

Chronique

Taxe sur la valeur ajoutée : veille jurisprudentielle et normative

Cette chronique trimestrielle a pour ambition de présenter, de manière synthétique, une sélection de décisions de jurisprudence et de normes nouvelles revêtant un intérêt en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La présente chronique couvre la période du 1^{er} janvier au 31 mars 2024. S'agissant de la première chronique de TVA, quelques informations et décisions importantes du dernier trimestre 2023 ont également été retenues. Les dispositions de la loi de finances pour 2024 relatives à la TVA, qui ont été présentées dans le supplément des Nouvelles Fiscales du 1^{er} février 2024, ne sont pas rappelées ici.

Champ d'application

À l'appui d'illustrations concrètes, l'administration fiscale a précisé le régime TVA des opérations réalisées à l'aide de jetons non fongibles (NFT).

BOI-RES-TVA-000140, 14 févr. 2024

Les jetons non fongibles (*non fungible tokens* : NFT) sont des fichiers informatiques uniques, créés et stockés sur un registre numérique de suivi de transactions dénommé « chaîne de blocs » (*blockchain*). Ils constituent, souvent, des certificats numériques attestant de la propriété d'un bien matériel ou immatériel. Le transfert d'un NFT ainsi utilisé comme certificat de propriété ne porte donc pas sur le jeton en lui-même, mais sur le bien ou service sous-jacent auquel il se rapporte.

Dans un rescrit publié, l'administration fiscale a apporté, pour la première fois, des précisions sur la qualification, au regard de la TVA, des opérations réalisées à l'aide de NFT.

Elle y indique que les NFT ne faisant l'objet d'aucune disposition spécifique, **les principes et règles en matière de TVA s'appliquent dans les conditions habituelles**. Dès lors que le NFT est utilisé comme un **certificat de propriété d'un bien** corporel ou incorporel, c'est la nature du bien ou service auquel il se rapporte qui détermine le régime de TVA. Il convient donc, au cas par cas, d'appliquer les règles de TVA de droit commun qui auraient été mises en œuvre si le bien ou le service avait été livré ou fourni sans le recours à un NFT.

L'administration illustre ces principes par des opérations concrètes, en particulier les opérations les plus courantes que sont la création et la vente de cartes numériques de collection ou d'œuvres graphiques numériques associées à des NFT. **C'est l'opération sous-jacente** consistant en la cession de la carte ou de l'œuvre **qui détermine le régime de TVA applicable**. Les cartes ou les œuvres ne constituant pas, selon l'administration, des biens corporels, le transfert des droits attachés à ces cartes ou ces œuvres est qualifié de **prestation de services** (si les cartes ou les œuvres sont



Arnaud
MORAINE
Avocat associé,
Département TVA
KPMG Avocats



Suzanne
DRILHON
Responsable
Doctrines TVA,
KPMG Avocats



Valentin
DEBOUDT
Avocat,
Département TVA
KPMG Avocats

créées de manière largement automatisée à l'aide d'outils informatiques avec une intervention humaine minimale, il s'agit de prestation de services électroniques devant suivre les règles de TVA propres à ce type de prestations).

La publication de ce rescrit doit être saluée en ce qu'elle généralise et officialise la position de l'administration. Néanmoins, le rescrit n'apporte aucun éclairage sur certaines **difficultés pratiques des opérateurs générées par l'anonymat de la blockchain**, comme l'identification du lieu d'établissement des utilisateurs ou de leur qualité d'assujetti ou de non assujetti pour déterminer la territorialité des opérations, la qualification des NFT lorsque leur vente s'accompagne d'une livraison de bien, ou bien encore la problématique liée au rôle des plateformes d'intermédiation.

Dans le prolongement de précédentes décisions, le Conseil d'État réaffirme que les prestations de soutien scolaire dispensées par des organismes privés à but lucratif ne peuvent être exonérées de TVA. Il considère également qu'il n'y a pas lieu de renvoyer de QPC au Conseil constitutionnel.

CE, 18 oct. 2023, n° 475842, C, SARL Forma-Cours

Une société exerçant une activité commerciale de soutien scolaire a demandé au Conseil d'État d'annuler pour excès de pouvoir la décision par laquelle le ministre de l'économie a refusé d'abroger le 3^e alinéa du paragraphe 45 du BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 du 19 octobre 2019, selon lequel sont exonérées de TVA les prestations de soutien scolaire « réalisées par des organismes privés sans but lucratif, qui répondent aux conditions des organismes d'utilité générale fixées au a et au b du 1^o de l'article 261 du CGI ».

Conformément à ses précédentes décisions rendues sur la même question⁽¹⁾, la Haute juridiction juge qu'il ne résulte d'aucune disposition législative que les prestations de soutien scolaire seraient exonérées lorsqu'elles sont dispensées par des organismes privés à but lucratif et que, par suite, **les commentaires administratifs attaqués se bornent à éclairer, sans y ajouter, l'état du droit issu des dispositions législatives du CGI.**

La société invoquait également les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques, soutenant que les dispositions de l'article 261 du CGI créent, entre les organismes privés à but lucratif et les personnes physiques rémunérées directement par leurs élèves, une différence de traitement qui ne se fonde sur aucune raison objective ni motif d'intérêt général et qui

ne saurait être regardée comme en rapport avec l'objet des dispositions régissant la TVA.

Selon le Conseil d'État, en exonérant les cours et leçons dispensés par des personnes physiques rémunérées directement par les élèves⁽²⁾, tout en excluant les services éducatifs rendus par les organismes à but lucratif du champ des exonérations prévues pour les organismes d'utilité générale⁽³⁾, **le législateur s'est borné à tirer les conséquences nécessaires des dispositions de la Directive TVA sans mettre en cause aucune règle, ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France.**

Une nouvelle décision de la CJUE apporte un éclairage intéressant sur l'interprétation toujours délicate des offres composites, en confirmant qu'un gadget offert avec un abonnement constitue une livraison accessoire suivant le traitement TVA de la prestation principale.

CJUE, 5 oct. 2023, n° C-505/22, ECLI:EU:C:2023731, Deco Pro-teste – Editores Lda

Une société établie au Portugal qui vend des magazines par abonnement offre aux nouveaux abonnés un cadeau (une tablette ou un téléphone intelligent) d'une valeur unitaire toujours inférieure à 50 euros. Ces cadeaux d'abonnement, définitivement acquis aux clients, ne sont pas mentionnés sur les factures. Considérant que ces remises constituent des opérations distinctes de l'abonnement ayant pour objet des cadeaux de faible valeur mais dont le montant total dépasse la limite réglementaire, l'administration fiscale portugaise les a assujetties à la TVA en appliquant à leur prix d'achat le taux normal de 23 % (au lieu du taux de 6 % applicable à l'abonnement). La société considérait à l'inverse qu'il s'agissait d'une offre commerciale consistant en une prestation de services (l'abonnement) associée à une livraison de biens (le cadeau), comportant une contrepartie pécuniaire incluse dans la valeur de l'abonnement.

La CJUE considère que :

- la remise de cadeaux pour toute souscription d'un nouvel abonnement fait partie intégrante de la stratégie commerciale de la société ;
- il existe un lien clair entre la remise du cadeau et l'abonnement ;
- la remise d'un cadeau permet à la société d'augmenter, chaque année, significativement le nombre de ses abonnés.

(1) CE, 10 déc. 2021, n° 457050, C ; CE, 9 juin 2023, n° 472080, C.

(2) CGI, art. 261, 4, 4^o, b.

(3) CGI, art. 261, 7, 1^o, a.

La remise du cadeau n'a donc pas de finalité autonome du point de vue du consommateur moyen et permet aux abonnés de mieux bénéficier de la prestation principale, dans la mesure où une tablette ou un téléphone intelligent permettent, par exemple, de consulter une version numérique du magazine.

Ainsi, **la remise d'un cadeau en contrepartie de la souscription à un abonnement à des périodiques** constitue une **prestation accessoire** à la prestation principale consistant en la livraison de périodiques, qui relève de la notion de « *livraison de biens effectuée à titre onéreux* » au sens de l'article 2, paragraphe 1, a) de la Directive TVA et ne doit pas être regardée comme une transmission de biens à titre gratuit au sens de l'article 16, 1^{er} alinéa de cette Directive.

Rappelons qu'en France, les biens fournis gratuitement à titre d'échantillons ou de cadeaux avec des publications ne donnent, en principe, pas lieu à imposition⁽⁴⁾.

Le 31 janvier 2024 a pris fin la consultation publique sur les nouveaux commentaires de l'administration fiscale relatifs aux offres composites, dans le cadre de laquelle certaines précisions ont pu être demandées par les contribuables intéressés.

BOI-TVA-CHAMP 60 à 60-40, 23 août 2023;
BOI-TVA-LIQ 30-20-100, 23 août 2023, n° 40 à 120

L'article 257 ter du CGI, issu de l'article 44 de la loi de finances pour 2021⁽⁵⁾, reprend dans la législation française les principes dégagés par la CJUE pour déterminer le traitement, en matière de TVA, des offres commerciales constituées de plusieurs éléments pouvant isolément relever de règles de territorialité, d'exonération ou de taux différentes (offres « composites » ou « complexes »).

L'administration fiscale a créé au BOFiP, dans la rubrique TVA, une nouvelle subdivision dédiée aux règles régissant ces offres et a soumis à consultation publique une partie de ses commentaires pour permettre aux personnes intéressées de lui adresser leurs remarques éventuelles. La consultation s'est ouverte le 23 août 2023, date depuis laquelle ces premiers commentaires sont opposables, et s'est achevée le 31 janvier 2024.

À notre connaissance, certains points ont pu être signalés à l'administration, notamment :

- le consommateur moyen (du point de vue duquel les caractéristiques de l'opération doivent être recherchées) étant entendu comme celui qui prend la déci-

sion économique de l'achat⁽⁶⁾, il serait utile de confirmer que lorsque la personne qui bénéficie des biens *in fine* n'est pas la même que celle qui les acquiert, il convient d'apprécier les conditions au niveau de l'acquéreur ;

- la liste des circonstances entourant l'opération à prendre en considération proposée par l'administration⁽⁷⁾ pourrait utilement être complétée de précisions complémentaires ;
- s'agissant des critères de qualification des éléments accessoires à une opération⁽⁸⁾, il serait souhaitable que des indications soient données sur l'hypothèse dans laquelle la valeur de l'élément accessoire est supérieure à la valeur de l'élément principal uniquement d'un point de vue quantitatif et non d'un point de vue qualitatif, ainsi que sur les modalités d'appréciation des critères en présence de plusieurs éléments accessoires (comparaison à la valeur de l'élément principal accessoire par accessoire ou globalement).

Base d'imposition

Même en l'absence de mentions obligatoires sur une facture d'achat, un assujetti-revendeur peut appliquer le régime de la marge si les conditions de fond du régime sont remplies.

CE, 12 déc. 2023, n° 466239, B, Sté Lefebvre Petrenko

L'administration avait remis en cause le régime de la marge appliqué par une société ayant pour activité la vente d'objets d'art et de collection, au motif que l'absence de mentions obligatoires sur ses factures d'achat faisait obstacle à l'application de ce régime.

Censurant pour erreur de droit la décision rendue par la cour administrative d'appel de Paris⁽⁹⁾, le Conseil d'État juge que la circonstance qu'un assujetti revendeur, qui a acquis des biens auprès d'un autre assujetti revendeur, ne dispose pas d'une facture d'achat comportant les mentions obligatoires, ne fait pas obstacle à ce qu'il puisse faire application, lors de la revente de ces biens, du régime de la TVA sur la marge bénéficiaire **s'il établit que les conditions de fond du régime** prévues à l'article 297 A du CGI **sont satisfaites**.

(6) BOI-TVA-CHAMP-60-20, n° 70.

(7) BOI-TVA-CHAMP-60-20, n° 110.

(8) BOI-TVA-CHAMP-60-20, n° 220 et s.

(9) CAA Paris, 1^{er} juin 2022, n° 21PA00722.

(4) V. BOI-TVA-SECT-40-10-10, 12 sept. 2012, n° 230.

(5) LF 2021 n° 2020-1721, 29 déc. 2020, art. 44.

Cette solution, qui fait primer le fond sur la forme, est dans la ligne de la jurisprudence relative au droit à déduction⁽¹⁰⁾.

Taux

Dans le prolongement de la consultation publique de l'été 2023, l'administration a mis à jour ses commentaires sur les taux de TVA applicables dans le secteur de l'agroalimentaire et de la production agricole.

BOI-TVA-LIQ-30-10-10, BOI-TVA-LIQ-30-10-20 et BOI-TVA-LIQ-30-10-30, 7 févr. 2024; BOI-ANNX-000484, 7 févr. 2024

Les lois de finances pour 2022 et 2023 ont réformé le régime des taux applicables aux denrées alimentaires et aux intrants de la production alimentaire et agricole⁽¹¹⁾.

Après mise en consultation publique du 2 août au 30 septembre 2023, l'administration a publié ses commentaires définitifs sur ce régime, dans une mise à jour qui inclut également quelques modifications qui ne sont pas en lien direct avec la réforme.

Il convient de relever en particulier les précisions apportées sur la **notion de destination « normale » des produits**, qui permet de déterminer le taux applicable. À cet égard, il n'appartient pas aux vendeurs de vérifier l'usage effectif que les acheteurs font de leurs produits, et ce, désormais, même si cet usage effectif constitue l'une des clauses contractuelles de la vente (l'administration ayant supprimé cette condition)⁽¹²⁾. Par ailleurs, de nouveaux exemples de produits relevant du taux de 5,5 %, au regard de leur destination normale, sont cités par l'administration : macro-organismes (insectes, acariens, nématodes, etc.) utilisés pour protéger les plantes des bio-agresseurs ; poissons d'élevage vivants destinés à être déversés dans des espaces où est pratiquée la pêche de loisir ; tourteau de colza ; semences et plants (sauf s'ils ont le caractère de produits de l'horticulture et de la floriculture d'ornement n'ayant subi aucune transformation)⁽¹³⁾.

On peut également noter :

- un élargissement de la définition des **confiseries** : sont soumis au taux normal de 20 % les « produits qui, par leur composition ou leur présentation, constituent des produits de la confiserie » ; il en va ainsi notamment des « articles à la saveur sucrée présentés sous forme de

confiserie et dans lesquels les sucres ont été partiellement ou totalement substitués »⁽¹⁴⁾ ;

- l'inclusion de la **sylviculture** dans la production agricole⁽¹⁵⁾.

Enfin, l'administration précise la mesure de tolérance liée aux évolutions du périmètre des taux réduits : pour les **opérations dont le fait générateur intervient avant le 30 septembre 2024**, il est admis que si un taux de TVA autre que celui prévu par les nouvelles dispositions a été appliqué, les parties puissent, d'un commun accord, renoncer à l'émission de factures rectificatives sans que l'administration puisse remettre en cause cette décision⁽¹⁶⁾.

Redevable

En cas de fausse facture émise par un employé avec usurpation de l'identité de son employeur assujetti, c'est l'employé qui est considéré comme redevable de la TVA, sauf si l'assujetti n'a pas fait preuve d'une diligence raisonnable pour contrôler son employé.

CJUE, 30 janv. 2024, n° C-442/22, ECLI:EU:C:2024:100, P.sp. Z o.o. c/ Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Une société exerçant une activité de vente de carburants au détail dans une station-service gérée par une employée a été considérée par l'administration fiscale polonaise comme redevable de la TVA au titre de factures émises par l'employée sans le consentement de la direction de la société. Ces factures ne reflétaient pas des ventes réelles de biens mais étaient fictivement rattachées à des ventes effectives à des fins d'obtention frauduleuse d'un remboursement de la TVA par leurs destinataires.

La TVA étant due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture⁽¹⁷⁾, y compris en l'absence de toute opération imposable réelle⁽¹⁸⁾, la question a été posée à la CJUE de savoir qui, dans une telle situation, était redevable de la taxe figurant sur les factures falsifiées.

La Cour considère que lorsqu'un employé d'un assujetti à la TVA a émis une fausse facture mentionnant la TVA en utilisant l'identité de son employeur en tant qu'assujetti, à l'insu de ce dernier et sans son consentement, cet employé doit être considéré comme étant la personne mentionnant la TVA, **sauf si cet assujetti n'a pas fait preuve de la diligence raisonnablement requise pour**

(10) CE, 26 mars 2012, n° 326333, B ; CE, 15 juin 2023, n° 460576, C, Sté Groupe TSF ; CJUE, 15 sept. 2016, n°s C-516/14 et C-518/14 ; CJUE, 24 mai 2023, n° C-690/22.

(11) CGI, art. 278-0 bis, A, 1°.

(12) BOI-TVA-LIQ-30-10-10, n° 80.

(13) BOI-ANNX-000484.

(14) BOI-TVA-LIQ-30-10-10, n° 150.

(15) BOI-TVA-LIQ-30-10-30.

(16) BOI-TVA-LIQ-30-10-10, n° 1 ; BOI-TVA-LIQ-30-10-20, n° 20 ; BOI-TVA-LIQ-30-10-30, n° 1.

(17) Dir. TVA, art. 203.

(18) CJUE, 8 déc. 2022, n° C-378/21, Finanzamt Österreich.

contrôler les agissements de son employé (ce qu'il revient à la juridiction de renvoi d'apprécier au regard de l'ensemble des éléments pertinents).

Le critère déterminant est donc celui de la diligence de l'employeur assujetti. La Cour s'appuie sur sa jurisprudence selon laquelle il peut être exigé d'un opérateur qu'il prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer qu'une opération ne le conduit pas à participer à une fraude à la TVA et qu'il soit tenu de prendre des renseignements sur un autre opérateur afin de s'assurer de sa fiabilité⁽¹⁹⁾. Elle estime qu'un devoir de diligence similaire doit peser sur l'employeur à l'égard de son employé dans le cadre de l'article 203 de la Directive TVA, en particulier lorsque ce dernier a la charge d'émettre des factures mentionnant la TVA au nom et pour le compte de son employeur. L'employeur doit prendre toutes les mesures pouvant raisonnablement être attendues de lui, par exemple des **procédures de contrôle interne**, des **vérifications régulières** et une **surveillance adéquate des activités de facturation**. Cela renforce donc l'obligation des assujettis de disposer d'une piste d'audit fiable⁽²⁰⁾, de plus en plus souvent réclamée par l'administration lors des vérifications de comptabilité⁽²¹⁾.

Déduction

Interrogée une fois encore sur l'épineuse question du refus de droit à déduction de la TVA dans un contexte de fraude « carrousel », la CJUE apporte des précisions sur les diligences raisonnables incombant à l'assujetti, d'une part, et sur les éléments de preuve que l'administration est tenue d'apporter, d'autre part, la simple implication de l'assujetti dans une chaîne de facturation circulaire n'étant pas, en elle-même, suffisante. À cette occasion, la Cour réaffirme et précise le principe de primauté du droit de l'UE sur le droit national.

CJUE, 11 janv. 2024, n° C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, *Global Ink Trade Kft.*

Une entreprise hongroise s'était vu refuser le droit à déduction de la TVA au motif qu'elle n'avait pas fait preuve de la diligence requise dans l'exercice de son activité, notamment en ne s'informant pas suffisamment sur l'identité réelle de son fournisseur et sur le respect, par

celui-ci, de ses obligations fiscales, de sorte qu'elle s'était rendue coupable de fraude passive.

Dans le cadre de cette affaire, la CJUE a tout d'abord été amenée à réaffirmer et préciser le **principe de primauté du droit de l'UE**. Ce principe impose au juge national ayant exercé un renvoi préjudiciel d'écarter les appréciations en droit d'une juridiction nationale supérieure s'il estime, eu égard à l'interprétation d'une disposition de droit de l'UE fournie par la Cour (sous la forme d'un arrêt ou d'une ordonnance motivée), que ces appréciations ne sont pas conformes à ce droit. Ce principe ne s'oppose toutefois pas à une réglementation nationale qui se limite à obliger les juridictions nationales inférieures à motiver tout écart par rapport à ces appréciations.

S'agissant ensuite du **droit à déduction**, la Cour estime que la Directive TVA et les principes de neutralité fiscale et de sécurité juridique n'empêchent pas une administration fiscale de refuser à un assujetti le droit de déduire la TVA s'il existe des **circonstances, appréciées au regard d'une circulaire** publiée par cette administration, **témoignant d'un manque de diligence** imputable à cet assujetti. Cependant :

- l'administration reste tenue d'établir les **éléments objectifs** permettant de conclure que l'assujetti a commis une fraude à la TVA, ou qu'il savait ou aurait dû savoir que l'opération concernée était impliquée dans une telle fraude ;
- elle ne doit **pas faire peser sur l'assujetti la charge de vérifications complexes et approfondies** sur son cocontractant (par exemple, il ne peut être exigé que l'assujetti vérifie que son fournisseur a rempli ses obligations de déclaration et paiement de la TVA) ;
- les exigences dont elle fait application doivent être **conformes à celles prévues par sa circulaire** ;
- sa circulaire doit avoir été **formulée d'une manière non équivoque** et son application doit avoir été **prévisible** pour les assujettis.

En outre, lorsque l'administration fiscale entend refuser à un assujetti le bénéfice du droit à déduction au motif qu'il a participé à une fraude à la TVA de type « carrousel », elle ne peut se limiter à établir que l'opération fait partie d'une chaîne de facturation circulaire. Elle doit :

- **caractériser précisément les éléments constitutifs** de la fraude et prouver les agissements frauduleux ;
- et établir que l'assujetti a participé activement à la fraude ou bien savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans la fraude, ce qui **n'implique pas nécessairement d'identifier tous les acteurs ayant participé à la fraude** ainsi que leurs agissements respectifs.

(19) CJUE, 21 juin 2012, n°s C-80/11 et C-142/11, *Mahagében et Dávid*, pt 54.

(20) CGI, art. 289-VI.

(21) V. BOI-TVA-DECLA-30-20-30-20.

Un assujetti dispose directement auprès de l'administration fiscale d'un droit au remboursement d'une TVA indûment facturée qui a été versée au Trésor public lorsque, en raison de la prescription, il ne peut plus en réclamer le remboursement à ses fournisseurs.

CJUE, 7 sept. 2023, n° C-453/22, ECLI:EU:C:2023:639, Michael Schütte

Un exploitant forestier allemand, qui avait acheté du bois facturé par ses fournisseurs avec une TVA de 19 %, avait revendu ce bois avec une TVA au taux de 7 % et intégralement déduit la TVA d'amont au taux de 19 %. Dans le cadre du litige l'opposant à l'administration fiscale, le taux de 7 % a finalement été reconnu comme étant celui devant être appliqué à ces opérations. Considérant alors que le taux de 19 % avait été facturé à tort par les fournisseurs, l'administration a refusé la récupération par l'exploitant du différentiel TVA, au motif qu'une TVA facturée à tort ne peut ouvrir droit à déduction. L'exploitant a donc demandé à ses fournisseurs de lui adresser des factures rectificatives et de lui rembourser le différentiel mais cette demande n'a pu être satisfaite car les règles de prescription allemandes interdisaient l'émission de factures rectificatives. Du fait de cette impossibilité de régularisation, l'exploitant a sollicité une dispense de la TVA réclamée *a posteriori*, mais l'administration a rejeté sa demande.

Saisie d'une question préjudicielle, la CJUE a jugé que la Directive TVA doit être interprétée en ce sens que, le principe de neutralité de la TVA et le principe d'effectivité exigent que le bénéficiaire de livraisons de biens **dispose directement à l'égard de l'administration fiscale d'un droit au remboursement de la TVA indûment facturée qu'il a payée à ses fournisseurs** et que ces derniers ont versée au Trésor public (ainsi que des intérêts y afférents) dans des circonstances où :

- d'une part, sans qu'une fraude, un abus ou une négligence puisse lui être reproché, il **ne peut plus réclamer ce remboursement à ces fournisseurs en raison de la prescription** prévue en droit national ;
- d'autre part, il existe une possibilité formelle que les fournisseurs réclament ultérieurement à l'administration fiscale le remboursement du trop-perçu après avoir rectifié les factures initialement adressées au bénéficiaire de ces livraisons (selon la Cour, le risque de double remboursement est en effet exclu dès lors que le droit au remboursement de la TVA indûment facturée et acquittée doit être refusé s'il est établi qu'il est invoqué de manière frauduleuse ou abusive).

La Cour précise en outre qu'à défaut de remboursement dans un délai raisonnable, le préjudice subi en raison de l'indisponibilité du montant équivalent à la TVA indûment perçue doit être compensé par le paiement d'intérêts de retard.

Pour obtenir la restitution de la TVA qui lui a été facturée à tort, l'acquéreur doit s'adresser prioritairement à son fournisseur. Si la restitution auprès du fournisseur est impossible ou excessivement difficile, il peut en faire la demande à l'administration fiscale.

CE, 29 nov. 2023, n° 469111, B, Établissement français du sang

À l'instar de nombreux établissements de santé, une clinique avait demandé à l'Établissement français du sang (EFS) de lui rembourser la TVA qu'elle estimait avoir supporté à tort sur des livraisons de « *produits sanguins labiles* ». Ces livraisons avaient été facturées par l'EFS avec une TVA de 2,10 % en application de la législation française alors en vigueur, alors qu'elles auraient dû être exonérées, conformément à la Directive TVA⁽²²⁾.

S'appuyant sur les articles 1302 et 1302-1 du Code civil et sur la jurisprudence européenne⁽²³⁾, le Conseil d'État juge que, pour obtenir la restitution de la TVA qui lui a été facturée à tort, l'acquéreur doit :

- **prioritairement s'adresser**, y compris le cas échéant par la voie juridictionnelle, **à son fournisseur** si celui-ci n'a pas pris l'initiative de lui rembourser l'indu correspondant,
- et seulement **à titre subsidiaire à l'administration fiscale** si l'obtention de la restitution de la taxe indue auprès du fournisseur est impossible ou excessivement difficile (notamment en cas d'insolvabilité du vendeur); avant d'accorder la restitution demandée, l'administration peut vérifier que le risque de perte de recettes fiscales a été préalablement éliminé (versement au Trésor public de la taxe indûment collectée par l'auteur de la facture erronée).

Sur la question du remboursement d'une TVA indûment facturée, voir également ci-dessus la jurisprudence récente de la CJUE⁽²⁴⁾.

Facturation électronique

Malgré le report de l'entrée en vigueur de la réforme, la préparation de la mise en place de la facturation électronique entre assujettis s'est poursuivie tout au long du trimestre. Certaines dispositions réglementaires ont également été adaptées pour prendre en compte le report.

D. n° 2024-266, 25 mars 2024 ; *Impots.gouv.fr*, Partenaire, Facturation électronique et plateformes de dématérialisation partenaires, 26 mars 2024

(22) CJUE, 5 oct. 2016, n° C-412/15, TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH.

(23) CJCE, 15 mars 2007, n° C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken.

(24) CJUE, 7 sept. 2023, n° C-453/22, Michael Schütte.

L'article 91 de la loi de finances pour 2024 a reporté le calendrier de déploiement de la généralisation de la facturation électronique (e-invoicing) et de la transmission des données de transaction (e-reporting)⁽²⁵⁾. La préparation de la réforme se poursuit néanmoins.

Ainsi, l'administration a publié dès janvier une première liste de candidats au statut de plateforme de dématérialisation partenaire (PDP). Cette liste, qui ne préjuge pas de la délivrance finale de l'immatriculation, a été complétée à plusieurs reprises. La dernière liste publiée à la date de rédaction de cette chronique comporte 53 PDP candidates.

Par ailleurs, le décret tirant les conséquences du nouveau calendrier au niveau réglementaire a été publié. Sont ainsi notamment modifiées la date à laquelle les nouvelles mentions sur les factures sont obligatoires⁽²⁶⁾ et la date jusqu'à laquelle les opérateurs de PDP peuvent utiliser un niveau de garantie en matière d'identification électronique autre que substantiel.

En outre, un régime transitoire est prévu pour les demandes d'immatriculation introduites avant la mise à disposition de l'environnement de tests du portail public de facturation (PPF), permettant l'immatriculation des opérateurs de PDP⁽²⁷⁾.

À la date de rédaction de cette chronique, l'arrêté qui devrait modifier l'arrêté n° ECOE2218934A du 7 octobre 2022 pour prendre en compte le nouveau calendrier n'a pas encore été publié.

Groupe TVA

Concernant le régime de l'assujetti unique, l'administration a prévu expressément une nouvelle exception à l'intangibilité du périmètre durant la période initiale de trois ans. Par ailleurs, l'exonération spécifique de taxe sur les salaires, écartée par le Conseil constitutionnel en décembre dernier, devrait être reprise dans un prochain projet de loi.

BOI-TVA-AU-20, 21 févr. 2024 ; Impots.gouv.fr, FAQ Assujetti Unique (AU) à la TVA, 13 févr. 2024

Dans le cadre d'une mise à jour des commentaires BOFiP et de la foire aux questions (FAQ) relatifs au régime de l'assujetti unique (AU), une nouvelle exception à l'intangibilité du périmètre durant la période initiale est

(25) V. Les Nouvelles Fiscales, supplément « Loi de finances pour 2024 », n° 1347, 1^{er} févr. 2024, p. 52.

(26) D. n° 2022-1299, 7 oct. 2022, art. 3 modifié.

(27) CGI, ann. II, art. 242 nonies B, V nouveau.

ajoutée (en application de l'article 256 C, III, 4, al. 1 du CGI). Nonobstant la période obligatoire, peuvent ainsi intégrer un AU, sous réserve de disposer de liens économiques, financiers et organisationnels avec ses membres :

- une entité assujettie à la TVA qui n'était **pas encore créée ou constituée à la date de la création de l'AU** ;
- ou une entité qui n'était **pas encore assujettie à la TVA à la date de la création de l'AU**⁽²⁸⁾.

Cette possibilité est reprise au point 47 de la FAQ et illustrée au point 48 s'agissant plus particulièrement de l'obtention du numéro SIREN⁽²⁹⁾.

On rappelle par ailleurs que l'**exonération spécifique de taxe sur les salaires** permettant la neutralisation du surplus de taxe pouvant résulter de la constitution d'un assujetti unique, qui était prévue par l'article 14 de la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2024, a été invalidée comme cavalier législatif par le Conseil constitutionnel sans préjuger de la conformité des dispositions aux autres exigences constitutionnelles⁽³⁰⁾. Selon nos informations, cette mesure pourrait être **reprise dans un prochain véhicule législatif**, au plus tard dans le projet de loi de finances pour 2025.

Opérations immobilières

L'option pour le paiement de la TVA sur la location de locaux nus ne peut être rétroactive.

CE, 21 déc. 2023, n° 474042, B, François Perrino Holding

Une société avait informé l'administration fiscale, le 15 décembre 2016, de son intention d'opter rétroactivement pour la soumission à la TVA de ses opérations de location de locaux nus à partir du 1^{er} janvier 2016, bien que son activité de location n'ait débuté que le 1^{er} janvier 2017. À la suite d'une vérification de sa comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause le droit à déduction de la taxe grevant les dépenses exposées antérieurement à la date de l'option.

Le Conseil d'État juge que **l'option pour la TVA** formulée par le propriétaire de locaux qu'il destine à la location **ne peut emporter d'effets** qu'à compter du premier jour du mois au cours duquel elle est formulée ou, si elle est **postérieure**, de la **date à laquelle sont souscrits**, aux fins de location, immédiate ou future, des locaux, **des engagements contractuels de nature à établir la conformité de l'opération** aux dispositions de l'article 260, 2° du CGI.

(28) BOI-TVA-AU-20, 21 févr. 2024, n° 20, avec un exemple.

(29) Impots.gouv.fr, FAQ Assujetti Unique (AU) à la TVA, 13 févr. 2024.

(30) Cons. const., 21 déc. 2023, n° 2023-860 DC.

En l'espèce, la cour administrative d'appel aurait dû rechercher à quelle date avaient été souscrits les engagements contractuels en vertu desquels la société avait débuté son activité le 1^{er} janvier 2017. En tout état de cause, l'option exercée était insusceptible, en vertu de l'article 194 de l'annexe II au CGI, de produire des effets au titre du droit à déduction antérieurement au 1^{er} décembre 2016 (premier jour du mois au cours duquel elle avait été formulée auprès du service des impôts).

Une attention particulière doit être apportée à la date d'option afin d'être en mesure de déduire la TVA grevant des dépenses supportées pour la réalisation d'une activité de location nue. Il convient d'opter avant l'engagement des dépenses pour pouvoir récupérer immédiatement la TVA sur celles-ci.

L'exonération des droits d'enregistrement, découlant de l'engagement initial de construire, est acquise dès lors que l'achèvement de la construction intervient dans le délai imparti, même si l'exécution des travaux est réalisée par un tiers autre que l'acquéreur engagé.

CA Bordeaux, 29 nov. 2023, n° 21/06718 ; CA Colmar, 16 févr. 2024, n° 22/0944

Les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie à la TVA sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de 4 ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé. L'exonération est subordonnée à la condition que l'acquéreur justifie de l'exécution des travaux à l'expiration de ce délai⁽³¹⁾.

Dans deux affaires similaires, dont l'enjeu était le **respect de l'engagement de construire** dans une situation où les travaux avaient été réalisés, mais par un **tiers acquéreur non assujetti**, deux cours d'appel ont retenu, à quelques mois d'intervalle, des approches différentes.

Dans une interprétation très libérale, la cour d'appel de Bordeaux a considéré que l'exécution des travaux de construction par un sous-acquéreur permet le maintien de l'exonération, y compris si :

- le sous-acquéreur n'est pas assujetti à la TVA ;
- l'engagement n'a pas été repris par le sous-acquéreur.

La cour d'appel de Colmar a jugé au contraire que l'exécution des travaux par un sous-acquéreur ne permet le maintien de l'exonération que si :

- le sous-acquéreur est assujetti à la TVA ;
- l'engagement a été repris par le sous-acquéreur.

(31) CGI, art. 1594-0G.

Dans cette dernière affaire, l'acquéreur assujetti invoquait un arrêt de la Cour de cassation selon laquelle « l'exonération des droits d'enregistrement est acquise dès lors que l'acquéreur assujetti à la TVA prend l'engagement d'effectuer les travaux de remise à neuf de l'immeuble dans un délai de 4 ans à compter de l'acte d'acquisition, cette exonération ne pouvant être remise en cause qu'à défaut de justification de leur réalisation à l'expiration de ce délai »⁽³²⁾. La cour d'appel de Colmar a toutefois estimé que cette décision, qui n'est pas un arrêt de principe, n'était pas transposable au cas d'espèce dès lors qu'elle ne se rapporte pas à des acquisitions successives mais à des travaux réalisés par un locataire.

Taxe sur les salaires

L'administration fiscale a confirmé que les subventions exceptionnelles sont à écarter pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires et ce, quel que soit leur montant par rapport au chiffre d'affaires. Une clarification bienvenue, en particulier pour les jeunes entreprises innovantes.

Rép. min. n° 10669 : JOAN, 12 mars 2024, Midy

Les personnes et organismes qui, l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations, ont été assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires, sont redevables de la taxe sur les salaires. L'assiette de la taxe est constituée par une partie des rémunérations versées, déterminée par application du rapport entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total⁽³³⁾. L'administration fiscale précise que, pour le calcul de ce rapport, les subventions non imposables à la TVA doivent en principe être prises en compte, y compris lorsque le redevable dispose d'un droit à déduction intégral en matière de TVA.

Toutefois, les subventions à caractère exceptionnel et les subventions d'équipement ne sont pas prises en compte. Une subvention exceptionnelle est définie comme une aide non répétitive, destinée à financer une dépense précise, soutenir une opération particulière ou faire face à un événement particulier, et dont le montant doit être accessoire au regard des recettes normales de l'entreprise⁽³⁴⁾.

Le sort des subventions exceptionnelles pour le calcul de la taxe sur les salaires a déjà fait l'objet de réponses

(32) Cass. com., 29 janv. 2020, n° 17-26.018.

(33) CGI, art. 231, al. 1.

(34) BOI-TPS-TS-20-30, n° 160.

ministérielles⁽³⁵⁾ qui ne paraissent toutefois pas avoir apporté les clarifications nécessaires. Il semble en effet que l'administration n'ait pas une position uniforme et harmonisée et que certains services prennent en compte les subventions exceptionnelles pour le calcul du rapport d'assujettissement.

Une nouvelle question a donc été adressée au ministre délégué chargé des Comptes publics afin de déterminer si, pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, les subventions exceptionnelles peuvent être écartées, quel que soit leur montant par rapport au chiffre d'affaires soumis à TVA.

En réponse, le ministre a rappelé qu'une subvention est considérée comme exceptionnelle lorsqu'il s'agit d'une aide non répétitive, destinée à financer une dépense précise et lorsque son montant est accessoire au regard des recettes normales de l'entreprise. Et il ajoute qu'à cet égard, **sont réputées comme telles les aides à caractère forfaitaire reçues à titre exceptionnel par les entreprises pour le développement de la recherche ou**

de l'innovation, y compris les abandons d'avances qui, lors de leur octroi, sont remboursables en cas de succès.

S'agissant en particulier des **jeunes entreprises innovantes (JEI)**, il en découle que les **aides non répétitives perçues pour le développement de la recherche ou de l'innovation** d'une opération déterminée durant une phase de recherche, **n'ont pas à être prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires**, sans qu'il soit besoin de s'interroger sur le caractère accessoire de ces sommes au regard des autres recettes de l'entreprise, c'est-à-dire **indépendamment du chiffre d'affaires** que les JEI pourraient déjà réaliser dans leur phase de développement.

On rappelle par ailleurs que les entreprises qui, au cours de l'année civile précédant le versement des rémunérations, n'ont réalisé aucun chiffre d'affaires ou un chiffre d'affaires inférieur aux limites d'application de la franchise en base⁽³⁶⁾ sont exonérées de taxe sur les salaires⁽³⁷⁾. Cette exonération bénéficie aux JEI qui ne dégagent aucun chiffre d'affaires dans leur phase d'amorçage. ■

(35) Rép. min. n° 5259 : JOAN, 20 mars 2018 ; Rép. min. n° 18639 : JOAN, 9 juillet 2019.

(36) CGI, art. 293 B.

(37) CGI, art. 231, al. 2.