

1 L'observatoire des contrôles et contentieux en matière de TVA

Le cabinet KPMG Avocats, KPMG Academy et le Groupe Revue Fiduciaire ont organisé le mardi 18 novembre 2025 la 12^e édition de la journée « TVA comprise », sous la direction scientifique de Jean-Pierre Casimir, Professeur émérite de l'Université de Bourgogne et Arnaud Moraine, avocat associé du cabinet KPMG Avocats, en collaboration avec Anne-Laure Benoist 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 2025, grâce à l'observatoire de la TVA mis en place à Paris et dans les nombreux bureaux en régions.

CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

■ Exonération au titre de la formation professionnelle continue

Le redressement

1-1 Une société française rend des prestations de formation en naturopathie depuis 2019, qu'elle exonère de TVA en application de l'article 261, 4, 4^e du CGI. La formation dispensée par la société entre dans le champ de la formation professionnelle continue au sens du Code du travail. La société, qui dépose annuellement ses bilans pédagogiques et financiers et a obtenu une certification de qualité QUALIOPI, estime, en toute bonne foi, bénéficier de l'exonération.

Toutefois, pour bénéficier de l'exonération, les personnes de droit privé doivent être titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente – en pratique la Direction Régionale de l'Économie, de l'Emploi, du Travail et des Solidarités (DREETS) – reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer dans le cadre de la formation professionnelle continue (CGI art. 261, 4, 4^e, a, al. 5). Lors d'une vérification de comptabilité, l'administration constate que la société n'a pas obtenu l'attestation qui constitue une condition formelle de l'exonération, et que l'exonération a donc été indûment appliquée. Le montant total des rappels aurait conduit la société à la liquidation.

La position du contribuable et l'issue

1-2 Plusieurs arguments ont été invoqués :

- la société croyait, en toute bonne foi, que l'exonération était de droit dans la mesure où elle remplissait les conditions de fond ;
- un débat jurisprudentiel sur la conformité de cette condition formelle à la Directive TVA était en cours sur la période vérifiée, validée finalement par le Conseil d'État (CE 18 mars 2024, n° 475627) ;

- dès le redressement notifié, la société a demandé et obtenu l'attestation en moins d'un mois ;
- l'application mesurée de la loi fiscale, au vu de la situation d'espèce, appelait à décharger la société des rappels qui lui étaient demandés.

Dans sa réponse aux observations, l'administration fiscale a maintenu l'ensemble des rappels.

Le conciliateur fiscal, saisi en parallèle, a accepté la décharge totale, ce qui est assez rare pour être souligné. Le fait notamment que la société ait obtenu l'attestation quasi immédiatement après l'avoir demandée, l'organisation de la société et les programmes de formation étant constants sur la période vérifiée et au-delà, a conduit le conciliateur à faire preuve d'une mansuétude louable et bienvenue dans de telles circonstances.

■ Participation financière du bailleur aux travaux du preneur

Le redressement

1-3 Une société preneuse à bail de locaux commerciaux a facturé, en vertu du bail, une participation financière à ses bailleurs pour la réalisation de travaux dans les locaux. La société n'a pas facturé de TVA, considérant qu'aucun service n'était rendu au bailleur.

L'administration fiscale considère toutefois que les franchises de loyers et/ou les participations financières des bailleurs aux travaux du preneur ont pour contrepartie la renonciation à la faculté de résiliation triennale garantie aux preneurs par la législation sur les baux commerciaux. Dans la proposition de rectification, l'inspecteur considère que la participation du bailleur aurait dû être soumise à la TVA aux motifs que :

- le preneur réalise un service au profit du bailleur (i.e., des travaux immobiliers) ;
- les travaux sont, par la suite, immobilisés chez le bailleur, qui en bénéficie à la fin du bail ;
- dans tous les cas, même si les travaux ne sont pas immobilisés chez le bailleur, la contrepartie correspond à la renonciation du preneur à sa faculté de résiliation triennale du bail.

La contestation

1-4 La société conteste l'analyse de l'administration et considère que cette participation financière est hors du champ d'application de la TVA.

● Cette somme correspond à une subvention/indemnité accordée par le bailleur au preneur :

- il n'y a pas de service individualisé fourni en contrepartie par le preneur au bailleur ;
- la participation permet au bailleur de louer ses locaux à de meilleures conditions car le preneur peut bénéficier de locaux aménagés pour les besoins spécifiques de son activité ; elle participe donc de l'économie générale du bail ;
- il n'y a pas de lien direct, ni même de lien contractuel exprimé entre la participation du bailleur et la renonciation à la faculté de résiliation du preneur mentionnée dans le bail.

● **Le preneur n'a fait qu'appliquer ce qui était prévu dans le contrat de bail** : la franchise de loyer, la participation du bailleur et la renonciation à la faculté de résiliation ne sont que des modalités de réalisation du bail et ne peuvent en aucun cas être qualifiées de services croisés.

Le redressement est toujours confirmé à ce stade.

BASE D'IMPOSITION À LA TVA

■ Détermination de la marge soumise à la TVA par une agence de voyages

Le redressement

1-5 Dans le cadre de son activité, une société commercialise auprès d'assujettis des « packages » couvrant des événements sportifs qui incluent l'hébergement et/ou le transport de passagers. En tant qu'agence de voyages, la société est soumise à la TVA pour ses opérations d'entremise sur la marge dite « bénéficiaire ». La marge est en principe déterminée opération par opération mais une tolérance administrative reconnaît la possibilité de la déterminer de manière périodique (au titre d'une période d'imposition donnée) (BOFIP-TVA-SECT-60-§§ 200 et 360-28/12/2022). Par application de cette tolérance, la société détermine sa marge mensuellement, en procédant à une compensation entre les encaissements taxables et les dépenses afférentes aux opérations taxables.

L'administration constate que deux situations peuvent résulter de cette méthode :

- lorsque les encaissements clients sont supérieurs aux charges engagées au titre de la même période, la société réalise une marge nette bénéficiaire déclarée en ligne 08 des déclarations de TVA au taux normal de 20 % ;
- à l'inverse, lorsque les charges engagées excèdent le montant des recettes encaissées, il en ressort une marge nette négative reportée en ligne 21 de la déclaration de TVA.

Ainsi, l'administration considère que :

- la société n'a pas respecté les dispositions de l'article 266, 1, e du CGI en ayant opéré mensuellement une compensation globale de ses marges bénéficiaires et négatives ;
- la marge négative obtenue par la société ne constitue pas une TVA déductible et, dans ces conditions, ne peut pas être demandée en remboursement.

La contestation

1-6 La société soutient que son activité est soumise à une forte saisonnalité, l'essentiel étant concentré sur certains mois de l'année, ce qui emporte deux conséquences :

- dans un premier temps, elle encaisse les sommes auprès des clients et collecte la TVA intégralement ;
- dans un second temps, elle réalise les achats nécessaires à la réalisation des prestations.

Il en résulte un décalage temporel dans la gestion de la TVA : la société « avance » la TVA collectée au titre des ventes puis est ensuite contrainte de corriger cette TVA afin de tenir compte des dépenses qui viennent réduire le montant de sa marge. Cet ajustement ultérieur permet de déterminer la marge au « réel », de sorte que la marge définitive est finalement déterminée en deux temps.

Ainsi, la marge négative identifiée par le service vérificateur est en réalité une régularisation de TVA « sur-collectée ». Le montant de TVA à régulariser est d'ailleurs inscrit en ligne 21 des déclarations de TVA (dont l'usage est réservé à la régularisation de la TVA).

Refuser de reconnaître une telle compensation ou correction du montant de TVA initialement collecté reviendrait à :

- priver de tout effet la méthode de calcul périodique de détermination de la marge ;
 - contrevenir au principe de neutralité de la TVA en privant les opérateurs du droit de corriger la TVA initialement collectée du fait d'une assiette de marge provisoire et non connue de manière définitive à la date du dépôt de la déclaration de TVA et en interdisant, de surcroît, un droit à déduction de la TVA supportée sur les dépenses.
- Le redressement est maintenu à ce stade.

TAUX DE LA TVA

■ Ventes à emporter et ventes à consommer sur place

Le redressement

1-7 Une société exploitant des supermarchés a été interrogée par l'administration sur les taux applicables aux articles « dates courtes » vendus dans le magasin. En effet, la société vend des articles de pâtisserie, de viande et tout autre produit périssable en appliquant un seul taux : le taux de 5,5 %. En outre, l'un des magasins du groupe dispose d'un point « snacking » permettant l'achat de produits alimentaires directement dans le magasin ou grâce à une ouverture donnant sur la galerie marchande. Cette galerie dispose de tables et de chaises.

- Dans la proposition de rectification, l'inspecteur soutient que les **produits « snacking »** auraient dû être soumis au taux de 10 % applicable aux ventes à consommer sur place ou ventes à emporter de produits destinés à une consommation immédiate, aux motifs que :
 - les produits « snacking » sont réchauffés et/ou préparés sur place à la demande du client ;
 - il s'agit de tartes, croque-monsieur, sandwiches et wraps, des serviettes sont fournies ainsi que des couverts jetables si nécessaire ;
 - des chaises et tables sont mises à la disposition des consommateurs pour leur permettre de consommer directement sur place les produits achetés ;
 - la société n'a pas démontré qu'un emballage spécifique pour le transport était disponible pour les clients qui ne souhaitaient pas consommer immédiatement.
- L'inspecteur réclame également des justificatifs ligne à ligne pour s'assurer que les **produits « dates courtes »** sont bien des produits éligibles au taux de 5,5 % ou de 10 % mais pas de 20 %. À défaut, il redressera au taux normal, dans le doute.

La contestation

- 1-8** ● La société conteste l'analyse de l'administration et considère qu'une partie des **produits « snacking »** n'est certainement pas destinée à une consommation immédiate et bénéficie donc du taux de 5,5 % :
- les produits « snacking » vendus par l'entrée « supermarché » et non « galerie » sont emballés/fermés, contrairement à ce que soutient l'administration ;
 - les chaises et tables ne sont pas destinées spécifiquement au « snacking » mais peuvent être utilisées par l'ensemble des clients de la galerie marchande ;
 - pour les personnes souhaitant consommer sur place, des plateaux sont disponibles.
- A minima, il convient donc de distinguer :
- les produits vendus via l'entrée « supermarché », qui ne sont pas destinés à une consommation immédiate, donc soumis au taux de 5,5 % ;
 - et les produits vendus via l'accès « galerie », qui pourraient être considérés comme destinés à une consommation immédiate à 10 % ; néanmoins, certains éléments (comme l'emballage) pourraient permettre d'exclure certains produits de cette catégorie.
- Sur les **produits « dates courtes »**, la société soutient :
- qu'il s'agit nécessairement de denrées alimentaires car les produits des autres rayons n'ont pas de date courte, par définition (habillement, électro-ménager...) ; le taux de 20 % n'a donc jamais vocation à s'appliquer ;
 - qu'il s'agit nécessairement de denrées alimentaires soumises au taux de 5,5 % (exemples : brioches ou steaks proches de la date limite de consommation) car les denrées soumises au taux de 10 % sont déjà, par définition, des produits taxés à ce taux au titre d'une consommation immédiate.

Les deux redressements ont été abandonnés dans le cadre de la procédure précontentieuse.

Synthèse

1-9	Ventes à emporter de produits destinés à une consommation immédiate	Ventes à emporter de produits non destinés à une consommation immédiate
	Produits chauds tels que les quiches, les pizzas, les hamburgers, le pop-corn, les hot-dogs, les crêpes chaudes, les frites, les kebabs, les falafels	Les produits vendus surgelés ainsi que les plats cuisinés (sauf lorsqu'ils peuvent être consommés sur place)
	Les boissons dans des récipients non hermétiques	Les produits, autres que ceux des lignes 3 et 4 ci-contre, vendus sous un emballage permettant leur conservation (notamment, les conserves ou emballages sous vide)
	Les glaces vendues à l'unité	Le pain, les viennoiseries et pâtisseries sucrées, les sachets de chips, les yaourts, les fruits, même vendus à l'unité ou avec des couverts
	Les sandwichs, les salades salées vendues avec couverts et les salades sucrées (même composées d'un seul fruit) vendues avec couverts	Les ventes à emporter de plats cuisinés, notamment par les traiteurs, sous réserve qu'ils puissent être conservés
	Les sushis frais, quel que soit leur conditionnement ou leur lieu d'achat	Les bouteilles, fûts, briques ou canettes (permettant la conservation)*
	Les ventes de nourriture préparée et/ou de boissons destinées à une consommation immédiate directement livrées au client et les plateaux repas	* Attention à l'application du régime des opérations complexe unique : dans un menu, la canette peut devenir l'accessoire du plat. Si celui-ci est considéré comme « en vue d'une consommation immédiate », le taux de 10 % s'appliquera à l'ensemble.

■ Produits utilisés dans l'alimentation humaine ou animale et dans des procédés industriels

Le redressement

1-10 Une société spécialisée dans la production, la transformation et la commercialisation de produits agro-industriels, notamment issus de la transformation de céréales, fait l'objet d'une vérification de comptabilité pour la période 2019 à 2022. Ses activités incluent la fabrication d'amidons, de sirops, d'éthanol et de coproduits destinés aux secteurs de l'alimentation humaine ou animale et de l'industrie.

La proposition de rectification, notifiée en novembre 2024, remet en cause le taux de TVA applicable à certains produits, tels que les sirops de glucose et les produits issus de la transformation, lorsque les clients sont identifiés comme étant des industriels pour les années 2021 et 2022.

Le service vérificateur considère que, malgré l'existence de finalités multiples pour les produits commercialisés par la société, celle-ci aurait dû appliquer le taux normal de TVA aux livraisons de produits consenties à des industriels. Il écarte le fait que les produits sont fabriqués sur la même chaîne de production et ont les mêmes caractéristiques. Il retient en revanche le fait que le conditionnement peut être différent entre l'usage alimentaire et l'usage industriel et, surtout, le fait que la qualité du client implique une destination effective liée à un usage industriel. Il refuse donc l'application du taux réduit à ces produits et procède au rappel de la TVA correspondant à l'écart de taux.

La contestation

1-11 Notion d'aliment

La société s'appuie sur la définition de l'aliment telle qu'elle peut ressortir de la doctrine administrative de l'époque et de la jurisprudence européenne (CJUE 1^{er} octobre 2020, C-331/19) :

- les produits destinés à la consommation humaine sont ceux qui contiennent des nutriments essentiels pour l'organisme humain, nécessaires à son maintien, son fonctionnement et son développement ; pour l'application du taux réduit de TVA, la jurisprudence s'intéresse donc aux qualités intrinsèques du produit et non à sa destination effective ;
- en l'espèce, même si les produits peuvent avoir plusieurs usages, ils sont fabriqués dans les mêmes conditions, sur les mêmes chaînes et disposent donc des mêmes caractéristiques qui les rendent propres à la consommation humaine ou animale et à un autre usage.

1-12 Garantie fiscale

Lors d'une précédente vérification portant sur la période 2015 à 2018, l'administration fiscale a notifié une proposition de rectification interruptive de prescription pour l'exercice clos en 2016, en remettant en cause une partie de la TVA déduite sur les factures d'achat. Le service vérificateur a en effet considéré que certains fournisseurs de la société avaient appliqué par erreur un taux trop élevé de TVA.

Dans le cadre de cette notification, l'administration s'est également prononcée sur la pratique fiscale de la société et a conclu en disant que : « la société applique correctement les taux de TVA notamment le taux de 5,5 % à ses produits issus de la transformation du blé ».

La société considère que cette prise de position vaut garantie fiscale pour les produits en cause, au moins en application du principe de confiance légitime dont le Conseil d'État a récemment reconnu la validité en matière fiscale.

1-13 Tolérance administrative

À titre subsidiaire, la société demande l'application pour l'année 2022 de la mesure de tolérance prévue par la doctrine administrative lors de la réforme des taux réduits applicables aux denrées alimentaires et aux produits agricoles. À l'occasion de la mise à jour de ses commentaires, l'administration fiscale a précisé que, pour les opérations réalisées entre assujettis, si un taux de TVA erroné a été appliqué, il n'est pas nécessaire pour les parties de procéder à une régularisation des opérations au moyen de l'émission de factures rectificatives lorsque les deux parties sont d'accord pour ne pas régulariser.

Dans un tel cas, l'administration fiscale ne peut remettre en cause la décision des parties. Le redressement a été totalement annulé au stade de l'interlocution départementale, au motif que la garantie fiscale était applicable.

■ Offres composites : taux applicable aux livres (1^{er} cas)

Le redressement

1-14 L'administration fiscale a lancé une campagne de redressements chez de nombreux éditeurs, portant essentiellement sur deux points.

1-15 Taux de TVA appliqué aux produits éditoriaux

Par application de l'article 278-0 bis du CGI (transposant l'article 98 et l'annexe III de la Directive TVA), les opérations de livraisons et de locations portant sur les livres sont soumises au taux réduit de 5,5 % ; toutefois, ni la directive ni la loi ne définissent la notion de « livre » au sens fiscal ; c'est donc la doctrine administrative qui est venue la définir.

Les propositions de rectification ont été adressées aux éditeurs assorties de « fichiers de redressements ». Ces fichiers, issus des logiciels informatiques des éditeurs, comprennent l'ensemble des articles litigieux préalablement sélectionnés par l'administration suivant une méthode par « mots clés », basée sur les titres des ouvrages dont le taux de TVA appliqué est remis en cause. L'administration a ainsi identifié, au sein des fichiers informatiques et pour les besoins de la rédaction des propositions de rectification, des catégories de produits en fonction de leurs caractéristiques (agendas, coloriages, activités, jeux, quiz, etc.). Les ouvrages sélectionnés sont des hybrides du livre : il ne s'agit pas de livres « classiques » mais d'ouvrages dont le support, le format ou le contenu diffère d'un simple roman.

1-16 Ventilation des taux de TVA applicables aux opérations complexes

Grâce à sa méthode, l'administration fiscale a été en mesure d'identifier les coffrets (livres + produits) constitutifs d'opérations complexes au sens de la TVA, pour lesquels les éditeurs ont procédé à la ventilation des taux de TVA :

- taux réduit de 5,5 % appliqué au livre ;
- taux normal de 20 % appliqué au(x) produit(s) accompagnant le livre.

L'administration s'appuie sur l'article 257 ter du CGI ainsi que la jurisprudence de la CJUE pour contester cette ventilation.

La contestation

1-17 Taux de TVA appliqué aux produits éditoriaux

Les éditeurs contestent la méthode par « mots clés » utilisée par l'administration : cette méthode est nécessairement source d'erreurs et elle a pour conséquence de faire peser la charge de la preuve sur le contribuable.

Pour remettre en cause le taux appliqué à certains produits, l'administration met en avant les arguments suivants :

- le point de vue du consommateur moyen qui déclenche l'acte d'achat ;
- la « fonction principale » des produits ;
- l'apport intellectuel « insuffisant » ;
- le critère de « début et de fin » d'un livre ;
- le marketing autour des ouvrages ;
- l'aspect ludique des ouvrages.

Or, l'ensemble de ces arguments ne s'appuient pas sur une source d'origine légale, ni jurisprudentielle, ni doctrinale.

À la suite de ces redressements, le Syndicat National de l'Édition travaille actuellement avec la Direction de la Législation Fiscale pour faire évoluer, moderniser et clarifier la définition du livre, s'agissant des produits hybrides.

1-18 Ventilation des taux de TVA applicables aux opérations complexes

Les éditeurs mettent en avant la position d'insécurité juridique dans laquelle ils se trouvaient au titre des exercices vérifiés et précisent que :

- bien que l'article 257 ter du CGI, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2021, interdise la ventilation des taux de TVA, la doctrine administrative précisant les modalités d'application pratique de cet article n'a été publiée que le 23 août 2023. Ces commentaires ont fait l'objet d'une consultation publique jusqu'au 31 janvier 2024 (BOFiP-TVA-CHAMP-60-10-14/05/2025) ;
- jusqu'au 11 mai 2022, l'article 257 ter du CGI a coexisté avec la doctrine administrative qui autorisait la ventilation des taux de TVA (BOFiP-TVA-BASE-10-10-10-§ 470-15/11/2012).

■ Offres composites : taux applicable aux livres (2^e cas)

Le redressement

1-19 Une société met en ligne des supports de cours, adaptés à chaque matière et à chaque niveau, pour l'école élémentaire, le collège et le lycée. Les supports ont la forme de fiches, de cours, d'exercices ou d'articles encyclopédiques, parfois agrémentés de courts contenus vidéos. Elle a développé en plus une assistance par tchat, les enfants pouvant poser des questions à des professeurs, en nombre limité et sur une période limitée (2 h en fin de journée). La société applique le taux de TVA réduit du livre (5,5 %) aux supports qu'elle commercialise via une offre standard (supports « secs ») ou via une offre premium (incluant la possibilité de poser des questions à des professeurs par tchat, en cas d'incompréhension). Le service vérificateur considère que :

- les supports en ligne ne répondent pas à la définition fiscale du livre car ils donnent accès à des contenus vidéos et se présentent sur des formats qui les disqualifient ; le taux réduit du livre ne leur est donc pas applicable ;
- l'offre contenant le tchat est nécessairement soumise au taux normal de TVA, s'agissant d'une offre composite pour laquelle le taux réduit ne peut s'appliquer.

En conséquence, il applique le taux normal de 20 % à la totalité du chiffre d'affaires.

La contestation

1-20 **Le fonds documentaire relève du taux de 5,5 %**

Le fonds documentaire est l'élément principal de l'offre. Il est éligible au taux de TVA de 5,5 % en application du 3^o du A de l'article 278-0 bis du CGI car il présente bien un contenu intellectuel créé par un auteur, quel que soit son format.

Le contenu vidéo, très court et accessible pour quelques cours uniquement, est par nature accessoire.

1-21 **Le tchat est accessoire au fonds documentaire**

Le prix encaissé pour le service de tchat revêt un caractère accessoire et bénéficie donc du taux de 5,5 %

Les abonnements « standard » et « premium » relèvent donc tous les deux de ce taux.

Le redressement a été abandonné au cours de la phase précontentieuse.

■ Offres composites : droit d'accès à une manifestation sportive et exclusivité cédés à un distributeur

Le redressement

1-22 Un groupement chargé de la commercialisation des billets pour une manifestation sportive d'envergure s'appuie sur un revendeur qui distribue une partie des billets dans le cadre de « packages » comprenant nécessairement un billet et un élément de transport ou d'hébergement. En complément des billets, le groupement cède l'exclusivité au distributeur qui sera le seul à proposer ce type de « package » dans le cadre de cette manifestation.

L'administration fiscale remet en cause le taux réduit de 5,5 % appliqué à l'ensemble du contrat en considérant que le « package » constitue une offre composite qui doit être soumise au taux normal de 20 %. Elle considère que :

- dans le cadre de la grille d'analyse des offres composites telle qu'elle ressort des commentaires administratifs et de la jurisprudence, la cession de billets et d'un droit d'exclusivité attaché constitue une offre composite ;

- l'exclusivité dispose d'une finalité autonome car elle permet au distributeur de capter une clientèle identifiée et lui confère un avantage concurrentiel.

Par conséquent, l'exclusivité, qui ne peut être accessoire, est un élément équivalent au billet au sein de l'offre. Dès lors, le taux de TVA applicable à l'offre est le taux plus élevé parmi ceux applicables aux éléments composant l'offre, soit le taux normal de 20 % applicable à l'exclusivité.

La contestation

1-23 Caractère accessoire de l'exclusivité

Le groupement considère que l'administration fiscale fait une lecture erronée des principes dégagés par la jurisprudence européenne et commentés, pour partie, par la doctrine administrative. La finalité autonome identifiée par l'administration fiscale pour l'exclusivité paraît très artificielle, dans la mesure où le contrat de distribution porte avant tout sur la vente des billets et où il n'est pas possible d'envisager la cession de l'exclusivité seule. D'un point de vue économique, cela n'aurait aucun sens.

L'exclusivité est nécessairement un accessoire à la cession des billets. Elle permet au consommateur moyen, le distributeur, de bénéficier de la revente des billets dans de meilleures conditions.

1-24 Rescrits accordés dans des cas analogues

Dans le cadre d'autres manifestations sportives, l'administration fiscale a admis l'application du taux réduit aux cessions de « packages » composés d'un billet et d'autres éléments accessoires tels que le transport ou l'hébergement, les hospitalités dans les stades (loges, places de parking, etc.).

Ces décisions se situent en aval dans le cycle des opérations (vente des billets sous forme de « package » par le distributeur au consommateur final). Néanmoins, le même raisonnement est à l'œuvre : la cession d'hospitalités et autres éléments n'a de sens économiquement que parce qu'elle est adossée à la cession d'un billet.

Le redressement est maintenu à ce stade.

■ Logement social : taux réduit et condition de détention capitalistique

Le redressement

- 1-25** Une société a confié la construction d'un programme immobilier affecté à du logement locatif intermédiaire (LLI) à une société civile de construction-vente (SCCV).

L'administration fiscale remet en cause l'application du taux réduit prévu à l'article 279-0 bis A du CGI. Le débat se cristallise autour de la date d'achèvement de l'immeuble. Dans sa version applicable aux années concernées (avant 2024) l'article 279-0 bis A, 2°, c du CGI prévoyait que la TVA était perçue au taux réduit en ce qui concerne les livraisons de logements neufs à (...) des personnes morales dont le capital est détenu en totalité par des personnes passibles de l'impôt sur les sociétés (...). L'administration considère que la condition tenant à la détention capitalistique n'était pas remplie au jour de l'achèvement.

La contestation

- 1-26** La loi de finances pour 2024 a modifié l'article 279-0 bis A du CGI et supprimé la condition relative à la détention du capital par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés à compter du 1^{er} janvier 2024.

La société soutient que, malgré le dépôt de la déclaration d'achèvement (DAACT), le 7 décembre 2023, (fait générateur de la taxe en application de l'article 269, 1, b du CGI),

les travaux n'ont été acceptés par la société qu'en février 2024. C'est donc la nouvelle version de l'article 279-0 bis A qu'il conviendrait d'appliquer. Le redressement est maintenu à ce stade.

DÉDUCTION DE LA TVA

■ Frais de financement engagés indirectement pour l'acquisition d'une société

Le redressement

1-27 Une société exerçant une activité mixte de holding animatrice a supporté des frais liés à l'émission d'un emprunt obligataire en vue de financer l'acquisition, par sa filiale, d'une participation majoritaire dans une sous-filiale. La société a déduit la TVA afférente à ces frais à hauteur de son coefficient de taxation (100 %).

À l'occasion d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause la déduction de la TVA sur ces frais. Elle reconnaît que la holding s'immisce dans la gestion des autres entités du groupe et ne remet donc pas en cause l'intégralité de son droit à déduction, mais elle considère que cette immixtion ne s'étend pas à la nouvelle sous-filiale acquise. Les frais engagés ne sauraient donc être qualifiés de frais généraux. Le vérificateur relève en particulier l'absence de chiffre d'affaires taxable entre la holding et sa filiale, ainsi qu'entre la holding et la sous-filiale acquise. Plus précisément, il soutient que les dépenses liées au financement de l'acquisition n'ont pas été refacturées et qu'aucun lien direct ne peut être établi entre ces frais et une opération en aval soumise à la TVA. À titre subsidiaire, il fait valoir que la holding n'intervient pas seule auprès de la sous-filiale acquise, celle-ci bénéficiant également de prestations de services taxables rendues par la sous-filiale coordinatrice.

La contestation

1-28 La holding soutient que les dépenses engagées sont inhérentes à son activité et doivent, à ce titre, être considérées comme des frais généraux. Elle fonde sa position sur la jurisprudence « Air Liquide » (CE 24 juin 2013, n° 350588) et estime que les principes qui en découlent, bien que relatifs à une situation d'immixtion directe, peuvent être transposés à sa situation d'immixtion indirecte, compte tenu de l'organisation spécifique du groupe. Dans ce cadre, les prestations de services initialement rendues par la holding au bénéfice de l'ensemble du groupe sont refacturées à l'une de ses sous-filiales, laquelle joue un rôle d'organe centralisateur et coordinateur, puis sont à nouveau refacturées par cette dernière aux autres entités du groupe, y compris à la sous-filiale acquise.

■ Travaux immobiliers : dépenses préparatoires et régularisation des immobilisations

Le redressement

1-29 Une société, créée en 2020, a engagé des dépenses en vue d'exercer une activité de location de logements meublés en para-hôtellerie à Marseille. La société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité (ouverte en juillet 2024 et clôturée en octobre 2024) portant sur les exercices 2021 à 2023.

Dans une proposition de rectification notifiée en novembre 2024, l'administration a remis en cause la déduction de l'intégralité de la TVA d'amont sur les dépenses engagées avant

la date de début d'activité, ne reconnaissant sa déductibilité qu'à compter de juin 2023. Elle considère que :

- malgré l'option pour la TVA au 1^{er} janvier 2022, la société ne justifie pas, avant le 1^{er} juin 2023, d'une intention commerciale objectivée ni de moyens para-hôtelière suffisants pour exercer une activité taxable ;
- les éléments matériels (contrats, prestations, publicité, personnel, etc.) caractérisant une activité para-hôtelière ne sont apparus qu'à compter de cette date.

Les déductions de TVA opérées au titre de la période antérieure sont donc remises en cause dans leur intégralité.

La contestation

1-30 Dépenses préparatoires

La société soutient que l'intention d'exercer une activité de para-hôtellerie était objectivée dès 2021 :

- elle s'appuie sur l'option pour la TVA au régime réel normal, les investissements lourds engagés, la conduite de travaux de transformation et la structuration progressive des moyens d'exploitation ;
- elle invoque la jurisprudence européenne (CJCE 29 février 1996, C-110/94, INZO ; CJUE 17 octobre 2018, C-249/17, Ryanair Ltd) et interne (CAA Paris 29 novembre 2024, n° 23PA03297, Le Masito) pour affirmer que les dépenses préparatoires ouvrent droit à déduction dès lors qu'elles sont liées à une activité taxable projetée ;
- elle considère que les indices périphériques invoqués par l'administration (code APE erroné, taux réduit du prestataire, absence de formalités) sont inopérants.

Elle demande l'abandon intégral des rappels de TVA, au nom du principe de neutralité fiscale et en l'absence de fraude ou d'abus.

1-31 Régularisation des immobilisations

À titre subsidiaire, la société demande une réduction des rappels de TVA par application du mécanisme de régularisation prévu à l'article 207 de l'annexe II au CGI. Si l'administration considère que l'activité taxable débute en juin 2023, cela constitue un changement d'affectation des immobilisations, ouvrant droit à une régularisation globale des vingtièmes restants des travaux de 2022. En conséquence, la TVA sur les investissements réalisés après cette date ne peut être rejetée intégralement : une partie conséquente (18/20e) doit être admise en déduction. Ce mécanisme, combiné au droit de compensation, impose de réduire significativement les rappels, conformément au principe de neutralité de la TVA.

L'administration ayant maintenu les redressements à tous les stades de recours hiérarchique, la société conteste l'intégralité des rectifications par une réclamation préalable.

■ Régime des agences de voyages

Le contexte

1-32 Une société établie en France dans le secteur de l'événementiel organise des événements dans plusieurs États membres. La société fournit diverses prestations de services, pour lesquelles elle applique les régimes de TVA suivants :

- le régime des agences de voyages (TVA sur marge) aux prestations de transport et d'hébergement ;
- le régime normal de TVA aux services liés à l'organisation d'événements.

Dans le but d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée auprès de ses fournisseurs établis dans l'Union européenne, la société a déposé des demandes de remboursement (8^e Directive).

La position des administrations fiscales étrangères

1-33 Les demandes de la société ont été rejetées par plusieurs administrations fiscales étrangères.

1-34 **L'administration fiscale maltaise**

La société a appliqué le régime normal de TVA sur la vente de ses prestations d'organisation d'événements. Toutefois, l'administration fiscale maltaise a estimé que ces prestations relevaient du régime de la marge, ce qui exclut l'exercice du droit à déduction sur les dépenses d'amont.

1-35 **L'administration fiscale italienne**

Une agence de voyages étrangère qui vend des forfaits touristiques organisés en Italie ne peut obtenir le remboursement de la TVA acquittée sur les services hôteliers, de restauration ou de transport, dans la mesure où cette TVA n'est pas déductible pour les agences de voyages italiennes elles-mêmes.

1-36 **L'administration fiscale belge**

La TVA grevant les frais de restauration (nourriture et boissons) n'est pas déductible pour les sociétés organisant des événements lorsque les frais sont refacturés globalement au client. En revanche, si la prestation de restauration est refacturée de manière distincte, la TVA devient déductible, mais uniquement pour la société organisatrice, et non pour le client final.

L'issue

1-37 La société n'a pas contesté les décisions des administrations fiscales maltaise et italienne, nos correspondants locaux ayant confirmé que ces rejets étaient conformes aux règles en vigueur dans ces pays.

Concernant la Belgique, la société a déposé une nouvelle demande en dissociant la part relative à la restauration dans ses factures.

■ Blocage du remboursement d'un crédit de TVA pendant un contrôle

Le contexte

1-38 Une société octroyait des avances de trésorerie à une de ses filiales. Dans le même temps, la filiale lui rendait des prestations de services soumises à TVA. L'administration fiscale a considéré que les avances consenties par la société mère constituaient en réalité des acomptes sur les prestations de services. Elle a donc procédé au rappel des montants de TVA correspondants, assortis d'intérêts de retard. La société n'a pas contesté le redressement, la TVA rappelée pouvant être déduite et le montant des intérêts de retard n'étant pas significatif.

Parallèlement, la société avait déposé une demande de remboursement de crédit de TVA d'un montant de 250 000 € au mois de mai 2024. Un contrôle fiscal est déclenché en juin 2024. Le remboursement du crédit de TVA réclamé en mai 2024 n'a finalement eu lieu qu'en avril 2025, soit 11 mois plus tard.

Il est de pratique courante pour l'administration de bloquer les demandes de remboursement de crédit de TVA déposées par un assujetti visé par un contrôle pendant la durée du contrôle. Cette pratique, qui n'est justifiée par aucun texte, a pour effet de pénaliser la trésorerie des entreprises avec des effets plus ou moins néfastes selon leur situation financière.

Aux termes de l'article L. 190, al. 2, du LPF, les demandes de remboursement de crédit de TVA constituent des réclamations contentieuses. Or, selon l'article R. 198-10 du LPF, l'administration doit statuer sur les réclamations dans le délai de 6 mois suivant la date

de leur présentation. La jurisprudence considère que lorsque l'administration fiscale ne statue pas dans ce délai, la réclamation doit être regardée comme implicitement rejetée. Les remboursements de TVA obtenus par un redevable après le rejet par l'administration d'une réclamation doivent donner lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard (LPF art. 208 ; CE 20 octobre 2000, n° 198304). Ces intérêts commencent à courir à compter de la date de la réclamation faisant apparaître le crédit remboursable.

La réclamation

1-39 La société a introduit une réclamation dans le but d'obtenir le paiement des intérêts, puisque le remboursement a été accordé au bout de 11 mois :

- l'administration fiscale ayant tardé à statuer, la demande de remboursement était réputée implicitement rejetée avant d'avoir été accordée ;
- les intérêts moratoires au taux de 0,20 % par mois (CGI art. 1727, III) ont commencé à courir à la date du dépôt de la demande de remboursement, soit en mai 2024 ;
- le remboursement a été obtenu en avril 2025, soit 11 mois plus tard.

Par conséquent, le montant des intérêts moratoires dus par l'administration au titre du blocage de la demande de remboursement de crédit de TVA est plus élevé que le montant des intérêts de retard dus par la société dans le cadre du redressement, ce qui ne manque pas d'interroger sur la pertinence d'un tel redressement du point de vue de l'administration fiscale.

PÉNALITÉS

■ Application automatique des pénalités de retard et demande gracieuse

Le contexte

1-40 Une société s'est vu appliquer de manière automatique les pénalités de retard suivantes pour avoir déposé la déclaration de TVA et payé la TVA due avec seulement 2 jours de retard :

- majoration de 10 % pour dépôt tardif de la déclaration de TVA (CGI art. 1728) ;
- majoration de 5 % pour paiement tardif de la TVA due (CGI art. 1731,1).

L'administration lui a notifié une lettre de motivation pour l'informer de l'application des pénalités et intérêts de retard (plus de 600 000 €).

La contestation

1-41 La société a déposé une demande de remise gracieuse par courrier et via la messagerie sécurisée afin d'expliquer les raisons du dépôt et du paiement tardifs, demande soumise à l'avis du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, compétent en la matière (LPF art. L. 247 et R. 247-5).

Elle a fait valoir les arguments suivants :

● majoration de 10 % pour dépôt tardif :

- le dépôt de la déclaration et le paiement de la TVA ont été réalisés tardivement en raison de circonstances exceptionnelles, indépendantes de sa volonté ; le retard était fortuit et ne permet pas de douter de sa bonne foi ;
- les pénalités mises à sa charge sont disproportionnées ;
- des procédures internes ont été mises en place afin qu'un tel incident ne se reproduise plus à l'avenir.

● **majoration de 5 % pour retard de paiement** : la majoration pour retard de paiement n'a pas vocation à s'appliquer dès lors que la déclaration de TVA, bien que déposée tardivement, a été accompagnée du paiement total des droits.

L'issue

1-42 La société a pu présenter oralement ses observations au Comité, qui a adressé son avis dans un délai d'environ 2 mois. Une somme forfaitaire de 30 000 € a été maintenue à la charge de la société, en lieu et place des majorations de 10 % et de 5 % légalement encourues. La somme initialement réclamée a ainsi fait l'objet d'une remise gracieuse subordonnée à la renonciation par la société à toute procédure contentieuse et au paiement rapide de la somme maintenue à sa charge.

À NOTER La même démarche a été effectuée dans le cas d'une société qui avait déposé sa déclaration de TVA du mois de décembre 2024 le 24 janvier à 00h05 au lieu du 23 janvier avant 23h59 : la majoration de 10 % pour dépôt tardif (CGI art. 1728) lui a été appliquée de manière automatique, et l'administration fiscale lui a réclamé la somme de 239 827 € à ce titre.

TAXE SUR LES SALAIRES

■ Calcul du rapport d'assujettissement : règle d'arrondi

Le contexte

1-43 Une association reconnue d'utilité publique, active en France et à l'international dans le cadre du secours et de l'assistance aux populations, dispose de plusieurs secteurs d'activités d'un point de vue TVA, qui recouvrent :

- d'une part, les activités non-lucratives exonérées,
- d'autre part, les activités lucratives qui, bien que non prépondérantes, dépassent les seuils de la franchise et sont donc soumises à la TVA.

En matière de taxe sur les salaires, cette association dispose d'un secteur unique, dans la mesure où ses salariés sont amenés à exercer indifféremment des missions lucratives et non-lucratives. Le rapport d'assujettissement appliqué par l'association est de 100 %.

La réclamation et l'issue

1-44 En tenant compte de ses activités lucratives, le rapport d'assujettissement de l'association était en fait compris entre 99 % et 100 % mais l'association avait arrondi à 100 %. Or, le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires est toujours arrondi à l'unité inférieure. Au cas particulier, le rapport à appliquer était donc de 99 % sur l'ensemble des années ouvertes à réclamation.

L'association a déposé une réclamation contentieuse pour récupérer une partie de la taxe sur salaires acquittée à tort. Compte tenu de sa masse salariale, ce point d'écart dans la détermination du rapport lui a permis de récupérer un montant très significatif de taxe sur les salaires.

Rappel sur les règles d'arrondi

1-45 L'arrondi doit toujours profiter au redevable :

- en matière de TVA le coefficient de déduction est toujours arrondi à l'unité supérieure, ce qui génère un peu plus de TVA déductible (exemple : 59,1 % est arrondi à 60 %) ;

- en matière de taxe sur les salaires, l'arrondi se fait toujours à l'unité inférieure pour la détermination du rapport d'assujettissement, ce qui limite le montant de taxe due (exemple : 89,99 % est arrondi à 89 %).

■ Calcul de la taxe : méthode en cas de rémunérations partiellement exonérées

La réclamation

1-46 Une société exerçant une activité d'enseignement supérieur technique privé et proposant également des formations par apprentissage (CFA) avait, dans un premier temps, soumis à la taxe sur les salaires l'ensemble des rémunérations versées à ses salariés, y compris celles des enseignants intervenant, totalement ou partiellement, dans le cadre des formations en apprentissage.

La société a déposé une réclamation contentieuse en vue d'obtenir le remboursement du trop-versé de taxe, considérant finalement que les rémunérations afférentes aux activités d'enseignement liées à la formation par apprentissage auraient dû bénéficier de l'exonération prévue aux articles 231 et 231 R du CGI. La société a recalculé la taxe de la manière suivante :

- 1) identification des salariés exerçant des activités d'enseignement et de ceux qui n'en exercent pas ;
- 2) pour chaque salarié exerçant des activités d'enseignement, ventilation :
 - heures d'enseignement réalisées dans le cadre des formations en apprentissage du CFA,
 - heures réalisées en dehors de ce cadre ;
- 3) calcul des rémunérations assujetties à la taxe sur les salaires, en retenant uniquement celles correspondant :
 - aux activités hors enseignement,
 - aux activités d'enseignement effectuées hors du cadre des formations en apprentissage du CFA ;
- 4) application du barème progressif sur cette base ajustée.

La position du SIE

1-47 La réclamation a été partiellement acceptée mais la méthode de calcul a été rejetée. Se fondant sur un arrêt (isolé) du Conseil d'État (CE 6 août 2008, n° 288453, OGEc Notre-Dame de Saint-Mandé), le service des impôts a estimé que, dans le silence de la loi, il y avait lieu de proratiser les montants après application du barème, et non avant, c'est-à-dire :

- 1) de répartir d'abord la totalité de chaque rémunération individuelle versée entre les tranches du barème progressif,
- 2) puis d'appliquer à chacun des montants obtenus le rapport entre la rémunération exonérée et la totalité de la rémunération du salarié,
- 3) et, enfin, d'appliquer à ce résultat le taux de chaque tranche.

À NOTER D'autres sociétés du groupe qui ont déposé une réclamation auprès des SIE dont elles dépendent ont obtenu un remboursement intégral sans remise en cause de leur méthode.