

# Chronique

NF 1359-14

## 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 d'avril à juin 2024. Certaines décisions et normes publiées à la fin de cette période seront traitées dans notre prochaine chronique.



Arnaud  
MORAINE  
Avocat associé,  
KPMG Avocats



Suzanne  
DRILHON  
Responsable  
Doctrines TVA,  
KPMG Avocats



Agathe PILLOT  
Fiscaliste,  
KPMG Avocats

### Projets européens

Le projet de directive ViDA a fait l'objet d'un consensus sur les volets « facturation électronique » et « guichet unique » mais pas sur le volet « plateformes ». Lors de l'aboutissement de la négociation sur l'ensemble du « paquet ViDA », les mesures adoptées auront un impact majeur sur le système de TVA.

Conseil de l'UE, *Projet de directive modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles de TVA adaptées à l'ère numérique*, 8 mai 2024

Lors des Conseils ECOFIN du 14 mai 2024 et du 21 juin 2024, les États membres de l'UE **ne sont pas parvenus à un consensus politique sur l'ensemble du projet de directive ViDA** (« VAT in the Digital Age »). Malgré les négociations menées entre ces deux sessions, l'Estonie, dont l'écosystème de plateformes est particulièrement développé, a continué de refuser de voter

le projet en raison de ses craintes liées à l'application aux plateformes de la règle du « fournisseur présumé » (**Pilier 2**). Il reviendra donc à la présidence hongroise de faire aboutir la négociation du « paquet ViDA ».

Le texte de compromis finalisé le 8 mai 2024 a néanmoins fait l'objet d'un **consensus sur le Pilier 1** (facturation électronique et e-reporting) **et sur le Pilier 3** (guichet unique). Nous relevons ici les principales dispositions qui résultent de ce texte et leur calendrier prévisionnel d'application. Ces mesures auront un impact majeur sur le système de TVA, en ce qui concerne plusieurs enjeux cruciaux.

#### → Facturation électronique

Dès la **publication de la directive** :

- les États membres pourront imposer la facturation électronique pour les transactions nationales BtoB sans autorisation préalable de la Commission ;
- l'émission de factures électroniques ne sera plus soumise à l'accord du client : les entreprises devront donc accepter

les factures électroniques si un régime national est applicable.

Au **1<sup>er</sup> juillet 2030** (au lieu du 1<sup>er</sup> janvier 2028 dans la proposition initiale), la **facturation électronique** et le **e-reporting** (digital reporting requirement : DRR) deviendront **obligatoires** pour les transactions suivantes :

- ventes de biens intra-UE ;
- acquisitions intra-UE de biens, à l'exception des transferts de biens propres (les États membres pourront déroger à cette obligation) ;
- ventes taxables de biens et de services au titre desquels le client est redevable en vertu du mécanisme d'autoliquidation ;
- achats taxables de biens et de services au titre desquels le client est redevable en vertu du mécanisme d'autoliquidation (les États membres pourront déroger à cette obligation).

La facture électronique est définie comme une facture contenant les informations exigées par la directive TVA, et qui, au moins en ce qui concerne les données soumises au e-reporting, a été émise, transmise et reçue sous une forme électronique structurée qui permet son traitement automatisé et électronique. Seront ainsi couvertes par cette définition les factures hybrides combinant des données intégrées dans un format structuré et des données intégrées dans un format non structuré et lisible par l'homme, si elles contiennent toutes les données à déclarer dans un format structuré.

Pour les transactions relevant de l'obligation européenne de facturation électronique, les factures devront :

- être **conformes à la norme européenne** sur la facturation électronique et à la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE (norme EN16931) ;
- être **émises dans les 10 jours** suivant le fait générateur (au lieu de 2 jours dans la proposition initiale).

Les **factures périodiques récapitulatives** pourront, finalement, encore être autorisées et devront être émises au plus tard 10 jours après la fin du mois civil auquel la facture périodique se rapporte.

La nouvelle obligation de **e-reporting** (digital reporting requirement : DRR), qui remplacera l'obligation actuelle de déposer un état récapitulatif, sera à accomplir auprès de l'administration fiscale au moment l'émission de la facture (5 jours après l'émission de la facture en cas d'autofacturation, pour les acquisitions intracommunautaires et les achats soumis au mécanisme d'autoliquidation).

Enfin, l'**harmonisation** des régimes nationaux existants avec la norme de l'UE est reportée à **janvier 2035**, étant précisé que la Commission européenne devra présenter au Conseil de l'UE, le **31 mars 2033** au plus tard, un rap-

**port d'évaluation intermédiaire** sur le fonctionnement de la facturation électronique et du e-reporting.

Notons qu'en **France**, la préparation de la réforme se poursuit avec, en particulier, la **mise à jour des spécifications externes** (version 2.4) le 19 juin 2024<sup>(1)</sup>.

## → Plateformes : extension du mécanisme du « fournisseur présumé »

À compter du **1<sup>er</sup> juillet 2027**, les plateformes qui facilitent, via une interface électronique, les services de transport de passagers par route ou la location d'hébergements de courte durée (maximum de 30 nuits) seraient **considérées comme ayant reçu et vendu elles-mêmes ces services** (« fournisseur présumé », redevable de la TVA), **sauf si** :

- le prestataire sous-jacent a fourni son numéro d'identification à la TVA et déclaré qu'il facturera toute TVA due ;
- sur option des États membres et à certaines conditions, le prestataire sous-jacent opère dans le cadre du nouveau régime particulier des petites entreprises.

Dans la dernière version du texte, le mécanisme du « fournisseur présumé » resterait limité aux livraisons provenant de fournisseurs hors UE mais serait étendu, dès le **1<sup>er</sup> janvier 2026, aux ventes à des assujettis (BtoB)**.

## → Élargissement du guichet unique

Prévue pour soutenir l'objectif, à terme, d'un **enregistrement à la TVA unique dans l'UE**, l'extension du guichet unique de l'UE (OSS-UE) interviendrait au **1<sup>er</sup> juillet 2027**. L'OSS serait notamment étendu aux :

- transferts de biens propres (le régime des stocks en consignation serait progressivement supprimé sur une période de 12 mois) ;
- ventes de biens BtoC avec installation ou assemblage ;
- ventes domestiques de biens BtoC par des assujettis non établis dans l'État membre de consommation ;
- fourniture de gaz, électricité, chauffage/refroidissement par des assujettis non établis dans l'État membre de consommation (entrée en vigueur anticipée au 1<sup>er</sup> janvier 2026 pour ces opérations).

Corrélativement, à compter du **1<sup>er</sup> juillet 2027** également, le **mécanisme d'autoliquidation** serait **généralisé** : lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services est effectuée par un assujetti qui n'est ni établi ni identifié à la TVA dans l'État membre où la TVA est due, le redevable de la taxe serait le destinataire de la livraison ou de la prestation s'il est déjà identifié à la TVA dans cet État.

(1) Elles sont accessibles sur le site [impots.gouv.fr](https://impots.gouv.fr) : Facturation électronique / Spécifications externes B2B.

## Champ d'application

La CJUE a été amenée à préciser la notion de « bon à usage unique » dont le transfert doit être soumis à la TVA.

*CJUE, 18 avr. 2024, n° C-68/23, M-GbR c./ Finanzamt O, ECLI:EU:C:2024:342*

Une société allemande commercialisait, via sa boutique en ligne, des cartes prépayées et des codes de bons permettant de charger des « comptes utilisateurs », eux-mêmes destinés à l'achat de contenus numériques dans une boutique en ligne gérée par une société établie au Royaume-Uni. La société britannique était responsable de l'émission et de la commercialisation des cartes au sein de l'Union européenne, avec une typologie de cartes strictement réservée à chaque pays, et demandait aux utilisateurs les informations permettant de déterminer le lieu de leur domicile ou de leur résidence habituelle afin de leur attribuer le code pays correspondant.

La société allemande avait traité fiscalement les cartes prépayées (acquises auprès de fournisseurs établis dans d'autres États membres que l'Allemagne et le Royaume-Uni) comme des « bons à usages multiples », considérant que, lors de la vente de ces cartes, le domicile ou le lieu de résidence habituelle du client final n'était pas connu avec certitude. L'administration fiscale allemande a requalifié les cartes prépayées en « bons à usage unique », estimant au contraire qu'elles ne pouvaient être utilisées que par des clients domiciliés en Allemagne et disposant d'un compte utilisateur allemand, de sorte que le lieu de la prestation se trouvait en Allemagne.

Rappelons que :

- le transfert à titre onéreux d'un « bon à usage unique » (BUU) effectué par un assujetti est considéré comme la livraison du bien ou la prestation du service, à laquelle le bon se rapporte, et est donc soumis au régime de TVA du sous-jacent ; ultérieurement, la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un BUU n'est pas considérée comme une opération distincte et indépendante ;
- à l'inverse, le transfert d'un « bon à usages multiples » (BUM) n'est pas soumis à la TVA ; c'est la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un BUM qui est ultérieurement imposée<sup>(2)</sup>.

Dans ce contexte, et laissant à la juridiction de renvoi le soin de procéder aux vérifications nécessaires au regard des circonstances particulières de l'affaire, la CJUE juge que :

- la qualification de « bon à usage unique » dépend uniquement des conditions prévues par l'article 30 bis, point 2 de la directive TVA, notamment de la **connaissance, au moment de l'émission du bon, du lieu de la prestation** de services destinée aux **consommateurs finals** à laquelle se rapporte le bon, et ce indépendamment de la circonstance que le bon fasse l'objet de transferts entre assujettis, agissant en leur nom propre et établis sur le territoire d'États membres autre que celui où se trouvent les consommateurs finals. Il s'agit donc d'une question de fait : si toutes les conditions d'application de la TVA au bien ou au service sous-jacent sont réunies au jour de la remise du bon, il s'agit bien d'un bon à usage unique ;
- la revente par un assujetti de « bons à usages multiples » peut être soumise à la TVA à condition qu'elle soit qualifiée de prestation de services au profit de l'assujetti qui effectue, en contrepartie des bons, la remise matérielle des biens ou fournit effectivement les services aux consommateurs finals.

**Opérations de crédit : l'organisation de ventes aux enchères des biens donnés en gage ne constitue pas une prestation accessoire à l'octroi d'un prêt sur gage et ne peut donc bénéficier de l'exonération.**

*CJUE, 18 avr. 2024, n° C-89/23, Companhia Uniao de Credit Popular SA, ECLI:EU:C:2024:333*

L'affaire concernait une société portugaise exerçant une activité de prêteur sur gage qui octroie des prêts garantis par des biens meubles. Lorsque les emprunteurs ne récupèrent pas les biens gagés ou sont en retard de plus de trois mois dans le remboursement du montant prêté ou dans le paiement des intérêts, la société procède à la vente aux enchères des biens et perçoit une commission de vente égale à 11 % du prix d'adjudication. Le litige portait sur la question de savoir si cette commission devait ou non être soumise à la TVA.

La CJUE considère que **l'octroi du prêt sur gage et la vente aux enchères des biens mis en gage constituent des prestations distinctes et indépendantes**. Elle estime en effet que :

- ces prestations **ne dépendent ni matériellement ni formellement l'une de l'autre** : la prestation d'octroi de crédit pourrait être fournie de la même manière si la vente aux enchères des biens gagés était réalisée et organisée par un tiers ;
- la vente aux enchères des biens gagés **ne saurait être qualifiée comme l'aboutissement habituel de l'octroi du prêt sur gage** ;

(2) Dir. TVA, art. 30 ter.

- la vente aux enchères des biens mis en gage poursuit une **finalité autonome** par rapport à l'octroi du prêt sur gage.

Par conséquent, les commissions perçues au titre de la vente aux enchères de biens mis en gage ne peuvent bénéficier de l'exonération de TVA applicable aux services de crédit<sup>(3)</sup>, puisqu'elles sont détachables de l'opération de prêt. La CJUE fournit ainsi, par la négative, une nouvelle illustration de la notion de prestation complexe.

## Territorialité

La CJUE a eu de nouveau l'occasion de préciser les conditions d'exonération des livraisons intracommunautaires (antérieurement à l'entrée en vigueur des « quick fixes »).

CJUE, 29 févr. 2024, n° C-676/22, B2 Energy, ECLI:EU:C:2024:186

À l'occasion d'une affaire où l'administration fiscale avait considéré que le fournisseur n'avait pas démontré qu'il remplissait les conditions pour appliquer l'exonération de livraisons intracommunautaires<sup>(4)</sup>, la CJUE rappelle sa jurisprudence :

- l'exonération doit être accordée si les conditions de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises (sauf participation intentionnelle à une fraude ou violation d'une exigence formelle ayant pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine des exigences de fond) ;
- il ne saurait être exigé de l'assujetti qu'il prouve que le destinataire des biens a la qualité d'assujetti dans la mesure où il résulte de façon certaine des circonstances factuelles, qu'il a nécessairement cette qualité.

La Cour juge ensuite que **l'exonération** d'une livraison intracommunautaire **ne peut être refusée que lorsque** :

- le fournisseur n'a pas démontré que les marchandises ont effectivement été livrées à un destinataire ayant la qualité d'assujetti dans l'État membre d'arrivée des biens ;
- **et**, compte tenu des circonstances factuelles et des éléments qu'il a fournis, **les données nécessaires pour vérifier que ce destinataire avait cette qualité font défaut.**

En effet, il appartient aux autorités fiscales et aux juridictions nationales de vérifier, sur la base de l'ensemble des documents produits, y compris des documents qui se trouvaient en la possession du fournisseur, si les condi-

tions de fond de l'exonération étaient réunies. Ce n'est que dans l'hypothèse où, compte tenu des **circonstances factuelles** et **malgré les éléments fournis par l'assujetti**, les données nécessaires pour vérifier les conditions font défaut, que l'exonération doit être refusée, **sans que l'administration fiscale soit tenue de prouver** que l'assujetti a été impliqué dans une **fraude à la TVA**.

Il convient néanmoins de relever que, depuis l'adoption des « **quick fixes** », la détention par le vendeur du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur constitue désormais une condition de fond de l'exonération des livraisons intracommunautaires<sup>(5)</sup>.

## Taux

Deux contentieux en cours ont donné à la juridiction administrative une occasion de se prononcer, dans le domaine des services de télévision, sur la notion d'offre composite et ses incidences en matière de taux de TVA.

TA Montreuil, 21 mars 2024, n° 2108276SA, Iliad ;  
TA Paris, 26 mars 2024, n° 2226752, OCS

Le Tribunal administratif de Montreuil était saisi d'une affaire dans laquelle l'Administration avait remis en cause la ventilation par taux de TVA des différents éléments d'une **offre de couplage** proposée avec une **remise**, composée :

- d'une offre forfaitaire de base comprenant un service d'accès à internet à haut débit et un service de téléphonie relevant du taux normal de 20 %, ainsi qu'un service de télévision relevant du taux réduit de 10 %<sup>(6)</sup> ;
- d'un accès à une offre « Canal + » relevant du taux de 10 %.

La société avait appliqué la remise de couplage à l'intégralité des prestations comprises dans l'offre, à due proportion de la valeur commerciale de chaque service pris séparément, ce qui conduisait à une minoration de la TVA collectée. L'Administration considérait au contraire que la remise devait s'imputer uniquement sur le prix de l'option « Canal + ».

S'appuyant sur les **éléments de tarification et de facturation adressés aux abonnés**, qui indiquent explicitement la valeur commerciale de chaque service de l'offre et l'application, du fait de la souscription simultanée des deux offres, d'une remise de couplage qui ne concerne pas seulement le service supplémentaire soumis au taux réduit de TVA, le Tribunal a considéré que **la remise de-**

(3) Dir. TVA, art. 135, par. 1, b.

(4) Dir. TVA, art. 138, par. 1.

(5) Dir. TVA, art. 138, par. 1, b, issu Dir. n° 2018/1910 du Conseil, 4 déc. 2018.

(6) CGI, art. 279 b octies.

vaient bien s'appliquer à l'ensemble des prestations de services composant l'offre et a déchargé la société des rappels de TVA, pénalités et intérêts de retard mis à sa charge par l'Administration.

Le Tribunal administratif de Paris a quant à lui jugé que l'accès à la **télévision de rattrapage étendu (TVRE)** et au service de **vidéo à la demande (VOD)** constituent pour l'abonné non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation principale de télévision linéaire et doivent ainsi être regardés comme **indissociables de l'abonnement au service de télévision** proposé dans l'offre. La société était donc fondée à demander l'annulation de la décision du collège national de second examen des rescrits refusant l'**application du taux de 10 %<sup>(7)</sup> à l'ensemble de l'option télévision** qu'elle commercialise. Le Tribunal a enjoint au ministre de l'Économie de procéder au réexamen de la demande de la société dans le délai d'un mois à compter de la notification de son jugement.

Notons toutefois que, sur demande du ministre, la cour administrative d'appel a ordonné le **sursis à exécution** de ce jugement<sup>(8)</sup>.

**L'Administration a précisé que les circuits de karting ne peuvent bénéficier du taux de 10 % et, plus généralement, qu'il n'est pas envisagé d'étendre l'application de ce taux aux activités du secteur des loisirs sportifs marchands.**

Rép. min. n° 10872 : JO Sénat, 9 mai 2024, Pellevat

Le taux réduit de TVA de 10 % s'applique aux droits d'admission aux expositions, sites et installations à caractère culturel, ludique, éducatif ou professionnel<sup>(9)</sup>. En revanche est soumis au **taux normal de 20 %** l'accès à des installations ou des équipements dont l'objet est d'être utilisés pour la **pratique d'une activité sportive**, même si cette activité sportive peut aussi, dans une certaine mesure, présenter un caractère culturel, ludique, éducatif ou professionnel. Sont notamment considérés comme tels les circuits, aménagements, appareils et engins permettant la pratique des sports mécaniques. L'Administration a précisé que les **circuits de karting**, qui permettent la pratique d'une discipline du sport automobile, sont ainsi au nombre des installations pour lesquelles les droits d'accès aux établissements les exploitant ne peuvent pas bénéficier du taux de 10 %.

(7) CGI, art. 279 b octies.

(8) CAA Paris, 26 juin 2024, n° 24PA01786, OCS.

(9) CGI, art. 279, b nonies.

Ayant déjà exclu expressément à ce titre les droits d'accès aux **pistes de bowling<sup>(10)</sup>**, l'Administration a également eu l'occasion, à plusieurs reprises récemment :

- de rappeler que demeurent exclues du taux de 10 % les sommes payées pour **utiliser des installations ou des équipements sportifs**, qui relèvent du **taux normal** (sauf l'accès aux installations sportives destinées à l'utilisation des équidés, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2024), et que les droits d'entrée aux manifestations et compétitions sportives bénéficient quant à eux du taux de 5,5 %<sup>(11)</sup> ;
- de préciser qu'il n'est pas envisagé d'étendre l'application du taux réduit à l'ensemble des activités du secteur des loisirs sportifs marchands, notamment des **salles de sport<sup>(12)</sup>**.

Gageons que cette position, qui permet l'application d'un taux réduit aux activités de loisir ou aux droits d'entrée aux réunions sportives ou compétitions de e-sport, mais pas aux droits d'accès aux salles de sport, en dépit de leur intérêt en termes de santé publique, continuera à faire l'objet d'un fort lobbying de la part des professionnels du secteur.

**Dans un rescrit publié, l'Administration écarte l'application aux jeux de société du taux de 5,5 % prévu pour les livres, même si ces jeux sont conçus suivant un scénario dont la finalité est la résolution d'enquêtes et sont commercialisés avec un livret, des cartes imprimées et un plan.**

BOI-RES-TVA-000137, 17 avr. 2024

Les ventes et locations de livres (sur tout type de support physique) sont soumises au taux réduit de TVA de 5,5 %<sup>(13)</sup>. Au regard de la définition assez large du livre donnée dans le BOFiP<sup>(14)</sup>, l'administration fiscale a été interrogée sur l'éligibilité à ce taux d'un jeu de société conçu suivant un scénario précis et original dont la finalité est de permettre aux joueurs de résoudre des enquêtes, commercialisé sous forme d'un coffret en carton illustré composé d'un livret détaillant les règles du jeu, de séries de cartes imprimées recto/verso, d'un grand plan illustré d'une ville et d'une loupe permettant de se repérer sur le plan.

(10) Rép. min. n° 38577 : JOAN, 12 oct. 2021.

(11) CGI, art. 278-0 bis, J.

(12) Rép. min. n° 10551 : JO Sénat, 9 mai 2024 ; Rép. min. n° 13558, n° 13959, n° 13560 et n° 14980 : JOAN, 7 mai 2024.

(13) CGI, art. 278-0 bis, A, 3°.

(14) BOI-TVA-LIQ-30-10-40, par. 40 et s.

S'appuyant sur la jurisprudence du Conseil d'État<sup>(15)</sup>, l'Administration a indiqué que la qualification fiscale de livre dépend d'une appréciation au cas par cas qui ne saurait être généralisée à des ouvrages présentant des caractéristiques similaires. Un **apport éditorial accessoire** doit ainsi conduire à **refuser la qualification de livre** à un ouvrage dès lors que la **condition tenant à la reproduction d'une œuvre de l'esprit** n'est pas satisfaite.

Ainsi, alors même qu'il constitue un ensemble imprimé, **ne peut être regardé comme un livre** un produit qui **se présente avant tout comme un jeu**, dont l'**apport éditorial**, au demeurant accessoire, n'est **pas assez significatif pour constituer une œuvre de l'esprit** au sens de la définition fiscale du livre. Les coffrets de jeu relèvent donc de la catégorie des jeux de société et doivent être soumis au **taux normal** de TVA.

## Déduction

Faisant pour la première fois application en matière de TVA de la position adoptée récemment par le Conseil d'État en matière d'IS, la Cour administrative d'appel de Versailles admet la déduction de la TVA ayant grevé les honoraires versés par une filiale à sa société mère à raison des prestations réalisées par leur dirigeant commun au titre d'une convention de management fees.

CAA Versailles, 7 mai 2024, n° 21VE01760

Dans le cadre d'une convention de holding actif, une filiale avait versé à sa société mère des honoraires à raison des prestations réalisées par leur dirigeant commun (gérant de la holding prestataire et président de la filiale opérationnelle) : animation commerciale avec les équipes de la filiale, gestion de son portefeuille clients, suivi de son chiffre d'affaires, établissement du planning de ses commerciaux, ordre de règlement de ses fournisseurs et décision de licenciement de ses salariés.

Conformément à la jurisprudence antérieurement établie<sup>(16)</sup> l'administration fiscale a remis en cause la déduction des honoraires du résultat imposable à l'IS (acte anormal de gestion) ainsi que la déduction de la TVA afférente à ces honoraires.

La Cour administrative d'appel de Versailles reprend à l'identique le **considérant de principe de la décision du Conseil d'État du 4 octobre 2023**<sup>(17)</sup> qui, en matière

d'**impôt sur les sociétés**, a fait évoluer la jurisprudence relative à la déductibilité des management fees en cas d'identité de dirigeant : « *La conclusion par une société d'une convention de prestations de services avec une autre société pour la réalisation, par le dirigeant de la première, de missions relevant des fonctions inhérentes à celles qui lui sont normalement dévolues ne relève pas d'une gestion commerciale anormale si cette société établit que ses organes sociaux compétents ont entendu en réalité, par le versement des honoraires correspondant à ces prestations, rémunérer indirectement le dirigeant et qu'ainsi ce versement n'est pas dépourvu pour elle de contrepartie, le choix d'un mode de rémunération indirect ne caractérisant pas en lui-même un appauvrissement à des fins étrangères à son intérêt* ».

En l'espèce, l'Administration n'a jamais remis en cause l'accomplissement des prestations en tant que tel, mais uniquement le fait que le dirigeant les ait accomplies en sa qualité de gérant de la holding. En outre, il est établi que les organes sociaux de la filiale ont entendu, par le versement des honoraires correspondant à ces prestations, **rémunérer indirectement le dirigeant** et qu'ainsi ce versement n'est **pas dépourvu pour elle de contrepartie**. Au regard de ces éléments, la Cour juge que la société renverse la présomption d'anormalité de la convention de management et du versement des honoraires, dont elle admet le caractère déductible en matière d'IS.

La Cour en tire ensuite les **conséquences au regard de la TVA**, estimant que, **pour les mêmes motifs**, « *l'administration ne saurait être regardée comme apportant la preuve de ce que les sommes versées n'étaient pas nécessaires à l'exploitation de la société ni qu'elles ne rémunéraient aucune prestation* ».

La CJUE précise sa jurisprudence sur le droit au remboursement de la TVA au titre de la 8<sup>e</sup> Directive en limitant les exigences formelles dont ce droit peut être assorti lorsque les conditions de fond sont satisfaites.

CJUE, 16 mai 2024, n° C-746/22, Slovenské Energetické Strojárne a.s., ECLI:EU:C:2024:403

La CJUE a été interrogée sur la législation hongroise, qui prévoit :

- le classement de la procédure de remboursement lorsque le demandeur n'a pas fourni les documents demandés dans le délai d'un mois ;
- l'interdiction de produire des éléments de preuve nouveaux à l'appui de la réclamation contre la décision de classement lorsque le demandeur avait connaissance de ces éléments avant l'adoption de la décision de premier degré.

(15) CE, 16 juill. 2014, n° 364477, B.

(16) CAA Nancy, 9 oct. 2003, n° 98-2182, SA Gamlor.

(17) CE, 4 oct. 2023, n° 466887, B, Collectivision.

La Cour rappelle que :

- le principe de neutralité de la TVA exige que la déduction ou le remboursement de la TVA supportée en amont soit accordé si les exigences de fond sont satisfaites<sup>(18)</sup>;
- le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 n'est pas un délai de forclusion<sup>(19)</sup>.

Elle juge qu'un assujetti qui n'a pas communiqué les informations complémentaires dans ce délai dispose du droit de former un recours (administratif ou judiciaire) et de **régulariser, dans le cadre de ce recours, sa demande de remboursement par la production d'informations complémentaires** établissant l'existence de son droit au remboursement de la TVA.

L'absence de prise en compte de toute réponse tardive à une demande d'informations complémentaires conduisant à leur rejet systématique contrevient, selon la Cour, au **principe de bonne administration (examen diligent et impartial)** : en effet, une telle règle, d'une part, conduit l'Administration à adopter une décision qu'elle sait être possiblement fondée sur des éléments incomplets et, d'autre part, contrevient au principe de neutralité en laissant à la charge de l'assujetti la TVA dont il est en droit d'obtenir le remboursement.

Néanmoins, la directive 2008/9/CE ne s'oppose pas à ce qu'une autorité fiscale soit tenue de classer une demande de remboursement de la TVA si les informations complémentaires qu'elle a demandées ne lui sont pas fournies dans le délai, à condition que cette décision soit considérée comme une **décision de rejet pouvant faire l'objet de recours** selon les exigences de l'article 23 de cette directive. En tout état de cause, dans le cadre de tels recours, l'assujetti doit disposer du **droit de produire les informations complémentaires** qu'il n'a pas fournies dans le délai d'un mois.

## L'administration fiscale a publié ses commentaires sur la procédure d'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA, en vigueur depuis 2017.

BOI-CTX-PREA-20, 15 mai 2024, par. 10 à 230

Instituée par la loi de finances rectificative pour 2016<sup>(20)</sup> et complétée de dispositions concernant l'assujetti unique par la loi de finances pour 2021<sup>(21)</sup>, la procédure d'instruction

sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA<sup>(22)</sup> permet à l'administration fiscale de s'assurer du bien-fondé de la demande en se rendant dans les locaux de l'entreprise pour procéder à des constats matériels et consulter les livres ou documents comptables et toutes les pièces justificatives.

Dans ses nouveaux commentaires sur cette procédure, l'Administration précise en particulier que :

- les opérations réalisées ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF, de sorte qu'une telle vérification peut être réalisée postérieurement et porter sur l'ensemble des opérations des années non prescrites, y compris la TVA et les remboursements de crédits de TVA déjà examinés dans le cadre d'une instruction sur place;
- le remboursement du crédit de TVA accordé dans le cadre de cette procédure ne vaut pas prise de position de l'Administration au regard d'un texte fiscal et peut donc être remis en cause lors d'un contrôle ultérieur.

## Opérations immobilières

**De nouveau appelé à statuer sur la notion de « terrain à bâtir » pour l'application du régime de taxation sur marge, le Conseil d'État complète sa jurisprudence en imposant de déterminer si, au regard de sa qualification dans l'acte d'acquisition, chaque parcelle a été acquise en vue d'être cédée en qualité de terrain à bâtir.**

CE, 2 avr. 2024, n° 466644, C, Echo 5

Les livraisons de terrains à bâtir achetés en vue de la revente par un assujetti qui n'a pas eu de droit à déduction lors de l'acquisition sont taxées sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat<sup>(23)</sup>. Le Conseil d'État a jugé que **le régime de la marge ne s'applique pas** à la cession de terrains à bâtir qui, **lors de leur acquisition**, avaient le caractère d'un **terrain bâti** :

- y compris lorsque le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition par l'acheteur-revendeur<sup>(24)</sup>;
- y compris lorsque le terrain a fait l'objet d'une division parcellaire en vue d'en céder séparément des parties ne constituant pas le terrain d'assiette du bâtiment<sup>(25)</sup>, sauf s'il ressort de l'acte de vente initial que ces terrains

(18) CJUE, 21 oct. 2021, n° C-396/20, CHEP Equipment Pooling.

(19) CJUE, 2 mai 2019, n° C-133/18, Sea Chefs Cruise Services.

(20) LFR 2016 n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 17.

(21) LF 2021 n° 2020-1721, 29 déc. 2020, art. 162.

(22) LPF, art. L. 198 A.

(23) CGI, art. 268.

(24) CE, 27 mars 2020, n° 428234, B, min. c/ Sté Promialp.

(25) Notamment CE, 6 nov. 2020, n° 434022, C, min. c/ sté TK Immobilier.

avaient été acquis comme terrains à bâtir, distinctement des terrains supportant des constructions<sup>(26)</sup>.

En cas d'achat-revente de terrains dont une partie seulement supporte des constructions, la question se pose en effet de savoir si les parcelles ne comportant pas de constructions lors de l'acquisition peuvent être qualifiées de terrains à bâtir ouvrant droit au régime de la marge. Plusieurs cours administratives d'appel ont jugé qu'une parcelle ne revêt pas, à la date de son acquisition, le caractère de terrain à bâtir lorsqu'elle a été acquise dans une **unité foncière** ou un **ensemble immobilier** contenant une **autre parcelle sur laquelle est située un immeuble bâti**, quand bien même cet ensemble a fait l'objet, avant sa revente, d'une division parcellaire et que la parcelle revendue ne comportait pas, lors de son acquisition, d'immeuble bâti<sup>(27)</sup>.

De son côté, la Cour administrative d'appel de Lyon avait donné raison à un redevable, considérant que, même si l'acte de vente initial ne visait qu'une « propriété bâtie » sans faire explicitement état de la vente de terrains à bâtir, les parcelles concernées avaient la qualité de terrains à bâtir à la date de leur acquisition dès lors qu'elles étaient, elles-mêmes, dépourvues de constructions incorporées au sol et que des constructions pouvaient y être autorisées en vertu du PLU<sup>(28)</sup>.

(26) CE, 11 oct. 2022, n° 464561, B, min. c/ SARL BH Concept.

(27) CAA Toulouse, ord. 1<sup>er</sup> sept. 2022, n° 21TL02751; CAA Marseille, 18 févr. 2021, n° 20MA02162; CAA Nantes, 24 sept. 2020, n° 18NT03771; CAA Bordeaux, 26 mars 2024, n° 22BX01071.

(28) CAA Lyon, 16 juin 2022, n° 19LY00541.

Saisi de l'affaire, le Conseil d'État reprend sa jurisprudence antérieure en la complétant par le point en litige. Il rappelle que **le régime de la marge ne s'applique pas** lorsque les terrains à bâtir avaient, lors de leur acquisition, le caractère de terrains bâtis, notamment :

- quand le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition par l'acheteur-revendeur ;
- ou quand le bien acquis a fait l'objet d'une division parcellaire en vue d'en céder séparément des parties ne constituant pas le terrain d'assiette du bâtiment ;
- ou quand les parcelles, quoique ayant déjà fait l'objet d'une autorisation de division ou d'une division effective lors de l'acquisition, avaient, au regard des **indications figurant dans l'acte de vente**, été **vendues non comme des terrains à bâtir mais comme terrains bâtis**, ensemble avec la parcelle sur laquelle était édifiée un bâtiment.

Le Conseil d'État raisonne **parcelle par parcelle** et non par unité foncière : il impose de rechercher si les parcelles ont été acquises **en vue d'être cédées en qualité de terrains à bâtir** et non en qualité de terrains d'agrément de la construction existante. Pour cela, il convient de se référer à la **qualification des parcelles retenue dans l'acte d'acquisition**. En l'espèce, l'acte d'acquisition ne visant qu'une « propriété bâtie » sans faire explicitement état de la vente de terrains à bâtir portant sur les parcelles nues existantes, ces parcelles ne pouvaient être qualifiées de terrains à bâtir. ■