérations » visées à l'article 135 n'entrent pas dans le champ de l'exonération ;
- la Cour précise que cette interprétation n'est pas opposable au titre du passé dans un Etat membre qui aurait admis l'application de l'exonération dans ces secteurs d'activité ;
- *quid* de certaines activités d'intérêt général dont l'absence de taxation résulte d'autres dispositions que celles de l'article 132 ? :
 - ✓ activités hors champ ;
 - ✓ activités locatives sociales par exemple...

Etat des lieux : modalités d'application (1/2)

- La Cour apporte des précisions sur les contours du régime des groupements de moyens :
 - le groupement peut rendre des services à des membres qui ne réalisent pas exclusivement des opérations exonérées ou non imposables mais le bénéfice de l'exonération ne s'applique que **dans la mesure** où les services sont directement nécessaires pour les activités exonérées des membres ;
 - un membre ne peut pas déduire la taxe grevant une dépense du GAP ;
 - une dépense engagée par un membre pour le compte du GAP auquel la dépense est affectée est une prestation de services imposable.

- Cette interprétation du texte devrait conduire l'administration fiscale à préciser sa doctrine :
 - seuil de 20 % d'opérations imposables ;
 - services rendus par les membres au groupement.

Etat des lieux : modalités d'application (2/2)

- Les questions restées en suspens compte tenu de l'analyse générale retenue par la Cour :
 - groupement de fait ?
 - ✓ La personnalité morale ne serait pas nécessaire mais les moyens de rendre les services seraient indispensables.
 - territorialité : un groupement de moyens peut-il être constitué par des membres situés dans des Etats membres différents ?
 - ✓ L'avocat général Kokott a exprimé un avis défavorable à l'analyse retenue par l'administration fiscale de plusieurs Etats membres.

Régime de groupe : le cadre défini par la directive (1/7)

– **Directive 2006/112, art. 11 :**

« Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, chaque Etat membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur ce même Etat membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Un Etat membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes les mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles ».

Régime de groupe : le cadre défini par la directive (2/7)

– Procédure d'option par les Etats membres :

- la consultation du Comité de la TVA est obligatoire (CJUE, Aff. C-162/07, Ampliscientifica) :
 - ✓ pour l'introduction du régime ;
 - ✓ lors de toute modification substantielle des règles d'application du régime introduit dans la réglementation nationale (CJUE, Aff. C-65/11, Commission contre Pays-Bas).
- à défaut, le régime serait mis en place en violation de la directive.

Régime de groupe : le cadre défini par la directive (3/7)

– **Champ d'application du régime (1/3) :**

- **territorialité :**

- ✓ chaque membre doit être établi sur le territoire d'application du groupe ;
- ✓ qu'il s'agisse du siège ou d'une succursale ;
- ✓ en revanche, l'existence du groupe rompt le lien entre le siège ou la succursale d'un membre établi dans l'Etat membre du groupe et la partie de cette entité (membre ou succursale) qui est établie à l'étranger (Aff. C-7/13 Skandia America Corp).

- **membres du groupe :**

- ✓ personnes assujetties ou non assujetties à la TVA, y compris les sociétés holdings (Aff. C-65/11, C-85/11, C-95/11, C-109/11, C-74/11) ;
- ✓ une entité dépourvue de personnalité juridique peut, en principe, être membre du groupe mais son exclusion peut être justifiée par l'objectif de lutte contre la fraude ou les abus (Aff. C-108/14 et C-109/14, Larentia et Minerva/ Marenave) ;
- ✓ la qualité de membre est-elle conférée de plein droit ou sur option ?

Régime de groupe : le cadre défini par la directive (4/7)

– **Champ d'application du régime (2/3) :**

- **lien entre les membres du groupe :**

l'appartenance au groupe suppose l'existence de liens étroits sur les plans financier, économique et de l'organisation :

- ✓ selon la **CJUE**, cette condition n'impose pas qu'il existe un rapport de subordination entre le membre et la société faîtière (Aff. C- 108/14 et C-109/14, Larentia et Minerva/ Marenave) ;
- ✓ selon la **Commission européenne** :
 - la détention de plus de 50 % des titres ou des droits de vote peut constituer une présomption de l'existence de liens étroits justifiant l'appartenance au groupe ;
 - les liens économiques résultent d'une identité, d'une complémentarité ou de l'interdépendance des activités réalisées par les membres ;
 - les liens organisationnels résultent, par exemple, d'une gestion commune et d'un pouvoir de décision centralisé.

Régime de groupe : le cadre défini par la directive (5/7)

– **Champ d'application du régime (3/3) :**

- **activités économiques** (CJUE, Aff. C-480/10 et C-74/11) :
 - ✓ l'article 11 ne prévoit pas la possibilité d'imposer des conditions d'application tenant à la nature de l'activité ;
 - ✓ mais une telle restriction peut être justifiée sur le fondement du 2^e alinéa par des motifs de prévention de la fraude ou de l'évasion fiscale ;
 - ✓ l'étendue des marges de manœuvre dont disposent les Etats membres reste, à cet égard, incertaine.

Régime de groupe : le cadre défini par la directive (6/7)

– **Fonctionnement du régime de groupe (1/2) :**

- aucune précision apportée par la directive ou la jurisprudence, seule la Commission européenne a exprimé son interprétation :
 - ✓ le groupe est un assujetti « ordinaire » qui a les mêmes droits et obligations et auquel s'appliquent l'ensemble des règles de la directive ;
 - ✓ les membres n'ont aucune obligation déclarative ;
 - ✓ le groupe a en principe une identification, des déclarations, y compris les états récapitulatifs, uniques.
 - ✓ toutes les opérations avec des tiers sont le fait du groupe :
 - qu'il s'agisse des biens ou des services qu'il livre ou preste (et quel qu'en soit le lieu d'imposition) ;
 - ou de ceux qu'il acquiert.

Régime de groupe : le cadre défini par la directive (7/7)

– **Fonctionnement du régime de groupe (2/2) :**

- aucune précision apportée par la directive ou la jurisprudence, seule la Commission européenne a exprimé son interprétation :
 - ✓ les flux entre les membres du groupe sont des opérations internes sans incidence au regard de la TVA ;
 - ✓ les droits à déduction :
 - exercice par le groupe suivant les règles de droit commun (prorata) ;
 - les Etats membres peuvent retenir des méthodes alternatives plus fines comme la constitution de secteurs ou l'affectation telles que prévues par l'article 173 paragraphe 2 de la directive.

Régime de groupe : les réticences de l'administration fiscale restent-elles fondées ?

– **Le refus historique de la France :**

- un effet de perte de trésorerie pouvait être invoqué avant la suppression en juillet 1993 de la règle du décalage d'un mois et la mensualisation des procédures de remboursement de crédits de TVA ;
- risque de fraude significatif (effet « boîte noire ») ;
- la neutralisation des opérations internes au groupe compliquerait la tâche des services de contrôle ;
- le groupement de moyens a constitué un outil de substitution d'autant plus efficace que l'administration en a admis une application particulièrement souple (extension à certaines prestations de mise à disposition, groupements dits « à l'envers », groupements de fait, groupements transfrontaliers, etc.).

– **Le groupe TVA présente-t-il des avantages ou des inconvénients pour les autorités fiscales ? :**

- trésorerie ?
- gestion administrative ?
- contrôle ?

Régime de groupe : les réticences de l'administration fiscale restent-elles fondées ?

- Les contraintes communautaires sont limitées et les marges de manœuvre laissées aux Etats membres ne sont pas négligeables :
 - une obligation : la consultation préalable du Comité de la TVA.
 - un régime à la carte :
 - ✓ la constitution du groupe ;
 - ✓ les obligations déclaratives ;
 - ✓ l'exercice des droits à déduction.

- Les autorités françaises ont elles véritablement le choix ? :
 - la directive offre-t-elle des solutions alternatives ? ;
 - la modification de la directive est hypothétique ;
 - une action en manquement ne peut pas être définitivement écartée ;
 - contexte du Brexit.

Régime de groupe : la question de la taxe sur les salaires

- L’instauration d’un régime de groupe devrait-il avoir des conséquences en matière de taxe sur les salaires ? :
 - même si la TS et la TVA entretiennent une relation « ancienne », il s’agit d’un impôt purement national dont le régime peut être ajusté par le législateur sans contrainte communautaire ;
 - une approche globale du traitement de la TS serait certainement préconisée par l’administration pour des raisons de simplicité de déclaration et de contrôle. Mais elle pourrait avoir dans certaines circonstances des effets significatifs positifs ou négatifs ;
 - une approche dissociée qui permettrait de conserver dans son économie générale le régime en vigueur pourrait cependant être maintenue ;
 - *quid* de l’incidence des opérations internes sur le rapport d’assujettissement ?

- **Impact C3S ?**

III. Projets de directives TVA : présentation du projet de régime définitif

Elisabeth Ashworth et Ariane Beetschen

Introduction

- Publication le 4 octobre 2017 d'un projet de directive et de deux projets de règlements.
- Qui préfigurent l'espace TVA unique dans l'Union.
- Résultant du plan d'action annoncé par la Commission européenne le 7 avril 2016.
- Et suivant les décisions déjà actées par le Conseil de l'Union.

Première partie : mise en perspective des travaux en cours (1/4)

- **Le plan d'action pour l'avenir de la TVA :**
 - commerce électronique ;
 - régime définitif pour les opérations transfrontalières ;
 - taux applicable à la presse en ligne ;
 - régime des petites entreprises ;
 - coopération administrative ;
 - politique générale des taux.

- **Des actions immédiates pour renforcer le système et lutter contre la fraude :**
 - mécanisme d'autoliquidation généralisée (MALG) ;
 - diverses mesures de consolidation et de simplification du régime des livraisons intracommunautaires de biens dans l'attente du régime définitif.

Première partie : mise en perspective des travaux en cours (2/4)

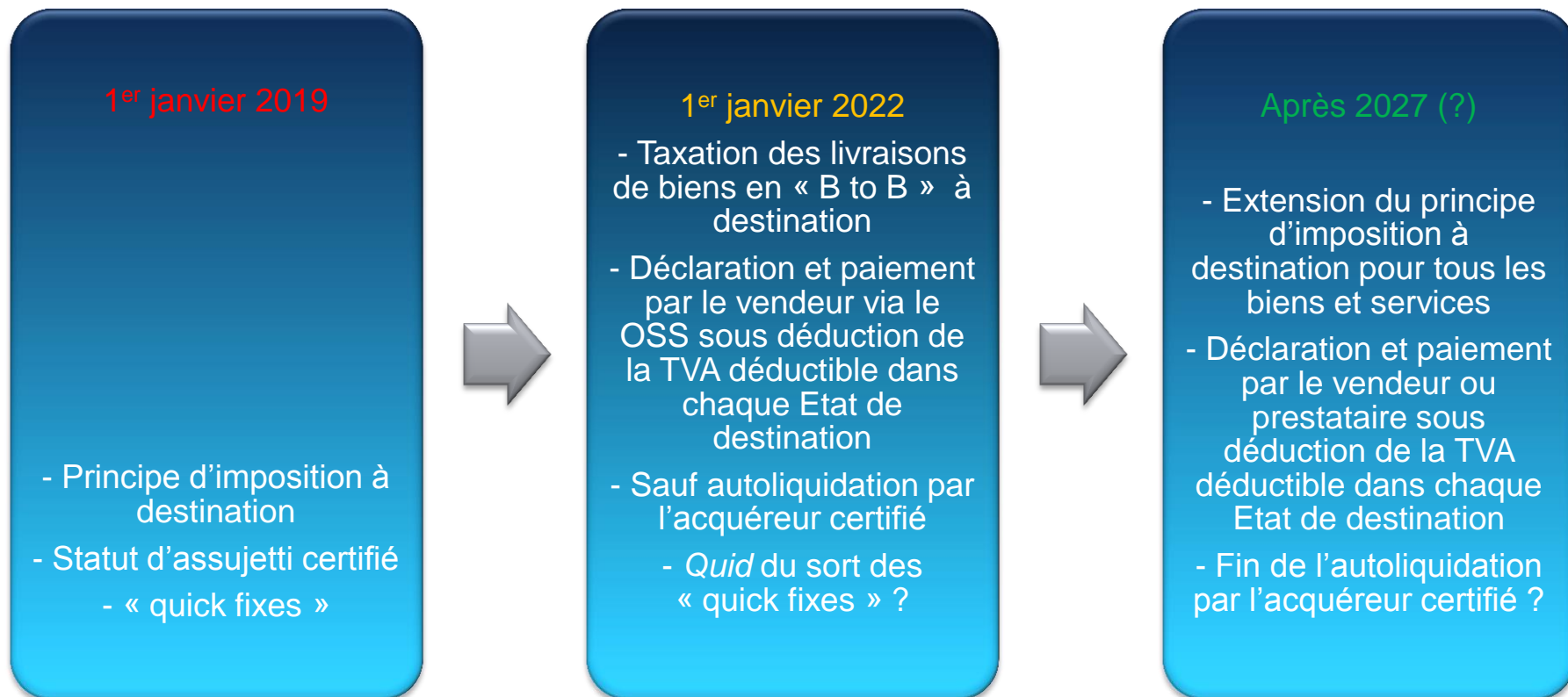
- **Les projets d'ores et déjà sur la table des négociations :**
 - **commerce électronique** : projets de directive COM(2016)757 et de règlements COM(2016) 755 et 756 présentés le 1^{er} décembre 2016 :
 - ✓ entrée en vigueur prévue :
 - mesures d'adaptation des règles relatives aux services électroniques : 1^{er} janvier 2018 ;
 - réforme des règles pour le commerce en ligne : 1^{er} janvier 2021 ;
 - ✓ état d'avancement ;
 - **presse en ligne** : projet de directive COM(2016) 78 du 1^{er} décembre 2016 :
 - ✓ entrée en vigueur immédiate ;
 - ✓ état d'avancement ;
 - **mécanisme d'autoliquidation généralisé (MALG)** : projet de directive COM(2016) 811 du 23 décembre 2016 :
 - ✓ entrée en vigueur immédiate, fin en 2022 ;
 - ✓ état d'avancement.

Première partie : mise en perspective des travaux en cours (3/4)

- Lignes directrices du régime définitif pour les opérations transfrontalières :
 - **un principe d'imposition au lieu de destination acté par le Conseil de l'Union européenne.**
 - **une application progressive suivant (désormais) trois échéances :**
 - ✓ préfiguration à compter du 1^{er} janvier 2019 (les projets présentés le 4 octobre 2017) ;
 - ✓ application aux opérations transfrontalières portant sur les biens à compter du 1^{er} janvier 2022 (projets de textes annoncés pour début 2018) ;
 - ✓ extension à toutes les opérations transfrontalières portant sur les biens et les services (mise à l'étude à partir de 2017 ?).

Première partie : mise en perspective des travaux en cours (4/4)

Sous réserve des projets de texte en attente de publication...



Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (1/10)

- La Commission propose de faire inscrire dans la directive TVA, dès le 1^{er} janvier 2019, deux nouveaux principes fondamentaux pour la mise en œuvre du régime définitif de TVA en ce qui concerne les échanges intra UE de biens et de services :
 - principe de taxation à destination des livraisons biens et prestations de services :
 - ✓ ce principe se substituerait au principe définitif de taxation prévu dans l'Etat membre d'origine par l'actuel article 402 1. de la directive TVA ;
 - ✓ le nouveau principe implique l'application du taux de TVA de l'Etat membre de destination, à savoir l'Etat membre dans lequel se situe l'acheteur ;
 - principe de redevabilité de la TVA par le fournisseur :
 - ✓ toutefois, si l'acheteur des biens est un contribuable fiable, c'est-à-dire un assujetti certifié, c'est à lui qu'il incombe d'acquitter la TVA due dans l'Etat membre de destination.

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (2/10)

- Le nouveau **statut d'assujetti certifié** proposé par la Commission (1/4) :
 - au cœur de la première étape du régime définitif des livraisons intracommunautaires entre entreprises B to B (entrée en vigueur prévue le 1^{er} janvier 2022) et des mesures de simplification du régime actuel (entrée en vigueur prévue le 1^{er} janvier 2019) ;
 - inscrit sous un article 13 bis nouveau de la directive TVA ;
 - dans la première étape du régime définitif, permet de continuer à autoliquider la TVA sur les achats de biens intra UE ;
 - dans le cadre des mesures de simplification du régime actuel, permet aux opérateurs établis dans l'UE réalisant des livraisons et/ou des acquisitions de biens intra UE ou encore des transferts/achats intra UE de stocks sous contrat de dépôt de bénéficier de ces mesures.

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (3/10)

- Le nouveau **statut d'assujetti certifié** proposé par la Commission (2/4) :
 - l'assujetti certifié est considéré comme un contribuable fiable ;
 - le statut octroyé par un Etat membre s'impose à tous les autres Etats membres ;
 - le statut d'un assujetti certifié peut être vérifié dans la base VIES ;
 - sont exclus de ce statut les assujettis :
 - ✓ bénéficiant de la franchise en base ou du régime forfaitaire agricole ;
 - ✓ ne bénéficiant d'aucun droit à déduction ;
 - ✓ exerçant une activité occasionnelle.

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (4/10)

- Le nouveau **statut d'assujetti certifié** proposé par la Commission (3/4):
 - le statut d'assujetti certifié est attribué automatiquement à un opérateur déjà certifié OEA à des fins douanières ;
 - pour les autres assujettis, les critères à remplir communs à tous les Etats membres sont proches de ceux retenus pour obtenir le statut d'OEA :
 - ✓ absence d'infractions graves ou répétées aux dispositions fiscales et à la législation douanière, ainsi que de toute infraction pénale grave liée à l'activité économique ;
 - ✓ démonstration d'un niveau élevé de contrôle interne sur les opérations et les mouvements de biens ;
 - ✓ attestation de solvabilité financière.

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (5/10)

- Le nouveau **statut d’assujetti certifié** proposé par la Commission (4/4) :
 - le statut est octroyé par l’Etat membre où le demandeur a établi le siège de son activité économique ou bien par l’Etat membre de l’établissement stable du demandeur dans lequel sa comptabilité générale au sein de la Communauté est conservée ou accessible à des fins fiscales, dans le cas où le demandeur a établi le siège de son activité économique en dehors de la Communauté mais détient un ou plusieurs établissements stables sur le territoire de la Communauté ;
 - ce projet de statut suscite de nombreuses interrogations, notamment :
 - ✓ peu d’opérateurs français ont le statut d’OEA ;
 - ✓ l’octroi du statut d’OEA nécessite un audit de la douane qui peut prendre plusieurs mois. Une procédure d’audit fiscal sera-t-elle prévue pour l’octroi du statut d’assujetti certifié ? ;
 - un règlement d’exécution ultérieur devrait fixer les modalités pratiques de ce statut.

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (6/10)

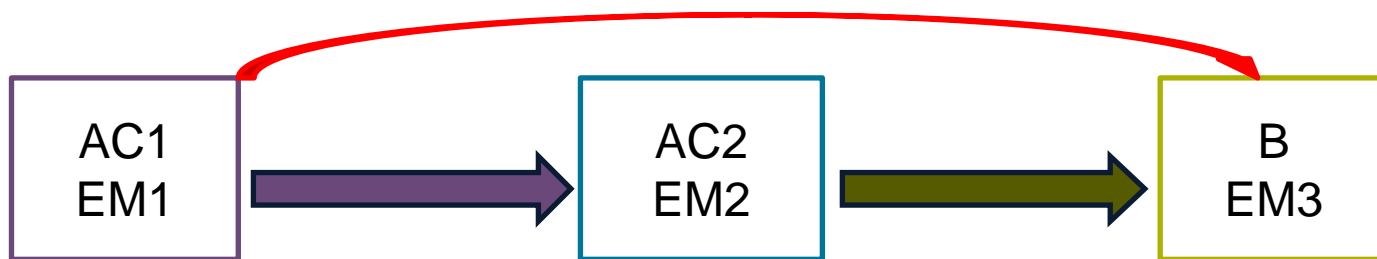
- L'assujetti certifié au cœur de **trois mesures de simplification du régime actuel** proposées par la Commission (1/4) :
 - **stock sous contrat de dépôt (stock mis à disposition d'un acquéreur connu) :**



- ✓ l'envoi des marchandises (**flèche verte**) n'est plus assimilé à une LIC ;
- ✓ la réception des marchandises n'est plus assimilée à une AIC ;
- ✓ AC1 n'a plus besoin d'être identifié à la TVA dans EM2 ;
- ✓ au moment de la vente (**flèche rouge**), AC1 réalise une LIC exonérée de TVA dans EM1 et AC2 réalise une AIC taxable dans EM2 ;
- ✓ AC1 et AC2 tiennent un registre des biens ;
- ✓ l'état récapitulatif d'AC1 mentionne l'envoi des biens chez AC2 (en France, la DEB).

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (7/10)

- L'assujetti certifié au cœur de **trois mesures de simplification du régime actuel** proposées par la Commission (2/4) :
 - **ventes en chaîne, y compris les opérations triangulaires :**



- ✓ l'expédition ou le **transport** des marchandises (**flèche rouge**) est effectué **par ou pour le compte d'AC2** :
 - **livraison de AC1 à AC2 = LIC exo TVA dans EM1** dès lors que AC2 identifié en EM2 et AC1 informé du nom de l'EM d'arrivée des biens ;
 - **livraison de AC2 à AC3 = LIC exo TVA dans EM1** lorsque l'une des deux conditions ci-dessus n'est pas remplie ;
- ✓ selon la Commission, aucune règle n'est nécessaire quand le transport est effectué par AC1 (livraison de AC1= LIC exo) ou par B (livraison de AC2 = LIC exo).

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (8/10)

- L'assujetti certifié au cœur de **trois mesures de simplification du régime actuel** proposées par la Commission (3/4) :
 - **présomption réfragable de l'expédition ou du transport des biens en vue de l'exonération des livraisons intracommunautaires ;**
 - l'article 138 1. de la directive TVA exonère de TVA les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de l'Etat membre de départ mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti ou une personne morale non assujettie agissant en tant que tel dans un Etat membre autre que celui du départ des biens ;
 - le vendeur doit apporter la preuve de l'expédition ou du transport ;
 - la Commission propose un cadre commun de critères recommandés applicable aux documents justificatifs requis.

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (9/10)

- L'assujetti certifié au cœur de **trois mesures de simplification du régime actuel** proposées par la Commission (4/4) :
 - **preuve réfragable de l'expédition ou du transport des biens en vue de l'exonération des livraisons intracommunautaires** :
 - ✓ **expédition ou transport réalisé par le vendeur certifié** ou pour son compte :
 - les biens sont présumés avoir quitté l'Etat de membre de départ pour un autre Etat membre si le vendeur est en possession d'au moins deux éléments de preuve non contradictoires figurant dans une liste fixée par l'article 45 bis nouveau du règlement d'exécution de la directive TVA ;
 - ✓ **expédition ou transport réalisé par l'acquéreur certifié** ou pour son compte :
 - les biens sont présumés avoir quitté l'Etat de membre de départ pour un autre Etat membre si le vendeur est en possession :
 - d'une déclaration écrite de l'acquéreur attestant que les biens ont été transportés par lui ou pour son compte et mentionnant l'Etat membre des destinations des biens, remise au fournisseur au plus tard le dixième jour du mois suivant la livraison ;
 - d'au moins deux éléments de preuve non contradictoires figurant dans la liste susvisée.

Deuxième partie : quelle préfiguration au 1^{er} janvier 2019 ? (10/10)

– **Une quatrième mesure de simplification à compter du 1^{er} janvier 2019 :**

- l'article 138 1. de la directive TVA exonère de TVA les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de l'Etat membre de départ mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti ou une personne morale non assujettie agissant en tant que tel dans un Etat membre autre que celui du départ des biens ;
- L'exonération serait désormais accordée à condition que :
 - ✓ l'acquéreur dispose d'un numéro d'identification à la TVA valide dans un Etat membre autre que celui de départ des biens ;
 - ✓ la livraison intracommunautaire à l'acquéreur soit déclarée dans l'état récapitulatif du vendeur (en France, la DEB).

IV. Remboursements 8^e directive

Henri Bitar

Tribunal administratif de Montreuil : société Airbus Helicopters GmbH (nos 1603036, 1603585 et 1603623) : délai pour solliciter le remboursement de la TVA (1/5)

- **La société Airbus Helicopters GmbH a demandé, en 2015, le remboursement d'une TVA qui lui a été facturée en 2014, se rapportant à des livraisons de biens effectuées antérieurement à l'année 2014 :**
 - l'administration fiscale française a rejeté le remboursement au motif que les factures étaient afférentes à des livraisons antérieures au 1^{er} janvier 2014 ;
 - le Tribunal a jugé que c'est la facturation qui définit la période de remboursement au sens des dispositions des articles 14 et 15 de la directive 2008/9 du 12 février 2008 (anciennement 8^e directive).
 - ces dispositions prévoient que la demande de remboursement doit être déposée au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période du remboursement et que la demande doit concerner l'achat de biens et de services facturé au cours de la période de remboursement, à condition que la taxe soit devenue exigible avant ou au moment de la facturation, ou pour lesquels la taxe est devenue exigible au cours de la période du remboursement, à condition que l'achat ait été facturé avant que la taxe ne soit devenue exigible.

– **Selon le Tribunal, c'est donc bien la date de la facturation qui définit la période de remboursement :**

- la circonstance que l'article 96-O de l'annexe III au CGI prévoit que la période de remboursement concerne l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, ne peut être invoquée par l'administration dès lors que ces dispositions concernent les demandes introduites en France par des entreprises françaises pour le remboursement d'une TVA supportée dans un autre Etat membre ;
- la doctrine administrative (BOI-TVA-DED-50-20-30-20) indique sous un intitulé « A.TVA dont le remboursement peut être demandé : celle dont l'exigibilité est intervenue chez le fournisseur ou le prestataire redevable de la taxe (CGI, art. 271-I-2) » que donne droit au remboursement :
« La TVA ayant grevé l'achat de biens ou de services qui ont été facturés au cours de la période du remboursement mentionnée aux § 120 et § 130 à condition qu'elle soit devenue exigible avant ou au moment de la facturation, ou la TVA qui est devenue exigible au cours de la période du remboursement, à condition que les achats aient été facturés avant la date à laquelle elle est devenue exigible » ;
- l'exigibilité semble être une condition nécessaire mais pas suffisante puisque l'assujetti doit également être en possession de la facture.

Tribunal administratif de Montreuil : société Airbus Helicopters GmbH (nos 1603036, 1603585 et 1603623) : délai pour solliciter le remboursement de la TVA (3/5)

D'ailleurs, la directive 2008/9 n'indique plus, comme c'était le cas de la 8^e directive, que « *la demande doit être présentée dans les six mois qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible* ».

La position retenue par le TA de Montreuil est conforme à la jurisprudence de la Cour de justice. Toute solution contraire aurait en effet conduit à empêcher un assujetti étranger de récupérer la TVA du seul fait que le vendeur ou le prestataire aurait tardé à émettre la facture au titre d'opérations pour lesquelles l'exigibilité serait intervenue au cours d'une année civile.

– **CJUE, aff. C- 152/02, arrêt du 29 avril 2004 Terra Bauberdarf Handel GmbH :**

« L'exercice de ce droit à déduction suppose que, en principe, les assujettis n'effectuent pas de paiement et ne s'acquittent donc pas de la TVA en amont avant d'avoir reçu une facture, ou un autre document qui ne peut être considéré comme en tenant lieu, et que la TVA ne saurait être considérée comme grevant une opération donnée avant d'avoir été acquittée ».

Le droit à déduction de la TVA est opéré au titre de la période de déclaration au cours de laquelle sont réunies les deux conditions suivantes, à savoir, que la livraison de bien ou la prestation de services ait été réalisée et que l'assujetti soit en possession de la facture.

Tribunal administratif de Montreuil : société Airbus Helicopters GmbH (nos 1603036, 1603585 et 1603623) : délai pour solliciter le remboursement de la TVA (4/5)

– **L'administration fiscale a interjeté appel du jugement :**

- mais sa position est désormais contredite par les conclusions rendues par l'avocat général dans une affaire Volkswagen AG (C-533/16, 26 octobre 2017), à propos de la récupération d'une TVA slovaque facturée à Volkswagen AG ;
- entre 2004 et 2010, des fournisseurs slovaques avaient vendu à Volkswagen AG des moules pour la fabrication de phares automobiles. Ils avaient établi des factures sans TVA. En 2010, après s'être rendu compte de leur erreur, ces fournisseurs ont facturé la TVA slovaque à Volkswagen AG dans des factures distinctes, puis ont versé cette TVA auprès du Trésor public slovaque. En juillet 2011, Volkswagen AG a demandé le remboursement de cette TVA. L'administration fiscale slovaque a refusé le remboursement d'une partie de cette TVA au motif que la société était prescrite puisque, conformément aux règles slovaques applicables en matière de livraisons de biens, le droit au remboursement de la TVA naît au moment de la livraison et ce droit doit être exercé dans un délai de cinq ans ;
- Volkswagen AG a contesté cette position au motif que l'exercice du droit à déduction de la TVA exige que deux conditions cumulatives soient remplies : la livraison des biens, en tant qu'opération taxée, et la détention d'une facture ou d'un document susceptible d'en tenir lieu. Or, avant 2010, elle n'était pas en possession d'une facture comportant de la TVA.

Tribunal administratif de Montreuil : société Airbus Helicopters GmbH (nos 1603036, 1603585 et 1603623) : délai pour solliciter le remboursement de la TVA (5/5)

- **Dans l’affaire Volkswagen AG, l’avocat général conclut, en se fondant sur l’arrêt Terra Baubedarf, dans le sens du remboursement de la TVA en précisant que :**

« Dans des circonstances telles que celles l’espèce dans lesquelles il a été considéré à tort, mais de bonne foi, qu’une livraison de biens n’était pas soumise à la TVA et où, des années plus tard, le paiement de cette taxe a fait l’objet d’une régularisation, l’assujetti a le droit de déduire le montant de la TVA acquittée dans le cadre de cette opération (ou, le cas échéant, d’en obtenir le remboursement) ».

V. Logiciels de caisse : point à quelques semaines de l'entrée en vigueur

Marie Fournier

Cadre légal

– **Cadre légal : article 286 I 3° bis du CGI (entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2018) :**

*« Toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée qui enregistre les règlements de ses clients au moyen d'un **logiciel de comptabilité ou de gestion ou d'un système de caisse**, doit utiliser un logiciel ou un système satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale ».*

– **Sanctions :**

- fiscales : amende de 7 500 € en cas de manquement constaté ou de refus d'intervention des agents de l'administration (en cas de contrôle inopiné) et amende renouvelable (60 jours) ;
- pénalités : amende de 45 000 € et 3 ans d'emprisonnement pour présentation de faux documents.

Annnonce du ministre de l'Action et des Comptes publics du 15 juin 2017

- Réduction du champ d'application de la mesure.

- Le dispositif ne concernera finalement que les logiciels et systèmes de caisse, « *principaux vecteurs des fraudes constatées à la TVA* » selon le ministre.

- Ainsi, au regard des termes de cette annonce :
 - exclusion des logiciels comptables et de gestion ;

 - objectif poursuivi par cette mesure : cibler les logiciels « permissifs » ou frauduleux.

Projet de loi de finances pour 2018

- L'article 46 constitue la stricte traduction législative de cette annonce.

L'article serait ainsi rédigé :

« I Toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit (...) :

*3° bis Si elle effectue des livraisons de biens et des prestations de services **ne donnant pas lieu à facturation conformément à l'article 289** et enregistre ces opérations au moyen d'un **logiciel ou d'un système de caisse**, utiliser un logiciel ou un système satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale, attestées par un certificat délivré par un organisme accrédité dans les conditions prévues à l'article L 433-4 du code de la consommation ou par une attestation individuelle de l'éditeur, conforme à un modèle fixé par l'administration ».*

(...)

II (...) 2 Les assujettis bénéficiant d'une franchise de taxe mentionnée à l'article 293 B et ceux effectuant exclusivement des opérations ou des prestations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée sont dispensés de l'obligation mentionnée au 3° bis du I ».

Foire aux questions (FAQ) publiée le 28 juillet 2017

- La FAQ apporte notamment des précisions sur la réduction du champ d'application de la mesure :
 - sont désormais exclues du dispositif de certification :
 - ✓ les entreprises qui n'acquittent pas la TVA (en raison d'une exonération ou parce qu'elles sont placées sous le régime de la franchise en base) ;
 - ✓ les entreprises étrangères qui ne sont pas établies en France, quand bien même elles y seraient identifiées à la TVA ;
 - ✓ pour toutes les autres entreprises, établies en France et redevables de la TVA, **les transactions entre entreprises « B to B » échappent au dispositif ;**
 - ainsi désormais, les seules transactions qui requièrent la certification du système sont les transactions « B to C » ;
 - **ambiguïtés résultant de cette FAQ** : quelles sont les opérations B to C effectivement concernées ? Quels logiciels (de caisse, comptable ou de gestion) sont finalement visés ?

Portée de la mesure dans les relations B to C

- La FAQ précise que l'obligation concerne les logiciels qui enregistrent des transactions qui ne donnent pas lieu à facturation au regard de l'article 289 du CGI.
- **Ambiguïté induite par cette référence à la notion de facturation :**
 - *quid* des transactions « B to C » qui donnent lieu à facturation, quand bien même la réglementation fiscale ne l'impose pas ? ;
 - ces transactions sont-elles exclues du champ de la certification, comme les transactions « B to B » ? Rien ne permet pour le moment de les exclure ;
 - pour autant, les inclure dans le dispositif n'a pas de sens au regard de l'objectif poursuivi par le texte qui cible les logiciels « permissifs ».
- **La référence à la notion de vente au comptant ne serait-elle pas par exemple plus pertinente ?** Elle reviendrait à exclure du dispositif les opérations au titre desquelles une facture est émise.

Portée de la mesure s'agissant de la qualification des logiciels concernés

- L'annonce du ministre de l'Action et des Comptes publics du 15 juin 2017 excluait les logiciels de gestion ainsi que les logiciels comptables.
- La FAQ contredit cette annonce en précisant qu'**il convient de ne pas tenir compte de la qualification du logiciel (de caisse, comptable ou de gestion)**, mais de retenir sa fonctionnalité de caisse. « *Ainsi, un logiciel de gestion qui permet l'enregistrement des opérations de vente ou de prestations de services qui concernent les non assujettis à la TVA (clients particuliers) doit être considéré comme un logiciel ou un système de caisse visé par le dispositif* ».
- La FAQ précise également que la qualification de système de caisse est sans rapport avec le mode de règlement utilisé par le client.

Nos recommandations

- La foire aux questions comporte également de nombreuses précisions, parmi lesquelles une précision essentielle concernant la **situation des assujettis qui ne sont pas en mesure de présenter l'attestation de conformité pour les logiciels qu'ils utilisent.**
- L'administration examinera avec bienveillance leur situation à la condition qu'ils aient fait les diligences nécessaires pour obtenir ce document auprès de l'éditeur.
- **Recommandation : à 6 semaines de l'entrée en vigueur du dispositif, il est désormais indispensable de solliciter l'éditeur par un courrier.**

Questions

VI. Cessions de créances de TVA : qui peut en demander la restitution ?

Philippe Tournès

Cessions de créances de TVA

- Un arrêt du Conseil d'Etat du 20 septembre 2017 n° 393271 vient infirmer la position de l'administration fiscale dans la situation suivante :
 - une entreprise qui détient un crédit de TVA en demande le remboursement à l'administration fiscale, puis cède sa créance contre le Trésor à une banque ;
 - le fisc conteste le bien fondé du crédit de TVA du cédant et refuse d'opérer le remboursement ;
 - les recours du cédant et du cessionnaire sont rejetés par la Cour administrative d'appel :
 - ✓ celui du cédant au motif qu'il avait cédé sa créance ;
 - ✓ et celui du cessionnaire, d'une part, car seul le bénéficiaire du droit à déduction pourrait contester la position de l'administration et, d'autre part, car il ne serait pas titulaire d'une créance sur le Trésor car l'administration avait refusé le remboursement du crédit de TVA.

Cessions de créances de TVA (1/2)

- Le Conseil d'Etat casse l'arrêt de la CAA :
 - car la cession de créance ayant pour effet de créer à l'encontre du Trésor une obligation de paiement entre les mains du cessionnaire détachée de la créance initiale, si la cession intervient avant la présentation de la demande au Tribunal, tant le cédant que le cessionnaire ont la qualité pour agir devant le juge de l'impôt afin d'obtenir le paiement de cette créance ;
 - la CAA a également commis une erreur de droit en jugeant que le cessionnaire n'était pas titulaire d'une créance sur le Trésor au motif que le crédit de TVA était contesté par l'administration.

- Il avait déjà été jugé que la qualité de contribuable ne se perdant jamais, la qualité pour agir ne saurait d'avantage se perdre (au niveau du cédant), même après la cession de créance.

- Mais, la solution est très novatrice au niveau du cessionnaire, et fait prévaloir l'analyse civiliste (pour qui seul le cessionnaire peut agir contre le débiteur cédé).

Cessions de créances de TVA (2/2)

- Reste en suspens la question de la réclamation préalable : la demande de remboursement de crédit de TVA ne peut être formulée que par le cédant.
- *Quid* du cessionnaire ?

VII. Opérations immobilières : point d'actualité

Christophe Aldebert et Gaëtan Berger-Picq

CJUE 11 mai 2017, aff. C-36/16, Minister Finansów contre Posnania Investment SA

- Le paiement d'une dette fiscale par la remise d'un immeuble n'est pas une opération sujette à la TVA :
 - une livraison de biens n'est effectuée « à titre onéreux » que s'il existe entre le fournisseur et l'acheteur un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, le prix perçu par le fournisseur constituant la contre-valeur effective du bien fourni ;
 - en l'occurrence, il existe entre le fournisseur du bien immeuble et le bénéficiaire de celui-ci un tel rapport juridique, de créancier à débiteur ;
 - cependant, l'obligation de paiement d'une dette fiscale, envers l'administration fiscale est de nature unilatérale, dans la mesure où le paiement de l'impôt par ledit contribuable n'entraîne que sa libération légale de la dette, même s'il le fait par la dation d'un bien immeuble ;
 - autres applications possibles ? Paiement d'un dividende par la remise d'un immeuble ?

Non-respect partiel d'un engagement de revendre : des modalités de taxation favorables et d'application large (1/3)

- L'article 1115 du CGI prévoit que tout assujetti à la TVA peut bénéficier d'une taxation au taux réduit de la taxe de publicité foncière à 0,715 % s'il prend l'engagement de revendre le bien dans un délai généralement de cinq ans (deux ans dans certains cas).
- En cas de non-respect, l'assujetti est redevable du complément des droits qu'il aurait dû payer selon le droit commun (généralement 5,80 %), majoré de l'intérêt de retard à 0,40 % par mois.
- Lorsqu'une partie seulement de l'immeuble est revendue dans le délai imparti, se pose la question de savoir comment calculer ce complément de droits.

Non-respect partiel d'un engagement de revendre : des modalités de taxation favorables et d'application large (2/3)

- L'administration y a apporté la réponse suivante, dans une instruction publiée le 27 avril 2011 (BOI 7 C-2-11, désormais sous le n° 110 du BOI-ENR-DMTOI-10-50) :

« Lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est respecté que pour une fraction du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêts de retard qui en résultent, à hauteur de la différence entre le prix auquel il avait acquis le bien et le prix auquel a été vendu la (ou les) fraction(s) du bien pour laquelle l'engagement a été respecté. Cette solution s'applique par parcelle ou lot lorsque leur prix d'acquisition a été distingué dans l'acte ».

Non-respect partiel d'un engagement de revendre : des modalités de taxation favorables et d'application large (3/3)

- **Cour d'appel de Paris, 9 octobre 2017, 15/18552, Sté GFLBI :**
 - la solution est opposable à l'administration depuis le jour de sa publication et s'applique donc notamment aux acquisitions réalisées antérieurement, dès lors que le délai pour revendre expirait après cette date.

- **Tribunal de grande instance de Paris, 30 janvier 2017, 16/06327, SNC 13-18 et 24 mars 2017, 15/06901, SNC du Trocadéro :**
 - la solution doctrinale s'applique :
 - ✓ que l'engagement de revendre soit enserré dans un délai de 5 ou 2 ans ;
 - ✓ que le prix des ventes réalisées dans le délai soit supérieur ou inférieur au prix d'acquisition.

TVA sur marge : le gouvernement maintient sa position (RM Colette Giudicelli, JOAN 07/09/2017, question n° 00904)

- Par 4 réponses ministérielles du 30 août et du 20 septembre 2016, le gouvernement avait écarté l'application de la TVA sur marge lorsque la vente ne porte pas exactement sur le même bien que celui précédemment acquis :
 - en cas de division parcellaire d'un terrain, ce ne serait que lorsque la division est antérieure à l'acte d'acquisition initial, qu'un document d'arpentage a été établi pour les besoins de la cession permettant d'identifier les différentes parcelles dans l'acte ou qu'un permis d'aménager faisant apparaître de manière précise les divisions envisagées a été obtenu préalablement à la cession, que la taxation sur la marge s'appliquerait ;
 - la position est très critiquable (voir notamment TA Grenoble 14 novembre 2016, n° 1403397, Sarl GEPIM Habitat) et coûteuse mais le gouvernement confirme s'y tenir.

Répercussion de primes d'assurances par un bailleur sur le locataire : quel régime de TVA ? (1/2)

- La répercussion du coût d'une prime d'assurance par un opérateur qui n'est pas assureur génère une jurisprudence nationale incohérente :
 - exonération pour la CAA de Nantes (n° 08-3512 du 17 mai 2010, Le Hello) ;
 - taxation pour la CAA de Versailles (n° 05-2193 du 20 mars 2007, Inchcape France) ou de Paris (n° 14PA04692 du 23 février 2016, SA Europe Energie Services).

- Cela étant, la première question est de savoir si la répercussion de la prime d'assurance doit être analysée en tant que telle ou si elle n'est qu'un élément du loyer.

- La CJUE s'est exprimée sur le sujet à propos d'un contrat de crédit-bail (CJUE 17 janvier 2013, aff. C-224/11, BGZ leasing Sp.zoo).

Répercussion de primes d'assurances par un bailleur sur le locataire : quel régime de TVA ? (2/2)

- Même s'il existe un lien entre le crédit-bail et l'assurance et bien que toute opération d'assurance présente, par sa nature, un lien avec le bien qu'elle a pour objet de couvrir, la Cour juge que ce lien de connexité ne suffit pas en lui-même pour déterminer s'il existe une prestation unique complexe aux fins de la TVA.
- L'assurance présentait en outre une fin en soi pour le preneur, de sorte que la Cour a écarté la qualification en accessoire du crédit-bail.
- Analysée séparément, la refacturation au coût exact d'une prestation d'assurance a été jugée éligible à l'exonération prévue par l'article 135, 1-a de la directive TVA pour les opérations d'assurance.
- Vérifier au cas par cas les polices d'assurance pour déterminer qui est l'assuré...

VIII. Transmissions d'universalité : des difficultés récurrentes

Philippe Tournès

Transmissions d'universalité (1/3)

- CAA de Paris du 23 mars 2017 n° 16PA00679 : la TVA relative à des honoraires concernant une acquisition de titres suivie d'une TUP n'est pas récupérable car la transmission de patrimoine n'est pas soumise à la TVA en application de l'article 257 bis du CGI.
- CAA de Versailles du 23 mars 2017 n° 16VE00747 : le droit d'entrée demandé par le bailleur au locataire dans un centre commercial a pour objet de permettre la transmission au preneur d'un droit au bail sur des locaux dans lesquels s'exerçait une activité, ce qui constitue le transfert par le bailleur d'une partie autonome d'une entreprise au sens de l'article 257 bis. Dès lors la TVA, qui a été facturée à tort sur le droit d'entrée, n'est pas récupérable par le preneur.

Transmissions d'universalité (2/3)

- CAA de Versailles du 9 mai 2017 n° 16VE00662 : une société est en droit de déduire la TVA ayant grevé des honoraires versés à l'occasion de la cession d'immeubles, alors même que cette cession n'a pas été soumise à la TVA, si ces dépenses d'amont présentent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique soumise à la TVA. La cédante prouve que ces dépenses, bien qu'en partie inhérentes aux opérations de cession, peuvent être regardées comme faisant partie de ses frais généraux car :
 - elle avait utilisé une procédure de type « open bid », par laquelle elle a recherché les meilleures offres d'intérêt pour l'acquisition des biens immobiliers cédés ;
 - les actes de vente précisent que chaque partie à l'acte supporte ses propres coûts, frais et dépenses.

Transmissions d'universalité (3/3)

- CAA de Versailles du 10 octobre 2017 n° 16VE0056 : la société, qui exerçait une activité de location soumise à la TVA, a cédé son immeuble sous le régime de l'article 257 bis. L'administration a remis en cause la récupération de la TVA sur les dépenses d'intermédiation exposées pour mettre fin à son activité de location et céder l'immeuble.
- La Cour infirme cette position et indique qu'il s'agit de frais généraux de l'entreprise pour lesquels la TVA est récupérable, et sans que n'ait d'incidence la circonstance que le produit de la cession ait été immédiatement distribué.

IX. Tour d'horizon de la jurisprudence

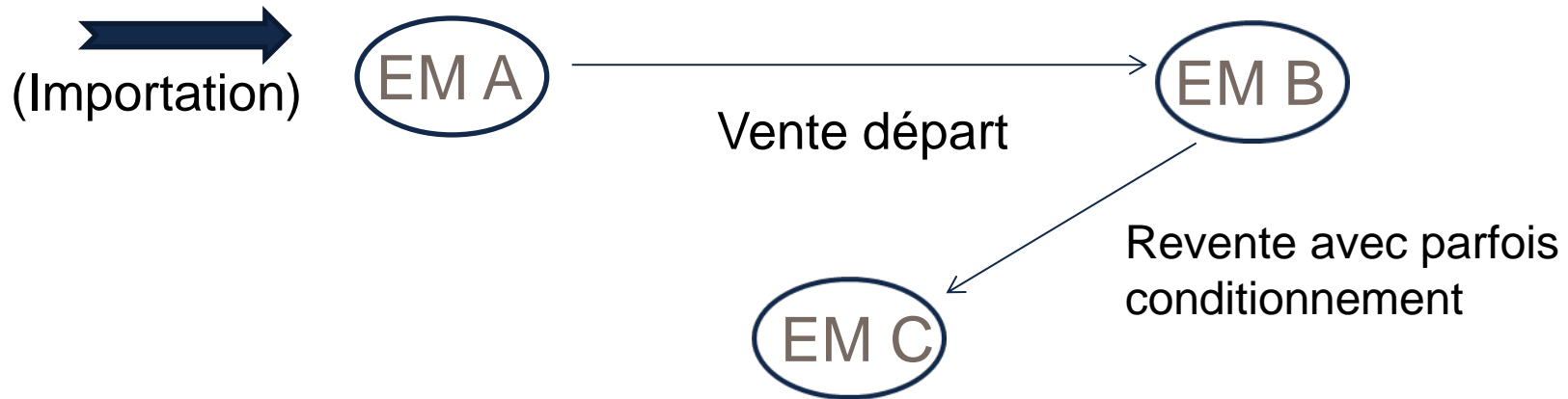
Anne Grousset et Gaëtan Berger-Picq

CJUE, 04 mai 2017, aff. C-699/15, Brockenhurst College (notion de services étroitement liés à l'enseignement)

- Arrêt rendu contrairement aux conclusions de l'avocat général : régime de TVA applicable à des prestations de théâtre et de restauration rendues dans le cadre de la formation des étudiants en théâtre (représentations réalisées par les élèves de l'école de théâtre) et de la restauration (repas servis par les élèves cuisiniers).

- Selon la Cour, pour bénéficier de l'exonération au titre des prestations étroitement liées aux activités d'intérêt général exonérées, les services doivent répondre à trois critères qu'elle juge ici remplis :
 - les prestations sont réalisées par un établissement de droit public ayant un but éducatif éligible à l'exonération ;
 - les prestations en cause sont indispensables à la réalisation de l'activité d'enseignement ;
 - la Cour juge que les prestations en cause ne sont pas en concurrence avec celles de la même catégorie qui sont offertes au public sur le marché.

CJUE, 26 juill. 2017, aff. C-386/16, Toridas (livraisons intra et transformation partielle) (1/2)



- Aucune des deux cessions n'a été soumise à la TVA en Lituanie (pays de départ).
- La Cour juge que la première livraison de A à B ne peut pas recevoir la qualification de livraison intra dès lors qu'une LIC est en principe toujours associée à une AIC (points 30 et 32).
- Que dans le cas de deux livraisons successives n'ayant donné lieu qu'à un seul transport, le transport intra ne peut être imputé qu'à l'une des deux livraisons (CJUE Emag).

CJUE, 26 juill. 2017, aff. C-386/16, Toridas (livraisons intra et transformation partielle) (2/2)

- A laquelle des deux livraisons le transport doit-il être imputé ? :
 - la réponse résulte d'une appréciation globale résultant de l'ensemble des circonstances (point 35, et arrêts euro Tyre et VSTR). Si le second transfert (B vers C) a lieu avant que le transport n'intervienne, celui-ci ne peut pas être imputé à la première livraison en faveur du premier acquéreur.

- En conséquence, l'exonération de la livraison intra ne devrait être appliquée qu'à la deuxième livraison. La circonstance que B aurait déclaré dans l'Etat membre (EM) où elle est établie une acquisition intra est, à cet égard, sans incidence.

CJUE, aff. C-441/16, arrêt du 21 septembre 2017, SMS group

- Importation dans un EM des biens destinés à y être montés et installés dans un Etat situé hors UE. Suspension du contrat au moment de l'importation qui ensuite est annulé.
 - La société a demandé le remboursement de la taxe grevant l'importation.
 - Sa demande est rejetée au motif que l'assujetti ne justifiait pas de l'acheminement ultérieur des biens.
- **La Cour juge que la directive ne permet pas de refuser le droit à déduction :**
- le droit au remboursement est déterminé sur le fondement des dispositions pertinentes de la 6^e directive (point 37) en sorte que le droit au remboursement dans le cadre de la 8^e directive est le pendant du droit de déduire dans son propre Etat (point 38) ;
 - la société a bien agi, au moment de l'importation, en tant qu'assujettie avec l'intention de réaliser une activité, en l'occurrence l'exportation des biens en cause vers l'Ukraine où ils devaient être installés.

CJUE, Aff. C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD

- Incidence, au regard du droit à déduction d'un assujetti, de la circonstance qu'une prestation de services de construction et d'amélioration d'un bien immobilier est utilisée tant par l'assujetti que par le tiers qui en est propriétaire.
- La Cour (ne suivant pas les conclusions de l'avocat général) juge que **le caractère indispensable des travaux pour la réalisation de son activité économique par la société démontre l'existence d'un lien direct et immédiat entre ce service et cette activité qui justifie le droit à déduction sans que la circonstance qu'un tiers profite aussi dudit service puisse y faire obstacle.**
- La Cour de justice précise toutefois que **le droit à déduction ne s'étend pas au-delà de la quote-part de TVA qui correspond aux travaux qui sont objectivement nécessaires pour permettre à la société d'effectuer ses opérations taxées.**

CE, 11 oct. 2017, 368979, Sas Autogrill Aéroports

- La société requérante, exploitant des établissements de restauration situés sur le réseau autoroutier français, demandant la restitution de la TVA ayant grevé les achats de denrées alimentaires et de boissons destinées aux repas fournis gratuitement à son personnel.

- Le CE juge que la fourniture régulière et gratuite de repas à ses salariés ne saurait être regardée comme une prestation de services effectuée à titre onéreux.
 - Cette prestation, eu égard à son activité de restauration sur le réseau autoroutier, répond à des exigences spécifiques de l'entreprise tenant, notamment, en un lieu d'activité de ses salariés où il n'existe pas d'offres alternatives de restauration.

- Il s'agit, par suite, d'une prestation de services effectuée à titre gratuit ne relevant pas de l'art. 257 8 2 b) CGI qui n'a pas à être soumise à la TVA.

CE, 19 juin 2017, 406064, SAS ICMI-TS : rémunération des dirigeants sociaux

- En alignant l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale (art. 231 CGI, rédaction art. 10 LF pour 2001 et travaux parlementaires), le législateur a entendu y inclure les rémunérations des personnes explicitement visées par les art. L. 311-2 et L. 311-3 CSS et celles qui, comme les membres du directoire, sont assimilées à ces personnes.
 - Il n'y a, par suite, pas de différence de traitement entre les mandataires sociaux assujettis aux cotisations sociales en application de l'art. L. 311-2, selon qu'ils sont mentionnés ou non à l'art. L. 311-3, et notamment entre les présidents et directeurs généraux de SA ou de SAS et les membres des directoires. Ce motif de pur droit, qui justifie le dispositif de l'ordonnance attaquée, peut être substitué au motif retenu par celle-ci.

CJUE 4 octobre 2017, aff. C-164/16, Commissioners for HMRC contre Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (1/2)

- Aux termes de l'article 14, 2, b de la directive TVA, est considérée comme livraison de biens « *la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance* ».
- Cette disposition s'applique à un contrat-type de location avec option d'achat lorsqu'il peut être déduit des conditions financières du contrat que **l'exercice de l'option apparaît comme le seul choix économiquement rationnel que le preneur sera susceptible de faire le moment venu si le contrat est exécuté jusqu'à son terme.**

CJUE 4 octobre 2017, aff. C-164/16, Commissioners for HMRC contre Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (2/2)

Crédit-bail analysé comme location (et option d'achat) :

- TVA exigible lors des encaissements (sauf option pour les débits) ;
- Base = montant des loyers et de l'option d'achat le cas échéant ;
- Territorialité des loyers selon établissement preneur.

Crédit-bail analysé comme une livraison de bien

- TVA exigible lors de la mise à disposition du bien (l'art. 64 exclut les opérations de l'article 14,2,b).
 - Quid des impayés ?
- Base = prix de vente.
 - Quid des intérêts financiers ?
- Territorialité selon lieu de mise à disposition du bien.

Questions

CMS Bureau Francis Lefebvre, 2 rue Ancelle 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex - France

T+33 1 47 38 55 00 - cms.law/bfi

CMS Bureau Francis Lefebvre, entité opérant sous la forme d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA), est membre du groupement européen d'intérêt économique CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG), qui coordonne un ensemble de cabinets d'avocats indépendants. CMS EEIG n'assure aucun service auprès de la clientèle. Seuls les cabinets d'avocats membres offrent des prestations de services dans leurs ressorts géographiques respectifs. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats qui en est membre, sont des entités juridiques distinctes dont aucune n'a autorité pour engager les autres. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats membres sont responsables de leurs propres actes ou manquements, et non de ceux des autres membres du groupement. L'utilisation de la marque « CMS » et du terme « cabinet » désigne certains ou la totalité des cabinets d'avocats membres, ou encore leurs bureaux. Consulter le site Internet cms.law/bfi pour obtenir des informations complémentaires.

Implantations CMS : Aberdeen, Alger, Amsterdam, Anvers, Barcelone, Belgrade, Berlin, Bogota, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubaï, Düsseldorf, Édimbourg, Francfort, Funchal, Genève, Glasgow, Hambourg, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Leipzig, Lima, Lisbonne, Ljubljana, Londres, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Medellín, Mexico, Milan, Monaco, Moscou, Munich, Muscat, Paris, Pékin, Podgorica, Poznan, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyad, Rome, Santiago du Chili, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sheffield, Singapour, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Téhéran, Tirana, Utrecht, Varsovie, Vienne, Zagreb et Zurich.