

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

Mardi 24 novembre 2015

Christophe Aldebert, Elisabeth Ashworth, Ariane Beetschen, Gaëtan Berger-Picq, Patrick Danis, Anne Grousset, Philippe Tournès, avocats associés de CMS Bureau Francis Lefebvre

Sommaire

I/ Actualité législative et réglementaire

II/ Les sociétés holdings

III/ Taxe sur les salaires

IV/ Relations siège/succursale

V/ Opérations complexes

VI/ Réflexions sur l'avenir du système de la TVA

VII/ Panorama des décisions de jurisprudence récentes

VIII/ Groupements d'entreprises

IX/ Conclusion générale

Introduction

Elisabeth Ashworth

Avocat associé

I/ Actualité législative et réglementaire

Elisabeth Ashworth

Avocat associé

I/ Actualité législative, réglementaire et doctrinale (1/3)

- Des commentaires toujours en attente de publication...
 - Suppression de l'obligation de procéder à la taxation d'une livraison à soi-même pour les assujettis disposant d'un droit à déduction intégral (art. 32 de la loi n°2014-1545 du 20 décembre 2014) dont le fait générateur est intervenu depuis le 22 décembre 2014.
 - BOFIP pour confirmation du point de départ et de la base des régularisations
- ou de publication définitive :
 - autoliquidation de la TVA à l'importation (CGI, art. 1695 II) : les commentaires du BOFIP en consultation publique du 4 au 20 mars 2015 n'ont fait l'objet d'aucun aménagement en dépit des nombreuses observations adressées à la DLF.
 - Discussions en cours avec la DGDDI ?

I/ Actualité législative, réglementaire et doctrinale (2/3)

- Peu de changements à venir dans le cadre des lois de finances (1/2)
 - L'abaissement du seuil des ventes à distances.
 - Des ajustements attendus sur l'application des taux réduits dans le secteur du logement social :
 - modalités d'entrée en application du dispositif QPPV : le taux réduit s'appliquerait aux permis de construire déposés entre le 1^{er} janvier 2015 et la date de signature du contrat de ville ;
 - assouplissement des conditions d'application du taux réduit de 10 % sur le logement intermédiaire dans les communes disposant d'ores et déjà d'un important parc de logements sociaux ;
 - application directe du taux réduit de la TVA aux travaux de rénovation dans le logement social ?
 - Un renchérissement des droits de mutation sur l'immobilier d'entreprise en Ile de France

I/ Actualité législative, réglementaire et doctrinale (3/3)

- Peu de changements à venir dans le cadre des lois de finances (2/2)
 - Logiciels de caisse : les assujettis devraient désormais utiliser un logiciel certifié.
 - Mise en conformité avec la Directive TVA :
 - restriction du champ d'application du taux réduit de 10 % aux produits d'origine agricole non transformés : seuls les produits normalement destinés à être utilisés dans la préparation de denrée alimentaire ou dans la production agricole seraient désormais concernés.
 - Alignement du régime de déduction de la taxe grevant les essences utilisées comme carburants sur celui des gazoles ?
 - Projet de suppression de la procédure de transfert des droits à déduction prévue à l'art. 210 de l'annexe II au CGI.

II/ Sociétés holdings

Gaëtan Berger-Picq et Ariane Beetschen
Avocats associés

III/ 1. Les sociétés holdings et la TVA

Les sociétés holdings ont généralement 4 sources de recettes, chacune soumise à un régime de TVA différent :

1. Honoraires de services rendus par la holding

➡ Taxation à la TVA

2. Dividendes ou quotes-parts de résultats de filiales

➡ Hors champ d'application de la TVA

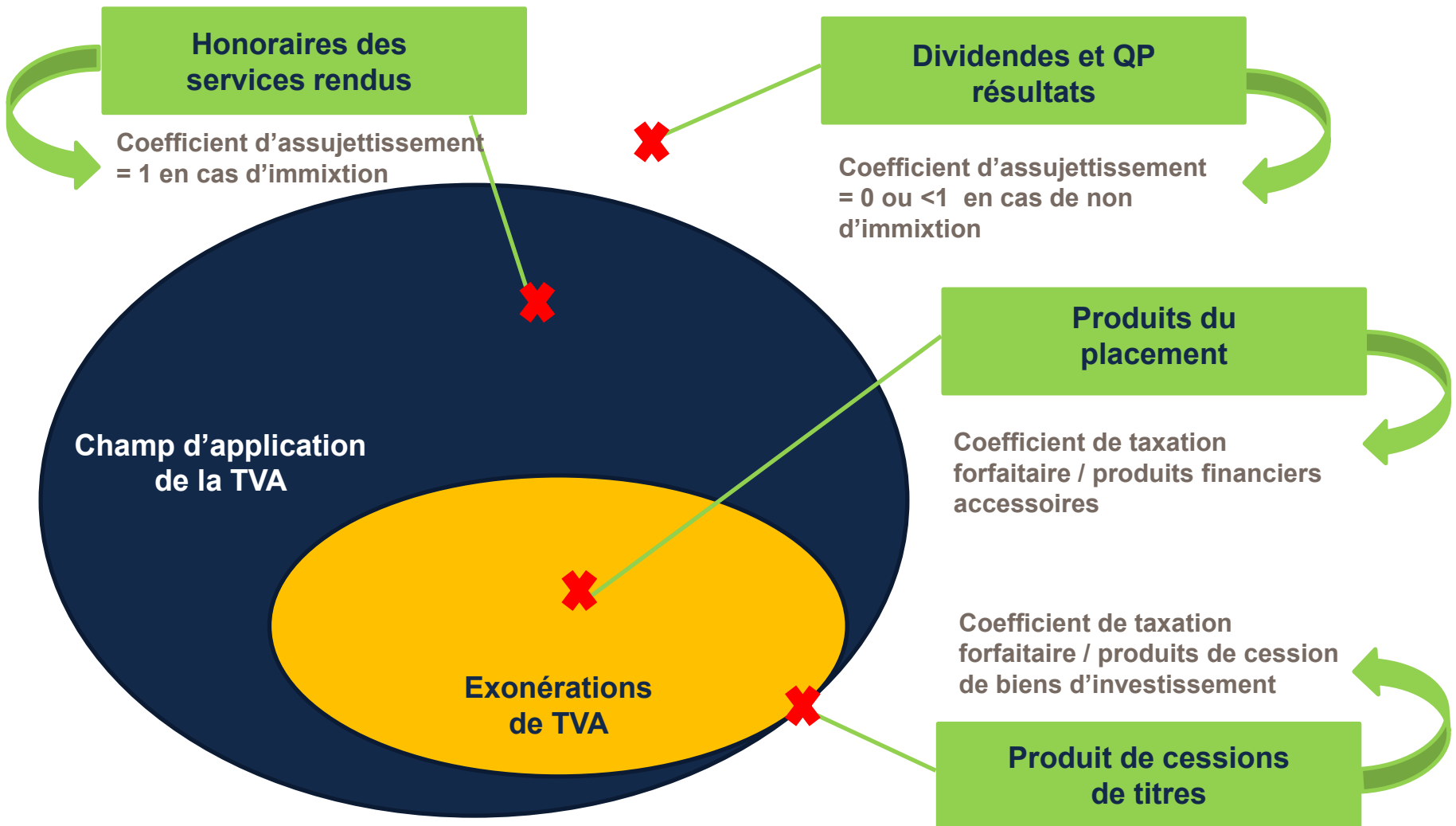
3. Produits financiers issus du placement de la trésorerie du groupe

➡ Dans le champ mais exonérés de TVA

4. Produits de cessions de participations

➡ Dans le champ exonérés ou hors du champ d'application de la TVA

II/ 2. L'incidence de ces recettes sur les droits à déduction de la holding



II/ 3. Rappel des principes régissant la détermination de la TVA déductible

– Le coefficient de déduction

$$\text{TVA déductible} = \text{TVA acquittée} \times \text{coefficient de déduction}$$

$$\begin{aligned} & \text{Coefficient de } \mathbf{déduction} \\ & = \\ & \text{Coefficient } \mathbf{d'assujettissement} \\ & \times \\ & \text{Coefficient de } \mathbf{taxation} \\ & \times \\ & \text{Coefficient } \mathbf{d'admission} \end{aligned}$$

Chaque coefficient est arrondi préalablement à la 2^e décimale par excès
Le produit des trois coefficients est aussi arrondi à la 2^e décimale par excès

II/ 4. Le coefficient d'assujettissement (1/5)

– Le coefficient d'assujettissement :

- traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations imposables (entendre « dans le champ d'application de la TVA »), qu'elles soient imposées ou exonérées ;
- **nota : comptabilisation des opérations imposables et non imposables dans des comptes séparés pour l'application du droit à déduction.**

II/ 4. Le coefficient d'assujettissement (2/5)

Coefficient = 1 (soit 100 %)

- Pour tous les biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables.

Coefficient = 0

- Pour tous les biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations non imposables.

Coefficient compris entre 0 et 1 (soit x %)

- Pour tous les biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et non imposables.

Déterminé en fonction du temps d'utilisation, des surfaces, salaires, recettes...

En principe, dépense par dépense, mais possibilité d'utiliser un coefficient unique, par année civile, à condition de pouvoir en justifier.

II/ 4. Le coefficient d'assujettissement (3/5)

CJUE 16 juillet 2015 C-108/14 et C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG et Marenave Schiffahrts AG

- La Cour se prononce sur la déductibilité de la TVA grevant des frais d'acquisition de participations dans des filiales supportés par une holding qui s'immisce dans leur gestion :
 - déduction intégrale de la TVA, à moins que certaines opérations économiques en aval n'ouvrent pas droit à déduction (application du prorata de déduction).
 - Coefficient d'assujettissement = 1
- En revanche, une holding qui s'immisce dans la gestion de certaines filiales seulement et n'exerce de la sorte que partiellement une activité économique dispose d'un droit à déduction limité de la TVA grevant les frais en question. Il convient alors de ventiler la TVA acquittée en amont entre celle qui se rapporte aux activités économiques et celle qui se rapporte aux activités non économiques.
 - Coefficient d'assujettissement = 0 ou < 1
- Le raisonnement paraît transposable à l'ensemble des frais généraux.

II/ 4. Le coefficient d'assujettissement (4/5)

CJUE 16 juillet 2015 C-108/14 et C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
et Marenave Schiffahrts AG

- Le **Conseil d'Etat** ne reconnaît pas le critère de l'immixtion dans la gestion (CE 27 juin 2012, n°350526 SA Groupe Ingénierie Europe Ginger)
 - Alors que la société Ginger s'immisce dans la gestion de ses filiales, le Conseil d'Etat considère que la perception de dividendes constitue une activité à caractère non économique qui n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. La holding serait donc non assujettie à la TVA à ce titre et ne pourrait pas déduire l'intégralité de la TVA grevant ses dépenses.
 - Saisi d'un recours contre CAA Paris n°12PA02858, 4 juillet 2013, le Conseil d'Etat appliquera-t-il la décision Larentia+Minerva dans une affaire qui ne concerne pas des frais exposés à l'occasion d'une prise de participations ?
 - A défaut, le CE jugera-t-il disproportionnée la méthode de détermination de la TVA déductible retenue par l'administration et confirmée par la Cour administrative d'appel (clé de répartition financière calculée en retenant l'ensemble des recettes de la société) ?

II/ 4. Le coefficient d'assujettissement (5/5)

CJUE 16 juillet 2015 C-108/14 et C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG et Marenave Schiffahrts AG

- La **doctrine administrative** concernant les dépenses exposées à l'occasion d'opérations en capital ne reconnaît pas plus le critère de l'immixtion dans la gestion :
 - Le BOI-TVA-DED-20-10-20, n^{os} 480 et 490 (instruction du 23 octobre 2001, 3 D-4-01) autorise la déduction de la TVA grevant les dépenses en cause dès lors que la holding exerce une activité économique ouvrant droit à déduction, y compris en l'absence d'immixtion dans la gestion des filiales et indique expressément que « la circonstance que l'entreprise perçoive, par ailleurs, des recettes non imposables (dividendes, produits financiers non imposables, etc.) est sans incidence ».

II/ 5. Le coefficient de taxation (1/5)

– Le coefficient de taxation :

- traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction ;
- le coefficient de taxation est en principe déterminé dépense par dépense, mais il est possible de retenir un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire, pour toutes les dépenses d'une même année, sans autorisation administrative préalable.

II/ 5. Le coefficient de taxation (2/5)

Coefficient de taxation = 1 (soit 100 %)

Pour tous les biens et services utilisés pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction.

Coefficient de taxation = 0

Pour tous les biens et services utilisés pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

II/ 5. Le coefficient de taxation (3/5)

Coefficient de taxation forfaitaire

- Pour tous les biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations ouvrant droit et n'ouvrant pas droit à déduction (général ou par secteur).

Total annuel du CA afférent aux opérations ouvrant droit à déduction

Total annuel du CA afférent aux opérations ouvrant droit à déduction et n'y ouvrant pas droit

Ne comprend pas les recettes hors champ d'application de la TVA (dividendes par exemple), ni les produits financiers et immobiliers accessoires, ni les subventions non-imposables, ni les cessions de biens d'investissement, corporels ou incorporels.

II/ 5. Le coefficient de taxation (4/5)

CE, 4 février 2015, n°370525, SA Nexity sur les faits de cession de titres de participation

- Le principe de déductibilité de la TVA grevant les dépenses préparatoires est réaffirmé ;
- Mais il suffit que l'administration allègue que ces frais ont été répercutés dans le prix de cession (d'où il suit une impossibilité de déduction) ;
- pour que le contribuable récupère la charge de la preuve contraire ... ;
- Dans ce contexte, que reste-t-il réellement de la jurisprudence CE 23 décembre 2010 n° 307698, Sté Pfizer Holding France ?
- **Documentez au maximum la détermination du prix et la conservation des frais par le cédant !**

II/ 5. Le coefficient de taxation (5/5)

CAA Versailles, 31 mars 2015, n°13VE02435, SA Orange sur les frais de cession de titres de participation (définitif)

- Cession de titres de participation par une filiale de la SA Orange, réalisée à la demande de cette dernière, lui ayant permis de réorganiser ses activités assujetties à la TVA.
- La CAA valide la déduction de la TVA grevant les frais supportés par Orange SA au titre de la cession de ces titres par une filiale.



- Le raisonnement fait écho à celui du Conseil d'Etat dans l'affaire **d'Air Liquide** (CE 24 juin 2013, n°350588) en matière **d'acquisition** de titres de participation par l'intermédiaire d'une filiale patrimoniale.



II/ 6. Le coefficient de taxation forfaitaire (1/6)

Les produits financiers accessoires

- Les produits financiers accessoires exonérés de TVA sont exclus du calcul du coefficient de taxation forfaitaire dès lors que (article 206 III, 3. 3° b. de l'annexe II au CGI) :
 - opérations financières présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise (gestion de la trésorerie du groupe) ;
 - utilisation de dépenses grevées de TVA limitée au maximum à 10 % des biens et services grevés de TVA.

II/ 6. Le coefficient de taxation forfaitaire (2/6)

Les produits financiers accessoires/CE 1^{er} octobre 2015, n°369846,
EDENRED France

- Les produits financiers issus du placement des fonds correspondant à la valeur faciale de tickets-restaurant constituent le prolongement « direct, permanent et nécessaire » de l'activité taxable et ne peuvent donc être exclus du calcul du prorata de déduction de TVA en application de l'article 19 paragraphe 2 de la sixième directive.
- La double circonstance que les opérations financières « ne sont pas rendues obligatoires par la réglementation et ne conditionnent pas la rentabilité de la société émettrice » est indifférente.

II/ 6. Le coefficient de taxation forfaitaire (3/6)

Les produits financiers accessoires/CE 1^{er} octobre 2015, n°369846,
EDENRED France

- Le Conseil d'État refuse de donner à la notion de « prolongement direct, permanent et nécessaire » une portée restreinte.
- Alors que le caractère direct et permanent des produits financiers n'était, en l'espèce, ni contesté, ni contestable, le Conseil d'Etat retient l'analyse de son rapporteur public pour juger que le caractère nécessaire est également satisfait. Cette notion s'entend « de l'ensemble des activités financières que tout opérateur avisé intervenant sur le marché principal en cause exercerait aussi, sauf à laisser, toutes choses égales par ailleurs, un avantage comparatif substantiel à ses concurrents ».
- Le prolongement « direct et permanent » suffit dès lors à écarter le caractère accessoire.

II/ 6. Le coefficient de taxation forfaitaire (4/6)

Les produits financiers accessoires/CE 1^{er} octobre 2015, n°369846, EDENRED France

- Le risque est de voir le « *prolongement direct, permanent et nécessaire* » l'emporter systématiquement.
- Ou d'avoir une activité financière trop autonome pour être jugée accessoire.

II/ 6. Le coefficient de taxation forfaitaire (5/6)

Les cessions de participations/CAA Versailles 23 juin 2015 n°14VE02731
SA DEBEO FINANCE (définitif)

- Le chiffre d'affaires afférent aux cessions des biens d'investissement corporels ou incorporels est exclu du calcul du coefficient de taxation forfaitaire (article 206 III, 3. 3° a. de l'annexe II au CGI).
- Selon la Cour, la cession de titres de participation détenus dans une filiale contrôlée par la société financière qui lui a préalablement fourni diverses prestations doit être considérée comme une opération relevant de son activité économique habituelle et taxable.
- Cette cession est donc dans le champ de la TVA et son produit doit être pris en compte au dénominateur du prorata.
- Il s'agit d'une extrapolation audacieuse de la jurisprudence de la CJUE Nordania Finans et BG Factoring du 6 mars 2008 qui méritera d'être confirmée.

II/ 6. Le coefficient de taxation forfaitaire (6/6) :

CE, 23 janvier 2015, n°365520, Lagardère sur la répercussion de charges à prix coûtant

- Le chiffre d'affaires résultant de la simple refacturation à prix coûtant par une société holding à ses filiales de frais de conseil exposés dans le cadre d'opérations de fusions et d'acquisitions réalisées par le groupe ne saurait être exclu du calcul du coefficient de taxation, au motif qu'il ne provient pas d'opérations réalisées par le redevable partiel lui-même dans le cadre de son exploitation propre.
- **Affaire à suivre** : renvoi devant la CAA de Versailles.

III/ Taxe sur les salaires

Elisabeth Ashworth

Avocat associé

III/ Taxe sur les salaires : rémunération des dirigeants

- L'absence de lien de subordination exclut-elle la rémunération des dirigeants de l'assiette de la taxe sur les salaires ?
 - Pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2013 : le Conseil d'Etat devra trancher :
 - quatre arrêts de Cours d'appel depuis 2010 dont un seul favorable au contribuable (CAA Nantes 28 juin 2010 n°09NT00698, CAA Lyon 27 février 2014 n°11LY22049, CAA Nancy 25 juillet 2014 n°13NC00833 et CAA Paris 31 mars 2015 n°14PA01455) ;
 - le Conseil d'Etat est saisi d'un pourvoi du contribuable contre l'arrêt de la Cour d'appel de Paris.
 - Pour la période postérieure au 1^{er} janvier 2013 :
 - aucune juridiction ne s'est encore prononcée.

III/ Taxe sur les salaires : incidence des livraisons à soi-même

- CE n°384537 et 385436 du 9 novembre 2015, CRCAM de Normandie et CRCAM d'Anjou et Maine

L'assujettissement à la TVA des livraisons à soi-même d'immeubles a été prévu à seule fin d'en assurer la neutralité au regard de l'exercice du droit à déduction.

Ces livraisons, qui ne résultent pas d'opérations réalisées avec des tiers, ne sont génératrices d'aucun flux financier et ne sauraient, dès lors, être regardées comme des produits devant être inclus au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

Questions

IV/ Relations siège/succursale au regard de la TVA

Christophe Aldebert
Avocat associé

IV/ Relations siège/succursale : le régime des opérations (1/5)

- Les textes :
 - l'article 256
 - « Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel... »

IV/ Relations siège/succursale : le régime des opérations (2/5)

- La doctrine (BOI-TVA-CHAMP-10-10-20 n°280) :
 - « Dès lors qu'une entreprise et sa succursale française constituent une même entité juridique, les prestations de services qu'elles se rendent réciproquement n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA et par suite, ne sont pas imposables à cette taxe (CE, 9 janvier 1981) ».

IV/ Relations siège/succursale : le régime des opérations (3/5)

– La jurisprudence :

- le Conseil d'Etat (Banque Sudameris, 29 juin 2001 n°176105) :
 - « 2° Les intérêts qu'acquittent les succursales d'une banque dépourvues de la personnalité morale en rémunération des prêts que leur accorde le siège ne constituent pas des sommes versées par un tiers en rémunération d'un service. Le fait générateur faisant défaut, les intérêts facturés par le siège n'ont pas le caractère de recettes entrant dans le champ d'application de la taxe et ne peuvent donc figurer ni au numérateur ni au dénominateur du pourcentage de déduction ».

IV/ Relations siège/succursale : le régime des opérations (4/5)

– La jurisprudence :

- la Cour de Justice (CJUE, aff. C-210/04 arrêt du 23 mars 2006, FCE bank Plc) :

Les articles 2, paragraphe 1, et 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens qu'un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre État membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations.

IV/ Relations siège/succursale : le régime des opérations (5/5)

– Conclusion :

- il n'y a plus de débat sur le fait que les opérations faites entre un siège et sa succursale n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA sauf cas particulier des groupes TVA (CJUE, aff. C-7/13, arrêt du 17 septembre 2013, Skandia America corp) ;
- reste en revanche posée la question des conséquences de cette « absence d'opération » sur l'exercice des droits à déduction du siège et de sa succursale.

IV/ Relations siège/succursale : droits à déduction (1/4)

– Les règles en cause :

- CGI, ann. II, art. 206 II
- BOI-TVA-DED-20-10-10 n°10 : « Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA, est égal à zéro ».

IV/ Relations siège/succursale : droits à déduction (2/4)

– La jurisprudence :

- CJUE, Aff. C-388/11, arrêt du 12 septembre 2013 et CE n° 301849 et 328713 du 28 mai 2014, (Le Crédit Lyonnais) :
 - les articles 17, paragraphes 2 et 5, ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens que, **pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui lui est applicable, une société, dont le siège est situé dans un État membre, ne peut pas prendre en compte le chiffre d’affaires réalisé par ses succursales établies dans d’autres États membres...ou dans des pays tiers.**

IV/ Relations siège/succursale : droits à déduction (3/4)

- Cour administrative d'appel de Versailles n°10VE01053, 27 janvier 2015, sté Morgan Stanley :

Considérant, que c'est par une exacte application de la loi fiscale que l'administration a estimé que la société ne pouvait prétendre à la déduction de la taxe ayant grevé les dépenses engagées par sa succursale parisienne exclusivement en vue de réaliser des prestations au profit de son siège londonien, **dès lors que lesdites dépenses ne concouraient pas à des opérations situées dans le champ d'application de la taxe** ; que, par ailleurs, la société requérante ne saurait utilement contester les conditions dans lesquelles le service a toutefois admis la déductibilité d'une fraction de la taxe en cause, cette décision ne constituant qu'une mesure de tempérament ; qu'à cet égard, sont ainsi inopérants les moyens tirés de ce que le vérificateur n'aurait pas légalement justifié le coefficient de déduction retenu, à savoir le prorata de déduction du siège social, ou n'aurait pu régulièrement fixer ce coefficient en l'absence de contrôle de la comptabilité du siège.

IV/ Relations siège/succursale : droits à déduction (4/4)

- La question préjudicielle du 21 juillet 2015 (Affaire C-393/15, ESET) :

L'article 168 et l'article 169, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ne s'opposent-ils pas à ce qu'une succursale immatriculée à la TVA dans un État membre, qui effectue principalement des opérations internes au profit d'une maison mère établie dans un autre État membre, mais aussi, occasionnellement, des opérations taxées dans son État d'immatriculation, puisse déduire la TVA en amont dans l'État dans lequel elle est immatriculée, bien que cette taxe concerne des opérations effectuées par la maison mère dans un autre État membre ?

Conclusion :

- « Tout ce que je sais, c'est que je ne sais rien ».

V/ Opérations complexes

Philippe Tournès

Avocat associé

V/ Opérations complexes (1/10)

– Quelle est l'utilité de cette notion ?

En présence d'une opération comportant plusieurs composantes ne relevant pas du même régime de TVA, convient-il de les dissocier pour que chacune d'elles suivent un régime autonome, ou bien applique-t-on un traitement de TVA uniforme ? :

- en matière d'exonération de TVA ;
- en matière de taux de TVA ;
- en matière de territorialité ;
- en matière d'exigibilité de la TVA ;
- en matière d'assiette de la TVA ;
- en matière de facturation.

V/ Opérations complexes (2/10)

– Les différentes possibilités :

- l'opération constituée d'une seule prestation ne doit pas être décomposée de façon artificielle ;
- inversement, en présence de plusieurs prestations principales, chaque prestation doit être considérée comme distincte et indépendante, et suivre son régime de TVA propre ;
- toutefois, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies isolément, constituent néanmoins une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes.

V/ Opérations complexes (3/10)

– Ceci vise deux hypothèses :

- lorsque plusieurs actes fournis au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment objectivement une seule opération économique indissociable, dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel ;
- ou bien lorsqu'une prestation est accessoire par rapport à une prestation principale (ceci implique de rechercher l'élément prédominant).

V/ Opérations complexes (4/10)

Exemples :

1°) La prestation unique ne pouvant être décomposée (si ce n'est de façon artificielle) :

* Une seule prestation composée d'un faisceau d'éléments ne peut être décomposée artificiellement : par exemple, la prestation de restauration ne peut être décomposée en une vente de nourriture et une prestation de service à table (CJCE, Aff. C-231/94, 2 mai 1996, Faabord-Getting Lienen).

De même, des frais décomptés par le vendeur à son client pour paiement par carte bancaire ne rémunèrent pas un service distinct de la vente (CJUE, Aff. C-276/09, Everything Everywhere, 2 décembre 2010).

V/ Opérations complexes (5/10)

2°) Plusieurs prestations, mais indissociables, donc considérées comme une prestation unique :

- soit parce que formant une opération économique unique :
 - deux baux l'un sur un appartement, l'autre sur un parking, donc deux loyers mais : une opération économique unique à la condition que ce soit le même bailleur, le même preneur, et le même ensemble immobilier car les deux prestations sont étroitement liées (CJCE, Aff. C-173/89, 13 juillet 1989, Morton Henriksen) ;
 - idem pour la fourniture d'un logiciel standard accompagnée de l'adaptation subséquente de ce logiciel aux besoins spécifiques de l'acquéreur, alors même qu'il y a paiement de deux prix distincts (CJCE, Aff. C-41/04, 27 octobre 2005, Levob).

V/ Opérations complexes (6/10)

* Soit plusieurs services sur un plan matériel, mais formant une prestation (certes) complexe (mais) unique au plan de la TVA, car aucune prestation n'est indépendante de l'autre : implique de rechercher la volonté du client.

Exemple : la prestation de transport entre un parking et l'aéroport n'est pas une prestation distincte, car elle est seulement la conséquence inévitable de l'éloignement du parking. De plus, ce que recherche « le consommateur moyen » est une prestation de stationnement (CJUE, Aff. C-117/11, 19 janvier 2012 Purple Parking).

V/ Opérations complexes (7/10)

3°) Une ou plusieurs prestations, accessoires à une prestation principale (partagent son sort fiscal)

- Exemple (CJUE, aff. C-155/12, 27 juin 2013, RR Donneley Global Turnkey) : l'entreposage des marchandises est considéré comme constituant la prestation principale, et la prise en charge, le placement, la remise, le déchargement et le chargement des marchandises en sont des prestations accessoires. En effet, pour la clientèle, ces dernières prestations n'ont, en principe, pas une finalité propre, mais constituent des opérations leur permettant de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal.
- S'agissant du reconditionnement des marchandises livrées en emballages pour en faire des assortiments individuels, cette prestation, qui n'est fournie qu'à certains clients, doit être considérée comme constituant une prestation principale autonome, sauf si ce reconditionnement est indispensable pour garantir un meilleur entreposage des marchandises en question.

V/ Opérations complexes (8/10)

4°) Les prestations indépendantes : l'exemple du crédit-bail montre que le juge apprécie l'opération dans son ensemble

- S'agissant de la qualification du contrat de crédit-bail : prestation unique ou bien opérations distinctes de location et de vente ? :
 - un contrat de crédit-bail ne prévoyant pas un transfert, au preneur, de la propriété du bien sur lequel il porte, doit être qualifié, en principe, de prestation de services de location. La vente n'interviendra que lors de la levée d'option ;
 - mais, un contrat de crédit-bail peut être assimilé à l'acquisition d'un bien d'investissement lorsque le preneur dispose des attributs essentiels de la propriété du bien faisant l'objet du crédit-bail, notamment s'il se voit transférer la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale de celui-ci et que la somme actualisée des échéances est pratiquement identique à la valeur vénale du bien (CJUE, aff. C-118/11, 16 février 2012, EON).

V/ Opérations complexes (9/10)

- S’agissant de la refacturation de la prime d’assurance par le crédit-bailleur au crédit-preneur, prestations distinctes ou prestations accessoires ? :
 - l’assurance afférente au bien faisant l’objet d’un crédit-bail et la prestation de crédit-bail lui-même doivent, en principe, être considérées comme des prestations de services distinctes et indépendantes aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée. Lorsque le crédit-bailleur assure lui-même le bien faisant l’objet du crédit-bail et refacture le coût exact de l’assurance au crédit-preneur, une telle opération constitue une opération d’assurance, car elle constitue une fin en soi et pas uniquement le moyen de bénéficier du crédit bail dans les meilleures conditions ;
 - toutefois, lorsque le montant d’assurance refacturé au preneur est plus important que celui supporté, ce raisonnement ne peut s’appliquer (CJUE, Aff. C-224/11, 17 janvier 2013, BGZ leasing).

V/ Opérations complexes (10/10)

- Cas des « garanties complémentaires » souscrites à l'occasion de l'achat d'un bien :
 - par un opérateur indépendant : la vente et l'opération d'assurance que constitue la garantie ne peuvent être considérées comme si étroitement liées qu'elles forment une opération unique. Il s'agit donc de deux prestations indépendantes (CJUE 16 juillet 2015, Mapfre Warranty) ;
 - par le vendeur : selon l'avocat général il s'agirait d'une prestation étroitement liée aux biens vendus devant être taxée de la même manière.

VI/ Réflexions sur l'avenir du système de la TVA

Ariane Beetschen

Avocat associé

VI/ Réflexions sur l'avenir du système de la TVA (1/3)

- **Projet de réforme du régime des livraisons de biens intracommunautaires entre assujettis (B2B) :**
 - deux voies demeurent à l'étude de la Commission :
 - taxation selon le flux physique des marchandises avec TVA du pays de destination due par le vendeur (extension du MOSS) ;
 - taxation selon le lieu d'établissement du client calqué sur le mécanisme d'autoliquidation applicable en matière de prestations de services B2B.
 - projet de texte de la Commission européenne attendu au 1^{er} semestre 2016.
- **Preuve des livraisons intracommunautaires (amélioration du régime existant) :**
 - aucune harmonisation entre les Etats membres ce qui crée une grande insécurité juridique pour les opérateurs :
 - une solution consisterait à publier une liste de critères ou de documents permettant d'établir le bien-fondé de l'exonération.

VI/ Réflexions sur l'avenir du système de la TVA (2/3)

- Projet d'extension du MOSS aux **ventes à distance** de biens.
- Volonté de la Commission d'octroyer une **plus grande liberté aux Etats membres pour la fixation des taux de TVA.**
- **Publication par la Commission de notes explicatives** visant à préciser l'application de certaines dispositions du règlement d'exécution TVA (règlement d'exécution (UE) n°1042/2013 du Conseil) concernant le **lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble**, qui entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2017 :
 - définition de l'immeuble au sens de la TVA ;
 - incidences sur le régime des livraisons de biens montés et installés.

VI/ Réflexions sur l'avenir du système de la TVA (3/3)

- **Proposition de directive sur la déclaration de TVA standardisée (Oct 2013) :**
 - 6 cases obligatoires et 22 facultatives qui reprennent la plupart de celles des Etats membres ;
 - les Etats membres n'y sont pas favorables ;
 - la directive ne verra pas le jour.

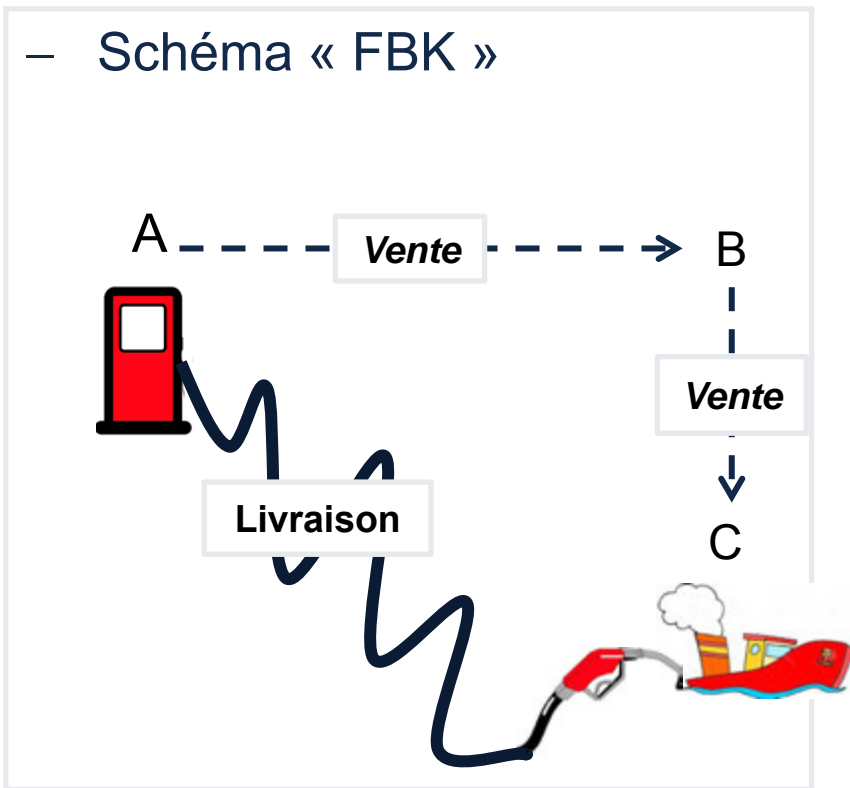
- **Proposition de directive en ce qui concerne le traitement des bons (mai 2012) :**
 - toujours en discussion.

VII/ Panorama des décisions de jurisprudence récentes

Anne Grousset et Ariane Beetschen
Avocats associés

VII/ 1. CJUE, 3 septembre 2015, C-526/13 « Fast Bunkering Klaipeda » UAB

– Schéma « FBK »



- Article 14 de la directive TVA : « *Est considéré comme « livraison de biens », le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* ».
- Selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion de « livraison de biens » ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer, en fait, comme si elle était le propriétaire de ce bien (point 51 de l'arrêt FBK).
- Au cas d'espèce, FBK chargeait elle-même le carburant directement dans le réservoir des bateaux, l'exploitant étant alors habilité à en disposer comme un propriétaire :
 - Au sens de l'article 14 de la directive TVA :
 - aucune livraison de biens entre A et B ;
 - livraison de biens entre A et C

VII/ 2. Base d'imposition

CJUE 2 juillet 2015 aff. 209/14, 2^e ch., NLB Leasing d.o.o

- La réduction de base d'imposition de TVA vise les seules situations dans lesquelles l'autre partie à un contrat ne s'acquitte pas, ou bien ne s'acquitte que partiellement, d'une créance dont elle est, pourtant, redevable en vertu de ce contrat.

VII/ 3. Fait générateur

CJUE, 03 sept. 2015, C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company

- La Cour, s'appuyant sur ses jurisprudences Kennemer et le Rayon d'Or, juge que constitue une prestation de service le contrat d'abonnement pour la fourniture de services de conseil dans le cadre duquel le prestataire se met à la disposition du preneur pendant la durée du contrat.
- Le fait générateur et l'exigibilité interviennent à l'expiration de la période pour laquelle le paiement a été convenu indépendamment du fait de savoir si le preneur a effectivement fait appel aux services du prestataire et du nombre de fois qu'il l'a fait.

VII/ 4. Territorialité (1/2)

CE n° 371794, 9 octobre 2015, Bayer Cropscience

- Territorialité des prestations de services, notion de « bénéficiaire effectif » :
 - pour la détermination du lieu d'imposition de services relevant de l'article 259 B, le Conseil d'Etat juge que le preneur s'entend du bénéficiaire effectif des droits incorporels concédés ;
 - en l'espèce, en dépit d'un contrat de concession signé avec une société américaine, le Conseil d'Etat constate que les droits sont payés par sa filiale française et inscrits à son actif.

VII/ 4. Territorialité (2/2)

CJUE, Weltimmo SRO, octobre 2015, aff. 230/14, 3^e ch.

- Pour les sociétés offrant des services exclusivement sur Internet, la présence d'un seul représentant de la société dans l'Etat membre peut, dans certaines circonstances, suffire à constituer une installation stable si ce représentant agit avec un degré de stabilité suffisant à l'aide des moyens nécessaires à la fourniture des services concernés dans l'Etat membre en question (considérant 30).

VII/ 5. Déduction (1/7)

CJUE, 22 octobre 2015, C-126/14, SVEDA (droits à déduction, lien direct et immédiat avec l'activité économique)

- Le droit à déduction s'exerce au titre des activités que l'assujetti envisage de réaliser.
- La TVA grevant des immobilisations est déductible si l'investissement est considéré comme un moyen d'attirer des visiteurs en vue de leur fournir des biens et services grâce à la vente de souvenirs, d'alimentation et de boissons, ainsi qu'à la possibilité offerte d'accéder à des attractions et que les dépenses de construction seront, à tout le moins en partie, couvertes par les revenus tirés des activités économiques envisagées.
- Enfin, l'utilisation immédiate à titre gratuit ne remet pas en cause le lien direct et immédiat existant entre les dépenses et les opérations en aval ou l'ensemble des activités de l'assujetti en sorte que cette utilisation gratuite n'a aucune incidence sur l'existence du droit à déduction (point 34).

VII/ 5. Déduction cadeaux (2/7)

CE 10 juin 2015 N° 369217- BP France

- Cadeaux : montant unitaire de 60 € - déduction :
 - la société était dans l'impossibilité de fournir la liste nominative des bénéficiaires du programme de fidélisation et des objets remis gratuitement au cours de la période en cause ;
 - elle n'avait pas répondu aux demandes de produire les copies des sous-comptes d'achats des cadeaux et les factures de ces achats, qu'elle était seule à pouvoir produire ; confirme la décision d'appel écartant comme trop approximative la méthode de calcul présentée par la société pour déterminer la valeur unitaire moyenne du cadeau attribué chaque année par client.

VII/ 5. Déduction (3/7)

CJUE 15 Juillet 2015 C 123/14, Itales

- En dehors d'un contexte de fraude et de participation avérée à cette fraude, les principes gouvernant le droit à déduction s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre considère le fait qu'une livraison de biens n'ait pas été effectuée, entraîne pour l'acquéreur l'impossibilité de déduire la TVA grevant cette acquisition, au motif que ce dernier n'aurait prouvé ni l'origine des marchandises concernées ni que son fournisseur les a possédées.

VII/ 5. Déduction (4/7)

CJUE, 23 avr. 2015, C-111/14, GST Sarviz AG Germania (redevable fournisseur ou destinataire)

- Un prestataire allemand disposait en Bulgarie d'un établissement stable. Considérant que c'est donc à tort que la taxe afférente aux prestations qu'il avait rendu à un preneur bulgare avait été autoliquidée par ce dernier, l'Administration a rappelé la TVA chez le prestataire qui en a ensuite demandé la restitution, restitution qui lui a été refusée. De son côté, le preneur n'a pas été autorisé à récupérer la taxe autoliquidée.
- la Cour juge en l'espèce que refuser au prestataire le remboursement de la TVA revient à faire porter la charge fiscale de cette taxe tant sur le prestataire que sur le destinataire de ces services et aboutit à ce que l'administration fiscale perçoive un montant de TVA supérieur (elle la perçoit deux fois) à celui que le prestataire aurait dû normalement percevoir de la part du destinataire s'il avait pu régulariser les factures émises (point 41).
- La Cour confirme que la directive ne permet pas à un EM de considérer le preneur d'un service comme le redevable lorsque ce dernier a déjà acquitté la TVA en se fondant sur la supposition erronée que le prestataire ne disposait pas d'un établissement stable dans cet Etat.

VII/ 5. Déduction (5/7)

Arrêt CJUE, 11 déc. 2014, C-590/13, Idexx Laboratories Italia srl

- Incidence que peut avoir, pour l'exercice du droit à déduction, l'absence de respect des conditions de déclaration de la TVA autoliquidée sur acquisition intracommunautaire fixées par un Etat membre :
 - les exigences de fond sont celles qui régissent le fondement même et l'étendue du droit à déduction alors que les exigences formelles règlent les modalités et le contrôle de l'exercice du droit à déduction ainsi que le bon fonctionnement du système. Pour les acquisitions intra, les conditions de fond sont qu'elles soient réalisées par un assujetti, que ce dernier soit le redevable de la TVA et que les biens soient utilisés pour les besoins de ses opérations taxées ;
 - si ces conditions sont réunies, l'absence de respect des conditions de forme ne saurait aboutir à la perte du droit à déduction.

VII/ 5. Déduction (6/7)

CJUE, 22 oct. 2015, C-277/14, PPUH Stehcemp (droit à déduction – refus – vente réalisée par une entité considérée comme non existante)

- La réglementation locale prévoit que le droit à déduction ne peut être exercé lorsque la facture est émise par un opérateur inexistant ou non habilité à émettre des factures.
- Le fournisseur, bien qu'immatriculé, n'était pas enregistré pour la TVA, n'effectuait pas de déclaration fiscale, ne payait pas de taxes, ne publiait pas ses comptes annuels, ne disposait pas de concession pour la vente de combustibles et disposait pour son activité d'un immeuble délabré. De plus, l'Administration faisait état de ce que cette entreprise n'avait pas pu être contactée.

VII/ 5. Déduction (7/7)

CJUE, 22 oct. 2015, C-277/14, PPUH Stehcemp

– La Cour juge que :

- le critère de l'existence du fournisseur de bien n'est pas en tant que tel une condition du droit à déduction ; la qualité d'assujetti du fournisseur ne saurait pas non plus dépendre ni du respect de ses obligations ni a fortiori de la publication de ses comptes ;
- le manquement du fournisseur à son obligation de déclarer le début de son activité ne peut pas remettre en cause le droit à déduction de la TVA par le destinataire des biens ;
- le droit à déduction par l'acquéreur n'aurait, ici, pu être remis en cause que si, constatant une fraude de la part du fournisseur, l'Administration avait pu établir que son client savait ou ne pouvait en ignorer l'existence.

Questions

VIII/ Groupements d'entreprises

Patrick Danis

Avocat associé

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

INTRODUCTION

Les assujettis dont l'activité est exonérée de TVA n'ont pas la faculté de déduire celle qui grève les dépenses qu'ils engagent. Ils supportent par conséquent dans le prix de revient de leur activité des rémanences de taxe non déductible.

Afin d'en limiter l'incidence, le système commun de la directive a permis aux Etats membres d'instituer dans un cadre dont elle fixe le contour, une exonération de TVA des sommes réclamées à ces assujettis au titre de la prise en charge des coûts de services communs abrités par des groupements constitués à cet effet.

Cette faculté a été transposée par notre législation. La doctrine administrative assoupli les modalités de sa mise en œuvre. (A)

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

Or, les conditions d'application de cette exonération par deux Etats Membres sont actuellement soumises à l'appréciation de la Cour de Justice de l'Union européenne.

Compte tenu d'une application répandue de cette exonération en particulier dans les secteurs de la banque et de l'assurance, les réponses qui seront apportées par le juge communautaire sont attendues avec intérêt.

Dans l'hypothèse où ces décisions remettraient implicitement en cause les modalités d'application admises en France, se poserait alors la question de l'existence d'une solution de substitution (B).

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

A – LES TEXTES ET LEUR MISE EN OEUVRE

- Art. 132 1 f de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.
- Art. 261 B du Code général des impôts : « Les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti, sont exonérés de cette taxe à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et que les sommes qui leurs sont réclamées correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes ».

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

Modalités d'application

1) Organismes concernés

(i) Notion de groupement :

- de droit (GIE, société de moyens, SAS),
- ou de fait (nécessité d'une convention, arrêt CE, 10 juillet 2012 n°345595, 9^e et 10^e sous-sections, MEDERIC PREVOYANCE) ;
- nationaux ou transfrontaliers (Rescrit du 20 mars 2007, n°2007/11, BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 n°30).

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

(ii) Situation des membres :

- activité exonérée ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti ;
- par tolérance :
 - recettes soumises à la TVA pour un montant inférieur à 20 % de leurs recettes totales (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 n°50). Le dépassement du seuil n'entraîne pas de remise en cause de l'exonération des services rendus aux membres au titre de l'année de référence si l'adhérent concerné quitte le groupement à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante ;
 - secteur distinct d'activité exonéré (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 n°60).

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

2) Opérations exonérées :

- services rendus aux adhérents du groupement :

Il est admis que des services puissent être fournis à des tiers sous le régime de la TVA sans remettre en cause l'exonération de ceux rendus aux membres. Mais les recettes correspondantes ne doivent pas, pour le service considéré, excéder 50 % de celles perçues à ce titre par le groupement (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 n°150).

- qui concourent directement et exclusivement à la réalisation de leurs opérations exonérées :

Cette condition est appréciée avec largeur de vue : exclusivement = principalement (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 n°150).

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

- et pour lesquels les sommes réclamées correspondent « exactement » à la part leur incombant dans les dépenses communes :
 - dépenses communes/charges communes (charges comptables certaines dans leur principe et dans leur montant engagées au cours de l'exercice et amortissements régulièrement comptabilisés au titre de l'exercice BOI-TVA-CHAMP-30-10-30 n°170) ;
 - coût exact : à défaut de pouvoir procéder à une imputation précise, la répartition doit être opérée de manière aussi équitable que possible sur la base de critères significatifs (BOI-TVA-CHAMP-20-10-40 n°180 et 200 et CAA Nantes, 21 avril 2011 n°10/NT0223).

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

- La répartition des coûts de fonctionnement est au minimum annuelle. Des avances de trésorerie sont admises .

Synthèse : un dispositif légal dont les modalités d'application permettent, conformément à son objectif, de limiter les rémanences de TVA non déductible dans des environnements économiques largement exonérés.

Cette situation est cependant fragilisée par une pression communautaire réelle.

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

B – RISQUES COMMUNAUTAIRES ET SOLUTIONS ALTERNATIVES

1) Les risques

- Procédure en manquement devant la CJUE :

➤ Aff. C-276-15 : Commission c/Luxembourg

Question : conformité de la loi luxembourgeoise qui :

- ne limite pas l'exonération aux seuls services rendus par le groupement qui sont directement nécessaires aux activités exonérées des membres ;
- permet aux adhérents d'être redevables partiels de la TVA (30 % ou 45 %) ;
- exclut du champ d'application de la TVA la facturation par les adhérents de services rendus au groupement.

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

- Aff. C-326-15 : questions préjudicielles :
 - un groupement peut-il exister si certains de ses membres sont établis dans des pays qui n'ont pas transposé l'article 132 1 f ? ;
 - peut-on appliquer l'exonération dans le pays du preneur si le fournisseur a considéré que le service en cause est imposable dans l'Etat membre dudit destinataire ? ;
 - Le groupement autonome constitue-t-il une personne juridique distincte dont l'existence peut être prouvée par des contrats de services ou par la documentation sur les prix de transfert ? ;
 - l'exonération peut-elle être écartée si une marge est appliquée conformément aux règles définies en matière de fiscalité directe ? ;
 - le groupement peut-il comporter un adhérent établi dans un Etat tiers à l'Union européenne ?

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

- demande de la Commission :

Retrait récent (à effet du 1^{er} janvier 2016) de la doctrine administrative qui permettait d'exonérer de TVA sur le fondement de l'article 261B :

- les mises à disposition de personnel effectuées dans des groupes faisant l'objet d'une restructuration et pour autant qu'elles soient justifiées par la préservation du statut social des salariés ;
- les mises à disposition de personnel au profit de personnes morales de droit public ou d'organismes à but non lucratif pour des motifs d'intérêt public ou social.

Question : à supposer que la CJUE condamne le Luxembourg, de telles modifications seront-elles suffisantes pour préserver l'avenir dans notre contexte national ?

VIII/ Groupements d'entreprises

Article 261B du CGI : risques et perspectives

2) Solution alternative :

Art. 11 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 :

« Chaque Etat membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même état 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 ».

= Groupe TVA :

- neutralisation des opérations internes ;
- en l'état, un « régime à la carte » compte-tenu de la liberté laissée aux Etat membres ;
- les limites du périmètre d'application.

Questions

Conclusion générale