

Chronique

NF 1363-11

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 de juillet à septembre 2024.

Champ d'application

Une association à but non lucratif peut être considérée comme un assujetti exerçant une activité économique et les services qu'elle facture peuvent constituer des prestations effectuées à titre onéreux même s'ils ont bénéficié de subventions, lesquelles entrent alors dans la base d'imposition.

CJUE, 4 juill. 2024, n° C-87/23, Biedrība « Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija », ECLI:EU:C:2024:570

L'administration fiscale lettone a remis en cause la déduction, par une association, de la TVA facturée par ses prestataires au titre de la réalisation d'un projet de formation financé par le Fonds européen de développement régional (FEDER).

Interrogée par la Cour administrative régionale de Lettonie, la CJUE juge que :

- constituent des prestations de services effectuées à titre onéreux, au sens de

l'article 2, paragraphe 1, c) de la directive TVA, des prestations de formation facturées par une association sans but lucratif, sous-traitées pour l'essentiel à des tiers, et ayant bénéficié de subventions provenant de fonds européens pouvant s'élever jusqu'à 70 % du montant total ;

- le statut d'association à but non lucratif ne fait pas obstacle à ce que, au terme d'une analyse prenant en compte l'ensemble des circonstances, notamment le fait que son activité est comparable au comportement type d'un opérateur économique du même secteur, cette association puisse être considérée comme un assujetti exerçant une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1 de la directive TVA ;
- les subventions versées à un prestataire de services par un fonds européen pour une prestation de services concrète entrent dans la base d'imposition, conformément à l'article 73 de la directive TVA, en tant que paiement obtenu de la part d'un tiers.



Arnaud
MORAINE

Avocat associé,
KPMG Avocats



Suzanne
DRILHON

Responsable
Doctrines TVA,
KPMG Avocats



Philippe
DURAND

Fiscaliste, KPMG
Avocats

Selon la Cour administrative d'appel de Nantes, les frais administratifs facturés par une société de location de véhicules à ses clients pour la gestion des contraventions n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

CAA Nantes, 11 juin 2024, n° 23NT00848

Une entreprise de location de véhicules a fait l'objet de rappels de TVA au titre des « frais administratifs » liés aux contraventions au Code de la route attribuées à ses clients. En cas d'infraction commise par le locataire du véhicule et d'émission à ce titre d'une contravention au stationnement ou pour excès de vitesse, sans qu'il puisse être identifié, la société requérante engage en effet des démarches administratives (recherche de l'identité du locataire du véhicule lors de la commission de l'infraction; requête en exonération indiquant à l'autorité concernée l'identité de l'auteur de cette infraction; information de ce dernier sur la commission de l'infraction). À ce titre, elle facture au locataire du véhicule une somme forfaitaire qualifiée de « frais administratifs ».

Le Tribunal administratif de Nantes a considéré que ces opérations, contractuellement prévues, constituent un accessoire à la prestation principale de mise à disposition d'un véhicule présentant un lien direct avec la location du véhicule, de sorte qu'elles doivent être soumises à la TVA⁽¹⁾.

La cour rappelle que le versement d'une somme ne peut être regardé comme la contrepartie d'une prestation de service rendue à titre onéreux entrant dans le champ de la TVA, au sens de l'article 256 du CGI qu'à la condition, notamment, qu'il existe un lien direct entre ce versement et une prestation nettement individualisable fournie par le bénéficiaire du versement à la personne qui l'effectue. Elle juge que les « frais administratifs », qui n'ont pas pour objet de rémunérer la société d'un élément de la prestation de location d'un véhicule, comme l'indique le contrat de location, sont sans lien direct avec un service rendu à titre onéreux. Ainsi, la somme perçue à ce titre :

- ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de service individualisable au sens des dispositions du I de l'article 256 du CGI;
- et n'est pas une prestation accessoire à la prestation de location de véhicule.

Dès lors, la somme facturée par la société à ses clients auteurs d'une infraction au Code de la route n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. Cette décision est à louer car la cour ne cède pas à l'argument de la prestation accessoire mise en avant par l'administration fiscale, dans un contexte où le loueur subit une charge administrative

malgré lui, dans le cadre de son activité, sans pour autant que le client lui ait demandé un service individualisé.

Intégrant les dispositions de la loi de finances pour 2024, l'Administration a restructuré et refondu ses commentaires relatifs au régime TVA des prestations d'hébergement.

BOFiP-Impôts, ACTU-2024-00069 - TVA, 7 août 2024

Voir ci-après, rubrique « Taux ».

Une commission de succès perçue globalement au titre de l'assistance de clients réalisant des opérations de fusion-acquisition ne peut bénéficier de l'exonération de TVA des opérations de négociation sur titres si le contexte contractuel ne permet pas d'identifier un lien avec une telle prestation et qu'il n'est pas justifié que la commission rémunère une prestation complexe unique exonérée.

CE, 23 juill. 2024, n° 481894

Le département « corporate finance » d'une banque a perçu, à raison de son activité de conseil et d'assistance de clients pour des opérations de fusion-acquisition :

- des rémunérations forfaitaires, payables lors de l'annonce de l'opération, sur lesquelles elle a collecté de la TVA;
- des rémunérations supplémentaires, versées en cas de réalisation de l'acquisition (« commission de succès »), qu'elle a exonérées de TVA.

Considérant que les commissions de succès devaient également être soumises à la taxe, l'Administration a mis à la charge de la banque de lourds rappels de TVA.

Le Tribunal administratif de Montreuil, puis la Cour administrative d'appel de Paris⁽²⁾, ont rejeté la demande en décharge formulée par la banque. Celle-ci faisait valoir qu'il s'agissait de prestations distinctes, rémunérées spécifiquement par la commission de succès et répondant à la définition des opérations de négociation sur titres exonérées⁽³⁾. Subsidiairement, la banque considérait qu'elle réalisait des opérations complexes uniques au sein desquelles la prestation de conseil était accessoire à la prestation principale de négociation sur titres.

Le Conseil d'État confirme l'analyse effectuée par la cour administrative d'appel au regard des pièces produites par la banque :

(1) TA Nantes, 27 janv. 2023, n° 1902654.

(2) CAA Paris, 14 juin 2023, n° 21PA06650.

(3) CGI, art. 261 C, 1^{er}-e.

- les contrats (portant au demeurant sur des périodes antérieures aux périodes en litige) ne permettaient pas de considérer que la commission de succès avait un lien avec l'accomplissement d'une opération de négociation sur titres ;
- il ne résultait d'aucune pièce produite que l'objet de la commission de succès était la rémunération d'une prestation déterminée : la cour n'a donc ni méconnu les principes relatifs aux opérations économiques indissociables, ni disqualifié les faits, en refusant de regarder cette commission comme rémunérant une prestation revêtant le caractère de prestation principale au sein d'une opération complexe ;
- le tableau synthétique établi par la banque elle-même a pu, sans dénaturation, être considéré comme insuffisamment probant par la cour.

Ainsi, cette commission rémunérait l'ensemble des prestations accomplies en cas de succès d'une opération et, même dans le cas où les contrats conclus avec les clients prévoyaient une prestation liée à la négociation des titres, celle-ci n'avait le caractère :

- ni d'une prestation distinctement rémunérée ;
- ni d'une prestation prépondérante au sein de prestations indissociables ;
- ni d'une prestation principale au sein de prestations complexes.

Pour pouvoir appliquer l'exonération des transactions sur titres, ou faire la démonstration que la négociation est l'élément principal d'une prestation globale, il convient donc d'isoler contractuellement, économiquement et comptablement la part du service afférent à la négociation. Les différents prestataires intervenants lors de cessions de titres ne peuvent donc plus exonérer globalement et sans discernement leurs prestations et doivent prêter une attention toute particulière à la rédaction des contrats et aux conditions de leur rémunération, en amont des opérations.

Territorialité

Dans le prolongement de sa jurisprudence antérieure, la CJUE précise la notion d'établissement stable en rappelant en particulier la distinction entre établissement stable preneur et établissement stable prestataire.

CJUE, 13 juin 2024, n° C-533/22, *SC Adient Ltd & Co. GK*, ECLI:EU:C:2024:501

Une société allemande a conclu avec une société roumaine, appartenant au même groupe, un contrat exclusif de prestations de services pour la fabrication de housses

de sièges automobiles (transformation de composants fournis par la société allemande qui en demeure propriétaire) et des services auxiliaires (réception, stockage, contrôle, gestion des matières premières et stockage des produits finis).

La société allemande disposait d'un numéro d'identification TVA en Roumanie, qu'elle utilisait tant pour ses acquisitions de biens dans cet État que pour la livraison à ses clients des produits fabriqués par la société roumaine. Pour l'acquisition des services fournis par la société roumaine, elle a utilisé son numéro d'identification de TVA allemand. Estimant que ces prestations étaient réalisées au lieu où la société allemande, bénéficiaire des prestations, était établie, la société roumaine a établi des factures hors TVA, ces prestations devant selon elle être taxées en Allemagne. Mais l'administration fiscale roumaine a considéré que la société allemande disposait d'un établissement stable en Roumanie, auquel ces prestations devaient être rattachées, et a procédé à des rappels de TVA à ce titre.

Les questions préjudicielles posées dans le cadre de cette affaire ont donné l'occasion à la CJUE de clarifier les critères de qualification d'un établissement stable, dans le prolongement de ses précédentes décisions⁽⁴⁾.

La Cour juge ainsi que :

- une société assujettie à la TVA ayant le siège de son activité économique dans un État membre qui bénéficie de services fournis par une société établie dans un autre État membre, ne peut être regardée comme disposant dans cet État d'un établissement stable, pour déterminer le lieu de la prestation (territorialité), du seul fait :
 - que les deux sociétés appartiennent à un même groupe,
 - ou qu'elles sont liées par un contrat de prestation de services ;
- pour établir que cette société possède un établissement stable dans cet État, en vue de la détermination du lieu de la prestation (territorialité), ne sont pertinents :
 - ni la circonstance qu'elle y dispose d'une structure qui participe à la livraison des produits finis issus des services de transformation dont elle bénéficie dans cet État,
 - ni le fait que ces opérations de livraison sont réalisées majoritairement hors de cet État et que celles qui y sont réalisées sont soumises à la TVA ;

(4) CJUE, 16 oct. 2014, n° C-605/12, *Welmory* ; CJUE, 7 mai 2020, n° C-547/18, *Dong Yang* ; CJUE, 7 avr. 2022, n° C-333/20, *Berlin Chemie* ; CJUE, 29 juin 2023, n° C-232/22, *Cabot Plastics*.

- pour la détermination du lieu de la prestation (territorialité) et l'identification de l'assujetti qui doit collecter ou autoliquider la taxe (redevabilité), une société ne peut être regardée comme possédant un établissement stable dans un État si les moyens humains et techniques dont elle dispose dans cet État :
 - ne sont pas distincts de ceux par lesquels les services lui sont fournis,
 - ou n'assurent que des activités préparatoires ou auxiliaires.

Une fois encore, la CJUE limite les velléités des administrations fiscales de qualifier des établissements stables lorsque les services rendus sont insuffisants, confirmant ainsi une jurisprudence nettement favorable aux assujettis.

L'Administration a intégré les mesures de la loi de finances pour 2024 relatives à la TVA à l'importation dans ses commentaires, dont certains ont été soumis à consultation publique.

BOFiP-Impôts, ACTU-2024-00097 - TVA, 24 juill. 2024

Dans le cadre du plan de lutte contre la fraude, la loi de finances pour 2024⁽⁵⁾ a aménagé, à compter du 1^{er} janvier 2024, les règles de territorialité et de redevabilité applicables aux ventes à distance de biens importés (VAD-BI) ainsi que les modalités de déclaration et de paiement de la TVA afférente à ces opérations. Afin de tenir compte de l'évolution des pratiques de commerce électronique (dropshipping), sont désormais désignés redevables de la TVA due à l'importation certains assujettis revendeurs qui réalisent des ventes à distance de biens importés lorsqu'il est constaté une discordance entre la base d'imposition déclarée à l'importation et la valeur commerciale réelle de la marchandise importée.

Par ailleurs, s'agissant des flux entre assujettis ou lorsque l'importation est réalisée en l'absence de toute livraison, les règles de redevabilité de la TVA à l'importation ont été réécrites avec un renvoi direct aux notions issues du Code des douanes de l'Union (CDU).

Ces évolutions ont été intégrées au BOFiP le 24 juillet 2024. Certains des BOI mis à jour ont été soumis à consultation publique jusqu'au 1^{er} octobre 2024 inclus :

- BOI-TVA-CHAMP-20-20-10 et BOI-TVA-CHAMP-20-20-30 : Territorialité - Lieu des livraisons de biens meubles corporels - Règles générales et règles applicables aux ventes à distance de biens dans le cadre du commerce électronique ;

(5) LF 2024 n° 2023-1322, 29 déc. 2023, JO 30 déc., art. 112.

- BOI-TVA-DECLA-10-20 : Redevable de la taxe - Acquisitions intracommunautaires de biens et importations ;
- BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20 : Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt - Service compétent.

Ces commentaires sont opposables jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue de la consultation.

Taux

Le Conseil d'État a précisé la notion de « consommation immédiate » qui permet de déterminer le taux de TVA applicable aux produits alimentaires (10 % ou 5,5 %). L'Administration a modifié sa doctrine en conséquence.

CE, 18 juin 2024, n° 476093, B ; BOFiP-Impôts, ACTU-2024-00171 - TVA, 21 août 2024

Le Conseil d'État a fourni les critères définissant les produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate soumis au taux de TVA de 10 % et jugé en conséquence que les sushis frais, quel que soit leur conditionnement ou leur lieu d'achat, doivent être regardés comme tels.

L'administration fiscale a pris en compte cette décision en retirant le rescrit par lequel elle admettait que les sushis et makis frais vendus en grandes surfaces dans un emballage permettant leur transport et une consommation différée relevaient du taux de 5,5 %⁽⁶⁾, avec toutefois une tolérance jusqu'au 30 septembre 2024.

Sur cette décision et ses conséquences, on se reportera utilement au commentaire d'Anne-Laure Benoist page 31 de ce numéro.

Intégrant les dispositions de la loi de finances pour 2024, l'Administration a restructuré et refondu ses commentaires relatifs au régime TVA des prestations d'hébergement.

BOFiP-Impôts, ACTU-2024-00069 - TVA, 7 août 2024

À la suite de l'avis rendu par le Conseil d'État⁽⁷⁾, la loi de finances pour 2024 a adapté le régime TVA des prestations d'hébergement afin de le mettre en conformité avec le droit de l'UE, à compter du 1^{er} janvier 2024⁽⁸⁾.

(6) BOI-RES-TVA-000112, 29 juin 2022.

(7) CE, 5 juill. 2023, n° 471877, B.

(8) CGI, art. 261 D modifié par LF 2024. n° 2023-1322, 29 déc. 2023, art. 84 : v. Les Nouvelles Fiscales, Supplément n° 1347, 1^{er} févr. 2024.

L'administration fiscale a intégré ces modifications législatives dans ses commentaires, qu'elle a intégralement refondus à cette occasion.

- S'agissant du **champ d'application** de la TVA, le BOI relatif aux prestations d'hébergement hôtelières et parahôtelières et aux locations meublées à usage d'habitation est complètement restructuré pour traiter successivement :
 - des prestations d'hébergement fournies dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire (« parahôtelier ») ; cette partie précise les conditions tenant aux prestataires, à la durée de la prestation et aux services fournis,
 - des locations de logements meublés à usage résidentiel assorties de services annexes,
 - des locations de locaux consenties à des opérateurs d'hébergement⁽⁹⁾.
- Concernant le **taux** de la TVA (10 %), le BOI relatif aux opérations d'hébergement et locations de logements ou d'emplacements aménagés est également restructuré, la première partie étant consacrée à l'hébergement hôtelier/parahôtelier et à la location meublée résidentielle avec services, la deuxième aux locations de logements et d'emplacements dans les terrains de campings et de caravanage classés⁽¹⁰⁾. Sont également intégrées et précisées les dispositions légales régissant les offres composites, applicables depuis 2021⁽¹¹⁾.

À l'occasion de cette mise à jour, de nombreux autres BOI ont été modifiés, en particulier :

- le BOI relatif à l'hébergement, la restauration et autres prestations réservés à certains publics (maisons de retraite, par exemple), qui apporte des précisions sur les conditions d'application du taux de 5,5 %⁽¹²⁾ ;
- le BOI relatif au taux applicable aux ventes à consommer sur place (10 %), où sont notamment données des précisions sur les services de traiteur et les cours de cuisine suivis d'une consommation sur place⁽¹³⁾.

L'Administration a rationalisé ses commentaires relatifs au taux de 5,5 % applicable aux livres et expressément écarté l'application de ce taux aux conteuses de livres audio.

BOI-TVA-LIQ-30-10-40, 21 août 2024 ; BOI-RES-TVA-000174, 21 août 2024

(9) BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20, 7 août 2024.

(10) BOI-TVA-LIQ-30-20-10-10, 7 août 2024.

(11) CGI, art. 257 ter.

(12) BOI-TVA-LIQ-30-20-10-30, 7 août 2024.

(13) BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20, 7 août 2024.

Les livraisons et les locations portant sur les livres fournis sur tout type de support physique et par téléchargement, y compris les livres audio, sont soumises à la TVA au taux réduit de 5,5 %⁽¹⁴⁾.

L'administration fiscale a restructuré et mis à jour ses commentaires sur les conditions d'application de ce taux (la précédente version datant de 2013).

Les commentaires sont synthétisés et rationalisés, en particulier la subdivision relative à la définition fiscale du livre. Regroupés sous une unique partie « Illustrations », les différents exemples de produits donnés par l'Administration sont désormais classés en trois catégories :

- ouvrages répondant à la définition fiscale du livre ;
- ouvrages admis à la qualification de livres (ouvrage ne respectant pas certains des critères de la définition mais recevant la qualification de livre pour les besoins de la TVA) ;
- ouvrages ne répondant pas à la définition fiscale du livre (liste non limitative).

Par ailleurs, dans un rescrit publié, l'Administration a clairement tranché la question de savoir si une conteuse de livres audio destinée aux jeunes enfants, composée d'une enceinte comprenant un contenu natif de livres audio et permettant de lire uniquement certains livres audio achetés et téléchargés sur une plateforme dédiée, est éligible au taux de 5,5 %.

Après avoir précisé qu'une telle offre constitue une opération unique au sens de l'article 257 ter du CGI et qu'un seul taux de TVA lui est donc applicable, le rescrit indique que l'enceinte est un élément central de l'offre, indépendamment du fait que d'autres éléments soient également susceptibles de ne pas être accessoires. Par conséquent, l'offre étant au moins composée d'un élément autre qu'accessoire relevant du taux normal de 20 %, c'est ce taux qui s'applique à l'ensemble de l'offre, en application de l'article 278-0 du CGI. Cette prise de position met fin à l'application des positions divergentes qui avaient pu être constatées dans les rescrits obtenus par les différents acteurs du marché.

Déduction

La CJUE pose les limites du droit à obtenir directement auprès de l'administration fiscale le remboursement d'une TVA facturée à tort.

CJUE, 5 sept. 2024, n° C-83/23, H GmbH, ECLI:EU:C:2024:699

L'administration fiscale allemande a remis en cause les règles de territorialité appliquées par une société alle-

(14) CGI, art. 278-0 bis, A, 3°.

mande à des opérations de livraison de bateaux, estimant qu'elle avait indûment facturé de la TVA allemande alors qu'elle aurait dû facturer de la TVA italienne. Elle a émis un avis rectificatif d'imposition réduisant le montant de TVA déduit par l'acquéreur au titre de ces opérations.

La société a par la suite fait l'objet d'une procédure d'insolvabilité, dans le cadre de laquelle l'administrateur judiciaire :

- a rectifié les factures en supprimant la mention de la TVA ;
- a déposé une demande de rectification auprès de l'administration fiscale, qui a accueilli cette demande et a versé la TVA correspondante à la masse de l'insolvabilité ;
- mais n'a pas émis de factures comportant la TVA italienne (alors que la société y a été invitée par l'administration fiscale).

Sur le fondement de la loi allemande (qui permet une « fixation dérogatoire de l'impôt pour des motifs d'équité »), l'acquéreur a demandé à l'administration fiscale allemande de recalculer la TVA au titre des années concernées, ce que l'administration a refusé.

Interrogée à titre préjudiciel par la Cour fédérale des finances (Bundesfinanzhof), la CJUE rappelle tout d'abord qu'il appartient aux États membres de prévoir la possibilité de régularisation de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi, ainsi que les instruments et modalités procédurales nécessaires pour permettre au preneur de récupérer la taxe indûment facturée afin de respecter le principe d'effectivité⁽¹⁵⁾.

La Cour précise ensuite que le droit au remboursement direct d'une TVA indûment facturée résultant de sa jurisprudence porte sur **la TVA nationale indue dans l'État membre dans lequel elle a été facturée et au budget duquel elle a été versée**, c'est-à-dire la taxe que cet État a reçue de la part de l'émetteur de la facture.

Par ailleurs, constatant qu'en l'espèce, l'administration fiscale a déjà reversé la TVA à la masse de l'insolvabilité de l'émetteur de la facture, elle juge que **la jurisprudence Reemtsma Cigarettenfabriken ne peut être appliquée**. En effet :

- si une administration fiscale ayant, sur demande du fournisseur, déjà procédé au remboursement de la TVA devait, en application de cette jurisprudence, également rembourser cette TVA au preneur, elle serait alors tenue de rembourser deux fois la TVA ;
- la circonstance que le fournisseur est en liquidation n'est pas pertinente, la jurisprudence issue de cet arrêt

n'ayant pas pour objet de remettre en cause l'ordre de priorité des créanciers dans le cadre des procédures de liquidation.

La CJUE considère en outre que, sauf à faire peser une **charge déraisonnable sur l'administration fiscale**, il ne saurait être exigé qu'elle tienne compte de la circonstance que la chaîne habituelle de remboursement était gravement perturbée, voire interrompue, en raison du fait que le fournisseur était en liquidation, de sorte que la TVA qui allait lui être remboursée par l'administration fiscale allait tomber dans la masse de l'insolvabilité et risquait de ne pas être remboursée à l'acquéreur. En l'occurrence, exiger de l'administration fiscale allemande qu'elle détermine si le fait que l'administrateur judiciaire chargé de la liquidation du fournisseur ne déclarera pas en Italie la TVA italienne légalement due constitue, en vertu du droit italien, une fraude à la TVA va **au-delà de ce qui peut être raisonnablement imposé à une administration fiscale nationale en vertu de l'objectif de lutte contre la fraude**.

Enfin, la Cour rappelle que la possibilité d'adresser directement à l'administration fiscale une demande de remboursement de la TVA indûment facturée et payée constitue une exception et n'est ouverte que si le recouvrement de cette TVA auprès du fournisseur ou du prestataire est **impossible ou excessivement difficile**, ce qui présuppose que l'acquéreur ou le preneur n'ait négligé aucune possibilité de faire valoir ses droits en dehors de cette situation. Or, en l'espèce :

- le fournisseur a la possibilité de s'enregistrer à la TVA dans l'État membre dans lequel la TVA est légalement due, pour ensuite adresser à l'acquéreur une facture mentionnant la taxe de cet État, que ce dernier pourrait déduire dans cet État ;
- l'acquéreur aurait également pu engager une action civile contre l'administrateur judiciaire chargé de la liquidation du fournisseur en vue de se voir établir une facture comprenant la TVA italienne, action qu'il n'a pas entreprise.

Contrôle et lutte contre la fraude

La nouvelle procédure d'injonction de mise en conformité fiscale applicable aux prestataires de services électroniques établis hors de l'UE est entrée en application.

D. n° 2024-612, 26 juin 2024, JO 28 juin

La loi de finances pour 2024 a institué une procédure d'injonction de mise en conformité fiscale des prestataires de services électroniques établis hors de l'UE, sous peine de déréférencement ou de restriction d'accès aux interfaces en ligne et espaces de stockage de données. Des agents habilités de l'administration fiscale peuvent

(15) CJUE, 13 oct. 2022, n° C-397/21, HUMDA ; CJUE, 15 mars 2007, n° C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken.

mettre en œuvre cette procédure lorsqu'ils constatent qu'un assujetti à la TVA non établi dans l'UE, qui exerce par l'intermédiaire d'une interface en ligne, ne déclare ni ne paie la TVA due en France au titre de la vente à distance de prestations de services électroniques⁽¹⁶⁾.

Subordonné à la publication d'un décret, le dispositif est effectif depuis le 29 juin 2024, lendemain de la publication du décret déterminant :

- les agents susceptibles d'être habilités pour mettre en œuvre la procédure ;
- et les informations devant figurer dans la demande de mise en conformité, la mise en demeure et les demandes de déréférencement ou de restriction d'accès⁽¹⁷⁾.

Opérations immobilières

Statuant sur renvoi, la Cour administrative d'appel de Bordeaux fait application des conditions posées par le Conseil d'État pour l'application du régime de la marge à la revente de terrains ayant fait l'objet d'une division parcellaire.

CAA Bordeaux, 25 juin 2024, n° 22BX02641, Sté BH Concept

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⁽¹⁸⁾. Le régime de la marge ne s'applique toutefois pas à la cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti⁽¹⁹⁾. En cas de revente de terrains à bâtir à la suite d'opérations de divisions parcellaires, le régime de la marge ne peut s'appliquer, selon le Conseil d'État, que s'il ressort de l'acte d'acquisition que les terrains ont été acquis comme terrains à bâtir, distinctement des terrains supportant des constructions⁽²⁰⁾.

Dans cette dernière affaire, la Cour administrative d'appel de Bordeaux s'était fondée sur la seule circonstance que la division parcellaire dont les terrains procédaient avait été autorisée de façon suffisamment précise et détaillée préalablement à l'acquisition⁽²¹⁾. Son arrêt a été annulé et l'affaire lui a été renvoyée.

(16) LPF, art. L. 80 P issu de LF 2024 n° 2023-1322, 29 déc. 2023, art. 84.

(17) LPF, art. R.*80 P-1.

(18) CGI, art. 268.

(19) CE, 27 mars 2020, n° 428234, B, min. c/ Sté Promialp; CE, 6 nov. 2020, n° 434022, C, min. c/ Sté TK Immobilier.

(20) CE, 11 oct. 2022, n° 464561, B, SARL BH Concept.

(21) CAA Bordeaux, 7 avr. 2022, n° 20BX00181.

Procédant à l'analyse exigée par le Conseil d'État, la cour constate que :

- les actes par lesquels la société a acquis les biens dont sont issus les lots revendus mentionnent exclusivement les références cadastrales du terrain initial, y compris s'agissant des biens pour lesquels les modifications du parcellaire cadastral avaient été demandées voire même obtenues avant la signature de l'acte authentique ;
- dans ces actes, le bien vendu est désigné globalement, avec l'indication de sa contenance totale et la description des immeubles bâtis qu'ils comportent, et le prix stipulé est un prix global, sans aucune indication de ventilation entre la partie bâtie et la partie non bâtie.

Il ne ressort donc pas de ces actes que les terrains ont été acquis comme terrains à bâtir et, par conséquent, la société n'est pas fondée à revendiquer l'application du régime de la marge, alors même que les terrains étaient situés en zone constructible et que des démarches en vue de la division parcellaire (autorisations de division, certificats d'urbanisme opérationnels, bornage, modifications du parcellaire cadastral) avaient été effectuées avant l'acquisition.

Les précautions que les notaires et conseils doivent prendre afin que les vendeurs puissent bénéficier du régime de la marge sont ainsi rendues de plus en plus drastiques par les juridictions.

Taxe sur les salaires

Les abandons de créance ne constituent pas des recettes ou autres produits devant être inclus dans les chiffres d'affaires retenus pour l'assujettissement à la taxe sur les salaires.

CE, 17 juin 2024, n° 474155, B

Une société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité (période 2012 - 2014) à l'issue de laquelle l'Administration a mis à sa charge des rappels de la taxe sur les salaires, considérant que, sur chacune des années 2012 et 2013, la société avait été assujettie à la TVA à hauteur d'une fraction inférieure à 90 % de son chiffre d'affaires, après avoir relevé que le chiffre d'affaires total cumulait :

- pour l'année 2012, 66 721 688 euros passibles de la TVA et 70 000 000 euros d'abandons de créances ;
- pour l'année 2013, 52 751 579 euros passibles de la TVA et 37 000 000 euros d'abandons de créances.

La société considérait pour sa part que les abandons de créance n'avaient pas à être inclus dans le calcul du rapport déterminant l'assujettissement à la taxe, dès lors qu'ils correspondaient à l'effacement d'une dette sans encaissement au sens des règles d'exigibilité de la TVA et

ne pouvaient donc être regardés comme une composante du chiffre d'affaires à prendre en compte.

Le Tribunal administratif de Montreuil, puis la Cour administrative d'appel de Paris, ont rejeté sa demande en décharge des rappels de taxe sur les salaires qui lui ont été réclamés au titre des années 2013 et 2014. Selon la cour, les circonstances que ces recettes, déclarées comme des produits financiers par la société, sont hors du champ d'application de la TVA et n'ont pas donné lieu à un encaissement, sont sans incidence sur leur caractère de produits composant le chiffre d'affaires, au sens de l'article 231 du CGI⁽²²⁾.

Le Conseil d'État juge au contraire que, pour l'application du 1 de l'article 231 du CGI, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige, les abandons de créance ne constituent pas des recettes ou autres produits devant être inclus dans les chiffres d'affaires retenus pour l'assujettissement à la taxe sur les salaires. Par conséquent, la société n'avait pas été soumise sur ces années à la TVA à hauteur d'une fraction inférieure à 90 % de son chiffre d'affaires.

La Cour administrative d'appel de Douai a examiné les conditions d'exercice des biologistes-coresponsables de laboratoires d'analyses médicales pour en déduire qu'en l'absence de lien de subordination avec la société exploitante, leurs rémunérations n'ont pas à être soumises à la taxe sur les salaires.

CAA Douai, 3 juin 2024, n° 23DA00529

L'administration fiscale a remis en cause l'absence d'assujettissement à la taxe sur les salaires des rémunérations servies par une société exploitant plusieurs laboratoires d'analyses médicales à son président et aux biologistes-coresponsables des différents sites. Elle a estimé qu'en regard aux stipulations des conventions d'exercice passées entre la société et les biologistes-coresponsables, dont le président du conseil d'administration de la société, il existait un lien de subordination caractérisant l'exercice d'une activité salariée.

Le tribunal administratif a rejeté la demande en décharge des rappels de taxe sur les salaires correspondants⁽²³⁾ et la société a fait appel du jugement.

(22) CAA Paris, 15 mars 2023, n° 22PA02077.

(23) TA Rouen, 24 janv. 2023, n° 2200955.

La cour donne raison à la société en jugeant que, compte tenu des modalités dans lesquelles les biologistes-coresponsables remplissent leur mission, de la latitude dont ils disposent et de la nature des relations entre eux et la société, ils doivent être regardés comme exerçant leur activité professionnelle de directeur de laboratoire dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société.

Selon la cour en effet :

- il résulte des dispositions du Code de la santé publique que les biologistes-coresponsables (médecins ou pharmaciens) sont placés sous le contrôle de l'autorité ordinaire dont ils relèvent et non sous celui de la société, laquelle n'a pas le pouvoir de sanctionner les manquements aux règles fixées par cette autorité ;
- il ne résulte pas des conventions d'exercice que la société aurait le pouvoir de donner des ordres et des directives aux biologistes-coresponsables de sites ; ils ne sont pas astreints par la société à prendre leurs congés à une période définie, ceux-ci étant simplement déterminés, en vertu des conventions d'exercice, « en fonction d'un planning (...) arrêté d'un commun accord » entre eux ; les conventions n'imposent aucun horaire de travail aux intéressés ;
- leur affectation à un site particulier répond à une obligation légale : le biologiste coresponsable ne peut « exercer cette fonction que dans un seul laboratoire de biologie médicale »⁽²⁴⁾ ;
- l'apport par la société des moyens matériels et humains nécessaires à l'exercice de l'activité n'est pas de nature à traduire un lien de subordination, un biologiste médical associé ne pouvant exercer sa profession à titre libéral qu'au sein d'une seule société d'exercice libéral⁽²⁵⁾ ;
- la rémunération annuelle fixe, la prise en charge de certains frais professionnels et la clause de non-concurrence ne suffisent pas, à elles seules, à caractériser l'exercice d'un pouvoir de direction, de contrôle et de sanction de la société ; au demeurant, à la part fixe de la rémunération s'ajoute une part variable en fonction du temps passé au laboratoire et de l'implication dans l'accomplissement de la mission. ■

(24) CSP, art. L. 6313-10.

(25) CSP, art. R. 6223-62.