

# Chronique

NF1369-13

## 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'octobre à décembre 2024. Certaines décisions 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



Haïm  
VERSE  
Avocat  
KPMG Avocats

### Projets européens

Un accord politique sur l'ensemble du projet de directive ViDA a finalement été trouvé, à la faveur d'un report de l'entrée en vigueur de certaines dispositions. Les modifications apportées au projet initial doivent encore être soumises pour avis au Parlement européen et le texte doit être techniquement finalisé, à la suite de quoi le Conseil adoptera formellement le texte, dont la publication et l'entrée en vigueur devraient intervenir courant 2025.

*Conseil de l'UE, 5 nov. 2024, communiqué de presse*

Au printemps 2024, le projet de directive ViDA («VAT in the Digital Age») a fait l'objet d'un consensus sur le pilier 1 (facturation électronique et e-reporting) et sur le pilier 3 (guichet unique) mais non sur l'ensemble du texte, en raison du désaccord persistant de l'Estonie sur la règle

du «fournisseur présumé» prévue dans le volet relatif à l'économie des plateformes (pilier 2)<sup>(1)</sup>. Les négociations ont finalement abouti lors du Conseil ECOFIN du 5 novembre 2024 et les États membres de l'UE se sont mis d'accord à l'unanimité sur le contenu des nouvelles propositions.

Les principales échéances prévues par le texte, qui résultent des modifications prévues dès le printemps et de celles intervenues fin octobre, sont désormais les suivantes.

#### → Facturation électronique et déclaration numérique (pilier 1)

Le calendrier est celui qui résulte de l'accord conclu en mai 2024 :

- obligation de e-invoicing et de e-reporting pour les opérations intracommunautaires (BtoB et BtoG) : **1<sup>er</sup> juillet 2030**;

(1) V. NF 2024, n° 1359-14, Taxe sur la valeur ajoutée : veille jurisprudentielle et normative, par A. Moraine, S. Drilhon et A. Pillot, KPMG Avocats.

- harmonisation des régimes nationaux existants avec la norme de l'UE : **janvier 2035**.

Les mesures de ce volet de la réforme ont été présentées dans une précédente chronique<sup>(2)</sup>.

Rappelons simplement que, dès l'entrée en vigueur de la directive (courant 2025) :

- les États membres seront libres d'imposer des systèmes nationaux de facturation électronique pour les transactions nationales BtoB sans approbation préalable du Conseil de l'UE ;
- l'émission de factures électroniques ne sera plus soumise à l'accord du client : par conséquent, les entreprises devront pouvoir accepter les factures électroniques si un régime national est introduit.

Sur l'avancement de la réforme en France, voir ci-après la rubrique « Facturation électronique ».

## → Plateformes et e-commerce (pilier 2)

Les modifications du paquet sur le commerce électronique, initialement prévues pour janvier 2026, sont reportées au **1<sup>er</sup> janvier 2027** :

- extension du mécanisme de « fournisseur présumé » aux livraisons de biens provenant de fournisseurs hors UE au profit de clients assujettis (BtoB) ;
- aménagement du seuil de 10 000 € pour les ventes à distance de biens BtoC et les services de télécommunication, radiodiffusion ou télévision et les services électroniques (TBE) : seuls les biens expédiés à partir de l'État membre d'établissement du vendeur seront pris en compte dans le calcul de ce seuil.

L'application du **mécanisme de « fournisseur présumé »** aux plateformes facilitant la location d'hébergements de courte durée (maximum de 30 nuits) ou les services de transport de passagers (par route), qui restait le dernier point d'achoppement, a fait l'objet de deux assouplissements. Les États membres auront la possibilité, sur option :

- d'écarter le dispositif si le fournisseur sous-jacent remplit les conditions du nouveau régime européen des petites et moyennes entreprises (« SME scheme ») ;
- de prévoir une période de transition pour l'application du dispositif.

La mise en place par les États membres de la règle du « fournisseur présumé » sera en effet :

- **facultative** à partir du **1<sup>er</sup> juillet 2028** ;
- **obligatoire** à partir du **1<sup>er</sup> janvier 2030**.

(2) V. NF 2024, n° 1359-14, Taxe sur la valeur ajoutée : veille jurisprudentielle et normative, par A. Moraine, S. Drilhon et A. Pillot, KPMG Avocats.

## → Élargissement du guichet unique dans la perspective d'un enregistrement unique à la TVA (pilier 3)

Le calendrier est décalé d'un an par rapport à celui de l'accord conclu en mai 2024 :

- extension du guichet unique de l'UE (OSS-UE) : **1<sup>er</sup> juillet 2028** (avec une entrée en vigueur anticipée au 1<sup>er</sup> janvier 2027 pour les livraisons transfrontalières de gaz naturel, d'énergie de chauffage et de refroidissement) ;
- généralisation du mécanisme d'autoliquidation : **1<sup>er</sup> juillet 2028**.

Pour plus de précisions sur les principales mesures des piliers 2 et 3, il convient de se reporter à notre chronique du 2<sup>e</sup> trimestre<sup>(3)</sup>.

## Champ d'application

**La CJUE clarifie le traitement des recharges de véhicules électriques dans un réseau de bornes de recharge au regard de la TVA. Elle rappelle que la fourniture d'électricité constitue une livraison de biens et juge que, dans une chaîne contractuelle impliquant une société intermédiaire, l'électricité est réputée livrée successivement par l'opérateur du réseau à cette société, puis à l'utilisateur final, dans le cadre d'un contrat de commission.**

CJUE, 17 oct. 2024, n° C-60/23, *Digital Charging Solutions GmbH*, ECLI:EU:C:2024:896

Une société dont le siège social se situe en Allemagne et qui n'a pas d'établissement en Suède, permet à ses clients, utilisateurs de véhicules électriques, d'accéder, *via* une application et une carte, à un réseau de bornes de recharge électrique en Suède. Les points de charge ne sont pas exploités par la société mais par des opérateurs de points de charge (OPR) distincts. Lorsqu'un client utilise une borne de recharge avec son application/carte, la session de recharge est enregistrée auprès de l'OPR qui facture ensuite cette session à la société. Sur la base des factures reçues des OPR, la société facture ensuite aux utilisateurs la quantité d'électricité fournie *via* l'application/la carte ainsi qu'une redevance mensuelle pour l'accès à l'application/la carte et au réseau. La redevance mensuelle est une redevance fixe qui est facturée indépendamment du fait que de l'électricité soit effectivement fournie au cours de la période.

(3) V. NF 2024, n° 1359-14, Taxe sur la valeur ajoutée : veille jurisprudentielle et normative, par A. Moraine, S. Drilhon et A. Pillot, KPMG Avocats.

La Commission du droit fiscal suédoise a considéré que la livraison effectuée par la société consistait en une opération complexe principalement caractérisée par la livraison d'électricité aux utilisateurs et que le lieu de cette livraison se situait en Suède. La société a contesté cette décision devant la Cour suprême administrative suédoise en faisant valoir qu'il existait deux fournitures distinctes, à savoir une livraison d'électricité et une prestation de services (la facilitation de l'accès au réseau de points de recharge) et que seule la livraison d'électricité devait être taxée en Suède.

Saisie par la Cour suprême administrative suédoise, la CJUE confirme tout d'abord que la fourniture d'électricité pour recharger un véhicule électrique à un point de recharge faisant partie d'un réseau public constitue une livraison de biens au sens de la directive TVA.

La Cour écarte ensuite l'analyse selon laquelle la société accorderait aux utilisateurs une certaine forme de crédit pour l'achat de l'électricité, les caractéristiques économiques et contractuelles de l'affaire étant différentes d'autres affaires précédemment jugées par la Cour<sup>(4)</sup>.

Finalement, la Cour considère que la société agit comme un **commissionnaire** à l'achat ou à la vente d'électricité, régime prévu à l'article 14, § 2, c de la directive TVA qui requiert la réunion de deux conditions, remplies en l'espèce :

- existence d'un mandat en exécution duquel le commissionnaire intervient, pour le compte du commettant, dans la livraison de biens ;
- identité entre les livraisons de biens acquis par le commissionnaire et les livraisons des biens vendus ou cédés ; en effet, la rémunération des autres prestations est versée par l'utilisateur sous la forme d'une redevance fixe séparée et payable sur une base mensuelle, indépendamment de toute fourniture d'électricité, de sorte que ces services sont distincts et indépendants de la fourniture d'électricité proprement dite. La Cour précise néanmoins que la condition d'identité pourrait être remplie même si la prestation était considérée comme une opération unique et complexe dont la livraison d'électricité est l'élément caractéristique et prédominant.

(4) CJUE, 6 févr. 2003, n° C-185/01, Auto Lease Holland ; CJUE, 15 mai 2019, n° C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic.

**Le Conseil d'État a jugé, sans surprise, que les sommes perçues par les hôteliers en cas de « no show » doivent être soumises à la TVA. L'Administration a d'ores et déjà intégré cette solution dans ses commentaires.**

*CE, 9 oct. 2024, n° 472257, SAS Hôtellerie Paris Eiffel Suffren ; CE, 9 oct. 2024, n° 489947, Société Accorinvest ; BOI-TVA-BASE-10-10-50, 11 déc. 2024, n° 260*

S'appuyant sur la jurisprudence de la CJUE, le Conseil d'État a, par deux décisions du même jour, confirmé l'assujettissement à la TVA des sommes perçues par les hôteliers en cas de non-présentation d'un client qui n'a pas annulé sa réservation dans les temps (« no show »).

L'administration fiscale a intégré dans ses commentaires ces deux décisions, à l'appui desquelles elle précise désormais que « *sont considérées comme la contrepartie d'un service [...] les sommes prélevées par un établissement hôtelier sur le compte bancaire de ses clients ne se présentant pas à la date convenue sans avoir annulé dans les délais contractuels leur réservation, dès lors que ces sommes constituent la contrepartie d'une prestation d'hébergement effectuée à titre onéreux consistant à garantir la réservation et la mise à disposition d'une chambre au client, même en l'absence d'une utilisation effective par ce dernier* ».

Pour une analyse du contexte et de la portée de ces décisions, on se reportera au commentaire d'Anne-Laure Benoist, Roman Kowalik et Sabrina Bandoui, publié dans ces colonnes<sup>(5)</sup>.

**Dans la continuité de sa jurisprudence, la CJUE juge que les sommes contractuellement dues à un prestataire à la suite de la résiliation par le maître d'ouvrage d'un contrat de travaux constituent la rémunération d'une prestation de services soumise à TVA.**

*CJUE, 28 nov. 2024, n° C-622/23, rhtb: projekt gmbh, ECLI:EU:C:2024:994*

Une société autrichienne a conclu un contrat avec un prestataire pour la construction d'un projet immobilier. Trois mois après, le maître d'ouvrage a résilié le contrat de manière unilatérale pour des raisons non imputables au prestataire. Ce dernier a demandé le paiement du montant contractuel, déduction faite des économies réalisées en raison de la résiliation, conformément au droit autrichien.

(5) V. NF 2024, n° 1368-11, Assujettissement à la TVA des « no show » dans le secteur hôtelier, par A.-L. Benoist, R. Kowalik et S. Bandoui, KPMG avocats.

La juridiction de première instance a donné raison au prestataire et considéré que la somme due incluait la TVA, même pour les travaux non réalisés. Mais la juridiction d'appel a estimé qu'aucune TVA ne devait s'appliquer au montant réclamé, faute d'échange de prestations. Les deux parties ont saisi la Cour suprême d'Autriche, qui a confirmé que le prestataire avait droit au montant convenu contractuellement mais a exprimé des doutes sur la nécessité d'appliquer la TVA, considérant qu'il n'y avait peut-être pas de lien direct entre la contrepartie reçue et une prestation fournie, ce qui pourrait exclure l'assujettissement à la TVA.

La CJUE juge que le montant contractuellement dû à la suite de la résiliation, par le bénéficiaire d'une prestation de services, d'un contrat valablement conclu portant sur la fourniture de cette prestation de services, soumise à la TVA, que le prestataire avait commencé à fournir et qu'il était disposé à achever, doit être considéré comme constituant la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de la directive TVA.

## Territorialité

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025, les prestations de services relatives à des manifestations ou activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires réalisées de manière virtuelle sont taxées au lieu d'établissement du preneur, assujetti ou non assujetti.

LF 2024 n° 2023-1322, 29 déc. 2023, art. 83 ;  
Comité de la TVA, 17 oct. 2024, working paper n° 1093

Entrée en vigueur le 6 avril 2022, la directive «Taux»<sup>(6)</sup> a modifié la structure et le niveau des taux réduits ainsi que leur champ d'application. Pour accompagner ces changements en évitant des distorsions de concurrence, d'autres aménagements ont été opérés, notamment de nouvelles règles de territorialité pour l'accès aux manifestations et activités virtuelles<sup>(7)</sup> corrélativement à la possibilité d'application d'un taux réduit<sup>(8)</sup>. Bien que les États membres ne soient pas obligés d'appliquer les taux réduits, ils sont tenus de mettre en œuvre les règles connexes prévues par la directive.

(6) Dir. (UE) 2022/542, 5 avr. 2022, modifiant Dir. 2006/112/CE et Dir. (UE) 2020/285.

(7) Dir. 2006/112/CE (dite « directive TVA »), 28 nov. 2006, art. 53 et 54.

(8) Dir. 2006/112/CE (dite « directive TVA »), 28 nov. 2006, ann. III, pts 7 et 13.

Les nouvelles règles de territorialité régissant l'accès aux manifestations et activités virtuelles ont été transposées en France par la loi de finances pour 2024<sup>(9)</sup>. En pratique, elles concernent les manifestations ou visites (spectacles, théâtres, parcs d'attractions, concerts, musées, expositions, foires, congrès, manifestations sportives, formations ou cours de sport en distanciel, etc.) diffusées *via* des plateformes numériques permettant de regarder des contenus (vidéo et audio), ou bien des événements en ligne, en direct ou en continu (plateformes de streaming, par exemple). À compter du **1<sup>er</sup> janvier 2025**, les règles sont les suivantes :

- **prestations B to B** : l'accès virtuel aux activités de divertissement, culturelles ou similaires relève de la règle générale de territorialité et est situé au lieu d'établissement du preneur assujetti<sup>(10)</sup> ; restent seules soumises à la TVA au lieu de réalisation de la manifestation les prestations consistant à donner accès aux manifestations qui ne sont pas réalisées de manière virtuelle (par exemple, vente à un assujetti de billets ou de droits d'accès pour une conférence en présentiel) ;
- **prestations B to C** : le lieu des prestations ayant pour objet des activités de divertissement, culturelles ou similaires qui sont diffusées ou mises à disposition virtuellement est situé :
  - en France lorsque le preneur non-assujetti est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle en France<sup>(11)</sup>, quel que soit le lieu de réalisation de l'activité ou de la manifestation,
  - hors de France lorsque le preneur non-assujetti n'est pas établi ou n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle en France<sup>(12)</sup>, même si le prestataire est établi en France.

Les services de la Commission européenne ont publié un document de travail sur les aménagements connexes de la directive «Taux», en particulier le rattachement territorial des manifestations et activités virtuelles. Il y est précisé qu'en cas d'**événement hybride** (possibilité d'assister en personne et d'accéder en ligne), c'est la **transaction concernant chaque participant** qui est déterminante pour le traitement fiscal, et non l'événement ou l'activité en soi. L'organisateur peut donc être soumis à des règles de territorialité différentes pour un même événement.

Dans le cas où **différents services liés à un événement ou une activité sont regroupés** (par exemple, forfait permettant d'assister à l'événement en personne ou à distance, ou forfait permettant d'accéder à un enregistrement de l'événement ou de l'activité en plus d'y assister

(9) LF 2024 n° 2023-1322, 29 déc. 2023, art. 83, I, 1<sup>o</sup> à 3<sup>o</sup>.

(10) CGI, art. 259 A, 5<sup>o</sup> bis modifié.

(11) CGI, art. 259 D, III nouveau.

(12) CGI, art. 259-0 A nouveau.

en personne), ces services doivent être évalués comme tout **service complexe** : la question de savoir s'il s'agit d'une prestation unique ou de prestations multiples doit être tranchée au cas par cas en tenant compte des critères établis par la CJUE. Il convient de déterminer si certains des services sont accessoires par rapport au service principal, dans le but de mieux profiter de ce dernier (c'est le cas, par exemple, de l'enregistrement auquel le participant à un événement a accès après coup, qui lui permet de revoir et d'enregistrer tout ce qui s'est passé au cours de l'événement). Si les services groupés sont considérés comme une prestation unique, il est nécessaire d'identifier l'élément prédominant de cette prestation, qui est décisif pour déterminer le lieu de prestation unique.

## Base d'imposition

**Le Conseil d'État rappelle que la TVA doit être calculée « en dedans » lorsque les parties n'ont pas explicitement convenu de l'ajouter au prix stipulé et applique ce principe aux « marges arrière » perçues par une société exploitant une franchise dans la grande distribution.**

CE, 2 déc. 2024, n° 489588, C

Une société exploitant une franchise d'hypermarché s'est vu réclamer des rappels de TVA sur des sommes provenant de son franchiseur et correspondant au règlement de services de coopération commerciale qualifiés de « marges arrière ». Ces sommes avaient été facturées sans TVA par la société, conformément aux instructions du franchiseur qui considérait que ces opérations n'étaient pas assujetties à la TVA.

La société a contesté ces rappels de TVA et le tribunal administratif lui a partiellement donné raison en limitant le montant de la TVA réclamée à la taxe calculée « en dedans », c'est-à-dire en considérant que la TVA était incluse dans les sommes perçues. La cour administrative d'appel a rétabli l'intégralité des rappels de TVA, jugeant au contraire que la TVA devait être calculée « en dehors », c'est-à-dire en considérant que les sommes perçues n'incluaient pas de TVA.

Le Conseil d'État rappelle que lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la TVA applicable à l'opération, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale au prix stipulé, diminué du montant de la taxe (TVA calculée « en dedans »). En l'espèce, aucun supplément de prix correspondant à la TVA n'ayant été prévu par rapport au prix des prestations convenu par les parties, la CAA a com-

mis une erreur de droit en jugeant que la TVA due par la société devait être calculée directement sur le montant des « marges arrière » facturées au franchiseur.

## Taux

**La Cour administrative d'appel de Paris a donné raison à l'administration fiscale dans le contentieux sur le taux de TVA applicable aux offres de services de télévision incluant le replay et le VOD.**

CAA Paris, 22 nov. 2024, n° 24PA01785, OCS

Le Tribunal administratif de Paris avait jugé, on le rappelle, que le taux réduit de TVA de 10 % était applicable à l'ensemble des services offerts dans un bouquet de télévision. Il avait considéré que l'accès au service de vidéo à la demande (VOD) ne représentait qu'une part minime de l'horaire de visionnage et que l'accès à la télévision de rattrapage étendu (TVRE) n'était pas prépondérant par rapport au service de télévision de rattrapage normal. Ces deux services n'avaient donc pas de finalité propre pour les abonnés et étaient indissociables de l'abonnement au service de télévision. Le tribunal avait enjoint au ministre de l'Économie de réexaminer la demande de rescrit de la société dans le délai d'un mois<sup>(13)</sup>. Sur demande du ministre, la Cour administrative d'appel de Paris avait toutefois ordonné le sursis à exécution de ce jugement<sup>(14)</sup>.

Se prononçant au fond, la Cour confirme tout d'abord l'existence d'une opération complexe unique, au regard des conditions de commercialisation de l'offre. Elle juge ensuite que la durée limitée ou, à l'inverse, très étendue d'une rediffusion décalée est, du point de vue du consommateur moyen, un critère qui permet de différencier un service qui constitue l'accessoire d'un service de télévision linéaire d'un service qui, au contraire, a une finalité propre. La société ne produisant aucun élément permettant de déterminer la part du service de télévision de rattrapage « normal » et celle du service de télévision de rattrapage étendu, ce dernier ne peut être considéré comme une prestation accessoire au service de télévision linéaire proposé dans les abonnements. La Cour en conclut que le taux de TVA de 20 % applicable au service de télévision de rattrapage étendu, qui est le taux le plus élevé des différents éléments constitutifs de l'opération, doit être appliqué à l'ensemble de l'abonnement.

(13) TA Paris, 26 mars 2024, n° 2226752, OCS : V. NF 2024, n° 1359-14, Taxe sur la valeur ajoutée : veille jurisprudentielle et normative, par A. Moraine, S. Drillhon et A. Pillot, KPMG Avocats.

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

## L'administration fiscale indique comment déterminer le taux de TVA applicable aux pâtes de fruit.

BOI-RES-TVA-000180, 9 oct. 2024

Le taux de 5,5 % est applicable aux livraisons de denrées alimentaires destinées à la consommation humaine, à l'exception des produits de confiserie et des chocolats<sup>(15)</sup>. Les pâtes de fruit qui constituent des produits de confiserie du fait de leur composition ou de leur présentation sont donc soumises au taux de 20 %<sup>(16)</sup>.

Transposant aux confiseries sa doctrine relative au chocolat, l'administration fiscale a précisé dans un rescrit que si une pâte de fruit mesure 5cm maximum et pèse 20g maximum, elle est considérée comme une bouchée et constitue un article de confiserie imposable au taux de 20 %, indépendamment de sa forme (rectangulaire ou carrée).

A *contrario*, peut donc bénéficier du taux de 5,5 % une pâte de fruit qui n'est pas considérée comme un article de confiserie en raison de sa présentation (plus de 5cm et de 20g).

## Plusieurs précisions ont été apportées par l'Administration sur les taux réduits de TVA applicables aux produits agricoles et aux produits d'alimentation animale.

BOI-TVA-LIQ-30-10-20, 20 nov. 2024, n<sup>os</sup> 20, 40, 145, 150 et 170; BOI-TVA-LIQ-30-10-30, 20 nov. 2024, n<sup>os</sup> 80 et 130; BOI-ANNX-000484, 20 nov. 2024

L'Administration a apporté des précisions sur :

- l'application du taux de **5,5 %** (2,10 % en Corse) aux **produits destinés à l'alimentation animale**<sup>(17)</sup> :
  - nouvelle notion de « **produits intermédiaires** » : un produit intermédiaire est un aliment nécessitant une transformation supplémentaire avant d'être administré aux animaux. Il consiste en un mélange de médicaments vétérinaires et de matières premières exclusivement destiné à fabriquer un aliment médicamenteux pour animaux<sup>(18)</sup>. La fonction principale de ces produits étant celle des médicaments vétérinaires, c'est le taux normal de 20 % qui s'applique ;
  - notions de « **denrée alimentaire** » et d'« **animal producteur de denrées alimentaires** » : en ma-

(15) CGI, art. 278-0 bis, A, 1<sup>o</sup>, a.

(16) V. BOI-TVA-LIQ-30-10-10, n<sup>os</sup> 150 à 170.

(17) CGI, art. 278-0 bis, A, 1<sup>o</sup>-00 bis.

(18) Règl. (UE) n<sup>o</sup> 2019/4, 11 déc. 2018, art. 3.

tière de taux de TVA, ces notions sont différentes de celles définies par les réglementations européennes concernant la mise sur le marché et l'utilisation des aliments pour animaux<sup>(19)</sup> et la sécurité alimentaire<sup>(20)</sup>. Il faut donc nécessairement se référer aux définitions du BOFiP et il n'est pas possible de se prévaloir des règlements européens ;

- l'application du taux de **10 %** (2,10 % en Corse) aux **engrais utilisables en agriculture biologique**<sup>(21)</sup> : en principe, bénéficient du taux de 10 % les matières fertilisantes et les supports de culture d'origine organique agricole lorsqu'ils sont autorisés à la vente dans les conditions prévues à l'article L. 255-2 du Code rural et de la pêche maritime. Toutefois, les produits qui sont **dispensés de l'obtention d'une autorisation de mise sur le marché**<sup>(22)</sup> doivent être **regardés comme autorisés à la vente** dans les conditions prévues à l'article L. 255-2 du Code rural. Ainsi, les fientes, le lisier et le digestat issu de matières organiques sont des matières fertilisantes d'origine biologique qui peuvent bénéficier du taux de 10 % si elles relèvent de l'une des catégories de produits dispensés de l'obtention d'une autorisation de mise sur le marché.

## Les commentaires administratifs relatifs à l'application des taux réduits de TVA aux opérations portant sur les médicaments et sur les produits sanguins ont été mis à jour des modifications législatives intervenues en 2020 et 2021.

BOI-TVA-LIQ-30-10-60, 27 nov. 2024, n<sup>o</sup> 10;

BOI-TVA-LIQ-40-10, 27 nov. 2024, n<sup>os</sup> 30, 130, 200, 300 et s.

L'administration fiscale a mis à jour ses commentaires relatifs à l'application des taux réduits de TVA (10 % et 2,10 %) aux opérations portant sur les médicaments destinés à l'usage de la médecine humaine et les produits sanguins d'origine humaine. Cette mise à jour intègre plusieurs modifications législatives.

- Réforme de l'accès et de la **prise en charge dérogatoire pour certains médicaments ne bénéficiant pas d'une autorisation de mise sur le marché (AMM)**, par la loi de financement de la sécurité sociale pour

(19) Règl. (CE) n<sup>o</sup> 767/2009, 13 juill. 2009.

(20) Règl. (CE) n<sup>o</sup> 178/2002, 28 janv. 2002.

(21) CGI, art. 278 bis, 5<sup>o</sup>, c.

(22) C. rur., art. L. 255-3 à L. 255-6 : matières fertilisantes, supports de culture, adjuvants, substances biostimulantes naturelles autorisées, déchets agricoles avec plan d'épandage, matières organiques naturelles non traitées.

2021<sup>(23)</sup> : l'« autorisation temporaire d'utilisation » est remplacée par deux nouveaux types d'autorisation prévus par le Code de la santé publique :

- **l'autorisation d'accès précoce** (médicaments répondant à un besoin thérapeutique non couvert, susceptibles d'être innovants et pour lesquels le laboratoire s'engage à déposer une AMM ou une demande de remboursement de droit commun dans des délais déterminés) ;
- **l'accès compassionnel** (médicaments qui ne sont initialement pas destinés à obtenir une AMM nationale ou centralisée mais qui répondent de façon efficace à un besoin thérapeutique non couvert).

Le taux de 2,10 % s'applique aux médicaments destinés à l'usage de la médecine humaine qui relèvent de l'un de ces deux dispositifs. L'Administration décrit de manière détaillée les caractéristiques de ces médicaments et les conséquences en matière de taux de TVA.

Par ailleurs, les commentaires relatifs aux matières premières utilisées pour la fabrication de médicaments sont rationalisés.

- **Limitation du champ des opérations de façon bénéficiant d'un taux réduit de TVA** (en excluant notamment les opérations de façon portant sur les médicaments bénéficiant d'un taux réduit) et, d'une manière générale, application aux **acquisitions intracommunautaires** et **importations** de biens du **même taux que celui prévu pour les livraisons** de ces biens (à l'occasion de la clarification des règles applicables aux offres composites), par la loi de finances pour 2021<sup>(24)</sup> : désormais, seules les **livraisons** sont donc visées par les commentaires.
- Clarification et mise en conformité au droit de l'UE du champ d'application du **taux particulier de 2,10 % de TVA applicable aux produits préparés à partir du sang ou de ses composants**, par la loi de finances pour 2022<sup>(25)</sup> : on rappelle que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, l'article 281 octies du CGI désigne expressément (au lieu de renvoyer à l'article L. 1221-8 du Code de la santé publique) les produits soumis au taux de 2,10 %, à savoir :
  - les produits sanguins labiles destinés à des fins de recherche sur la personne humaine ;
  - les dispositifs médicaux de diagnostic in vitro.

L'Administration se contente d'intégrer le nouveau texte de l'article 281 octies du CGI dans ses commentaires et de rappeler que le taux de 2,10 % s'applique sous réserve de

l'exonération prévue par l'article 261, 4, 2<sup>o</sup> du CGI pour les opérations portant sur le sang total ou ses produits dérivés lorsqu'ils sont destinés à un usage thérapeutique direct.

## Déduction

### Les commentaires administratifs relatifs aux véhicules exclus du droit à déduction de la TVA ont été refondus.

BOI-TVA-DED-30-30-20, 20 nov. 2024

Les véhicules ou engins **conçus pour transporter des personnes** ou à usages mixtes qui constituent une immobilisation ou ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf sont exclus du droit à déduction<sup>(26)</sup>.

L'Administration a modifié substantiellement ses commentaires relatifs aux caractéristiques des véhicules exclus du droit à déduction pour apporter, « à droit constant », des précisions concernant l'articulation entre le critère de conception du véhicule et sa catégorisation européenne. Certaines réponses ministérielles ont été corrélativement rapportées.

La catégorisation d'un véhicule au niveau européen et, le cas échéant, national, est déterminante pour savoir s'il est conçu ou non pour le transport de personnes. L'Administration passe en revue chacune des **catégories européennes** (M, N, T, C, R, S et L) et précise leur incidence au regard du droit à déduction. Pour l'essentiel :

- l'exclusion du droit à déduction concerne tous les véhicules de **catégorie M**, sauf ceux faisant l'objet d'une adaptation réversible DERIV VP ;
- les véhicules de **catégorie N** ne sont exclus du droit à déduction que lorsqu'ils comportent au **moins 3 rangées de places assises** (hors strapontins) ou des équipements identiques à ceux d'une autocaravane ; par dérogation, le seuil d'exclusion du droit à déduction reste fixé à 2 rangées de places assises (hors strapontins) pour les « camions pick-up » de la catégorie N1.

Le critère de conception est apprécié à la date de l'acquisition ou de la prise en location. L'Administration précise qu'une transformation des caractéristiques techniques du véhicule réalisée postérieurement à l'acquisition reste sans conséquence sur l'exclusion du droit à déduction de la TVA y afférente.

Elle rappelle également que les dépenses d'aménagement des véhicules exclus du droit à déduction suivent le même régime que ce dernier.

(23) CSP, art. L. 5121-12 et L. 5121-12-1 ; LFSS 2021 n° 2020-1576, 14 déc. 2020, art. 78.

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

(25) LF 2022 n° 2021-1900, 30 déc. 2021, art. 30, I, 12°.

(26) CGI, ann. II, art. 206, IV, 2, 6°.

La CJUE estime que la TVA supportée pour l'acquisition d'un bien est déductible même si ce bien est mis gratuitement à disposition d'un tiers sous-traitant, à condition que la mise à disposition reste strictement nécessaire à la réalisation des opérations taxées de l'assujetti ou à l'exercice de son activité économique.

CJUE, 4 oct. 2024, n° C-475/23, Voestalpine Giesserei Linz GmbH, ECLI:EU:C:2024:866

Une société autrichienne produit des pièces moulées qu'elle fait transformer en Roumanie par un sous-traitant local. Ces activités sont réalisées dans un immeuble situé en Roumanie appartenant à la société et mis à disposition gratuitement du sous-traitant. Une grue, également mise à disposition gratuitement, y est utilisée pour ces transformations. Après transformation, la société facture et expédie les pièces à ses clients dans l'Union européenne en utilisant son numéro de TVA roumain.

L'administration fiscale roumaine a refusé à la société autrichienne le droit de déduire la TVA sur l'acquisition de la grue, estimant que celle-ci bénéficiait directement au sous-traitant et non à l'activité taxée de la société. Le tribunal de grande instance roumain a confirmé cette décision, ajoutant que les revenus générés par l'activité de transformation ne profitaient qu'indirectement à la société, le sous-traitant étant le bénéficiaire direct. La société a fait appel de cette décision devant la cour d'appel, qui a saisi la CJUE notamment sur le point de savoir si un assujetti peut se voir refuser la déduction de la TVA afférente à l'acquisition d'un bien au motif que ce bien est considéré comme ayant été acquis pour les besoins des opérations taxées d'un sous-traitant et non pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.

La CJUE juge que lorsqu'un assujetti a acquis un bien qu'il met ensuite, à titre gratuit, à la disposition d'un sous-traitant, afin que celui-ci effectue des travaux à son profit, il ne peut se voir refuser la déduction de la TVA afférente à l'acquisition de ce bien, dans la mesure où :

- la mise à disposition n'excède pas ce qui est nécessaire pour lui permettre d'effectuer une ou plusieurs opérations taxées en aval ou, à défaut, d'exercer son activité économique;
- le coût d'acquisition du bien fait partie des éléments constitutifs du prix soit des opérations effectuées par cet assujetti, soit des biens ou des services qu'il fournit dans le cadre de son activité économique.

La Cour considère par ailleurs que la déduction de la TVA ne peut être refusée au motif que l'assujetti n'a pas tenu une comptabilité distincte pour son établissement stable dans l'État membre où est effectué le contrôle fiscal lorsque les autorités fiscales sont en mesure de vérifier si les conditions de fond du droit à déduction sont réunies.

Lorsque la TVA a été facturée à tort par un bailleur n'ayant pas opté pour l'assujettissement à cette taxe, le locataire peut obtenir la restitution de l'intégralité des sommes indûment perçues, y compris au titre de périodes n'ayant pas fait l'objet d'un redressement fiscal.

Cass. 3<sup>e</sup> civ., 12 sept. 2024, n° 23-11.661

Une SCI avait donné à bail commercial des locaux destinés à l'exploitation d'une pharmacie, sur la période du 1<sup>er</sup> août 2012 au 30 juin 2017. Elle n'avait pas opté pour l'assujettissement à la TVA mais avait facturé au locataire un loyer incluant la TVA, alors que le bail stipulait un loyer hors taxe.

Le locataire a été redressé sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au 31 mars 2017 pour avoir demandé le remboursement de crédits de TVA sur les loyers versés, alors que la TVA collectée par le bailleur n'avait pas été versée au Trésor. Il a assigné le bailleur en remboursement de la TVA indûment perçue sur l'ensemble de la période de location et obtenu satisfaction auprès de la cour d'appel. Le bailleur a contesté cette décision, estimant qu'il n'avait pas à restituer la TVA afférente aux loyers perçus sur la période non redressée (1<sup>er</sup> août 2012 – 31 décembre 2013).

Sur le fondement des articles 1235 et 1376 du Code civil<sup>(27)</sup>, dont il résulte que ce qui a été payé indûment est sujet à répétition, la Cour de cassation juge que le bailleur doit restituer au locataire la totalité de la somme indûment perçue à raison de la TVA ayant majoré les loyers sur l'ensemble de la période concernée (1<sup>er</sup> août 2012 – 30 juin 2017) dans la mesure où il ne justifiait pas avoir opté pour l'assujettissement à la TVA. Le fait que le locataire n'ait fait l'objet d'un redressement fiscal que pour une partie de cette période (1<sup>er</sup> janvier 2014 – 31 mars 2017) est sans incidence.

## Régimes d'imposition

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025 s'applique le nouveau régime de franchise en base de TVA, qui a été mis en conformité avec le régime unifié des petites entreprises applicable dans l'Union européenne par la loi de finances pour

(27) Repris C. civ., art. 1302 et art. 1302-1 issus ord. n° 2016-131, 10 févr. 2016.

## 2024. De nouvelles modifications pourraient encore intervenir.

L. n° 2023-1322, 29 déc. 2023, art. 82 ;  
D. n° 2024-1195, 21 déc. 2024

La loi de finances pour 2024 a procédé à la transposition de la directive UE/2020/285 du 18 février 2020 qui vise à harmoniser les règles applicables aux petites entreprises au sein de l'UE et à leur permettre de bénéficier du régime de la franchise dans un État membre quel que soit leur lieu d'établissement au sein de l'UE<sup>(28)</sup>.

### → Plafonds de chiffre d'affaires

Les différents plafonds de chiffre d'affaires permettant de bénéficier de la franchise en France sont maintenus (franchise de droit commun / franchises spécifiques / types d'opérations) mais leurs montants sont **abaissés** et ils ne feront plus l'objet d'une actualisation triennale<sup>(29)</sup>. Notons toutefois qu'un amendement du Gouvernement au projet de loi de finances pour 2025, adopté en novembre 2024, prévoyait de remplacer ces différents plafonds par un **plafond unique** de 25 000 € en N-1 (27 500 € en N). Cette mesure, qui vise à éviter les distorsions de concurrence au niveau européen, pourrait être reprise par le nouveau Gouvernement dans le projet de loi de finances annoncé pour le début d'année ou ultérieurement dans une prochaine loi de finances.

Par ailleurs, la définition du chiffre d'affaires de référence est modifiée (certaines opérations exonérées de TVA sont prises en compte) et le mécanisme de maintien de la franchise (de droit commun) l'année suivant le dépassement du chiffre d'affaires est supprimé.

### → Extension du régime de la franchise au niveau européen

Les entreprises établies dans un État membre de l'UE peuvent désormais bénéficier du régime de la franchise en France, dans leur État d'établissement ainsi que dans les autres États membres, à condition de respecter les conditions d'application du régime dans le ou les États concernés et de ne pas dépasser le plafond européen de chiffre d'affaires (100 000 € lors de l'année civile précédente et lors de l'année en cours).

- La franchise française peut ainsi s'appliquer aux assujettis établis dans d'autres États membres, pour leurs livraisons de biens et prestations de services réalisées en France<sup>(30)</sup>. Dans ce cas, ils n'ont ni à s'immatriculer

ni à déposer de déclarations de TVA en France, leurs opérations réalisées en franchise de TVA en France sont déclarées trimestriellement dans leur État d'établissement.

- Symétriquement, les assujettis établis en France peuvent bénéficier du régime de franchise dans un ou plusieurs autres États membres<sup>(31)</sup>. À cet effet, ils doivent adresser à l'administration française une **notification préalable** contenant certaines informations, qui viennent d'être fixées par décret<sup>(32)</sup>. Ils sont alors identifiés par un numéro individuel d'identification aux fins de l'application de la franchise, délivré par l'administration française, et doivent communiquer à cette dernière, pour chaque trimestre civil, le montant total des opérations effectuées en France et le montant total des opérations effectuées dans chacun des États membres autres que le France, y compris dans les États membres où ils ne bénéficient pas du régime de franchise.

À la date de rédaction de cette chronique, l'administration fiscale française n'a encore publié aucun commentaire sur le nouveau régime de franchise.

Au niveau européen, les services de la Commission ont publié fin 2023 un document de travail sur le nouveau régime des petites entreprises (« SME scheme »)<sup>(33)</sup>.

## Facturation électronique

**Le calendrier de mise en place de l'obligation de facturation électronique entre assujettis est maintenu mais le schéma initialement prévu est modifié. Le rôle du portail public de facturation sera plus limité que prévu et le déploiement de la réforme s'appuie désormais sur deux axes : la normalisation de l'interopérabilité entre les plateformes partenaires selon le standard PEPPOL, d'une part, et la construction, au sein du portail public, de l'annuaire et du concentrateur de données pour le e-reporting, d'autre part.**

Min. Budget, 15 oct. 2024, communiqué de presse n° 010 ;  
FNFE-MPE, 13 déc. 2024, réunion plénière ;  
[www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr), spécifications externes B2B version 3.0,  
18 déc. 2024

Par un communiqué de presse du 15 octobre 2024, le Gouvernement a annoncé que le rôle du portail public de

(28) V. NF 2024, n° 1347 supplément Loi de finances pour 2024, Transposition de la directive UE 2020/285 relative au système commun de la TVA en ce qui concerne le régime de franchise des petites entreprises.

(29) CGI, art. 293 B.

(30) CGI, art. 293 B bis.

(31) CGI, art. 293 B ter.

(32) CGI, ann. II, art. 252 issu D. n° 2024-1195, 21 déc. 2024, art. 1<sup>er</sup>.

(33) Comité de la TVA, 26 oct. 2023, working paper n° 1073.

facturation (PPF) serait plus limité que dans le schéma initialement prévu et que seules les plateformes de dématérialisation partenaires (PDP) permettraient finalement l'échange des factures dématérialisées entre opérateurs. Dans le prolongement de cette annonce, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et l'Agence pour l'Informatique Financière de l'État (AIFE) ont précisé les nouvelles modalités de déploiement de la réforme, lors d'une réunion plénière du Forum National de la Facture Électronique et des Marchés Publics Électroniques (FNFE-MPE).

La réforme est désormais structurée sur les deux axes suivants.

## → Normalisation de l'interopérabilité entre les plateformes

- Une **commission AFNOR** créée en janvier 2025 prendra en charge la description d'une norme NF, socle commun de fonctionnement entre plateformes partenaires (PDP) ainsi qu'entre PDP et opérateurs de dématérialisation (OD) / systèmes d'information des entreprises. Cette commission aura pour mission :
  - de publier la documentation fonctionnelle et technique sur les formats requis et sur les cas d'usage ;
  - de recueillir les besoins sectoriels spécifiques et de les accompagner dans l'utilisation de la norme NF.
- Afin d'organiser la gouvernance d'interopérabilité entre PDP, l'administration fiscale deviendra autorité **PEPPOL** dans les prochains mois. D'ici là, OpenPEPPOL prend en charge l'autorité PEPPOL pour la France afin de permettre la mise en production des échanges *via* PEPPOL dès le début 2025. On rappelle que le standard PEPPOL (Pan-European Public Procurement Online) est un ensemble de spécifications pour l'établissement et la mise en œuvre d'un système fédéré d'approvisionnement électronique utilisable dans différents États qui permet aux organisations participantes de se livrer mutuellement des documents dans des formats lisibles par machine. Les autorités nationales de PEPPOL (nommées par OpenPEPPOL, l'organe directeur) garantissent les normes techniques et les spécifications des services pour les utilisateurs et les points d'accès dans leur pays.

## → Construction de l'Annuaire et du Concentrateur de données

Le **portail public de facturation (PPF)** assure désormais uniquement :

- la tenue de **l'annuaire** des entreprises ; cet annuaire sera ouvert en production fin février et la plupart des plateformes devraient y être connectées fin avril 2025 ;
- la **transmission à l'administration fiscale des données** permettant un pré-remplissage des déclarations

(e-reporting) : le **concentrateur de données** sera mis en production le 9 février 2026 pour être utilisé en mode pilote par toute entreprise qui souhaite s'assurer du bon fonctionnement du dispositif avant l'échéance légale du 1<sup>er</sup> septembre 2026.

La nouvelle version des spécifications externes, publiée le 18 décembre 2024, concerne uniquement ce nouveau périmètre.

Notons par ailleurs qu'à la date de rédaction de cette chronique, l'arrêté qui devrait modifier l'arrêté du 7 octobre 2022 NOR : ECOE2218934A, pour prendre en compte le nouveau calendrier de la réforme fixé par la loi de finances pour 2024<sup>(34)</sup>, n'a toujours pas été publié.

## Opérations immobilières

### Marchands de biens et revente à la découpe : dans deux décisions rendues en 2024, la Cour de cassation a apporté des précisions sur le délai de revente à respecter pour bénéficier de l'exonération de droits de mutation.

Cass. com., 14 févr. 2024, n° 22-17.541, B ;

Cass. com., 9 oct. 2024, n° 22-20.175, B

Les acquisitions d'immeubles réalisées par des personnes assujetties à la TVA sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de 5 ans. Ce délai est ramené à 2 ans pour les reventes consistant en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption des locataires occupant les lieux<sup>(35)</sup>. Ainsi, l'exonération de droits de mutation implique un engagement de revente :

- dans le délai de 2 ans, si le bien est susceptible de faire l'objet d'un droit de préemption ;
- dans le délai de 5 ans si le bien cédé est libre.

Dans un arrêt de principe du 14 février 2024<sup>(36)</sup>, la Cour de cassation a précisé que le délai prévu pour la revente, qu'il s'agisse du délai de 5 ans ou du délai de 2 ans, court à **compter de l'acquisition de l'immeuble**.

Dans une décision du 9 octobre 2024<sup>(37)</sup>, la Cour a ensuite précisé que le délai de 2 ans est applicable dès lors que les lots concernés sont **occupés** par un locataire ou un occupant de bonne foi à **la date d'expiration de ce délai**.

(34) V. NF 2024, n° 1353-10, Taxe sur la valeur ajoutée : veille jurisprudentielle et normative, par A. Moraine, S. Drilhon et V. Deboudt, KPMG Avocats.

(35) CGI, art. 1115.

(36) Cass. com., 14 févr. 2024, n° 22-17.541, B.

(37) Cass. com., 9 oct. 2024, n° 22-20.175, B.

Le délai de 5 ans concerne donc les lots d'habitation libres avant la fin du délai de 2 ans à compter de l'acquisition de l'immeuble.

En l'espèce, la société soutenait au contraire que l'appréciation de la condition d'occupation des biens (et donc du

déclenchement du droit de préemption) devait se faire au moment de la revente effective du lot, et non à l'expiration du délai de 2 ans et que ce délai ne devait s'appliquer que si, au moment de la revente, le lot était occupé par un locataire susceptible d'exercer son droit de préemption. ■