

L'observatoire des contrôles et contentieux en matière de TVA

Le cabinet KPMG Avocats et le Groupe Revue Fiduciaire ont organisé le mardi 19 novembre 2024 la 11^e édition de la journée « TVA comprise », sous la direction scientifique de Jean-Pierre Casimir, Professeur émérite de l'Université de Bourgogne, et de Arnaud Moraine, avocat associé du cabinet KPMG Avocats, en collaboration avec Anne-Laure Benoist, Philippe Breton et Laurent Chetcuti, avocats associés du même cabinet.

Dans ce numéro de notre Feuille Hebdomadaire, les professionnels de l'équipe TVA du cabinet KPMG Avocats présentent une sélection des redressements de l'année 2024, grâce à l'observatoire de la TVA mis en place à Paris et dans les nombreux bureaux en régions.

TERRITORIALITÉ DE LA TVA

■ Livraison de biens à une société française hors de France

Le redressement

2-1 Dans le cadre de son activité taxable, une société a acheté des véhicules spéciaux permettant le transport de ses employés sur des lieux dangereux :

- les fournisseurs sont établis dans un autre État membre de l'UE ;
- le point de départ des véhicules est situé hors de France (dans un autre pays de l'UE) ;
- le lieu de livraison des véhicules est situé en Ukraine ;
- les véhicules ne transitent jamais par la France.

L'administration fiscale a constaté que les opérations étaient effectuées par des fournisseurs situés dans un autre État membre de l'UE à destination d'une société établie et immatriculée à la TVA en France, sans que le lieu de livraison des biens soit mentionné sur la facture, ou avec mention de l'adresse du siège de la société en France. Les livraisons de véhicules auraient donc dû faire l'objet d'une autoliquidation de la TVA en France, sur la base des factures fournisseurs mentionnant l'adresse française de la société et son numéro de TVA français. Par conséquent, l'administration a appliqué une pénalité de 5 % du montant de la TVA déductible pour défaut d'autoliquidation (CGI art. 1788 A, 4).

La contestation

2-2 Sans rechercher la réalité du flux physique des biens, l'administration s'est bornée à constater, sur la seule base des factures émises par les fournisseurs, que les opérations entrent dans le champ d'application territorial de la TVA française.

Par ailleurs, le contribuable disposait des preuves de transport des biens mentionnant le point de départ des véhicules (situé hors de France) et le lieu de livraison (situé en Ukraine) :

- certificat d'immatriculation des véhicules en Ukraine ;
- nouvelle transmission des factures en s'appuyant sur le descriptif mentionnant le flux physique des véhicules (notamment le lieu de livraison) ;
- certificat de l'assureur du lieu de départ du véhicule ;
- récépissé de l'enregistrement et du paiement de la taxe sur les véhicules de l'État depuis lequel le véhicule est expédié ou acheminé en Ukraine.

Par conséquent, les opérations étaient bien situées en dehors du champ territorial de la TVA française. Nul doute que l'administration devrait entendre raison face à ces preuves, mais un libellé plus précis des factures, avec lieu de départ et lieu d'arrivée, aurait permis d'éviter les tracas du contrôle.

CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

■ Frais administratifs facturés par un loueur au titre du suivi de réparation de ses véhicules

Le redressement

2-3 Une société de location de véhicules a facturé à ses clients qui lui restituaient un véhicule endommagé :

- le coût de remise en état ;
- des frais administratifs forfaitaires au titre du suivi des réparations.

La société n'a pas facturé de TVA sur ces frais administratifs, considérant qu'aucun service n'était rendu au client (CGI art. 256, 256 A et 266, 1, a).

L'administration a considéré que la TVA aurait dû être facturée sur ces frais et a recalculé une TVA en-dedans sur l'ensemble des montants encaissés, aux motifs que :

- les frais administratifs rémunèrent une prestation accessoire à la prestation principale de location ;
- le montant de ces frais est prévu dans le contrat et le client a connaissance de ces conditions tarifaires et les accepte.

Dans sa réponse aux observations du contribuable, l'administration soutient en outre que :

- les frais administratifs rémunèrent une « prestation individualisée » et un lien direct existe entre la « prestation » et les frais forfaitaires acquittés par le client ;
- le service rendu au client consiste à lui éviter d'effectuer personnellement les démarches administratives de suivi des réparations ;
- la position du Tribunal administratif de Montreuil (TA Montreuil, 23 mai 2013, n° 1202740) ne peut être transposée, car il s'agissait de frais administratifs facturés au client au titre de la recherche de l'identité du locataire en cas de commission d'une infraction au code de la route, alors qu'en l'espèce, les frais de suivi des réparations interviennent dans un cadre contractuel et non contraventionnel.

La contestation

2-4 La société considère qu'aucune TVA n'est due sur ces frais et conteste l'analyse de l'administration en faisant valoir les arguments suivants.

- Aucune prestation individualisée ou individualisable fournie au client ne peut être identifiée :
 - initialement, l'administration s'était contentée de soutenir que ces frais étaient accessoires au contrat de location, sans s'efforcer d'identifier, au préalable, une prestation ;
 - le fait, pour un loueur de véhicules, d'interdire à ses clients de procéder eux-mêmes aux réparations et de leur facturer des frais administratifs forfaitaires ne constitue pas un service qui leur est rendu.
- Aucune relation nécessaire ne peut être identifiée entre les frais administratifs acquittés et le niveau des éventuels avantages retirés par le client : il n'existe donc pas de lien direct.
- La caractérisation d'une prestation accessoire suppose l'identification d'une prestation de service : à défaut de pouvoir caractériser une quelconque prestation fournie au client, aucune prestation accessoire ne peut être identifiée.
- La portée du jugement du Tribunal administratif de Montreuil n'est pas limitée au cas des frais refacturés pour identifier l'auteur d'une infraction au code de la route : la solution a été récemment confirmée par la cour administrative d'appel de Nantes (CAA Nantes 11 juin 2024, n° 23NT00848), qui s'est fondée sur les principes généraux de la TVA :
 - les frais administratifs versés en contrepartie de la recherche de l'auteur d'une infraction n'ont pas pour objet de rémunérer un élément de la prestation de location de véhicule ;
 - ces frais sont sans lien direct avec une prestation rendue à titre onéreux ;
 - ils ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de service individualisable ;
 - aucune prestation accessoire à la prestation de location ne peut être identifiée.À ce stade, l'administration maintient son redressement.

■ Forfaits post-stationnement facturés par un loueur de véhicules

Le redressement

2-5 Une société A donne en location des véhicules à une société B, son entité opérationnelle, laquelle les loue à des particuliers. La société A, propriétaire des véhicules, reçoit les forfaits post-stationnement (FPS) lorsque les locataires ne respectent pas la réglementation. Elle les refacture sans TVA à la société B.

Selon l'administration, c'est à tort que la société A refacture sans TVA les FPS à la société B. Elle estime en effet que les FPS, qui incombent au propriétaire du véhicule et qui sont mis contractuellement à la charge du locataire, constituent des compléments de loyers. Et la Cour de cassation considère que le remboursement, par le locataire au propriétaire, de charges incombant normalement à ce dernier, en contrepartie de la location consentie, doit être inclus dans l'assiette de la TVA.

La contestation

2-6 Afin de démontrer que la refacturation des FPS n'est pas soumise à la TVA, un argumentaire en deux étapes est opposé à l'administration.

- Pour que les impôts, droits, prélèvements et taxes puissent être inclus dans l'assiette de la TVA, alors même qu'ils ne présentent pas de valeur ajoutée et qu'ils ne constituent pas la contrepartie économique d'une opération taxable, ils doivent présenter un lien direct avec cette opération. Pour établir le lien direct, la première étape est de vérifier la coïncidence entre le fait générateur de l'impôt ou de la taxe en cause et celui de la TVA

sur la refacturation. Au cas particulier, les faits générateurs ne coïncident pas. Lorsque la société A reçoit le FPS et procède au paiement auprès du Trésor public, la période de location est déjà terminée depuis plusieurs semaines. Ainsi, le fait générateur de la TVA pour ce service considéré comme un « complément de loyer » est donc significativement postérieur au fait générateur de la TVA pour la prestation de location elle-même. En conséquence, la déconnexion entre les deux éléments (loyer d'un côté et FPS de l'autre) ne fait aucun doute.

● En l'absence de lien direct avec la prestation délivrée (à défaut de coïncidence des faits générateurs), il faudrait, pour que la prétendue charge locative soit imposée à la TVA, qu'elle soit constitutive d'un élément du prix du loyer. En l'espèce, lorsque la société A reçoit le FPS, elle n'offre pas la possibilité à son locataire de bénéficiaire de la prestation dans le respect de la réglementation, puisque la prestation de location est déjà terminée. Au contraire, Le FPS représente une charge qui diminue les revenus locatifs de la société A, qui doit identifier le responsable afin de lui refacturer cette charge supplémentaire non prévue et non consentie.

Par conséquent, la refacturation du FPS, qui a uniquement pour but de compenser le préjudice subi par la société en raison de l'utilisation du véhicule par le locataire et du paiement d'une charge non prévue dans le contrat, ne peut être considérée comme un « complément de loyer ».

DÉDUCTION DE LA TVA

■ Exclusion des véhicules de transport de personnes : cas du loueur de véhicules

Le redressement

2-7 Une société A donne en location des véhicules à une société B, son entité opérationnelle. La société B met gratuitement à la disposition de la société A des véhicules loués auprès de cette dernière.

L'administration fiscale remet en cause la déduction, par la société A, de la taxe supportée sur les véhicules immobilisés qu'elle donne en location à la société B, au motif que la TVA ayant grevé les véhicules ou engins conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes n'est pas déductible (CGI, ann. II art. 206, IV, 2, 6° ; voir RF 1147, § 2185).

L'administration place fiscalement les sociétés A et B dans la situation d'employeurs mettant à disposition de leurs salariés des véhicules de sociétés à titre personnel. Par conséquent, la situation de la société A ne saurait être fiscalement plus avantageuse que celle d'un employeur propriétaire ou locataire d'un véhicule affecté exclusivement à un salarié, du simple fait de son statut de loueur.

La contestation

2-8 L'administration semble confondre le traitement appliqué à la société B et celui appliqué à la société A. Elle indique vouloir replacer les sociétés dans leur position d'employeur, où chacune mettrait des véhicules à disposition de ses salariés à titre gratuit, et fait abstraction de la location totale de la flotte entre les sociétés A et B.

Il est essentiel, pour le contribuable, de prouver l'avantage économique réel pour la société A. Le fait que la société B mette le véhicule à disposition gratuitement limite sa

capacité à déduire la TVA qu'elle supporte sur la location à la société A, ce qui doit être vu comme un rééquilibrage.

■ Taxe grevant les frais de cession de titres d'une société

Le redressement

2-9 Au cours de l'exercice 2021, une société a cédé à un tiers l'intégralité de sa participation dans sa filiale et a déduit l'intégralité de la TVA ayant grevé les frais de cession. Aucune distribution de dividendes n'a été réalisée au profit des associés de la société à l'occasion de cette cession. Mais à l'issue de la cession, la société a réalisé deux réductions de capital.

Sur le fondement de la jurisprudence « Pfizer » (CE 23 décembre 2010, n° 324181 ; voir RF 1147, § 4593), l'administration a considéré que les frais engagés par la société (frais inhérents à la cession des titres ou frais préparatoires à cette cession) présentaient un lien direct avec la cession exonérée de TVA, aux motifs que :

- à l'issue de la cession, la société est devenue une holding pure, sans activité économique : elle n'effectue plus de prestations de services taxables pour aucune de ses filiales ; en conséquence, elle se comporte comme un consommateur final ;
- la société a distribué une partie du produit de la cession : par des rachats d'actions, elle a distribué un montant supérieur au montant des réserves distribuables à la clôture de l'exercice précédant celui de la cession des titres.

Par conséquent, l'administration a rejeté la déduction de la taxe grevant les frais de cession (CGI, ann. II art. 271, I, 1 et art. 206).

La contestation

2-10 La société considère au contraire que la TVA grevant ces frais est déductible. Dans cette optique, un argumentaire en trois points est opposé à l'administration.

2-11 Les frais constituent des frais inhérents

Les frais en cause constituent des frais mixtes dont le régime relève des frais inhérents (BOFiP-TVA-DED-20-10-20-§ 480-09/10/2024) et de tels frais sont analysés aux fins de la TVA comme des frais généraux ; l'administration ne peut soutenir que ces frais ont un lien direct avec la cession puisqu'ils sont analysés par la jurisprudence comme des frais généraux.

2-12 La qualité de la société après la cession est inopérante

Le fait que la société n'exerce plus d'activité taxable est inopérant dès lors que les frais de cession sont analysés comme des frais généraux et se rapportent à l'activité antérieurement exercée (immixtion dans la gestion de la filiale) ; les frais engagés dans le cadre de la cession présentent un lien direct et immédiat avec l'activité économique de la société exercée avant la cession (CJUE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, I/S Fini H contre Skatteministeriet).

2-13 La qualification d'opération en capital est contestable

L'administration n'apporte aucun élément susceptible d'établir que les distributions réalisées auraient été prélevées, en tout ou partie, sur le produit de cession des titres ; en effet, pour déterminer le caractère patrimonial de la distribution :

- il convient d'établir un lien direct entre la distribution et le produit de cession ;
- la distribution doit être effective (CAA Versailles 14 octobre 2014, n° 13VE00872).

À ce stade, l'administration maintient son redressement.

■ Bénéficiaire effectif

Le redressement

2-14 Une société française appartenant à un groupe international a fait l'objet d'un contrôle fiscal. La société américaine fournit des prestations informatiques qu'elle facture directement au client final. La société française fournit des services marketing et publicitaires relatifs à la commercialisation des solutions informatiques, pour lesquels elle est rémunérée selon un modèle « cost plus ». Elle refacture ses services à la filiale anglaise du groupe, chargée du marketing. La société française collabore avec des agences de voyages situées en France, qui perçoivent une rémunération en contrepartie des services qu'elles lui rendent. En conséquence, les agences de voyages facturent leurs prestations en appliquant la TVA française. Selon l'administration fiscale, la rémunération versée aux agences de voyages n'entre pas dans une chaîne de distribution complète et ne correspond à aucune prestation rendue, car la société française ne facture pas les prestations de services informatiques aux clients. La société française n'est pas le bénéficiaire effectif des services rendus par les agences de voyages. Par conséquent, la TVA facturée sur ces prestations ne peut faire l'objet d'une déduction par la société française.

La contestation

2-15 L'analyse de l'administration va à l'encontre des règles élémentaires du droit à déduction. En effet, la société remplit l'ensemble des conditions de fond et de forme du droit à déduction. La notion de lien direct, au cœur de la problématique, ne pose pas de problème en l'occurrence, puisqu'il existe bien un lien direct entre la dépense engagée et la refacturation par la filiale française de cette dépense dans le cadre du modèle « cost plus ». La société a donc contesté le redressement. Un recours hiérarchique a été déposé, mais la décision a confirmé le maintien du rappel de TVA. Après consultation de l'interlocuteur départemental, la position de l'administration est restée inchangée, maintenant le rappel de TVA. La société a donc contesté l'avis de mise en recouvrement reçu.

■ LASM / PSASM : changement d'affectation entre secteurs et subvention liée au prix

2-16 Une association qui accueille des résidents handicapés a opté pour la TVA dans son secteur de travail adapté, comprenant des établissements et services d'aide par le travail (ESAT) et une entreprise adaptée (EA). Une sectorisation a été opérée entre ses activités taxables et ses activités exonérées. L'association a ainsi calculé ses coefficients de déduction par secteur et pour ses dépenses mixtes, et constaté un surplus de TVA non déduite. Par ailleurs, l'association a estimé avoir collecté à tort de la TVA sur ses opérations internes et a déposé une demande de remboursement, qui a été accordée en 2019. Un contrôle fiscal a été déclenché par l'administration en 2020 sur la période 2017 et 2019.

Le premier redressement (opérations internes)

- 2-17**
- Selon l'administration, l'association a considéré, à tort, l'ensemble de ses opérations internes comme des prestations de services. En réalité, certaines opérations, telles que la livraison de repas préparés par le secteur taxable pour le secteur social (exonéré), doivent être considérées comme des livraisons à soi-même (LASM) assujetties à la TVA.
 - Par ailleurs, les services internes sont considérés comme hors du champ de la TVA et doivent être intégrés dans le dénominateur du coefficient d'assujettissement.

La contestation

- 2-18** ● Les opérations internes sont des prestations de services et non des livraisons de biens. En effet, la cuisine centrale de l'ESAT prépare les repas tout en assurant un suivi rigoureux du respect des normes d'hygiène et de service des repas. Les prestations de services internes ne sont pas considérées comme des prestations de service à soi-même (PSASM) et n'ont pas à être prises en compte dans le calcul du coefficient de déduction.
- L'ensemble des activités de l'association relève du champ d'application de la TVA. En effet, toutes les recettes constituant le chiffre d'affaires de l'association sont soit exonérées, soit assujetties à la TVA. Une opération interne n'est pas exclue du champ de la TVA, mais elle est considérée comme étrangère au système de la TVA. Il s'agit de mouvements financiers internes qui se neutralisent, ce qui signifie que ces flux n'affectent pas les droits à déduction de l'entité juridique. Par conséquent, son coefficient d'assujettissement est de 1.

Le second redressement (dotation globale de financement)

- 2-19** Selon l'administration, l'association a considéré, à tort, la dotation globale de financement perçue en vertu du contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) signé avec l'agence régionale de santé (ARS) comme une subvention non imposable. Le CPOM indique un taux d'occupation que doit atteindre l'association et des dispositions légales (code de l'action sociale et des familles) encadrent le prix des prestations délivrées aux résidents. Ainsi, la dotation doit être considérée comme une subvention complément de prix, dans le champ de la TVA mais exonérée car constituant la contrepartie de services exonérés. Par conséquent, elle doit être prise en compte au dénominateur du coefficient de taxation, ce qui réduit considérablement les droits à déduction de l'association sur ses dépenses de frais généraux.

La contestation

- 2-20** Sur le fondement d'un rescrit de la Direction de la législation fiscale de 2015 et d'une réponse ministérielle de 2007 (rép. Bouin n° 100682, JO du 9 janvier 2007, AN quest. p. 273), les dotations globales de financement sont des subventions non imposables et ne doivent pas être incluses dans le calcul du coefficient de déduction forfaitaire. La dotation globale de financement ne répond pas aux critères d'une subvention complément de prix, car :
- elle n'est pas individualisable ;
 - elle ne couvre que des charges ;
 - elle est versée indépendamment des prestations réellement réalisées.
- L'association a saisi le tribunal administratif.

TAUX DE LA TVA

■ Demande de rescrit sur le taux applicable aux conteuses de livres audio

Le contexte et la demande de rescrit

- 2-21** Une maison d'édition jeunesse commercialise une conteuse de livres audio dans un environnement fermé :
- il est impossible pour l'utilisateur d'ajouter du contenu autrement qu'en passant par la plateforme de l'éditeur ;

- le contenu téléchargeable sur la plateforme est intégralement constitué par des livres audio.

La conteuse est livrée avec un contenu de 25 livres audio.

La question s'est posée de savoir si le taux réduit de TVA de 5,5 % applicable aux livres, y compris livres audio (CGI art. 278-0 bis, A, 3° ; voir RF 1147, § 4650), était applicable à cette conteuse. Sur un marché fortement concurrentiel, certains éditeurs appliquaient en effet le taux de 5,5 % à des produits équivalents.

L'éditeur a donc adressé une demande de rescrit à son SIE gestionnaire afin de clarifier la situation. Selon lui, la grille d'analyse des opérations complexes uniques et la doctrine administrative permettaient de conclure que l'enceinte ne constitue qu'un simple support, au même titre qu'un CD ou une clé USB, accessoire au contenu que représentent les livres audio. Les ventes de conteuses devaient donc relever du taux de 5,5 % applicable aux ventes de livres.

La décision de rescrit

2-22 L'administration considère au contraire que l'enceinte a une finalité autonome, en raison de ses caractéristiques de conception et d'ergonomie (pensées à destination du jeune public) et du fait que cet élément est susceptible d'apporter une valeur supplémentaire à la conteuse. L'enceinte ne pouvant constituer un élément accessoire à l'offre, les ventes de conteuse sont soumises au taux normal de 20 %.

La décision initiale a été confirmée par le collège de second examen des rescrits.

La publication d'un rescrit général

2-23 Par la suite, l'administration a publié un rescrit général confirmant l'application du taux de 20 % à l'ensemble de l'offre (BOFIP-RES-TVA-000174-21/08/2024).

- La conteuse ne permet d'écouter que le contenu natif (matériellement indissociable de l'enceinte) ou celui qui a été chargé sur une plateforme dédiée. L'offre est telle que le consommateur moyen recherche spécifiquement la combinaison de ces éléments. Par conséquent, l'offre constitue une opération unique, soumise à un seul taux de TVA.
- Au vu de ses caractéristiques de conception et d'ergonomie, pensées à destination du jeune public, l'enceinte a une finalité autonome et est susceptible d'apporter une valeur supplémentaire à l'offre par rapport à d'autres solutions d'écoute de livres audio pour enfants. Par conséquent, l'enceinte ne peut s'analyser comme un élément accessoire.

OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

■ Demande de remboursement de la TVA supportée au titre de la construction d'un immeuble

Le rejet des demandes de remboursement

2-24 Une société a fait bâtir un immeuble destiné à la location nue de locaux à usage professionnel. Ce type de location est en principe exonéré de TVA, sauf option (CGI art. 261 D, 2° et art. 260 ; voir RF 1147, § 4766). Entre mars et juillet 2022, la société a déposé des demandes de remboursement d'un crédit de TVA correspondant à la taxe supportée sur les travaux. En septembre 2022, elle a exercé l'option à la TVA sur les loyers par lettre simple. Le premier loyer a été facturé avec TVA en octobre 2022. La société a transmis la lettre d'option à l'administration via la messagerie sécurisée en février 2023.

L'administration a rejeté les demandes de remboursement de crédit de TVA, considérant que l'option n'avait pas été exercée dans les temps et indiquant ne pas avoir trace de la lettre simple adressée en octobre 2022. L'option n'a pris effet qu'en février 2023 (date de transmission du courrier via la messagerie sécurisée), de sorte que la TVA supportée avant cette date ne peut être déduite.

La contestation

2-25 **Forme de l'option**

Selon la doctrine administrative, l'option peut être exercée par lettre simple et l'envoi d'une lettre recommandée ne constitue pas une condition formelle de validité de l'option (BOFiP-TVA-CHAMP-50-10-§ 210-04/04/2014). Ainsi, l'option a pris effet en octobre 2022.

2-26 **Date d'effet de l'option**

L'option à la TVA peut être exercée de manière anticipée avant même le début de l'activité taxable et ouvre droit à déduction à celui qui l'exerce. Ainsi, la TVA ayant grevé les dépenses de travaux est déductible quand bien même elles ont été supportées avant l'exercice de l'option.

La société a formé un recours devant le tribunal administratif pour demander le remboursement total du crédit de TVA.

Mais elle aurait dû effectivement, dans un premier temps, exercer l'option à la TVA et, dans un second temps, déposer ses demandes de remboursement, le droit à déduction prenant naissance au moment de l'exercice de l'option. Le rejet de l'administration résultait du dépôt précoce de la demande par rapport à l'exercice effectif de l'option.

L'issue

2-27 En parallèle du recours, un accord a finalement été trouvé.

- L'administration a confirmé que l'option n'avait été formulée qu'en février 2023, de sorte que l'immeuble était affecté à une activité exonérée jusqu'à cette date. Par conséquent, les locations consenties au titre des années 2022 et 2023 sont considérées comme non couvertes par l'option à la TVA et la société ne peut déduire aucune de ses dépenses pour ces années (CGI, ann. II art. 207, II).
- Mais, après négociation et abandon de la procédure devant le tribunal administratif, l'administration a admis partiellement les demandes de remboursement à hauteur des 18/20 (la société n'a donc perdu que 2/20 de son crédit de TVA).

■ Régime de la marge en cas de revente d'un immeuble de plus de 5 ans

Le redressement

2-28 Les livraisons, par un assujetti, d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans sont exonérées de TVA (CGI art. 261, 5, 2°). Le cédant peut toutefois opter pour soumettre la livraison à la TVA (CGI art. 260, 5° bis ; voir RF 1147, § 6262). En cas d'option, la taxe est calculée par principe sur le prix total ou, si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA, sur la marge (CGI art. 268).

En 2021, une société a revendu un immeuble de plus de 5 ans acquis en 2017. Elle a opté pour l'assujettissement à la TVA et a appliqué le régime de la marge puisque, lors de l'acquisition de 2017, le vendeur initial n'avait pas opté pour la TVA. L'administration a

considéré que, lors de l'acquisition en 2017, le vendeur n'avait certes pas opté pour l'assujettissement à la TVA mais qu'en revanche, il avait transféré à la société ses droits à déduction (CGI, ann. II art. 207, III, 3).

Exemple

Exemple de transfert de droits à déduction :

- Acquisition d'un immeuble au prix HT 1 M€ et TVA déductible 200 K€
- Revente de l'immeuble en N+4 pour le même prix : montant des régularisations 150 K€ (200 K€ × 15/20). Au lieu d'opter pour l'assujettissement à la TVA (200 K€), le cédant transfère ses droits à déduction au cessionnaire (150 K€). Le prix de vente est alors de 1,15 M€ et le cessionnaire peut déduire les 150 K€ de TVA transférée.

Cette procédure est considérée par la doctrine administrative comme ouvrant droit à déduction et empêche l'application du régime de la marge (BOFIP-TVA-IMM-10-20-10-§ 70-13/05/2020). L'administration a donc recalculé une TVA sur le prix total selon la méthode de calcul « en-dedans » et réclamé le complément de droits.

La contestation

2-29 La société conteste l'analyse de l'administration à l'appui de plusieurs arguments

2-30 Atteinte au principe de neutralité

Du fait de la nature particulière de l'opération, l'acte authentique fait office de facture pour les besoins de la TVA. L'émission d'une facture rectificative pour tenir compte du redressement de TVA implique la modification de l'acte. Or, l'opération ayant été réalisée entre assujettis agissant en tant que tels, la TVA collectée par l'une des parties au titre de l'opération doit pouvoir être déductible par l'autre partie.

2-31 Enrichissement sans cause de l'administration

Exiger un complément de TVA du cédant a nécessairement pour conséquence qu'un autre assujettis agissant en tant que tel (l'acquéreur) a supporté cette TVA sans pouvoir la déduire. Il y aurait donc un enrichissement sans cause du Trésor.

2-32 Caractère confiscatoire du redressement

En exigeant le complément de TVA en-dedans, l'administration exige de la société la majorité de la plus-value qu'elle a pu réaliser sur l'investissement. À ce stade, l'administration maintient son redressement.

AGENCES DE VOYAGES

■ Demande de rescrit sur le champ d'application du régime de la marge

Le contexte et la demande de rescrit

2-33 Un organisateur d'événements sportifs a fait appel à une centrale de réservation hôtelière pour l'accueil des sportifs et du personnel technique lors d'une compétition majeure. Au titre de ses prestations, la plateforme de réservation facture à l'organisateur les nuitées réservées ainsi que les petits-déjeuners et plusieurs services annexes, dont des locations de salle, des prestations de restauration complémentaires, etc. Agissant comme un intermédiaire opaque, elle a facturé l'ensemble de ses prestations

en utilisant le régime spécifique de la marge applicable aux agences de voyages, indépendamment du fait que les prestations soient effectivement incluses ou non dans un forfait de voyages.

L'application du régime de la marge ne permet pas à l'organisateur de l'évènement sportif de déduire la TVA. Toutefois, si les prestations annexes sont considérées comme dissociables du forfait de voyage constitué par l'hébergement et la restauration incluse (petit-déjeuner, demi-pension...), elles relèvent du régime de droit commun de la TVA et la taxe supportée à ce titre est déductible. L'organisateur a donc formulé une demande de rescrit en ce sens auprès du SIE gestionnaire (LPF art. L. 80 B). Dès lors que les dispositions contractuelles envisageaient les prestations annexes comme des options facultatives, dissociées de la prestation principale d'hébergement, l'organisateur a demandé à l'administration de confirmer que ces prestations devaient être soumises au régime de droit commun et que la TVA supportée était par conséquent déductible.

La décision de rescrit

2-34 Rescrit initial

Le service territorial a instruit la demande en s'appuyant sur la notion de prestation complexe unique (CGI art. 257 ter, III) qui permet, selon lui, d'étendre l'application du régime de la marge à l'ensemble des prestations facturées par une agence de voyages, confirmant la position de la plateforme de réservation.

2-35 Second examen

Saisi par l'organisateur, le collège de second examen des rescrits a rappelé la jurisprudence de la CJUE précisant la notion de forfait voyage soumis au régime de la marge (CJUE, 25 octobre 2012, aff. C-557/11, Maria Kozak), en dégageant deux conditions pour son application :

- la prestation ne doit pas être rendue en propre par l'agence de voyages ;
- la prestation doit être comprise dans un voyage commercialisé pour un prix global et forfaitaire.

Au cas particulier, la deuxième condition n'étant pas remplie, le régime de la marge ne pouvait s'appliquer aux prestations annexes qui relèvent de leur propre tarif, indépendant du prix de la nuitée.

Mais le collège de second examen a refusé de prendre position au motif que, l'organisateur n'étant pas le redevable de la TVA, il n'a pas la qualité pour solliciter un rescrit.

OPÉRATIONS FINANCIÈRES

■ Produits financiers accessoires : traitement TVA des recettes des opérations de couverture

Le redressement

2-36 Une société effective, dans le cadre de son activité taxable, des opérations de couverture du risque de fluctuation du cours des matières premières. Initialement, elle a considéré que les recettes issues de ces opérations étaient taxables et appliqué à l'ensemble de ses dépenses un coefficient de taxation égal à l'unité. Elle a opté pour la TVA sur les débits.

L'administration considère que les produits nets réalisés par la société à raison d'opérations de couverture du risque de fluctuation du cours sur ses achats de matières premières sont des opérations sur titres, exonérées de TVA en application de l'article 261 C, 1°, e du CGI. Elle en tire les conséquences suivantes.

2-37 Rejet de la qualification d'opérations financières accessoires

Ces opérations financières constituent « le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable », car :

- les opérations de couverture de la société ne peuvent exister sans achat de matières premières ;
- les opérations de couverture font partie intégrante du modèle économique de l'entreprise et lui procurent un revenu financier indispensable à sa santé financière ;
- la direction chargée de la mise en place des opérations de couverture s'occupe également de l'achat des matières premières.

2-38 Modification du coefficient de taxation

Chaque dépense entretient un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise et constitue un élément du prix de ses opérations imposables. Un coefficient de taxation forfaitaire intégrant au dénominateur le résultat net des opérations de couverture doit donc être appliqué à la TVA déductible afférente à l'intégralité des dépenses grevées de TVA, y compris les achats de matières premières.

La contestation

2-39 La société conteste le fondement même de la proposition de rectification, selon laquelle l'exonération des opérations sur titres (CGI art. 261C, 1°, e) devrait s'appliquer aux produits en cause, dès lors que :

- à la lumière de la directive TVA, de la loi française et des commentaires administratifs toujours en vigueur, un instrument financier ayant pour sous-jacent une marchandise ne relève manifestement pas d'une exonération particulière ;
- si l'administration invoque, sans la citer, une décision de rescrit non publiée, cette décision ne saurait servir de fondement à l'application de l'exonération, laquelle ne peut être interprétée que de manière stricte en application des principes dégagés par la jurisprudence européenne.

Afin de répondre complètement aux arguments de l'administration, la société conteste également :

- le refus de reconnaître les produits concernés comme des produits financiers accessoires, dans l'hypothèse où l'exonération serait admise ;
- les modalités de calcul du coefficient de taxation forfaitaire, dans l'hypothèse où l'analyse de l'administration serait retenue tant sur le principe de l'exonération que sur la qualification de l'accessoire.

CONTRÔLE FISCAL

■ Contrôle d'une société non établie immatriculée à la TVA en France

Le contexte et le cadre légal

2-40 Une société suisse non établie en France, mais immatriculée à la TVA en France, a reçu un avis de vérification concernant les 3 dernières années et le trimestre en cours, uniquement en matière de TVA. L'avis de vérification indique que :

- le fichier des écritures comptables (FEC) devra être remis dès le premier rendez-vous ;
- un inspecteur spécialisé en matière de contrôle informatisé participera aux échanges.

2-41 **Présentation d'un fichier des écritures comptables (FEC)**

Les personnes assujetties à la TVA en France doivent tenir une comptabilité leur permettant de justifier les opérations qu'elles effectuent et dont la mention figure sur leurs déclarations de TVA (CGI art. 286, I, 3°). Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, la loi impose certaines obligations (LPF art. L. 47 A). Dans ce cadre, les entreprises étrangères non établies en France, immatriculées pour les besoins de la TVA et déposant des déclarations sont soumises à l'obligation de fournir sous format électronique au vérificateur un fichier des écritures comptables (FEC) dématérialisé établi selon les normes spécifiques prévues par l'article L. 47 A, I du LPF (fiche descriptive du 24 septembre 2014).

2-42 **Contrôle des comptabilités informatisées (CFCI)**

Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, des données, des traitements informatiques et de la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux (LPF art. L. 13, IV).

Les difficultés rencontrées

2-43 **Fichier des écritures comptables (FEC)**

Les systèmes d'information des sociétés étrangères ne sont pas paramétrés pour extraire des FEC (absence de reports à nouveau, éventuellement de lettrage ou d'auxiliarisation dans la comptabilité...). L'extraction des seules informations relatives aux opérations déclarées en France est très délicate : le filtrage par les comptes de TVA français ne permet pas de déceler les livraisons intracommunautaires ou les exportations ; les écritures de clôture mensuelles ne doivent pas être oubliées.

La société a remis à l'administration un tableur reprenant l'ensemble des factures et des informations relatives à la TVA pour chacune d'entre elles, qui lui permettait de mener son contrôle.

L'administration a néanmoins exigé la remise d'un FEC.

2-44 **Contrôle des comptabilités informatisées (CFCI)**

L'administration a souhaité reconstituer le chiffre d'affaires, s'assurer du régime TVA appliqué à chaque transaction et réaliser un rapprochement avec le FEC TVA. La société a choisi de réaliser elle-même les traitements et s'attendait à recevoir un cahier des charges décrivant les informations à extraire et les traitements à réaliser. Mais l'administration n'a pas fourni ces éléments, considérant que la société devait déterminer par elle-même les informations nécessaires à la réalisation des objectifs fixés.

La société a remis des tableaux retraçant l'ensemble de ses opérations en France. Les opérations en France ne représentaient pas plus de 1 % de ses opérations totales, ce qui rendait le tri entre les opérations extrêmement complexe.

Ces tableaux ont été considérés comme insuffisamment détaillés par l'administration.

Après de nombreux échanges de tableaux extrêmement volumineux et d'explications traduites en français, l'administration a menacé la société (par un courrier du 21 décembre...) d'appliquer les pénalités pour opposition à contrôle fiscal (LPF art. L. 74, al. 2) si les résultats n'étaient pas fournis sous 15 jours. Des échanges sur la nature des traitements ont finalement pu avoir lieu, au cours desquels la société a dû, à plusieurs reprises, faire valoir que :

- la demande de traitements n'était pas conforme à l'objectif final ;
- les traitements demandés conduisaient à ne pas appliquer les règles TVA conformément à la doctrine administrative.

La proposition de rectification n'a pas tenu compte du fait qu'il s'agissait d'une société non établie en France (par ex. : obligation de tenir une comptabilité en normes françaises).

TAXE SUR LES SALAIRES

■ Affectation des salariés

Le redressement

2-45 Une société holding a déposé ses déclarations de taxe sur les salaires pour les 3 dernières années à la même date, les déclarations de deux de ces exercices ont donc été déposées hors délai. Par suite, l'administration a effectué un contrôle sur pièces.

Dans le cadre de ce contrôle, l'administration a sélectionné, sur la seule base des intitulés de poste issus des déclarations sociales nominatives (DSN), les salariés dont elle estimait que la rémunération devait être soumise au rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires :

- dès lors que l'intitulé du poste laissait présumer une fonction financière ou mixte, comme « directeur régional », « directeur délégué » ou « directeur adjoint », les salariés ont été retenus ;
- à l'inverse, les salariés dont les intitulés de poste évoquaient des fonctions purement opérationnelles, tels que « directeur des achats » ou « directeur des opérations », ont été écartés.

La contestation

2-46 La société avait fondé son affectation sur les conclusions d'un contrôle antérieur effectué par la DVNI, concernant les mêmes salariés mais employés par une autre entité du groupe. La société a souhaité rencontrer le supérieur hiérarchique rapidement afin de pouvoir engager un dialogue avec l'administration. Elle a apporté des éléments concrets (organigramme, contrats de travail, délégations bancaires, fiches de poste des salariés concernés...) pour étayer sa position.

L'issue

2-47 L'administration a estimé que la décision antérieure de la DVNI n'était pas transposable, même si elle concernait les mêmes salariés. Le supérieur hiérarchique a toutefois pris en compte les éléments fournis et fondé sur cette base sa décision concernant la sectorisation, en conservant les fonctions suivantes dans la base taxable :

- le mandataire social ;
- les deux directeurs généraux ;
- le directeur financier.

Les fonctions opérationnelles (directeur des opérations, DRH, directeur de la recherche...) ont quant à elles été exclues. Le directeur juridique a fait l'objet de nombreuses discussions mais sa rémunération a finalement été exclue.

■ Défaut de déclaration et exonération des rémunérations d'enseignants de CFA

Le contexte

2-48 Une société dispensant des formations, initialement spécialisée dans la formation professionnelle, soumise à TVA, a progressivement modifié la nature de ses activités en réduisant la part consacrée à la formation professionnelle pour se concentrer sur des formations en apprentissage (activité exonérée de TVA : CGI art. 261, 4, 4^o, a). Cette évolution a entraîné progressivement l'assujettissement de la société à la taxe sur les salaires. N'ayant pas anticipé cette obligation, la société n'a pas déposé de déclaration de taxe sur les salaires au cours des 3 derniers exercices. Elle a reçu un avis de vérification.

La démarche du contribuable

2-49 La société a souhaité régulariser spontanément sa situation. Elle a fait valoir l'exonération de taxe sur les salaires prévue à l'article 231 bis R du CGI pour les rémunérations versées au personnel enseignant des Centres de formation d'apprentis (CFA). Elle a alors dû démontrer les attributions de chacun de ses enseignants (enseignements, examens, surveillance, suivi pédagogique...), car l'administration voulait s'assurer que le temps passé pour gérer l'établissement par les enseignants était bien soumis à la taxe sur les salaires.

L'issue

2-50 Le service vérificateur est en ligne avec cette position et a indiqué que les pénalités pour manquement délibéré ne seraient pas retenues.