Droit fiscal de l'entreprise 1 : l'imposition de l'activité de l'entreprise

Leçon 2 : Le domaine de la TVA

Arnaud de BISSY

Table des matières

Section 1 : Les opérations imposables ..... p. 4
§1 : Les opérations obligatoirement imposables ..... p. 4
A - Les opérations imposables par nature ..... p. 4
1. La nature des opérations ..... p. 4
2. Le caractère onéreux des opérations ..... p. 9
3. La notion d'assujetti agissant en tant que tel ..... p. 13
B - Les opérations imposables par détermination de la loi ..... p. 16
1. La production et la livraison d'immeubles ..... p. 16
2. Les livraisons à soi-même ..... p. 18
§2 : Les opérations imposables sur option ..... p. 19
§3 : Les opérations exonérées ..... p. 22
Section 2 : Le champ d'application territorial ..... p. 26
§1 : Les opérations internes ..... p. 26
§2 : Les opérations internationales ..... p. 26
A - Les livraisons de biens ..... p. 27
1. Les opérations « extra-communautaires » ..... p. 27
a) Règles applicables aux entreprises ..... p. 27
b) Règles applicables aux particuliers ..... p. 29
2. Les opérations « intracommunautaires » ..... p. 30
a) Règles applicables aux entreprises ..... p. 30
b) Règles applicables aux particuliers ..... p. 32
B - Les prestations de service ..... p. 33

UNJF - Tous droits réservés

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt indirect qui frappe la consommation de biens ou de services. Elle est directement calculée sur leur prix de vente hors taxes.

Telle que nous le connaissons aujourd'hui, le mécanisme de la TVA résulte du vote de la loi du 10 avril 1954. Il consiste à percevoir la taxe à tous les stades de la production, à l'image des « *taxes cumulatives* », mais le poids final de l'impôt est le même que si l'on appliquait au stade ultime de la consommation un impôt « *unique* », grâce à la possibilité pour chacun des intermédiaires de déduire la TVA qui lui a été facturée par son fournisseur de celle qu'il a encaissée de son client. La TVA due au trésor public à chacun des stades de la production correspond en fait à celle qui serait directement appliquée sur la valeur ajoutée du produit d'où l'appellation de « *taxe sur la valeur ajoutée* ». En définitive seul le consommateur final supporte le poids de l'impôt puisqu'il ne peut pas la déduire.

Doctrine : D. Bouchet, N. Haibou et J.-B. Joseph, « TVA : soixante ans, soixante questions-clés », *Dr. Fisc.* 2014, n° 45, étude 599 [1er volet] ; *Dr. Fisc.* 2014, n° 48, étude 648 [2ème volet] ; *Dr. Fisc.* 2015, n° 5, étude 112 [3ème volet].

Exemple

Soit un circuit de distribution qui regroupe le fabricant, le grossiste, le détaillant et le consommateur final, pour un bien soumis à une TVA de 20 % (taux de droit commun).

Fabriquant	Prix de vente du bien (coût de fabrication + marge) = 1 000 euros hors taxes (H.T.). TVA : 1 000 euros x 20 % = 200 euros à reverser au trésor public.
Grossiste	Le coût de revient de la marchandise achetée est son prix hors taxes car il pourra déduire la TVA qu'il a payée de la TVA qu'il encaissera lorsqu'il revendra le bien après avoir calculé sa marge commerciale, soit : 1 000 euros + 400 euros (marge = valeur ajoutée) = 1 400 euros (prix de vente H.T.) x 20 % = 280 euros (TVA encaissée) - 200 euros (TVA payée) = 80 euros (TVA à reverser).
Détaillant	Coût d'achat 1 400 euros + 300 euros (valeur ajoutée) = 1 700 euros (prix de vente H.T.) x 20 % = 340 euros (TVA encaissée) - 280 euros (TVA payée) = 60 euros (TVA à reverser).
Consommateur	Il paie 1 700 euros (prix de vente H.T.) + 340 euros (TVA) = 2 040 euros T.T.C.

Vérification : le total des taxes reversées (200 euros + 80 euros + 60 euros) équivaut au montant de TVA payée par le consommateur (340 euros), comme s'il l'avait versée directement au trésor.

La TVA présente bien des avantages aux yeux des gouvernants :

- En premier lieu celui de sa neutralité économique puisqu'elle n'affecte pas les coûts de fabrication.
- Elle est aussi « *indolore* » dans la mesure où les contribuables sont sans doute moins sensibles à l'augmentation du prix des biens ou services qu'à celui de l'impôt sur le revenu par exemple.
- La TVA est aussi un impôt particulièrement performant car, outre son rendement élevé (près de 50 % des recettes de l'Etat) elle limite les risques de fraude (en dépit des risques de fausses factures) et elle est peu onéreuse à mettre en œuvre (chaque intermédiaire fait office de percepteur).

UNJF - Tous droits réservés

En savoir plus : Crise de la TVA ?
Différents problèmes se posent à l'heure actuelle ; évasion fiscale (fraude carrousel), difficultés techniques liées à l'autoliquidation (facturation/déduction), incertitudes quant à son domaine d'application (notion de « lien direct ») ... Sur ces points, V. R. Walter, « TVA : la fin des paiements fractionnés ? », *Les nouvelles fiscales*, n° 1050, 15 juillet 2010, p. 18 s. Un rapport sur le manque à gagner de TVA dans l'Union européenne estime à 193 Mds la perte de recettes annuelle pour les Etats (32 Mds pour la France), essentiellement pour cause de non-respect des règles, de non-perception, de faillites, de retard de paiement, d'erreurs statistiques, ou d'évasion légale (Dr. Fisc. 2013, n° 39, act. 513). L'écart de TVA entre les recettes escomptées et les recetes encaissées à cependant baissé en 2017 dans 22 pays de l'UE (V. rapport 2018 de la Commission européenne ; Dr. Fisc. 2018, n° 39, act. 430). Un rapport plus récent de la DGFiP du 3 septembre 2024, fait état d'un manque à gagner entre 6 et 10 Mds d'euros lié aux erreurs ou omissions déclaratives, qu'elles soient volontaires ou non (DGFiP Analyses n° 7, Le manque à gagner de TVA en France, sept. 2024).

Pour ces raisons, la TVA a connu un essor important ces dernières années tant au plan national qu'européen.

- Sur le plan national, la TVA s'est peu à peu généralisée à l'ensemble des secteurs économiques pour toucher aujourd'hui la quasi-totalité des professions commerciales, agricoles ou libérales.
- Le développement de la TVA a été favorisé et encouragé par la communauté européenne (notamment la 6ème Directive du 17 mai 1977, refondue à droit constant par une directive du 28 novembre 2006 entrée en vigueur le 1er janvier 2007). ***Le but de la législation européenne est double : harmoniser les législations européennes et supprimer les frontières fiscales.*** Même si l'évolution est loin d'être achevée, des progrès sensibles ont été réalisés et le grand marché unique devrait voir le jour à l'aube du 21ème siècle.
- On doit aussi souligner le rôle joué par la Cour de Justice des Communautés européennes, qui influence directement notre droit interne.

Le régime de la TVA est relativement complexe car il existe un régime général et des régimes particuliers (régime agricole, immobilier, bancaire). L'essentiel des développements sera consacré au régime général, car il constitue le droit commun de la TVA. On se contentera de souligner à l'occasion les spécificités de tel ou tel régime dérogatoire.

Remarque
Recodification de la TVA – La loi de finances pour 2024 autorise le gouvernement « *à prendre, par voie d'ordonnance, toutes les mesures relevant du domaine de la loi nécessaires à la refonte des règles relatives aux impositions frappant, directement ou indirectement, les produits, les services ou les transactions et aux impositions contrôlées ou recouvrées selon les mêmes procédures ainsi que des régimes relatifs à ces produits, services ou transactions* » (L. n° 2023-1322 du 29 décembre 2023, art. 111, VII). **Dans ce cadre, la TVA sera recodiée du Code général des impôts (CGI) vers le Code des impositions sur les biens et les services (CIBS) au 1er septembre 2026** (Ord. n° 2025-1247 du 17 décembre 2025 portant recodification de la taxe sur la valeur ajoutée et diverses modifications du code des impositions sur les biens et services).

Le nouvel article 256-00 du CGI précise que les règles relatives à l'assiette et à la liquidation de la TVA et des autres taxes sur les biens et services sont déterminées par les dispositions du CIBS.

Il s'agit en principe d'une recodification à « droit constant », mais pas à « rédaction constante » : le vocabulaire est précisé, parfois modifié, et les articles sont structurés différemment (V. M. Deconninck, « Taxe ur la valeur ajoutrée (TVA) – Intégration de la TVA au code d'imposition sur les biens et les services : de nouvelles habitudes à prendre – A propos de l'Ordonnance n° 2025-1249 du 17 décembre 2025 », *Dr. Fisc.* 2026, n ° 1-2, act. 1).

L'administration fiscale a publié le 18 février 2026 un rescrit relatif aux mesures transitoires (BOI-RES-TVA-000253, 18 février 2026, en consultation publique jusqu'au 15 avril 2026). Il y est notamment confirmé

UNJF - Tous droits réservés

> une période de tolérance jusqu'au 31 décembre 2027 pour l'utilisation des anciennes références au CGI dans les factures, contrats et documents, ainsi que le maintien de l'opposabilité de la doctrine administrative existante, mais il y a encore de nombreuses incertitudes (V. O. Courjon, « Plaidoyer pour une mise en œuvre fluide et apaisée des textes TVA dans le CIBS », *Dr. Fisc.* 2026, n° 15, act. 136).
>
> **Craignant des difficultés liées au passage obligatoire à la facturation électronique à compter du 1er septembre 2026, les pouvoirs publics ont reporté au 1er janvier 2027 le transfert des règles applicables en matière de TVA du CGI vers le CIBS** (Ord. n° 2026-671 du 27 juillet 2026). Cette ordonnance réorganise en outre les dispositions du CIBS afférentes au droit à déduction et y intègre les mesures TVA de la loi de finances pour 2026.

Le domaine d'application de la TVA se définit à un double point de vue :

- D'une part, il s'agit de s'interroger sur les ***opérations susceptibles d'être soumises à la TVA (section 1)*** ,
- D'autre part il faut préciser ***les règles de territorialité (section 2)*** .

Section 1 : Les opérations imposables

L'article 256 du CGI distingue selon que l'opération est imposable à **titre obligatoire (§1)** ou **sur option (§2)**.

Le CGI prévoit aussi un certain nombre **d'exonérations** d'opérations qui auraient dû être soumises à la TVA (§3).

§1 : Les opérations obligatoirement imposables

Certaines opérations sont obligatoirement imposables parce qu'elles rentrent dans le champ d'application de la taxe eu égard à leur nature, d'autres le deviennent en vertu d'une disposition expresse.

A - Les opérations imposables par nature

Aux termes de l'article 256 I du CGI,« *Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ».
Le domaine d'application légal de la TVA se détermine donc, de façon cumulative, en fonction de **la nature des opérations**, de **leur caractère onéreux** et de la qualité d'assujetti de **leur auteur**.

Il importe peu, en revanche, que l'opération soit illicite, sauf lorsque les produits sont interdits sur tout le territoire de l'Union européenne (Y. Sérandour, « Illicéité et TVA », *Dr. Fisc.* 2015, n° 23, comm. 391 ; S. Bradburn, « La réaction du doit fiscal au profit illicite », *Dr. Fisc.* 2018, n° 25, étude 304). Selon la Cour de justice très clairement, le principe de neutralité fiscale interdit toute différence de traitement entre une opération illicite et licite (CJUE, 7ème ch., 27 avr. 2023, aff. C-677/21, *« Fluvius Antwerpen c/ MX »,* Dr. Fisc. 2023, n° 27, comm. 237, note F. Pezet). Selon le Conseil d'Etat, le fait qu'une fraction des recettes d'une société ait été détournée au profit de tiers dans le cadre d'une extorsion de fonds est sans incidence sur l'assujettissement à la TVA de ces recettes, dès lors que ces dernières ont été réalisées dans le cadre d'une activité économique par un assujetti agissant en tant que tel (CE, 13 mars 2026, n° 499320, *« Sté VL »*, *Dr. Fisc.* 2026, n° 23, comm. 237, concl. B. Lignereux, note L. Miljkovic – En revanche, les sommes extorquées sont déductibles du résultat imposable).

1. La nature des opérations

La loi distingue les **livraisons de biens** et les **prestations de services.**

UNJF - Tous droits réservés

Selon la jurisprudence, la qualification fiscale de l'opération est indépendante de la qualification juridique.

> ***Exemple***
> - Pour le Conseil d'Etat, la vente de moules fabriqués en exemplaire unique selon les besoins du client, qui est un contrat d'entreprise en droit privé, est une livraison de bien et non une prestation de service au sens du droit fiscal (CE, 5 juin 2002, *Dr. Fisc.* 2002, n° 41, comm. 792).
>
> - Pour la CJUE, un contrat de location avec option d'achat constitue en principe une livraison de bien (CJUE, 4 octobre 2017, aff. C-164/16, « *Commissionners for Her Majsty's Revenue & Custums c/Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd* », *Dr. Fisc.* 2017, n° 41, act. 549). En effet, à l'issue du contrat, le preneur doit seulement verser une somme symbolique pour acquérir le bien ; la levée de l'option apparaît dès lors comme le seul choix économique rationnel (il en irait différemment si l'option offrait une véritable alternative économique).

En savoir plus : Comment traiter les opérations complexes ?
Lorsqu'une opération économique est composée de plusieurs prestations, il convient, en principe, d'appliquer à chaque prestation son régime. Toutefois, les prestations simplement accessoires doivent être rattachées à la prestation principale, si du moins elles sont obligatoires (v. CAA de Lyon, 13 décembre 2016, n° 15LY01413, FR 12/17, inf. 1 - Une société de location de matériel de skis qui propose également à ses clients une prestation d'assurance couvrant les risques de bris, casses et vol des matériels loués ainsi qu'une prestation de transport afin d'acheminer ses clients sur leur lieu de résidence et sur les pistes, peut appliquer à chaque prestation son régime - ie : exonération de la prestation d'assurance et taux réduit pour le transport - dès lors que ces prestations accessoires sont facultatives).

Le Conseil d'Etat a précisé la notion de prestation accessoire. Selon lui, il convient de se demander si la prestation constitue une **« fin en soi »** pour le client ; si tel est le cas elle n'est pas accessoire et suit le régime qui lui est propre (CE, 24 avril 2019, n° 411007, « *SAS Xerox* » et n° 419812, *« Corsica Ferries France »*, *Dr. Fisc.* 2019, n° 29, comm. 332, concl. M.-G. Merloz, note N. Jacquot). Dans la 1ère décision il est jugé qu'une prestation d'affranchissement, facultative et faisant l'objet d'une facturation séparée à hauteur des seuls frais d'affranchissement, constitue pour les clients une fin en soi et non le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation principale « d'éditique ». Elle ne suit donc pas le régime d'imposition de la prestation d'éditique et conserve ainsi le bénéfice de l'exonération de TVA. Et dans la 2nde décision il est jugé que des prestations de restauration à bord, optionnelles pour le client et facturées séparément de la prestation de transport, constituent pour ces derniers une fin en soi et ne peuvent donc être regardées comme des prestations accessoires susceptibles de bénéficier du régime d'exonération applicable aux transports de passagers. Elles sont donc soumises à la TVA. Clarifiant la jurisprudence, l'administration considère que la TVA applicable à l'organisation d'évènements assortie de prestations de nature touristique (transport, hébergement) que chacune des prestations doit suivre son propre régime de TVA (Bofip, BOI-TVA-CHAMP-20-50-30, 23 août 2023).

De son coté, la Cour de justice s'est historiquement fondée sur le critère de « perception du consommateur agissant comme un consommateur moyen », ce qui a pour effet de généraliser le taux de l'opération principale à l'ensemble der la prestation dans la mesure où l'opération économique est perçue comme une opération unique pour les consommateurs (V. CJCE, 25 février 1999, aff. C-349/96, *RJF* 1999, n° 22 ; CJCE, 27 octobre 2005, aff. C-41/04, *RJF* 1/2006, n° 112), L'administration fiscale semble aller dans son sens, en considérant que les opérations de routage d'un imprimeur (conditionnement des ouvrages en vue de leur expédition) sont soumises au taux réduit de TVA comme les ouvrages eux-mêmes, sans égard au caractère facultatif de l'opération (Rép. min. n° 01737, JO Sénat 27 févr. 2020, p. 997, Perol-Dumont).

UNJF - Tous droits réservés

Exemple
Une interrogation, très actuelle, permet d'illustrer ces difficultés de qualification : le traitement fiscal du prix payé par un automobiliste pour rechager son véhicule électrique ou hybride rechargeable.

L'administration considère que la recharge électrique de la batterie du véhicule constitue l'élément prépondérant de l'opération complexe proposée et ni le service de localisation de la borne, ni la possibilité de stationnement par exemple ne constituent une fin en soi pour ce dernier. Elle en conclut donc que la recharge de la batterie constitue l'élément principal de l'opération unique complexe et que l'ensemble des éléments qui la composent doivent suivre le sort fiscal de la livraison d'électricité au regard de la TVA. Cette position est critiquée, notamment au regard de la jurisprudence de la CJUE relative à la perception de l'opération par un « consommateur moyen » (v. G. Guillaume, « Traitement TVA des "services" de recharge des véhicules électriques : une solution à contre-courant ? », *Dr. Fisc.* 2020, n° 48, act. 413).

La CJUE a confirmé que la livraison d'électricité représente l'élément caractéristique et prédominant de l'opération unique complexe, de sorte que la recharge des véhicules électriques doit être vue comme une livraison de biens (CJUE, 20 avril 2023, aff. C-282/22, Dyrector Krajowej Informacji Skarbowej, Dr. Fisc. 2023, n° 26, comm. 231, note G. Guillaume – La circonstance que le prix soit basé, nonobstant la consommation d'électricité, sur le coût du stationnement ou encore uniquement sur la durée de la recharge n'est pas de nature à remettre en cause cette qualification).

La loi de finances pour 2021 (L. n° 2020-1721 du 29 décembre 2020, art. 44) consacre globalement ces orientations.

L'article 257 ter nouveau du CGI pose un principe (I) et une exception (II) :

- « *I. Chaque opération imposable à la TVA est considérée comme étant distincte et indépendante et suit son régime propre déterminé en fonction de son élément principal ou de ses éléments autres qu'accessoires. L'étendue d'une opération est déterminée, conformément au II, à l'issue d'une appréciation d'ensemble réalisée du point de vue du consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, tenant compte de l'importance qualitative et quantitative des différents éléments en cause ainsi que de l'ensemble des circonstances dans lesquelles l'opération se déroule.*
- *II. - Relèvent d'une seule et même opération les éléments qui sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Lorsqu'un élément est accessoire à un ou plusieurs autres éléments, il relève de la même opération que ces derniers.* »

Ainsi, la loi fixe d'abord les principes qui permettent de déterminer les contours de l'opération complexe (par référence à la perception d'un « *consommateur moyen* » ; CGI art. 257, ter I).

La loi considère ensuite que le caractère accessoire d'une opération résulte de l'impossibilité de la séparer des autres, sans quoi la décomposition revêtirait un caractère artificiel. A cet égard, on peut estimer que, conformément à la jurisprudence (CE, 24 avril 2019, préc.), et la doctrine administrative (BOI-TVA-CHAMP-60-10, n° 270), sera déterminant le fait de savoir si la prestation constitue une « fin en soi » (donc « détachable » de l'opération principale) ou si elle obligatoire (donc « indétachable » de l'obligation principale).

C'est donc le caractère accessoire - ou non - d'un élément qui gouverne le traitement fiscal des opérations complexes.

Les règles sont les suivantes (CGI, art. 278-0 et s. nouv.) :

1. les éléments accessoires se verront appliquer le taux de l'élément principal (ou profiteront de l'exonération) ;
2. mais si l'élément principal relève du taux de 2,1 %, les éléments accessoires conserveront leur taux propre (disposition abrogée à compter du 1er janvier 2024) ;
3. et si l'opération unique comprend plusieurs éléments principaux équivalents relevant de taux différents, on appliquera le taux de TVA le plus élevé.

L'administration a mis en consultation publique ses commentaires de la réforme (BOI-TVA-CHAMP-60-10 ; BOI-TVA-CHAMP-60-20 ; BOI-TVA-CHAMP-60-30 ; BOI-TVA-CHAMP-60-40, 23 août 2023 ; Dr. Fisc. 2023, n° 37, act. 334, obs. G. Person et Th. Le boucher ; A. Herbelot et F. Ferragu, « TVA et opérations complexes :

UNJF - Tous droits réservés

où en est-on ? », *Dr. Fisc.* 2024, n° 45, étude 369). L'Administration a donné plusieurs exemples « d'opération unique » et précisé la notion de consommateur moyen (BOI-TVA-CHAMP-60-10, 14 mai 2025, § 40 ; BOI-TVA-CHAMP-60-20, 14 mai 2025, § 90, §95, et §140). Selon elle, l'élément accessoire est « *un élément qui, du fait de sa faible importance qualitative et quantitative, n'a pas de finalité propre. Un élément est accessoire par rapport à un ou plusieurs autres éléments, qui sont ceux principalement recherchés par le destinataire de l'opération et auxquels il est rattaché* ».

Le Conseil d'Etat vient de juger que plusieurs opérations formellement distinctes, qui pourraient être fournies et taxées séparément, doivent être regardées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes, et que :

- Tel est le cas lorsque, au sein des éléments caractéristiques de l'opération en cause, certains éléments constituent la prestation principale, tandis que les autres, dès lors qu'ils ne constituent pas pour les clients, compte-tenu notamment de la valeur respective de chacune des prestations composant l'opération, une fin en soi mais le moyen de bénéficier dans de meilleures conditions de la prestation principale, doivent être regardés comme des prestations accessoires partageant le sort fiscal de celle-ci.
- Tel est le cas, également, lorsque plusieurs éléments fournis par l'assujetti au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule opération économique indissociable, le sort fiscal de celle-ci étant alors déterminé par celui de la prestation prédominante au sein de cette opération (CE, 24 février 2022, n° 446128, « Sté M010 », Dr. Fisc. 2022, n° 24, comm. 251, concl. E. de Moustier).

> ***Exemple***
> La location d'un immeuble qui abrite le personnel d'un village de vacances (en principe exonérée de TVA), constitue une prestation accessoire de la location d'un autre immeuble accueillant presque exclusivement des vacanciers et qui est soumis à la TVA (CE, 8 octobre 2025, n° 492157, *« Sté Val Thorens Le Cairn »*, Dr. Fisc. 2025, n° 51-52, comm. 357, concl. B. Lignereux, note G. Lamouroux - Elle ne peut donc pas bénéficier de l'exonération de TVA prévue au profit du logement des employés du preneur exploitant d'un village de vacances et exerçant à ce titre une activité hôtelière, prévue à l'article 261 D, 4° du CGI).

Doctrine : Y. Sérandour, « La TVA sur les opérations complexes », *Dr. Fisc.* 2017, n° 5-6, étude 146 ; A.-S. de Béchade, « TVA : du nouveau dans la saga de la qualification des opérations complexes ? », *Dr. Fisc.* 2020, n° 14, act. 117. Du même auteur : « Quand l'évenementiel rencontre le voyage : quel régime de TVA applicable ? », *Dr. Fisc.* 2020, n° 40, étude 386 ; L. Pouille, « Pour une lecture facilitée et pragmatique des opérations complexes en TVA », *Dr. Fisc.* 2024, n° 21, étude 265.

I - La livraison des biens est définie par l'article 256-II du CGI : « *Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* ».
Deux enseignements peuvent être retirés de cette définition :

1/ Les biens incorporels sont exclus du domaine des livraisons de biens ; ils seront assimilés à des prestations de services (hormis l'électricité ou le gaz qui sont assimilés à des biens meubles corporels). En revanche, il importe peu désormais que la livraison porte sur un bien meuble ou immeuble ; c'est une évolution qui fait suite à la réforme de la TVA immobilières (L. du 9 mars 2010).

> ***Remarque***
> Jusqu'à la **loi du 9 mars 2010** réformant la TVA immobilière, l'article 256, II ne visait que les biens « *meubles* », mais certains immeubles (immeubles neufs ou terrains à bâtir) étaient soumis à la TVA en vertu d'une disposition particulière (CGI art. 257, 7°), les autres étaient soumis aux droits de mutation (immeubles anciens et terrains non à bâtir). Désormais, tous les immeubles entrent dans le champ d'application de la TVA, tout en suivant un régime particulier (CGI, art. 257-I nouv.), mais certains sont exonérés (immeubles anciens essentiellement).

2/ Le transfert de propriété suppose que les opérations soient réalisées entre deux personnes juridiquement distinctes **;** sont donc exclues du champ d'application de la TVA toutes les opérations purement internes à l'entreprise (M. Guichard et W Stemmer, « Prestations intra-entreprise et TVA », *Dr. Fisc.* 2007, n° 11, p. 9 s. ; V. infra *"Les succursales et la TVA"*). Par exception à cette règle il est admis que la livraison du bien est acquise lors de sa remise matérielle dans le cadre d'une vente avec réserve de propriété

UNJF - Tous droits réservés

ou d'une location-vente (puisqu'il suffit de disposer d'un bien « *comme un propriétaire* »). S'écartant également des principes du droit privé, la Cour de Nantes a jugé que si les règles du droit civil conduisent à considérer qu'une vente à réméré (c'est à dire avec faculté de rachat) doit être analysée comme ayant été conclue sous condition résolutoire, la réglementation de la TVA conduit au contraire à affirmer que la mise en œuvre de la clause implique une nouvelle mutation, c'est à dire le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire (CAA de Nantes, 28 février 2019, n° 17NT03537, *« SARL ACR »*, *Dr. Fisc.* 2019, n° 26, comm. 307, concl. T. Jouno).

En savoir plus : Les succursales et la TVA

Prestation d'une société française à une succursale française ou étrangère - Ainsi, n'entrent pas dans le champ de la TVA les intérêts versés par une succursale non dotée de la personnalité morale à son siège, car ils ne constituent pas une rémunération versée à un « tiers » (CE, 29 juin 2001, *« SA Banque Sudameris »*, *RJF* 10/01, n° 1217), ou ceux versés entre succursales d'une même banque (CE, 29 octobre 2001, *« Sté Banco do Brasil », Dr. Fisc.* 2002, n° 5, comm. 75). Egalement, la CJCE a considéré que les prestations de services rendues par le siège à sa succursale n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA dès lors que la succursale n'est pas autonome et ne supporte pas le risque économique découlant de son activité (CJCE, 23 mars 2006, aff. 210/04, *« FCE Bank »),* mais elle a jugé le contraire dans l'hypothèse d'une prestation fournie par un établissement principal établi dans un pays tiers à sa succursale établie dans l'Union européenne dès lors que cette dernière est membre d'un groupement TVA dans cet Etat qui forme un seul assujetti (CJUE, 17 septembre 2014, aff. 7/13, *« Skandia », Dr. Fisc.* 2014, n° 50, comm. 681, note w. Stemmer, O. Courjon et M. Michenot), pour être suivie quelques années après par le Conseil d'Etat (CE, 4 novembre 2020, n° 435295 et 436082, *"Sté BNP Paribas Securities services", Dr. Fisc.* 2021, n° 50, comm. 459, note S. Henrion - Les prestations rendues par un siège à sa succursale membre d'un groupe TVA sont imposables). Et en 2021, la CJUE a confirmé et étendu le principe retenu en 2014 en jugeant que l'établissement principal d'une société situé dans un Etat membre et faisant partie d'un groupement TVA, et la succursale de cette société établie dans un autre Etat membre, doivent être considérés comme des assujettis distincts lorsque cet établissement fournit à la succursale des services (CJUE, 7ème ch., 11 mars 2021, aff. C-812/19, « *Danske Banki A/S, Danmark, Sverige Filial », Dr. Fisc.* 2021, n° 14, comm. 209, note S. Dorin et M. Wolf). L'Administration a repris et commenté cette jurisprudence (BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, 29 décembre 2021, §280 et 285 ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, 29 décembre 2021, §30 ; BOI-TPSTS-20-30, 29 décembre 2021, §110).

Dépense d'une succursale française au profit du siège étranger - Pour ce qui est du droit à déduction de la succursale française, cette dernière doit en principe être traitée comme un assujetti à part entière. La jurisprudence française était cependant hostile à une totale autonomie de la succursale française par rapport à son siège étranger (CAA de Versailles, 27 janvier 2015, n° 10VE01053 et n° 11VE03805, *« Sté Morgan Stanley Intenrational Plc »*, *Dr. Fisc.* 2015, n° 16, comm. 273, concl. B. Coudert, note I. Féron). Dans cette dernière décision, la Cour de Versailles juge que la TVA ayant grevé des dépenses engagées par la succursale française d'une société britannique exclusivement en vue de réaliser des prestations au profit de son siège londonien n'est par principe pas déductible dès lors que lesdites dépenses ne concourent pas à des opérations situées dans le champ d'application de la taxe. La CJUE juge exactement le contraire : une succursale établie dans un Etat membre de l'UE où elle réalise des opérations taxables peut déduire la TVA qu'elle y a supportée et qui grève l'achat de biens et services utilisés non pour ses propres besoins mais pour ceux de l'activité économique réalisée par son siège dans un autre Etat membre (CJUE, 21 juin 2016, aff. 393/15). L'existence de numéros d'identification fiscale différents pour le siège et sa succursale n'a pas d'incidence sur le droit à déduction (CJUE, 7 août 2018, aff. C-16/17, « *TGE Gas Engineering GmbH - Sucursal en Portugal », Dr. Fisc.* 2018, n° 36, act. 376). Reste à préciser les modalités de la déduction. Dans l'affaire « *Morgan Stanley* », le Conseil d'Etat reconnait le principe du droit à déduction et saisi la CJUE d'une question préjudicielle portant sur ses modalités (CE, 29 mars 2017, n° 389105, *Dr. Fisc.* 2017, n° 23, comm. 337, concl. E. Cortot-Boucher ; Y. Sérandour, « Droit à déduction de la TVA sur les frais engagés par une succursale au profit de son siège établi dans un autre Etat membre : quelle étendue ? A propos de CE, 29 mars 2017, Sté Morgan Stanley », *Dr. Fisc.* 2017, n° 23, étude 333). Selon la CJUE, le droit à déduction de la succursale française doit, pour des dépenses réalisées au profit du siège, être calculé en fonction d'un prorata étranger (CJUE, 24 janvier 2019, aff. C-165/17, « *Mogan Stanley », Dr. Fisc.* 2019, n° 5, act. 16, obs. O. Courjon et S. Rudeaux). ***A la suite de cette décision, le Conseil d'Etat juge qu'une succursale est en droit de déduire la TVA grevant les biens et les services acquis présentant un lien direct et immédiat* avec, notamment, les opérations taxées**

UNJF - Tous droits réservés

réa*lisées dans un autre État membre par le siège avec lequel la succursale forme un seul assujetti, en appliquant les proratas de déduction calculés selon la méthode définie par la CJUE* (CE, 5 avril 2019, n° 389105, *Dr. Fisc.* 2019, n° 30-35, comm. 346, concl. E. Cortot-Boucher, note N. Habibou).

II - Les prestations de services sont définies négativement (CGI art. 256-IV). Elles peuvent concerner de véritables prestations de services (travaux immobiliers, prestations intellectuelles ...), comme des opérations qui ne sont pas a priori des prestations de services mais qui le deviennent parce qu'elles ne peuvent être classées parmi les livraisons de biens corporels (ventes de fonds de commerce ou de brevets). D'une façon générale, la cession de droits incorporels constitue une prestation de service au sens du droit de la TVA.

Exemple
La CJUE a par exemple jugé que l'émission de "crédits" permettant d'enchérir lors d'une vente aux enchères en ligne doit être considérée comme une prestation de services (CJUE, 5 juillet 2018, aff. C-544/16, « Marcandi Limited (Madrid) », *Dr. Fisc.* 2018, n° 29, act. 335).

En savoir plus : La vente à réméré et la TVA
L'exercice d'une faculté de rachat dans le cadre d'une vente à réméré constitue-t-il une nouvelle mutation ou bien la résiliation de la première ?

Dans une affaire qui concernait des cessions de biens immobiliers par un marchand de biens qui estimait avoir appliqué à tort la TVA sur la marge à la suite de la réforme de la TVA immobilière en 2010 (achat revente de biens immobiliers détenus depuis plus de 5 ans), le Tribunal administratif de Nantes a opté pour la seconde qualification en jugeant que le rachat ne correspond pas à une cession immobilière exonérée de TVA mais en l'annulation de la première vente (TA Nantes, 29 septembre 2017, n° 1410121 et n° 1606236, *« SARL Victoria ACR »*, *Dr. Fisc.* 2018, n° 12, comm. 231, note D. Kaczynski – Et il juge que le profit taxable correspond au prix de la faculté). Dans cette affaire, la cour de Nantes a au contraire jugé que si les règles du droit civil conduisent à considérer qu'il s'agit d'une vente sous condition résolutoire, la réglementation de la TVA conduit à affirmer que la mise en œuvre de la clause implique un nouvelle mutation, c'est à dire du transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire (CAA Nantes, 28 février 2019, n° 17NT03537, *« SARL ACR »*, *Dr. Fisc.* 2019, n° 26, comm. 307, concl. T. Jouno). Le Conseil d'Etat (CE, 9ème et 10ème ch., 7 octobre 2021, n° 430136, *« Sté Victoria ACR »*, *Dr. Fisc.* 2021, n° 41, act. 501) casse l'arrêt d'appel ; l'exercice de la faculté de rachat n'est pas constitutif d'une livraison de bien au sens et pour l'application des dispositions applicables en matière de TVA. En revanche, dès lors qu'elle a pour contrepartie de réserver au vendeur la possibilité, dans le délai fixé par le contrat, d'obtenir la résolution de la cession immobilière et ainsi de récupérer effectivement son bien, la somme correspondant à la différence entre le prix de rachat et le prix de vente doit être regardée comme rémunérant une prestation de services assujettie à la taxe en application de l'article 256 du CGI.

2. Le caractère onéreux des opérations

Le caractère « onéreux » d'un acte juridique découle de l'existence d'une contrepartie à une obligation.

La nature et le montant de cette contrepartie importent peu. La contrepartie peut ainsi être constituée d'une prestation de service (CJUE, 10 janvier 2019, aff. C-410/17, « A Oy », *Dr. Fisc.* 2019, n° 7, act. 53 - Achat par une société de démolition d'un bien à démonter et à évacuer). Le plus souvent, la TVA est due à l'occasion d'une vente, mais toute convention conclue à titre onéreux entre dans le champ d'application de la TVA. C'est le cas de l'échange qui s'analyse comme une « double vente » ou une « double prestation » (CAA de Bordeaux, 21 juin 2011, « J.M. Weston », *Dr. Fisc.* 2011, n° 41, comm. 557, concl. J.-M. Vié, note J.-M. Moréno et P. Carré Da Sousa - Paires de chaussures de luxe remises contre des emplacements publicitaires). Toutefois, la CJUE appelée à se prononcer sur le traitement des opérations d'échange de monnaie officielle suédoise contre des "bitcoins" – lesquels utilisent la blockchain – au regard de la TVA, a jugé que si les plateformes d'échanges de bitcoins effectuent des prestations de services et sont donc assujetties à la TVA, les bitcoins constituent des moyens de paiement qui sont exonérés de TVA (CJUE, 22 octobre 2015, aff. C-264/14, «

UNJF - Tous droits réservés

Skatterverket c/ David Hedquist », *Dr. Fisc.* 2015, n° 45, act. 608 ; V. à ce sujet : P. Guédon, « Blockhain et TVA », *Dr. Fisc.* 2019, n° 28, étude 323).

Les actes à titre gratuit sont donc hors du champ de la TVA. En pratique, il convient toutefois de vérifier s'il n'y a pas de contrepartie. Par exemple, dans le cas d'une prestation d'avocat rendue à titre gratuit, si ce dernier perçoit les honoraires que verse, par application de la loi, une partie perdante à un procès à l'avocat de la partie adverse, ces honoraires constituent la contrepartie en lien direct avec la prestation, et donc soumis à la TVA (CJUE, 1ère ch., 23 octobre 2025, aff. C-744/23, « T.P.T. c/ Financial Bulgaria EOOD (Zlakov) », *Dr. Fisc.* 2026, n° 14, comm. 199, note F. Pezet – En l'espèce, la CJUE rejete l'argument de la contrepartie aléatoire).

La théorie de l'acte anormal de gestion ne s'applique pas en matière de TVA ; une contrepartie très inférieure à son prix de revient n'est pas nécessairement considérée comme une libéralité hors champ d'application de la TVA (v. CAA de Lyon, 28 avril 2016, n° 13LY01889, « SCI Capoue », ayant jugé qu'un rendement locatif très faible - 2,94 % - ne caractérisait pas une libéralité entre sociétés liées). Mais la même Cour de Lyon a également donné raison à l'administration pour avoir contesté l'exercice d'une activité économique s'agissant d'une location de véhicules par une société à son dirigeant et son épouse, moyennant un loyer inférieur aux charges y afférente (CAA de Lyon, 12 avril 2016, n° 14LY01742, « SAS Poulat Viallet Immobilier »). Sur ces deux décisions : v. *Dr. Fisc.* 2016, n° 36, comm. 466. Sur cette problématique : v. Y. Sérandour, « Contrepartie inférieure au prix de revient et TVA », *Dr. Fisc.* 2016, n° 36, étude 458. Par contre, bien sûr, la vente pour un prix symbolique n'est pas considérée comme étant une opération à titre onéreux ; il s'agit d'une vraie libéralité hors champ TVA.

En revanche, le Conseil d'Etat (CE, 9 mai 1990, *Dr. Fisc.* 1990, n° 41, comm. 1845), sous l'influence de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE, 8 mars 1988, « Apple and Pear development Council », *RJF* 8-9/88, n° 970), exige que la contrepartie soit en relation directe avec le bien ou la prestation reçue. Selon la CJCE, le lien direct existe si deux conditions sont simultanément remplies :

1. la prestation doit être individualisée (et non pas collective),
2. il doit exister une relation nécessaire (mais pas forcément équivalente ou proportionnée) entre la prestation et la contrevaleur. Dans l'affaire « Apple and Pear », il a été jugé que tel n'était pas le cas du comité de développement des pommes et des poires britannique qui avait soumis ses recettes à la TVA (en l'espèce, les recettes du comité étaient constituées par des « taxes » prélevées sur les producteurs). Cette notion de **« lien direct »** a été ensuite précisée par la jurisprudence.

I - Le problème s'était surtout posé pour les subventions accordées à des entreprises ou des associations. D'après l'administration, seules les subventions constituant la contrepartie d'une obligation rendue à celui qui la verse où les subventions « compléments de prix » (qui permettent à des tiers de bénéficier de l'aide en payant moins cher) sont soumises à la TVA (BOI-TVA-BASE-10-10-50, n° 20 et s. ; V. H. Zapf et R. Castebert, « La taxation des subventions à la TVA », *Les Nouvelles Fiscales* n° 1106, 15 février 2013, p. 24).

S'inspirant des critères posés par la CJCE (CJCE, 22 novembre 2001, *Dr. Fisc.* 2002, n° 5, comm. 74 ; CJCE, 15 juillet 2004, 4 arrêts, *Dr. Fisc.* 2004, n° 42, comm. 770, note Y. Sérandour), l'administration considère que sont « directement liées au prix » les subventions qui réunissent 3 conditions (BOI-TVA-BASE-10-10-50, 28 décembre 2022, n° 50 et s.) :

- La subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la prestation ;
- Elle constitue la contrepartie totale ou partielle d'une livraison ou d'une prestation (NB : l'administration exige que la subvention soit identifiable comme telle, et non pas simplement comme une somme versée globalement pour couvrir les coûts de l'organisme subventionné, et que le prix à payer par l'acheteur diminue proportionnellement à la subvention) ;
- Elle permet au client de payer un prix inférieur au prix du marché.

Par application de cette doctrine, la plupart des subventions devrait échapper à la TVA (subventions d'équipement, de fonctionnement ou d'équilibre), même si les conditions sont moins strictes que celles posées dans l'arrêt « Apple and Pear » (absence de prestation individualisée).

Pour la jurisprudence, tout dépend de la rédaction du contrat :

- Une subvention versée à une entreprise pour favoriser l'implantation d'une autre est directement liée au prix (CE, 27 janvier 2010, « SARL Les jardins de Beauce », *Dr. Fisc.* 2010, n° 21, comm. 329 - En

UNJF - Tous droits réservés

l'espèce : subventions versées par des collectivités publiques à des Sicomi qui s'étaient engagées à les répercuter sur les loyers de crédit-bail versés par le crédit-preneur, lequel s'était lui-même engagé à en répercuter l'effet sur les loyers qu'il demandait à son sous-locataire, en l'occurrence une société étrangère dont il s'agissait de favoriser l'implantation en France).

- une subvention d'équilibre versée à une société exploitant une patinoire afin de combler son déficit d'exploitation constitue une subvention « complément de prix » dès lors que : elle est due en application d'une convention fixant à l'avance les conditions d'exploitation, elle constitue la contrepartie d'une obligation souscrite par l'exploitant envers les utilisateurs, et que le prix des prestations et le mode de calcul de la subvention sont déterminés à la date du fait générateur de la TVA (CE, 10 juin 2010 « Sté Carilis », *RJF* 10/10, n° 884, chron. V. Daumas, p. 715).

II - Le problème s'est également posé pour les indemnités. Autrefois le Conseil d'Etat estimait que les indemnités qui viennent compenser « des préjudices commerciaux courants et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession exercée par la société », doivent être analysées en un supplément de recettes imposables (CE, 24 juillet 1987, « SA Loca Din », *RJF* 1987, n° 990), puis il a modifié sa position (CE, 29 juillet 1998, « Géfiroute », *JCP éd. G* 1998, II, 10212, note B. Le Griel) . Désormais, seules sont soumises à TVA les indemnités qui constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse (BOI-TVA-BASE-10-10-50, n° 240).

> ***Exemple***
> Tel est le cas d'une « indemnité » versée par un constructeur automobile à l'un de ses prestataires pour « pour des tâches non-prévues au contrat » (CE, 17 mai 2013, « Sté internationale de recouvrement et de redressement », *Dr. Fisc.* 2013, n° 39, comm. 445, note C. Deleu), ou d'un fournisseur qui a pris l'engagement de satisfaire aux besoins matériels de l'acheteur à l'initiative duquel le contrat a été résilié (CE, 15 décembre 2000, « SA Polyclad Europe », *Dr. Fisc.* 2001, n° 16, comm. 378, obs. R. Jouffroy). En revanche, ne sera pas soumis à la TVA l'indemnité accordée par une décision de justice ayant pour seul objet de réparer le préjudice subi par le créancier du fait d'une occupation sans droit ni titre par le débiteur (CE, 30 mai 2018, n° 402447, « SCI Armor Immo », *Dr. Fisc.* 2018, n° 23, act. 243).

Ainsi, les juges ne s'arrêtent pas à la qualification prévue au contrat ; le terme "indemnité" peut tout à fait représenter un véritable "prix" qui, en tant que tel, doit être soumis à la TVA.

> ***Exemple***
> La CJUE a notamment jugé que le montant contractuellement dû à la suite de la résiliation par le bénéficiaire d'un contrat de prestation de services valablement conclu, 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 (CJUE, 28 novembre 2024, aff. C–622/23, « rhtb : projekt gmbh », Dr. Fisc. 2024, n° 50, act. 491, obs. D. Berlin ; Dr. Fisc. 2025, n° 9, comm. 44, note G. Lamouroux).

> ***Exemple***
> La CJUE a également jugé que l'indemnité visant à compenser l'expropriation de terrains affectés à une activité agricole doit aussi être soumise à la TVA, dans la mesure où cette dernière elle est elle-même assujettie à la taxe (CJUE, 8e ch., 11 juillet 2024, aff. C-182/23, « Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej c/ J.S. [Makowit] », *Dr. Fisc.* 2025, n° 2, comm. 10, note F. Pezet).

Doctrine : F. Deboissy, « La TVA française à l'épreuve du droit communautaire », *RTD com.*, janv. mars 2001, p. 266 et s., sp. n° 2, p. 270 et s.). J.C. Bouchard, « T.V.A. : une non-opération est-elle une opération ? », *RJF* 12/04, p. 914 et s.). D. Hirsh et G. Deiber, « Régime TVA des indemnités : des contours incertains - À propos de BOI-TVA-BASE-10-10-50, 11 déc. 2024 », *Dr. Fisc.* 2026, n° 31-35, étude 278.

En savoir plus : Quelques difficultés d'application du lien directe en pratique ...
Chèques cadeaux - Il s'agit de titres sans valeur « faciale » (donc non-remboursables par l'émetteur), qui permettent à leur titulaire de bénéficier de prestations. Ces titres figurent généralement dans des « coffrets cadeaux » qui sont distribués directement par l'émetteur ou par l'intermédiaire d'un distributeur. Le bénéficiaire du « chèque cadeau » le remettra au prestataire (commerçant partenaire) qui l'adressera ensuite à l'émetteur pour remboursement (sous déduction de sa rémunération). Fiscalement, la vente des coffrets cadeaux se situe hors champ d'application de la TVA (même par un distributeur qui n'en est pas l'émetteur) dès lors que, eu égard

UNJF - Tous droits réservés

au critère du lien direct, il n'existe aucun avantage individualisé (mais bien sûr la rémunération de l'émetteur est soumise à la TVA). Ce n'est que lorsque les chèques seront utilisés que la TVA deviendra exigible (en fonction de la prestation), sachant que les sommes constituant la rémunération de l'émetteur et retenue par lui sur le remboursement des chèques ne vient pas en diminution de la base taxable, mais que le prestataire peut déduire la taxe facturée sur cette prestation par l'émetteur (Décision de rescrit du 18 septembre 2007, n° 2007/31 TCA). Il n'en va pas de même pour les « bons à usage unique » ; chaque transfert d'un tel bon effectué par un assujetti agissant en tant que tel est considéré comme une livraison ou une prestation auxquels le bon se rapporte (Cons. UE, n° 2016-1065/UE, 27 juin 2016, Dr. Fisc. 2016, n° 27, act. 424 – Règles applicables aux bons émis après le 31 décembre 2018). La loi de finances pour 2019 (art. 73) consacre ses solutions en faisant la différence entre les bons à usage unique (qui génèrent une opération taxable à chacun des transferts dont il fait l'objet, y compris lors de son émission), et les bons à usage multiples (dans leur cas, c'est la remise matérielle de biens ou la prestation effective de services en échange du bon qui est soumise à TVA). Ces dispositions s'appliquent aux bons émis à partir du 1er janvier 2019. Si la contrepartie payée en échange du bon à usage multiple n'est pas précisée, on retient la valeur faciale du bon (LF 2022 ; art. 30).

Exemple

Par exemple, la CJUE a jugé que les Pass touristiques sont des bons à usage multiple (CJUE, 28 avr. 2022, aff. C-637/20, « Skatteverket c/ DSAB Destination Stockholm AB », *Dr. Fisc.* 2022, n° 19, act. 170). En effet, la carte permet l'accès à diverses prestations de services, soumises à des taux de TVA différents ou exonérées, dont il est impossible de prévoir à l'avance quelles sont les prestations qui seront choisies par le titulaire.

Programmes de fidélité - Ils fonctionnent souvent de la manière suivante : en application d'une convention la liant avec les entreprises partenaires, une société gérant un programme de fidélisation paye à ces dernières le prix d'une prestation qui lui est facturée TTC. L'administration fiscale s'est opposée à ce qu'une société américaine gestionnaire du programme de fidélité puisse récupérer la TVA facturée « dès lors que les preneurs de ces prestations sont les clients ». Autrement dit, elle conteste le lien directe entre le prix et la prestation. La Cour de Versailles avait au contraire jugé que la prestation constituait un élément du prix des propres prestations du gestionnaire de programme et que ce dernier était en droit de déduire la TVA correspondante (CAA de Versailles, 1er décembre 2015, n° 14VE00566, « Sté Mariott Rewards Llc », Dr. Fisc. 2016, n° 20, comm. 327, concl. S. Rudeaux, note S. Bradburn - Dans cette affaire, la société américaine n'avait pas d'établissement stable en France et elle demandait le remboursement de la TVA sur la base de l'article 242-0 Z quater de l'annexe II du CGI), mais le Conseil d'Etat a censuré cette décision en jugeant que « des paiements effectués par un gestionnaire de programme de fidélité aux fournisseurs qui offrent aux clients des biens ou des services doivent être considérés comme la contrepartie, versée par un tiers, d'une livraison de biens ou d'une prestation de services à ces clients. Il en résulte que, sauf pour la partie des sommes facturées par les fournisseurs qui correspondrait à une prestation de services distincte, ces sommes ne peuvent être regardées comme la rémunération de biens et de services utilisés par le gestionnaire de programme pour les besoins de ses opérations » (CE, 7 décembre 2016, n° 396460, Dr. Fisc. 2016, n° 50, act. 704 ; S. Bradburn, « Le régime de TVA des programmes de fidélisation - A propos de l'affaire Mariott », *Dr. Fisc.* 2018, n° 37, étude 379).

Billets d'avion « émis non-utilisés » – Les sommes encaissées et conservées par une compagnie aérienne au titre de « billets émis non-utilisés » ne réparent pas un quelconque préjudice mais constituent la rémunération d'une prestation de services, ayant un lien direct avec les prestations de transport aérien (CAA de Versailles, 13 novembre 2012, n° 11VE02928, « SA Air-France KLM » et n° 10VE02993, « Sté Brit Air », RJF 3/13, n° 276). Suite au pourvoi, le Conseil d'Etat considère que la question revient en fait à se demander si la prestation de transport est caractérisée dès l'émission du billet (auquel cas il s'agit d'une prestation soumise à la TVA, laquelle est exigible dès l'encaissement du prix), et renvoi pour le savoir à la CJUE (CE, 21 mai 2014, n° 365172, « Sté Air-France-KLM », et n° 365173, « Sté Brit-Air », *Dr. Fisc.* 2014, n° 37, comm. 515, note Y. Sérandour – La question est importante ; les sociétés tentent de se placer sous la jurisprudence « Sté Thermale d'Eugénie les Bains » - CJUE, 18 juillet 2007 - qui a jugé que les arrhes conservées par le prestataire sont des indemnités non soumises à TVA). La CJUE a répondu par l'affirmative à l'interrogation du Conseil d'Etat (V. CJUE, 23 décembre 2015, aff. C-250/14 et C-289/14). Le Conseil d'Etat a fait application de cette jurisprudence en ce qui concerne les sommes conservées par un exploitant de cinéma au titre des entrées non utilisées ; la TVA est exigible dès l'encaissement du prix car les sommes constituent la contrepartie d'une prestation de service constituée par le droit du client de bénéficier de l'exécution des obligations contractuelles de l'exploitant, indépendamment de la mise en oeuvre de ce droit (CE, 15 avril 2016, n° 373591, « SA MK2

UNJF - Tous droits réservés

Vision », *Dr. Fisc.* 2016, n° 27, comm. 401, concl. E. Bokdam-Tognetti). Il a ensuite précisé que les billets de transport aérien remboursables non utilisés suivent le même régime de TVA que les billets non remboursables également inutilisés (CE, 10 juillet 2019, n° 419398, « Sté Air France », *Dr. Fisc.* 2019, n° 46, comm. 441, concl. K. Ciavaldini).

Primes de capture des cartes bancaires frauduleuses - Selon la Cour de Versailles, la capture d'une carte bancaire frauduleuse ou en opposition par une société d'autoroute qui perçoit en contrepartie de la remise de la carte au GIE des cartes bancaires une somme de 100 € doit être soumise à la TVA (CAA de Versailles, 15 novembre 2016, n° 14VE03680, « Sté des Autoroutes Estérel, Côte d'Azur, Alpes (ESCOTA) », *Dr. Fisc.* 2017, n° 22, comm. 329, concl. S. Rudeaux). Selon la Cour en effet, « *chaque capture de carte, suivie de la remise effective de la carte correspondante, constitue une prestation de services individualisable rendue par la société ESCOTA au GIE et répondant à l'objet social de ce groupement ...* ».

3. La notion d'assujetti agissant en tant que tel

I - La notion d'assujetti :

L'assujetti ne doit pas être confondu avec le redevable :

- L'assujetti est une personne qui entre dans le champ d'application de la TVA mais il n'est pas forcément redevable de la taxe dans la mesure où il peut être exonéré ;
- Par contre, un redevable est normalement assujetti (sauf dans l'hypothèse ou il prend frauduleusement la qualité d'assujetti alors qu'il ne répond pas aux critères d'application de la TVA).

Les assujettis sont définis à l'article 256 A du CGI : « *Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention* ».

L'activité doit donc être indépendante et de nature économique :

- L'exigence d'une activité indépendante conduit à exclure les personnes qui sont en état de subordination. C'est le cas des salariés, mais l'état de subordination juridique ne découle pas nécessairement d'un contrat de travail.

  > ***Exemple***
  > Il a par exemple été jugé que les dépositaires agréés qui vendent les produits d'un fabricant peuvent se trouver dans une situation de subordination, CE, 20 décembre 2011, n° 322295, « Sté Baillardran Spécialités », *Dr. Fisc.* 2012, n° 10, comm. 177).

  Par contre, il importe peu que l'opération soit réalisée pour soi-même ou pour autrui. Ainsi, les commissionnaires ainsi que les agents commerciaux sont des assujettis bien qu'il s'agisse de mandataires.
- Les rémunérations, bien que versées à un salarié, mais qui ne constitent pas un accessoire obligatoire du contrat de travail doivent être soumises à TVA (CE, 20 décembre 2024, n° 492173, « Union des clubs professionnels », *Dr. Fisc.* 2025, n° 3, act. 44, obs. L. Erstein. – En l'espèce, il est jugé que les sportifs et entraîneurs sont redevables de la TVA à raison des redevances perçues en rémunération des contrats d'exploitation commerciale de leur voix, de leur nom ou de leur image, détachables de l'activité salariée exercée dans la société concessionnaire).
- La nature économique de l'activité exercée doit être entendue de la façon la plus large. Cela concerne les activités de production ou d'extraction, les activités de ventes ou de prestations de services ainsi que les activités agricoles et celles de l'ensemble des professions libérales.

Doctrine : Y. Sérandour, « La notion d'assujetti à la TVA », *Dr. Fisc.* 2015, n° 22, comm. 325 ; Jean-Bosco Nganhou, « La caractérisation de l'activité économique en matière de TVA », *Dr. Fisc.* 2025, n° 6, étude 29.

En savoir plus : Le cas des arbitres de football
La plus grande confusion régnait au sein des juridictions du fond (certaines décisions les considérant comme des subordonnés de la fédération française de football, d'autres non), ce qui avait des conséquences à la fois

UNJF - Tous droits réservés

en matière d'IR (régime des salaires ou des BNC), et sur l'application de la taxe professionnelle ou de la TVA (elles ne concernent que les professions indépendantes).

Le législateur (L. 23 octobre 2006) a décidé que les arbitres ne sont pas dans un état de subordination caractéristique d'un contrat de travail vis à vis de la fédération mais qu'ils doivent cotiser au régime général et que les sommes qu'ils reçoivent sont imposées dans la catégorie des BNC. En revanche, la loi ne tranche pas la question relative à l'assujettissement des arbitres à la TVA.

Le Conseil d'Etat a estimé que les arbitres de football ne sont pas liés à la fédération française de football par un lien de subordination ; il en résulte qu'ils sont imposables dans la catégorie des BNC, qu'ils peuvent être soumis à la taxe professionnelle et qu'ils sont soumis à la TVA (CE, 18 janvier 2008, 3 arrêts, *Dr. Fisc.* 2008, n° 21, comm. 328, note C. de La Mardière).

A noter : Lorsque le montant total des sommes et indemnités perçues par les arbitres ou juges est inférieur, pour une année civile, à la limite définie au premier alinéa de l'article L. 246-16 du code de la sécurité sociale, plafonné à 14,5 % du montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du même code, ces sommes et indemnités sont exonérées d'IR (L. 23 oct. 2006, art. 2, III ; CGI art. 93, 10).

Doctrine : J. Saurel, « Rémunération et imposition des arbitres de football », *Dr. Fisc.* 2018, n° 36, étude 374, In *Fiscalité et Football*, Etudes 368 et s.

Les particuliers ne sont pas assujettis, mais ils peuvent prendre cette qualité à l'occasion d'une opération particulière.

Exemple

CJCE, 21 avril 2005, aff. C-25/03, *JCP N* 47/2005, comm. 1461 - Un particulier qui fait construire sa maison agit en qualité d'assujetti s'il destine une pièce de cette habitation à son activité professionnelle.

CJUE, 3 avril 2025, aff. C-213/24, E. T. c/ Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc#awiu, Dr. Fisc. 2025, n° 41, comm. 306, note F. Pezet - Des époux vendant un bien affecté à leur communauté légale, dès lors que cette vente est accompagnée de « *démarches actives de commercialisation foncière* ».

Les personnes de droit public sont généralement exonérées de TVA (Dir. TVA, art. 13 ; CGI, art. 256 B). Aux termes du premier alinéa de l'article 256 B du CGI :« *Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* ».

Exemple

- Sur la notion d'activité sportive : CE, 9 décembre 2021, n° 439617, « Commune de Nyons », Dr. Fisc. 2022, n° 4, comm. 101, concl. M.-G. Merloz, note F. Pezet (au sujet d'un parc aquatique : « il y a lieu de prendre notamment en considération le fait de savoir si ceux-ci se prêtent à une pratique de la natation de nature sportive, en ce qu'ils sont, par exemple, divisés en lignes d'eau, équipés de plots et d'une profondeur et d'une dimension adéquates, ou s'ils sont, au contraire, aménagés de sorte qu'ils se prêtent essentiellement à un usage ludique »).
- Sur la notion de distorsion de concurrence, V. CJCE, 16 septembre 2008, « Isle of Wight Council et autres », RJF 1/09, n° 100 ; CE, Avis, 12 avril 2019, n° 427540, "Centre hospitalier de Vire", RJF 07/19, n° 642 (la seule constatation que les prestations réalisées sont identiques à celles d'un opérateur privé, ne suffit pas à établir l'existence de distorsions de concurrence) ; CE, 28 mai 2021, n° 442378, "Commune de Castelnaudary" et n° 441739, "Commune de Sarlat-la-Canéda", Dr. Fisc. 2021, n° 22, act. 321 (la non-application de la TVA sur le prix d'entrée d'une piscine commununale [1ère esp.], ou sur le prix des repas d'une cantine scolaire [2ème esp.], ne crée pas une distorsion de concurrence suffisante au sens de l'article 256 B et de la directive européenne précités) ; CE, 7 avril 2023, n° 463237, « *Centre hospitalier de l'agglomération montargoise (CHAM)* », Dr. Fisc. 2023, n° 29, comm. 250, concl. C. Guibé, note N. Habibou (l'absence d'assujettissement des Ehpad publics à la TVA n'est pas de nature à engendrer des distorsions de concurrence au sens de l'article 256 B).

Quelques professions particulières :

UNJF - Tous droits réservés

- *Les agriculteurs sont soumis à TVA lorsque leurs recettes annuelles dépassent une moyenne de* ***46 000 euros*** (CGI, art. 298 bis) calculée sur 2 années successives (les autres peuvent opter).
- *Les professions libérales : les avocats ne sont imposés que si les recettes de l'année en cours dépassent* ***50 000 euros*** (CGI, art. 293 B). Les médecins et les professions paramédicales sont exonérées de TVA. Il a été fait observer que l'assujettissement à la TVA des avocats défavorise les clients « particuliers » qui ne peuvent récupérer la taxe et entrave de ce fait l'accès à la justice (V. rép. Min. n° 14556 à Mme Patricia Schillinger, JO Sénat 5 février 2015, p. 262 – Le ministre répond, notamment, que les avocats peuvent moduler leurs honoraires ...).
- *Les associations qui ont une activité commerciale accessoire sont exonérées de TVA à raison de cette activité si elle leur procure des recettes inférieures à 60 000 euros*. (CGI, art. 206). A partir de 2015, cette limite est réévaluée chaque année, en fonction de la prévision de l'indice des prix à la consommation, hors tabac, retenue dans le projet de loi de finances de l'année ***(81 051 euros en 2026)***. ***A noter :*** il n'est pas possible de renoncer à la franchise légale.

Quelques activités particulières :

- *Les dividendes sont « hors champ » car une simple participation financière ne constitue pas une activité économique au sens de la directive TVA, sauf au cas d'immixtion de la société mère dans la gestion de sa filiale* (CJCE, 20 juin1991, « Polysar », *Dr. Fisc.* 1991, n° 41, comm. 1911, note E. Kornprobst). Mais, même au cas d'immixtion de la société mère dans la gestion de sa filiale, la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA en l'absence de lien direct entre la prestation et les dividendes (CJCE, 27 septembre 2001, « Cibo participations SA », *RJF* 12/01, n° 1611). Le Conseil d'Etat est sur la même ligne (CE, 14 février 2018, n° 410302 – Les dividendes sont donc à inclure au numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires). En outre, selon la CJUE, l'immixtion de la mère dans la gestion de ses filiales ne constitue une activité économique susceptible d'ouvrir droit à déduction de la TVA ayant grevé ces services que si elle est rémunérée (CJUE ord., 12 janvier 2017, aff. 28/16, *RJF* 4/2017, n° 324). Le Conseil d'Etat vient également de saisir la CJUE d'une question préjudicielle afin de savoir si, et le cas échéant dans quelles conditions, la location d'un immeuble par une société holding à sa filiale traduit une immixtion directe ou indirecte dans sa gestion ayant pour effet de conférer à l'acquisition et la détention de parts de cette filiale le caractère d'une activité économique au sens de la directive du 28 novembre 2006 (CE, 22 mai 2017, n° 396945, « Sté Marle Participations », *Dr. Fisc*. 2017, n° 22, act. 322). Selon la CJUE, la notion d'immixtion d'un holding dans la gestion de sa filiale, lui permettant de déduire la TVA grevant ses frais généraux, s'entend de toute opération taxable (y compris la location d'un immeuble taxable) effectuée par le holding au profit de sa filiale (CJUE, 5 juillet 2018, aff. C-320/17, « Marle Participations SARL » ; *Dr. Fisc.* 2018, n° 39, comm. 406, note A. Grousset). **Doctrine :** C. Acard, « TVA et frais de participation : la longue marche vers un traitement fiscal équitable », *JCP éd. E* 2002, p. 561.

> ***En savoir plus : Opérations sur titres et droit à déduction de TVA***
> Puisque la gestion de titres est hors champ d'application de la TVA, les opérations liées à la création d'actions (augmentation du capital) et à la cession d'actions le sont également, mais la société pourra tout de même récupérer la TVA ayant grevé les frais de conseil si elle se rattache à l'activité économique de la société (CJCE, 29 octobre 2009, « AB ASKF », *RJF* 1/10, n° 90). Bien entendu, s'il s'agit d'une société holding, il ne peut s'agir que d'une holding « mixte » ou "animatrice" de son groupe. La jurisprudence a facilité la démonstration du lien entre l'activité et l'opération. Selon le Conseil d'Etat en effet, la prestation de conseil en amont de la cession est présumée faire partie des « frais généraux » déductibles de l'entreprise - présomption simple (CE, 4 février 2015, n° 370525, « Sté nexity SA », *Dr. Fisc.* 2015, n° 22, comm. 335, concl. A. Bretonneau) - mais pas en principe la TVA qui est inhérente à la cession de titres elle-même (CE, 23 décembre 2010, « Sté Pfizer Holding France », et « SA Michel Thierry », *RJF* 3/11, n° 301, chron. V. Daumas, p. 235). Dans un arrêt « France-Télécom » de 2013, le Conseil d'Etat a précisé que les dépenses engagées pour la conservation des titres ne sont détaxables au titre des frais généraux que si elles ne se rattachent pas à une activité purement patrimoniale de gestion de titres (CE, 26 décembre 2013, n° 350797, « Sté France Télécom », *RJF* 4/14, n° 328).

- *Les intérêts entrent dans le champ d'application de la TVA tout en étant exonérés.* C'est le cas des intérêts de prêts bancaires et de prêts de sociétés mères à leur filiales (CJCE, 29 avril 2004, *Dr. Fisc.* 2004, n° 21, comm. 430 ; CE, 21 octobre 2011, n° 315469, « SNC Ariane », *Dr. Fisc.* 2012, n° 2, comm.

UNJF - Tous droits réservés

55, concl. Cl. Legras, note C. Sniadower). Toutefois, n'entrent pas dans le champ de la TVA les intérêts versés par une succursale non dotée de la personnalité morale à son siège, car ils ne constituent pas une rémunération versée à un « tiers » (CE, 29 juin 2001, « SA Banque Sudameris », *RJF* 10/01, n° 1217, Concl. G. Goulard, p. 811, préc.), ou ceux versés entre succursales d'une même banque (CE, 29 octobre 2001, « Sté Banco do Brasil », *Dr. Fisc.* 2002, n° 5, comm. 75, préc.).

II - L'assujetti doit « agir en tant que tel » :

Cette exigence entraîne deux conséquences :

- Un assujetti ne doit pas agir dans un cadre privé,
- Un assujetti ne doit pas agir dans un cadre professionnel mais hors champ (V. CE, 29 décembre 1995 , « Sudfer », *Dr. Fisc.* 1996, com. 221, concl. P. Martin, au cas de revente de lingots d'or acquis à titre de placement par une société spécialisée dans le négoce de métaux non ferreux ; V. aussi CE, 16 novembre 1992, *Dr. Fisc.* 1993, n° 51, comm. 2447, pour la vente de toiles faisant partie du patrimoine privé). Sont visées les sociétés qui agissent dans un cadre « d'entreprise » mais pas dans celui de leur profession. Selon le Conseil d'Etat, l'objet social, n'est, à cet égard, pas déterminant ; il a jugé que *la cession de terrains à bâtir par une société ayant pour activité l'achat de terrains en vue d'y construire des biens à louer est soumise à la TVA même si l'objet social ne comprend pas la cession de biens* (CE, 21 décembre 2022, n° 459476, *« SCI Vin Rox », Dr. Fisc.* 2023, n° 4, act. 17 – Selon le Conseil d'Etat : « *En cédant ces terrains à bâtir, la société doit être regardée comme s'étant livrée non à la gestion de son patrimoine mais à l'activité économique pour laquelle elle était assujettie à la TVA* »).

B - Les opérations imposables par détermination de la loi

Dans ce cas, il importe peu que les critères d'assujettissement à la TVA soient ou non remplis.

La loi a prévu un régime particulier de TVA en ce qui concerne les opérations qui concourent à la production et à la livraison d'immeuble et les livraisons à « soi-même ».

1. La production et la livraison d'immeubles

Réforme de la TVA immobilière - Les opérations réalisées par les assujettis dans le cadre de leur activité économique qui concourent à la production et à la livraison d'immeubles sont expressément soumises à la TVA selon un régime particulier : celui de la TVA immobilière (CGI, art. 257-I, mod. L. 9 mars 2010). Conformément aux règles du droit commun, c'est celui qui réalise l'opération (le cédant) qui est redevable de la TVA (CGI, art. 283-1). Comme avant, la TVA immobilière s'applique aux livraisons à titre onéreux (ventes, apports, échanges …) portant sur ***des terrains à bâtir, des immeubles neufs, et certains autres droits immobiliers ou certaines livraisons à soi-même d'immeubles*** . Si le cédant agit en dehors d'une activité économique (« *non assujetti* » ; cas d'un particulier), la vente ne peut pas être soumise à la TVA.

Vente de terrains à bâtir :

> Il s'agit de terrains qui sont reconnus comme étant constructibles (au moment de la livraison) par les documents d'urbanisme dans le ressort duquel ils se trouvent.

Contrairement à ce qui se passait avant la réforme, la qualification de terrain à bâtir n'est plus remise en cause si aucune construction n'est édifiée dans les 4 ans. En outre, le régime s'applique quelle que soit la qualité de l'acquéreur (alors que dans le régime antérieur, seul l'acquéreur professionnel pouvait bénéficier du régime TVA).

- ***Si le vendeur est un assujetti*** , l'opération est soumise à la TVA (sur le prix total ou sur la marge selon que le terrain avait ou non ouvert à droit à déduction lors de son acquisition initiale par le vendeur).

UNJF - Tous droits réservés

- ***Si le vendeur n'est pas un assujetti*** , la mutation est soumise aux droits d'enregistrement (5,806 % dus par l'acquéreur).

L'acquéreur devra seulement payer la taxe de publicité foncière (0,715 %, au cas de TVA sur le prix total) ou les droits de mutation à titre onéreux (5,806 %, au cas de TVA sur la marge. - 6,3185 % d'avril 2025 à mars 2028), mais ne supportera ni la taxe de publicité foncière ni les droits d'enregistrement (sauf un droit de 125 €, CGI, art. 691 bis), **s'il est assujetti et s'il prend l'engagement d'ériger un immeuble neuf dans les 4 ans** (CGI, art. 1594-0 G).

Vente d'immeubles neufs :

Constitue un immeuble « *neuf* » l'immeuble qui n'est pas achevé depuis plus de 5 ans, qu'il résulte d'une construction neuve ou de travaux ayant consisté dans une surélévation ou dans la remise à neuf.

- ***Si le vendeur est un assujetti*** , toutes les mutations portant sur un immeuble « *neuf* » (au sens prédéfini) seront soumises à la TVA (à la différence du régime antérieur ou seule la première mutation dans les 5 ans était soumise à la TVA, le nombre de livraisons au cours de la période quinquennale importe peu). **L'acquéreur** paiera simplement la taxe de publicité foncière au taux réduit (0,715 %).
- **Si le vendeur n'agit pas en tant qu'assujetti** , l'opération n'est pas soumise à la TVA mais au droit commun des mutations immobilières et l'acquéreur supporte un droit de 5,806% (6,3185% d'avril 2025 à mars 2028). Il en va ainsi, y compris lorsqu'un non assujetti avait acquis un immeuble en construction (vente en l'état futur d'achèvement) et qu'il le revend une fois construit (exception supprimée par la loi de finances rectificative pour 2012).

Remarque

Un particulier n'est donc pas soumis à la TVA lorsqu'il vend un terrain à bâtir ou un immeuble neuf lui appartenant. **Toutefois, il est admis en jurisprudence qu'un non-assujetti peut prendre la qualité d'assujetti à l'occasion d'une opération soumise à TVA.** Pour cela, il est requis que l'opération procède, non de la simple gestion d'un patrimoine privé, mais de démarches actives de commercialisation foncière, telles que la réalisation de travaux de viabilisation ou la mise en œuvre de moyens de commercialisation de type professionnel, similaires à celles déployées par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services, et qu'elle permet ainsi de regarder cette personne comme ayant exercé une activité économique (CE, 9 juin 2020, n° 432596, Dr. Fisc. 2021, n° 11, comm. 184, concl. K. Ciavaldini, note Th. Lamulle : « Le paysan retraité, le lotissement et la TVA : un professionnel qui s'ignore ». Dans le même sens : CE, 9 décembre 2022, n° 459206, Dr. Fisc. 2023, n° 15, comm. 165, obs. F. Pezet (vente de terrains à bâtir). - CE, 13 février 2024, n° 473967, Dr. Fisc. 2024, n° 28, comm. 306, concl. C. Guibé, note A. Vivaldi (ventes d'immeubles réhabilités et vendus neufs).

Cession de droits assimilés :

Sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent :

1. Les droits réels immobiliers ;
2. les droits relatifs aux promesses de ventes ;
3. les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble ;
4. les droits au titre d'un contrat de fiducie représentatifs d'un bien immeuble.

Selon les cas, la cession de ces droits sera donc soit soumise à la TVA de plein droit (cf. *supra*) soit exonérée avec faculté d'option (cf. *infra*).

Livraisons à soi-même :

Deux cas étaient prévus par la loi (CGI, art. 257-I, 3, 1°) :

1. la livraison à soi-même d'immeubles neufs, lorsqu'ils ne sont pas vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement **(abrogé, V. *infra*, 2) ;**
2. la livraison à soi-même de travaux immobiliers utilisés comme modalité d'application du taux réduit dans le cadre de la politique sociale du logement.

Exonération de TVA des livraisons d'immeubles « *non neufs* » ou « *non à bâtir* » : Le principe est que les cessions d'immeubles non bâtis (autres que les terrains à bâtir) ou d'immeubles bâtis (autres que les immeubles neufs) sont exonérés de TVA avec une faculté d'option (aussi bien pour l'acquéreur assujetti à la TVA que pour le non-assujetti) **si le vendeur est assujetti** (CGI, art. 261-5 et 260-5 bis), alors que dans le

UNJF - Tous droits réservés

régime antérieur ces opérations étaient hors champ TVA. Au cas d'option, la taxe acquittée lors de l'acquisition du bien n'est pas déductible avant cette date, quand bien même l'immeuble donnerait lieu, dans l'attente de sa revente, à des opérations de location soumises à la TVA (CE, 27 novembre 2020, n° 426091, « *Sté Lips et Financière Lord Byron* », *Dr. Fisc.* 2020, n° 49, act. 429). La notion d'assujetti est essentielle ; elle doit être entendue largement et ne concerne pas seulement les entreprises les marchands de biens qui font habituellement commerce des immeubles (v. J. Molinier, « L'assujetti et la vente d'immeuble », *Dr. Fisc*. 2020, étude 247). L'acquéreur paiera (option ou pas) les droits de mutation à titre onéreux (5,09 %), mais s'il est assujetti à la TVA, il peut prendre l'engagement de revendre dans les 5 ans et être redevable de la seule taxe de publicité foncière (0,715 %). Il peut aussi prendre l'engagement de construire dans les 4 ans et être exonéré (à l'exception d'un droit fixe de 125 €).

Doctrine (réforme de la TVA immobilière) - Th. Vialaneix, « TVA "immobilière" et droits d'enregistrement : la réforme en dix points », *Les nouvelles fiscales*, n° 1042, 15 mars 2010, p. 4 ; J. Molinier, « Réforme de la TVA immobilière. Nouvelle approche », *JCP N* 2010, I, 1197.

2. Les livraisons à soi-même

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne se livre un bien ou se rend un service à partir d'éléments ou moyens lui appartenant.

Il en sera ainsi lorsqu'un fabricant fabrique un bien pour lui-même, un détaillant prélève un bien sur les stocks ou un prestataire de service profite de ses compétences.

Normalement la TVA ne devrait pas être exigible puisqu'il n'y a aucune contrepartie. La TVA sera néanmoins exigible dans certaines situations, notamment lorsque apparaissent des distorsions de concurrence.

Lorsque le bien ou le service est affecté à des besoins autres que ceux de l'entreprise, l'opération est soumise à la TVA si la taxe afférente aux biens en cause ou ceux nécessaires à la prestation de service a été antérieurement déduite. Si tel est le cas en effet, l'absence de soumission à la TVA entraînerait des distorsions de concurrence puisque si ces biens ou services avaient été acquis auprès d'un tiers, l'acquéreur aurait supporté la TVA. **C'est un cas d'autoconsommation.** L'entreprise doit alors se facturer à elle-même la TVA (V. cependant la remarque qui suit).

Trois situations se présentent en pratique :

1. L'entrepreneur sait dès le départ que le bien ne sera pas affecté à ses besoins professionnels ; dans ce cas, il ne doit pas déduire la TVA.
2. L'entrepreneur modifie a posteriori l'affectation du bien ; dans ce cas, il doit en principe prélever la TVA sur lui-même (« autofacturation » de la TVA).
3. Dans la situation d'un entrepreneur qui prélève un bien pour « ses besoins privés normaux ou ceux de sa famille », l'administration fiscale considère qu'il ne s'agit pas d'une livraison à soi-même taxable (BOFIP, BOI-TVA-CHAMP-10-20-20, n° 110) ; dans ce cas l'exploitant devra procéder à une régularisation (reversement) de la TVA déduite en fin d'année.

Lorsque le bien ou le service est affecté aux besoins de l'entreprise, l'opération n'est pas en principe soumise à la TVA. En effet, le paiement de la TVA n'apporterait rien puisque la taxe est immédiatement déductible par l'entreprise. Toutefois, la TVA sera exigible *si* ***le bien n'ouvrirait pas droit à déduction s'il était acquis à l'extérieur*** . En effet, si elle pouvait déduire la TVA, l'entreprise bénéficierait d'un avantage indu par rapport à celui qui a acheté le bien à l'extérieur et qui n'a pu déduire la TVA. Le cas se présente lorsque l'entreprise se fabrique à elle-même un bien exclu du droit à déduction **(autofabrication**), ou si elle prélève des biens dans un secteur soumis à TVA pour les affecter à un secteur exonéré de TVA (cas du redevable partiel). Dans ces situations, l'opération est obligatoirement soumise à la TVA.

Remarque
Les cadeaux de faible valeur (**< 73€ TTC)** prélevés sur les stocks de l'entreprise pour les besoins de l'exploitation (*"cadeaux d'entreprises"*) ne sont pas soumis à la TVA (CGI, art. 257, II, 1, 1° ; CGI, Ann. IV art. 23 N).

UNJF - Tous droits réservés

A noter : le législateur a supprimé plusieurs autres cas de livraisons à soi-même **obligatoires** (L. n° 2014-1545 du 20 décembre 2014, *de simplification de la vie des entreprises,* art. 32) :

- LASM d'immobilisations affectées aux besoins de l'entreprise,
- LASM au cas d'affectation à des opérations hors champ,
- LASM d'immeubles neufs non revendus dans les deux ans de l'achèvement.

§2 : Les opérations imposables sur option

Il est a priori étonnant qu'un contribuable exonéré se soumette volontairement à un impôt. Pourtant l'assujettissement volontaire à la TVA présente des avantages certains.

Il reste que l'option pour la TVA n'est autorisée que si une disposition législative le prévoit expressément et que son régime fiscal est assez contraignant.

Intérêt de l'option ?	Les intérêts de l'option sont de deux ordres : les entreprises assujetties à la TVA sont exonérées de la taxe sur les salaires et l'intéressé peut déduire la TVA qui lui a été facturée. • **L'exonération de taxe sur les salaires** est totale ou partielle selon la proportion d'assujettissement à la TVA (le cas des assujettis partiels sera étudié dans la section 2 relative au calcul de la TVA). Les entreprises soumises à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires sont totalement exonérées de taxe sur les salaires, alors que les assujettis partiels ne sont exonérés qu'à hauteur de leur prorata de TVA. • **La possibilité de déduire la taxe facturée en amont** apparaît déterminante. Qu'en est-il pour la compétitivité de l'entreprise ? A priori, celle qui facture la TVA à ses clients n'est pas moins compétitive que celle qui n'est pas assujettie puisqu'elle s'approvisionne « H.T. » (l'augmentation du prix de vente due à l'application de la TVA est compensée par la baisse du coût de fabrication). Pourtant, le client de l'entreprise préférera payer un même prix en « T.T.C. » s'il peut récupérer la TVA qui lui a été facturée. L'entreprise qui a opté est donc dans les faits plus compétitive que celle qui n'a pas opté, et ce pour un même prix de vente.
Qui peut opter ?	On envisagera quelques professions puis, séparément, le cas des locations : • Peuvent opter : **les petits exploitants agricoles et avocats,** les établissements financiers pour les opérations bancaires qui sont exonérées (hormis les opérations de change et les opérations sur l'or), les entreprises qui effectuent des opérations

UNJF - Tous droits réservés

sur les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération, les collectivités locales pour certains services publics (eau, assainissement, abattoirs publics, etc.).

- Les **locations** sont en principe exonérées de TVA.
- Par exception, certaines locations y sont obligatoirement soumises ; c'est le cas des locations de biens meubles corporels (biens d'équipement) ou incorporels (fonds de commerce). C'est aussi le cas des locations d'immeubles aménagés pour des professionnels ou des locations de parking (s'ils ne sont pas l'accessoire d'une location d'immeuble d'habitation). Selon le Conseil d'Etat, les biens loués doivent être pourvus des éléments nécessaires à l'activité commerciale, sans lesquels celle-ci ne pourrait être effectivement exercée (CE, 26 décembre 2013, n° 360124, *« SCI Rostand », RJF* 3/14, n° 234).
- Certaines locations exonérées peuvent faire l'objet d'une option ; il s'agit des locaux à usage professionnel ou commercial (mais si le locataire n'est pas assujetti à la TVA, l'option devra être formulée dans le contrat de bail, ce qui équivaut à l'acceptation du locataire (V. CGI art. 260, 2°). L'option prend effet au 1er jour du mois au cours duquel elle a été formulée auprès du service des impôts, et la dénonciation prend également effet au 1er jour du mois au cours duquelle elle a téte formulée (D. n° 2014-44 du 20/01/2014). Toutefois, l'option ne peut prendre effet avant que ne soient souscrits les engagements contractuels permettant d'en bénéficier, conformément à l'article 260, 2° du CGI précité (CE, 21 décembre 2023, n° 474042, *« SAS François Perrino Holding »*, Dr. Fisc. 2024, n° 5, act. 21, note L. Erstein).

> ***Remarque***
> Il est tout à fait possible d'opter pour certains locaux seulement au sein d'un même immeuble (CE, 9 septembre 2020, n° 439143, « *SCI EMO », Dr. Fisc.* 2020, n° 41, comm. 400, concl. R. Victor, note F. Alparslan, A. Herbelot et S. Laurent-Sorel).

Les autres locations sont exonérées sans possibilité d'option ; s'agit des locations de

UNJF - Tous droits réservés

terrains et bâtiments agricoles et des locations d'immeubles d'habitation (meublés ou non).

Sont toutefois soumises à la TVA les locations d'habitations meublées à titre habituel qui s'accompagnent de prestations à caractère parahôtelier (CGI, art. 261 D 4°, b), même si le loueur délègue à un tiers la fourniture des prestations, dès lors qu'il en est responsable vis à vis du locataire (CE, 20 novembre 2017, n° 392740, Dr. Fisc. 2018, n° 29, comm. 340, concl. Y. Bénard). Selon le Conseil d'Etat, les critères posées par l'article 261, D, 4°, b précité du CGI pour l'absence d'exonération de TVA des activités parahotelières ne sont pas compatibles avec la directive TVA (CE, 5 juillet 2023, avis n ° 471877, Dr. Fisc. 2023, n° 29, act. 270, obs. P. Guédon). Ainsi, l'application de la TVA aux activités parahotelières, qui sont liées à la concurrence du secteur hôtelier, doit être appréciée au cas par cas.

> ***Exemple***
> Pour une application de cette jurisprudence : V. CAA Nancy, 25 sept. 2023, n° 21NC01600, Dr. Fisc. 2023, n° 46, comm. 338, concl. L. Stenger, note M.-B. Rivière-Pain et L. Thieurmel (cas d'une résidence étudiante avec services : la cour retient l'absence de situation de concurrence potentielle avec des entreprises hôtelières sur le fondement du manque d'un des 3 services prévus à l'article 261 D, 4°, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la durée des locations).

Afin de mettre ces dispositions en conformité avec la directive TVA, le législateur (L. n° 2023-1322 du 29 décembre 2023, de finances pour 2024, art. 84 ; CGI, art. 261, D, 4°, b nouv. ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10 s., 26 mars 2025) a généralisé les règles de la parahôtellerie à l'ensemble des formes d'hébergement touristique (hôtel, auberge, résidence de tourisme, gîtes ruraux, meublés de tourisme, etc.). Désormais, les prestation d'hébergement fournies dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire (cas de la parahôtellerie), sont soumises à la TVA, si elles remplissent les conditions cumulatives suivantes si : 1/ ces prestations d'hébergement sont offertes au client pour une durée n'excédant pas 30 nuitées (sans préjudice de la possibilité, pour le professionnel, de proposer au client de réserver sur une durée plus longue) ;

UNJF - Tous droits réservés

	2/ elles comprennent au moins trois des prestations suivantes : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle. ***A noter :*** le taux de 10 % s'appliquera à la fourniture d'un hébergement dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire. **Doctrine** : S. de Fontaine, « Location meublée et TVA – de l'importance confirmée des choix des bailleurs », *Dr. Fisc.* 2025, n° 21, act. 240. ***Remarque*** **Pas de porte -** Selon le Conseil d'Etat, le pas de porte constitue, en principe, un supplément de loyer commercial qui constitue, avec le loyer lui-même, la contrepartie d'une opération unique de location qui est soumise à la TVA au même titre que le loyer lui-même, et non comme une indemnité destinée à dédommager le bailleur d'un préjudice résultant de la dépréciation de son patrimoine (CE, 15 février 2019, n° 410796, *Dr. Fisc.* 2019, n° 17, comm. 247, concl. E. Cortot-Boucher, note I. Massounga et M. Buchet).
Durée de l'option ?	L'option est en principe valable pour **cinq ans**, mais elle est réduite à **trois ans en matière agricole** et portée à **dix ans pour les locations immobilières**. Il peut arriver que pendant la période d'option, la TVA déduite par l'assujetti soit plus importante que celle qu'il a encaissée. Il bénéficie donc d'un crédit de taxe qui est en principe remboursé sous certaines conditions. Ce sera notamment le cas en matière de locations immobilières dès lors qu'est déduite la TVA afférente au coût de construction de l'immeuble. Aussi, afin de compenser la perte fiscale immédiate, le code général des impôts pose en principe que lorsque l'intéressé bénéficie d'un remboursement de crédit de taxe à l'occasion de son option, celle-ci est automatiquement reconduite pour une période identique.

§3 : Les opérations exonérées

Remarque
Règle théorique : Il s'agit ici d'opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA mais qui sont expressément exonérées par un texte.

Elles ne doivent donc pas être confondues avec des opérations qui sont placées « *hors champ* ».

UNJF - Tous droits réservés

Ainsi que nous l'avons déjà montré, l'exonération de TVA n'est pas forcément un avantage pour l'entreprise dans la mesure ou elle perd son droit à déduction de la TVA. Elle devra aussi payer la taxe sur les salaires dans des proportions qui varient en fonction de sa proportion d'assujettissement à la TVA. Les cas d'exonération de TVA ne répondent pas tous au même but. Certaines opérations sont exonérées dans le but d'éviter un cumul d'imposition, d'autres pour motifs économiques ou sociaux.

Exonérations destinées à éviter les cumuls d'imposition. Il serait choquant que la TVA s'applique à certaines opérations qui sont par ailleurs imposables, et ce d'autant plus que la TVA est susceptible de s'appliquer sur une base qui comprend ces impôts (CGI, art. 267-I-1°). Il s'agit des opérations qui supportent les droits d'enregistrement : ventes d'immeubles anciens, de fonds de commerce (hormis les marchandises neuves, mais la TVA n'est plus exigible) et les apports en sociétés. Mais lorsque la TVA est exigible, les droits d'enregistrement ne le sont plus : ventes d'immeubles neufs ou de terrains à bâtir. Sont aussi exonérées de TVA, les conventions d'assurance (ou de rentes viagères) qui sont soumises à une taxe annuelle (taxe sur les conventions d'assurance).

En savoir plus : Manifestations sportives et TVA

L'impôt sur les spectacles a été supprimé pour les *manifestations sportives* à compter du 1er janvier 2015 (LF 2015 ; CGI, art. 1559 mod.). En effet, comme les communes peuvent exonérer d'impôt sur les spectacles les manifestations sportives sur leur territoire, la Commission européenne a estimé que l'exonération de TVA n'était plus justifiée (COMM. UE, MEMO/14/470, 19 juillet 2014, *Dr. Fisc.* n° 29, act. 407). Du coup, la TVA est désormais perçue sur les droits d'entrée (taux : 5,5 %).

Jusqu'au 1er janvier 2015, les clubs de sport ne pouvaient facturer la TVA sur la billetterie, ce qui ne leur permettaient pas de récupérer la taxe d'amont ; le Conseil d'Etat juge à cet égard sans incidence l'extension de la faculté d'exonération d'impôt sur les spectacles par les communes (CE, 15 avril 2015, n° 371746, *« Havre athlétic club Football Association »*, *Dr. Fisc.* 2015, n° 25, comm. 416, concl. E. Bokdam-Tognetti, note M. Guichard et R. Zaghdoun).

Exonérations pour motifs économiques. Sont concernées à ce titre les opérations suivantes :

- *Les ventes de biens d'occasion*. Cependant, depuis que la TVA est applicable aux biens qui ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de TVA lors de leur achat (CGI, art. 261-3-1°), l'exonération est plus théorique que pratique car les biens exclus du droit à déduction sont peu nombreux. Cela concerne surtout les véhicules de tourisme qui sont revendus par une entreprise.

  Exemple
  Encore faut-il qu'il s'agisse de biens usagés, ce qui implique qu'ils aient été durablement affectés à l'exploitation ; CAA de Nantes, 24 avril 2002, « *SA Les grands garages de Lannion »*, *JCP éd. E*, 2003, pan. p. 256 - Tel n'est pas le cas de véhicules achetés neufs pour être loués, puis revendus moins d'un an après.

  Les particuliers sont toujours exonérés de TVA, et les négociants en biens d'occasion facturent toujours la TVA.

- *Autres situations* : les **exportations** (afin de favoriser le commerce international), les opérations de **banque** (hormis celles qui ne sont qu'accessoires : gestion de portefeuilles, location de coffres-forts, etc.) et d'**assurance** (les opérations accessoires à l'assurance - telle le courtage - sont également exonérées, mais le Conseil d'Etat possède à présent une vision restrictive de ces activités).

  Exemple
  V. CE, 9 octobre 2019, n° 416107, *Dr. Fisc.* 2019, n° 42, act. 449 ; *Dr. Fisc.* 2019, n° 48, act. 498, note S. Dorin et *Dr. Fisc.* 2019, n° 51-52, comm. 489, concl. M.-A. Nicolazo de Bamon, note L. Medjebar.

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> En 2022, l'Administration a réécrit ses commentaires consacrés aux opérations d'assurance et prestations afférentes à ces opérations exercées par les courtiers et intermédiaires d'assurance (BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10, 27 avr. 2022). Selon elle désormais, la notion de courtier ou d'intermédiaire d'assurance ou de réassurance ne dépend pas d'une qualification formelle ou statutaire au regard d'une réglementation sectorielle, mais bien du contenu des opérations qui sont réalisées par les opérateurs (BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10, 27 avr. 2022, préc., §300).
>
> **Doctrine :** S. Dorin et N. Habibou, « Réécriture de la doctrine administrative sur les opérations d'assurance et les prestations afférentes exercées par les courtiers et intermédiaires d'assurance : un exercice d'équilibriste réussi ? », *Dr. Fisc.* 2022, n° 26, étude 262.

Exonérations pour motifs sociaux. L'exonération la plus connue est celle dont profitent les associations ; comme elle s'étend à l'IS, ce cas sera étudié dans la partie du cours relative à cet impôt (V. Leçon 8).

Pour le reste, sont exonérées :
Les activités relevant du secteur médical : soins médicaux (y compris ceux réalisés par des pharmaciens), travaux d'analyses, frais d'hospitalisations, de prothèses dentaires, etc. Par contre, les médicaments sont soumis à la TVA (taux réduit ou super réduit), mais lorsqu'ils sont livrés à l'occasion d'une prestation de soins ou d'hospitalisation exonérée, les médicaments le sont aussi.

> ***Exemple***
> NB : la CJUE juge inapplicable ce principe à des soins ambulatoires effectués par des médecins hospitaliers, CJUE, 13 mars 2014, aff. C-366/12, « *Finanzamt Dortmund-West c/ Klinikum Dortmund GmbH* », *Dr. fisc.* 2014, n° 15, act. 225, note C. Deleu.

L'administration admet que ne soit pas soumises à TVA les sommes perçues par un praticien à l'occasion de son remplacement occasionnel par un confrère, et les qualifie souvent "d'honoraires rétrocédés" (sur la notion de remplacement occasionnel.

> ***Exemple***
> V. CAA de Nancy, 20 décembre 2016, n° 15NC02525, *Dr. Fisc.* 2017, n° 29, comm. 406, note N. Peton-Philippot - L'administration est déboutée pour avoir considéré que le praticien avait fourni à ses remplacants des prestations non déclarées de mise à disposition de locaux et de matériel.

L'exonération de TVA au titre de l'activé médicale est subordonnée à la réalisation de deux conditions : 1/ la première tenant à la qualité de la personne réalisant l'acte (il doit s'agir d'un praticien) et, 2/ la seconde, tenant à la nature de l'acte réalis é (il doit s'agir d'une prestation de soin . V. A. Moraine et L. Medjebar, « TVA - Exonération des actes de médecine à but thérapeutique », *Dr. Fisc.* 2020, n° 9, étude 159). Les actes de médecine esthétique sont exonérés de TVA lorsqu'ils sont remboursés par l'assurance-maladie, totalement ou partiellement (CE, 5 juillet 2013, *« SNCPRE, SCFMMAA et autres, SNDV »*, *RJF* 10/13, n° 970, confirmant la doctrine administrative, BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, n° 40), mais l'administration exonère désormais les actes de chirirurgie esthétique dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique est avéré, même s'ils ne sont pas pris en charge par l'assurance-maladie (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, n° 43, 7 février 2018 ; *Dr. Fisc.* 2018, n° 10, act. 92, obs. N. Jacquot). Par ailleurs, les corrections contre divers affections de la vue (myopie, hypermétropie, astigmatisme ...) effectués par des ophtalmologistes ne constituent pas des actes de chrirurgie esthétique et sont donc couverts par l'exonération de TVA quel que soit leur régime de prise en charge par l'assurance-maladie (Rép. min. éco. n° 03356 à Agnès Canayer : JO Sénat 12 avr. 2018, p. 1756).

UNJF - Tous droits réservés

Exemple

Les actes d'un diététicien sont exonérés de TVA à condition qu'il les effectue lui-même et non par l'intermédiaire d'un logiciel spécifique (CE, 29 décembre 2020, n° 426219, « *Sté GIIS* », *Dr. Fisc.* 2021, n° 9, comm. 158, obs. F. Pezet - Exclusion des régimes culinaires non fournis par un diététicien). La CJUE a elle-même jugé que le suivi nutritionnel et services de bien-être et de culture physiques est une prestation distincte et indépendante de la prestation de soins à la personne (CJUE, 4 mars 2021, aff. C-581/19, *Frenetikexito - Unipessoal Lda, Dr. Fisc.* 2021, n° 10, act. 147).

Les activités d'enseignement : il s'agit de l'enseignement primaire, secondaire, universitaire, ou professionnalisé (sauf pour les organismes de droit privé qui ne sont pas "reconnus"), y compris via Internet (Rép. Min. à M. Adnot, JO Sénat Q 3 octobre 2002, p. 2240). Les cours particuliers dispensés par des personnes physiques sont aussi exonérés de TVA si elles sont rémunérées directement par les élèves (CGI art. 261,4, 4°, b). Cela suppose que l'activité soit exercée à titre indépendant, c'est à dire si l'enseignant agit pour son propre compte et sous sa responsabilité (CJCE, 14 juillet 2007, « Werner Haderer », RJF 10/07, n ° 1182). Une société de soutien scolaire ne peut donc prétendre à l'exonération (CE, 10 décembre 2021, n° 457050, « Sté MCC Axes », *Dr. Fisc.* 2022, n° 24, comm. 250, concl. K. Ciavaldini). De même, si l'enseignant dispense ses enseignements avec le concours de salariés, il n'est pas réputé exercer cette activité à titre personnel et ne peut prétendre à l'exonération de TVA (CE, 3ème et 8ème ch., 27 janvier 2017, n° 391373, « Maniez », Dr. Fisc., 2017, n° 25, n° 359, concl. V. Daumas - Contribuable qui donnait des cours de jet-ski l'été à la Grande Motte avec l'aide de salariés saisonniers).

Remarque

Il n'est pas exclu qu'un enseignant qui est soumis à la TVA pour l'activité faite par des salriés, puisse bénéficier d'une exonération de TVA pour la partie de ses activités qui, si elle peut être isolée, est exercée personnellement dès lors qu'elle remplit les conditions exigées par l'article 261, 4, 4°, b du CGI précité (CE, 1er juillet 2025, n° 492060, Dr. Fisc. 2025, n° 37, act. 406, obs. L. Erstein. – Professeur de théâtre qui prétend exercer son activité de plusieurs manières. – Pour vérifier ce point, renvoi est fait devant les juges du fond).

Dosctrine : A. Moraine, « Formation et TVA : une année riche en enseignements ! », *Dr. Fisc.* 2025, n° 41, étude 303.

Les repas servis dans les cantines d'entreprises, administratives, scolaires ou universitaires étaient exonérés en vertu d'une doctrine administrative ancienne. Cette doctrine a pour partie été jugée illégale par le Conseil d'Etat (CE, 27 mars 2000, RJF 05/00, n° 615). Désormais, la TVA ne s'appliquera qu'aux cantines d'entreprises ou administratives (taux réduit néanmoins). Les cantines scolaires ou universitaires sont exonérées losqu'elles sont directement gérées par l'établissement (BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20, 24 septembre 2014, n° 310).

UNJF - Tous droits réservés

Section 2 : Le champ d'application territorial

La TVA s'applique aux opérations qui sont réalisées en France, mais encore faut-il préciser les contours du territoire national. Ce sera chose faite avec l'étude consacrée aux **opérations internes (§1)**.

La TVA française est également susceptible de s'appliquer aux opérations réalisées avec l'étranger ; leur régime sera détaillé avec les **opérations internationales (§2)**.

> ***Remarque***
> Nous donnons ci-après les règles essentielles en matière de fiscalité internationale ; pour plus d'informations, le lecteur est invité à se reporter au cours de droit fiscal international.

§1 : Les opérations internes

Sont considérées comme des opérations internes celles qui sont effectuées sur le territoire national. Cette règle est pourtant soumise à quelques tempéraments.

La TVA française s'applique normalement en France métropolitaine et en Corse (même si cette dernière bénéficie parfois de taux moins élevés), **mais aussi le cas échéant sur des territoires indépendants** (il en est ainsi de la principauté de Monaco, mais non la principauté d'Andorre).

La TVA française est parfois appliquée sur certains territoires français qui sont pourtant considérés comme des territoires d'exportation. C'est le cas des trois départements d'outre-mer suivants : Réunion, Martinique et Guadeloupe (mais non la Guyane et Mayotte), avec des taux spécifiques néanmoins (le taux normal de TVA est de 8,5 % et le taux réduit de 2,1 %, sachant que le taux réduit de 2,1 % s'applique à tous les produits et services relevant en métropole du taux réduit de 5,5 % ou du taux intermédiaire de 10 %).

> ***En savoir plus : TVA NPR : quésaco ?***
> Le fait que les DOM soient considérés comme territoires d'exportation permet de les faire bénéficier du régime d'exonération de certaines importations (CGI, art. 295, 1, 5°), et la TVA non-appliquée est pourtant récupérable par l'importateur local (TVA « NPR », « non perçue récupérable »), à condition qu'il y soit établi (sur la notion « d'établissement stable » visée par l'article 295 A du CGI, V. CAA de Paris, 13 mai 2016, n° 15PA00844, « *SNC Locasol Leverger* », *Dr. Fisc.* 2016, n° 27, comm. 400, concl. O. Rousset, note A. Moraine). Il s'agit d'une véritable subvention publique et dont l'origine est purement administrative (V. A. Moraine, « TVA fictive : quel avenir pour un OVNI fiscal ? », *Dr. Fisc.* 2008, n° 19-20, comm. 311), avant d'être légalisée par la loi (L. 27 mai 2009, art. 30 ; CGI, art. 295 A).
>
> ***Le dispositif "NPR" est supprimé pour les livraisons et importations de biens pour lesquelles l'exigibilité de la taxe intervient à compter du 1er janvier 2019 (LF 2019, art. 17).***

La TVA française n'est pas applicable dans les territoires d'outre-mer ainsi qu'en Guyane et à Mayotte. Logiquement ils sont donc considérés comme territoires d'exportation.

§2 : Les opérations internationales

La TVA est d'une application territoriale en ce sens qu'elle ne s'applique qu'aux opérations situées sur le territoire national.

Lorsqu'il s'agit d'une opération internationale, il faut se demander si l'opération est réputée se situer sur le territoire français ou non.

UNJF - Tous droits réservés

A cet égard, la loi distingue entre les **livraisons de biens meubles corporels** (A) et **les prestations de services** (B).

A - Les livraisons de biens

> ***Remarque***
> Depuis la mise en place du marché unique, soit à compter du premier janvier 1993, on distingue les opérations « *extracommunautaires* » et les opérations « *intracommunautaires* ».

1. Les opérations « extra-communautaires »

Elles sont effectuées avec des pays n'appartenant pas à l'Union européenne.

a) Règles applicables aux entreprises

Les principes sont l'exonération des exportations et l'assujettissement des importations.

Les exportations ne sont pas soumises à la TVA. Certes, l'opération est réputée se situer en France lorsque les biens se trouvent en France au moment du départ de France (CGI, art. 258-I), mais les exportations sont expressément exonérées de TVA par la loi (CGI art. 262). Ceci devrait normalement conduire l'entreprise à régulariser la TVA qu'elle à déduite en amont. Cependant, par exception aux principes généraux, l'entreprise en est dispensée (cette dernière repose sur un artifice : on dit que l'exportation a été soumise à la TVA au taux de 0 %). De ce fait, l'exportateur possédera un crédit de taxe qui sera remboursé par le trésor. Elle peut d'ailleurs préférer le mécanisme de l'achat en franchise de taxe (CGI, art. 275). Dans ce cas, les biens que l'entreprise destine à l'exportation sont achetés en franchise de taxe (dans la limite du montant des livraisons de cette nature effectuées l'année précédente), ce qui évite de demander le remboursement. Cela ne remet pas en cause le droit à déduction du fournisseur grâce à une attestation d'exportation que lui remet l'exportateur.

UNJF - Tous droits réservés

Remarque
L'exonération des exportations est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation. La preuve de l'exportation est rapportée par (CGI, Ann. III, art. 74) : 1/ l'inscription dans les livres comptables de mentions relatives à l'exportation, et 2/ la production d'une déclaration d'exportation laquelle sera visée par les douanes qui attestent de la sortie des marchandises (Document administratif unique, « DAU »). A noter : à partir de 2021, la DAU « papier » devrait être supprimée et la procédure dématérialisée. Tout autre mode de preuve n'est pas recevable (CE, 30/12/2009, « *SA Maison Bosc* », *Dr. Fisc.* 2010, n° 11, comm. 236 – La preuve du paiement par le donneur d'ordre étranger ne suffit pas).

En pratique, il est apparu que la DAU n'était pas toujours visée par le service des douanes et / ou retournée à l'exportateur (feuillet n° 3 de la « DAU »), d'où des difficultés pour prouver la réalité des exportations. Aussi, le texte prévoit désormais d'autres moyens de preuve (D. 25/05/2004) ; les entreprises peuvent désormais rapporter la preuve de l'exportation en produisant simplement la déclaration à l'exportation (soit la photocopie du feuillet n° 1 de la « DAU » conservé par le service des douanes) ou par des élément de preuve complémentaire (ex : un document de transport). Selon la CJUE elle-même, sous réserve de certaines situations particulières telles que la fraude, les conditions de forme ne peuvent conduire à une perte du droit à l'exonération de TVA dès lors que les conditions de fond mises à l'obtention de ce droit sont remplies (CJUE, 28 mars 2019, aff. C-275/18, Milan Vins, *Dr. Fisc.* 2019, n° 27, act. 323, note S. Dorin).

La CJUE considère que la vente à une société faisant écran avec le véritable destinataire des biens n'empêche de considérer que les biens ont été exportés et qu'ils bénéficient de l'exonération de TVA (CJUE, 17 octobre 2019, aff. C-653/18, « *Unitel sp. z.o.o., C/Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* », *Dr. Fisc.* 2020, n° 5, comm. 123, note N. Habibou - Société de droit polonais qui exportait des téléphones portables vers l'Ukraine, officiellement à des entités ukrainiennes, mais en fait à d'autres entités non identifiées sur les factures).

Les importations sont imposables en France. Traditionnellement, la TVA était recouvrée par l'administration des douanes au moment du franchissement de la frontière (date d'exigibilité de la taxe) auprès du déclarant en douane (c'est à dire le détenteur des biens à ce moment précis). Il importe peu qu'il y ait ou non transfert de propriété ; les simples déplacements de biens entre une société étrangère et sa succursale française sont soumis à TVA (CGI, art. 256 bis et 258 C, I). La TVA est calculée sur une base comprenant le prix d'achat (ou bien le coût de revient à défaut de prix), augmenté des frais accessoires parmi lesquels on trouve les frais de transport jusqu'au premier lieu de destination des biens à l'intérieur du pays. Le client français pourra ensuite déduire cette TVA, conformément aux règles de droit commun. Il est à noter que cette déduction n'est pas subordonnée au paiement effectif préalable de la taxe par le redevable (CGI, art. 271-II, 1, b, mod. LF rec. 2012). Reste que le décaissement de la TVA à l'importation pose problème aux entreprises qui doivent faire l'avance de la taxe au trésor public (v. l'encadré qui suit).

En savoir plus : L'autorisation demandée à l'administration d'auto-liquider la TVA
Pour résoudre le problème de trésorerie des entreprises obligées de faire l'avance de la taxe au Trésor public, ces dernières peuvent demander à l'Administration fiscale l'autorisation "d'auto-liquider" la TVA (L. n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, art. 87).

Cette autorisation est accordée aux opérateurs satisfaisant à quatre critères cumulatifs tenant :

- à la réalisation d'au moins quatre importations au sein de l'Union européenne ;
- à la disposition d'un système de gestion des écritures douanières et fiscales permettant le suivi des opérations d'importation ;
- à l'absence d'infractions fiscales et douanières ;
- à la preuve d'une certaine solvabilité financière.

Doctrine : O. Courjon, « Auto-liquidation de la TVA d'importation : à la reconquête du dédouanement en France », *Dr. Fisc.* 2016, n° 16, étude 242.

Remarque
Depuis le 1er janvier 2022, la TVA due à l'importation est liquidée auprès de la DGFiP et non plus du service des douanes (LF 2020, art. 181). Corrélativement, le régime de l'autoliquidation est applicable, comme pour les acquisitions intracommunautaires. Les entreprises n'ont donc plus à demander une

UNJF - Tous droits réservés

autorisation préalable à l'Administration. Ce régime a par ailleurs été étendu à la TVA due par des personnes morales non assujetties identifiées à la TVA (LF 2022, art. 46 – Initialement, ces personnes devaient contiuer à relever du service des douanes pour leurs importations).

Doctrine : A.-S. de Béchade, E. Sevesque, O. Sorgniard et St. Chasseloup, « TVA à l'importation, un édifice fiscalo-douanier toujours en construction ? », *Dr. Fisc.* 2023, n° 28, act. 240.

b) Règles applicables aux particuliers

Depuis 2021, il est institué un régime spécifique pour les ventes à distance de biens importés de pays tiers par des particuliers (LF 2020).

Remarque
En raison de la crise provoquée par la pandémie de Covid-19, la Commission européenne a proposé que la date d'application de la réforme du régime des ventes à distance soit reportée de 6 mois, soit au 1er juillet 2021 (Cons. UE, déc. 2020/1109, 20 juill. 2020).

***Sont visées, les livraisons de biens (autres que des moyens de transport neufs et des biens livrés montés et installés)* :**

- expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens ;
- à partir d'un territoire ou d'un pays tiers ;
- à destination d'un acquéreur non-assujetti dans un État membre.

Ce régime se caractérise par l'utilisation d'un "guichet unique" dédié (IOSS) lorsque la valeur intrinsèque des envois ne dépasse pas 150 € (le vendeur collecte la TVA du pays de destination au moment de la vente et la reverse mensuellement via le guichet unique). Si la valeur du colis excède 150 €, la TVA est acquittée à l'importation selon la procédure douanière classique, lors du passage en douane (l'IOSS ne peut pas être utilisé pour ces envois). Les règles sur les guichets uniques sont détaillées dans la partie du cours relative aux opérations intracommunautaires (V. infra 2°, b).

Remarque
A compter du 1er mars 2026, il est institué une taxe forfaitaire de 2€ sur les importations d'articles de marchandise contenus dans un envoi d'une valeur inférieure à 150€, réalisées sur le territoire douanier national (L. n° 2026-103, 19 février 2026, de finances pour 2026, art. 82). Mais, constatant la date d'entrée en vigueur d'un prélèvement européen dû à raison de l'importation de certains articles, les pouvoirs publics l'ont supprimé à compter du 1er juillet 2026 (D. n° 2026-589, 3 juillet 2026).

Doctrine : J. Michel, « La taxe sur les petits colis : décryptage d'un nouveau mécanisme de taxation applicable aux importations de faible valeur - À propos de l'article 82 de la loi n° 2026-103 du 19 février 2026 de finances pour 2026 », *Dr. Fisc.* 2026, n° 14, act. 122). - L. Milkovic, « Précisions relatives aux modalités de déclaration et d'acquittement de la taxe sur les importations d'articles de marchandise contenus dans des envois de faible valeur auprès de la DGFiP », *Dr. Fisc.* 2026, n° 25, act. 234). - St. Chasseloup, J. Michel et L. Romeyer, « Commerce électronique - Importations de faible valeur : les plateformes et les places de marché à l'épreuve du nouveau cadre européen ? », *Dr. Fisc.* 202, n° 29, act. 276.

En savoir plus : Détaxation en faveur des exportations à caractère touristique
La livraison de biens à emporter dans les bagages personnels du voyageur est exonérée de TVA si ce dernier n'a pas sa résidence habituelle en France ou dans l'Union européenne, et si la valeur globale de la livraison excède 100 € TTC (CGI, art. 262 I-2°). Le vendeur doit fournir à l'acquéreur un bordereau de vente lequel doit comporter certaines mentions obligatoires, à charge pour l'acquéreur de le faire viser dans les 6 mois à compter de l'achat par les douanes françaises. Le bordereau sera ensuite joint à la facture qui sera délivrée par le vendeur lors de la livraison.

UNJF - Tous droits réservés

Attention : le remboursement au client de la TVA est conditionnée par la production du bordereau de vente à l'exportation.

2. Les opérations « intracommunautaires »

Elles sont effectuées avec un pays membre de l'Union européenne.

a) Règles applicables aux entreprises

La suppression des frontières au 1er janvier 1993 n'a pas entraîné les simplifications attendues. Ainsi les notions d'exportations et d'importations n'ont pas été supprimées mais remplacées par celles de « ***livraisons intracommunautaires*** » et « ***d'acquisitions intracommunautaires*** ».

Le nouveau régime reste basé sur l'imposition dans le lieu de consommation des biens, comme avant, mais sans les frontières. Bien que temporaire, il est prorogé *sine die* jusqu'à ce qu'entre en vigueur le nouveau régime d'après lequel les opérations seront toujours imposées dans le pays d'origine. Les dernières propositons de la Commission vont dans ce sens, mais avec application du taux de TVA du pays de destination (v. S. Dorin et J.-Cl. Bouchard, « Plan d'action de la Commission sur la TVA : vers un espace TVA unique », *Dr. Fisc.* 2016, n° 15, act. 231).

Le régime a néanmoins évolué et dépend aujourd'hui de la qualité de leurs opérateurs ; assujettis (soumis à TVA) ou simples particuliers (qui n'y sont pas soumis). Les assujettis sont identifiés à partir d'un numéro individuel d'identification communautaire (en France, il comprend 13 caractères : le code du pays "Fr", la clé à deux chiffres et le numéro SIREN à 9 chiffres). Ce numéro est attribué automatiquement par le service des impôts. L'administration fiscale peut demander des informations complémentaires ainsi que tout élément permettant de justifier de la réalisation ou de l'intention de réaliser des opérations économiques (LPF, art. L. 10 BA, L. n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, *relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*).

En savoir plus : Qu'est-ce qu'une livraison intracommunautaire ?
Des difficultés de qualification se posent notamment lors de la vente d'un bien dans un autre Etat de l'UE, après qu'il ait été transformé dans ce pays, puis vendu à un prix qui tient compte de ces transformations (V. CE, 25 juillet 2013, *« Sté Fonderie 2A »*, *Dr. Fisc.* 2013, n° 42, comm. 484, note A. Moraine et T. Stoss - renvoi préjudiciel à la CJUE). La CJUE juge que le lieu de livraison du bien est réputé se situer dans l'Etat membre où le prestataire qui a effectué des travaux de finition est établi, c'est à dire en France (CJUE, 2 octobre 2014, aff. C-446/13, *Dr. Fisc.* 2014, n° 49, comm. 666, note A. Moraine et T. Stoss ; J.-S. Pilczer, « TVA : De l'articulation entre un transfert intracommunautaire de biens et une livraison interne. A propos de CJUE 2 oct. 2014 aff. 446/13, Fonderie 2A », *BF* 3/15, p. 140 – A noter : la société *« Fonderie 2A »* est italienne alors que le prestataire et le client sont français).

I - Les livraisons intracommunautaires suivent le même régime que les exportations ; elles sont donc exonérées de TVA.

Quatre conditions sont en principe requises :

1. il doit s'agir d'une opération à titre onéreux ;
2. le vendeur doit être un assujetti agissant en tant que tel ;
3. l'acquéreur doit être un assujetti ou une personne morale non assujettie ;
4. l'exportation doit être réelle.

En ce qui concerne le caractère onéreux de l'opération : l'exonération pourra tout de même s'appliquer si l'asssujetti dispose d'un numéro d'identification communautaire dans l'etat membre d'arrivée des biens et s'il justifie de la réalité du transport des biens dans cet autre Etat.

UNJF - Tous droits réservés

En ce qui concerne la réalité de l'exportation : les risques de fraude sont particulièrement élevés dans l'Union européenne puisque les frontières ont disparu et que les marchandises ne passent plus en douane. C'est la raison pour laquelle, afin d'éviter les fraudes « carrousel » à la TVA, il est désormais prévu que « *L'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle* » (CGI, art. 262 ter, I, 1°). Cette disposition reprend la jurisprudence communautaire (CJCE, 6 juillet 2006, « *Axel Kittel* » et « *Recolta Recycling SRPL* », *RJF* 10/06, n° 1301). Le Conseil d'Etat a lui-même jugé que les exportateurs devaient non seulement disposer du numéro d'identification communautaire de leur client mais également vérifier s'il existe un faisceau d'indices qui rende plausible une telle fraude (CE, 25 février 2011, n° 312290, « *Sté Abacus Equipement* », *Dr. Fisc.* 2011, n° 22, comm. 375, note J.M. Vié ; CE, 9 mars 2012, n° 330760, « *Sté Rebmeister Automobiles* », *Dr. Fisc.* 2012, n° 21, comm. 310, concl. E. Geffray). Pour la CJUE au contraire, l'absence de numéro d'identification ne remet pas en cause l'exonération s'il n'existe aucun indice de fraude (CJUE, 20 octobre 2016, aff. C-24/15, « *Josef Plöckl* », *Dr. Fisc.* 2016, n° 46, act. 637, note V. Alvarez-Le Mentec). **D'autres sanctions touchent les acquéreurs complices intervenant dans un circuit de fraude lorsqu'ils savaient, ou ne pouvaient ignorer qu'ils participaient à une fraude consistant à ne pas reverser la TVA à raison de la livraison :** ils ne peuvent faire valoir aucun droit à déduction (CGI, art. 273-2) et ils sont solidairement responsables du paiement de la TVA que n'a pas reversée leur fournisseurs (CGI, art. 283-4 bis).

Des mesures pour lutter contre la fraude étaient attendues quant aux conditions de l'exonération, sur la base de la directive n° 2018-1910 relative au régime intracomm unautaire de la TVA (v. N. Habibou et A. Vivaldi, « Les "Quick fixes" - en transit vers un régime TVA communautaire simplifié ? [1ère partie] » , *Dr. Fisc.* 2019, n° 38, étude 371 ; « Les "Quick fixes" - des mesures TVA harmonisées au sein de l'UE, une mise en oeuvre à clarifier [2ème partie] » , *Dr. Fisc.* 2020, n° 8, étude 149).

Aux quatre conditions habituelles requises pour l'exonération (V. *supra*), le législateur en a ajouté deux autres (LF 2020 du 28 décembre 2019, art. 134) :

- l'acquéreur doit être identifié à la TVA dans un Etat membre autre que celui du départ ou de l'expédition des biens et doit avoir communiqué son numéro d'identification au fournisseur ;
- le fournisseur doit avoir souscrit l'état récapitulatif mentionné à l'article 289 B, I (ancienne déclaration d'échange de biens), lequel devra nécessairement comprendre toutes les informations requises par le II de cette disposition (CGI art. 262 ter mod.).

Ces nouvelles exigences s'appliquent aux livraisons dont le fait générateur de la TVA intervient à compter du 1er janvier 2020.

> ***En savoir plus : Qu'est-ce qu'une fraude carrousel à la TVA ?***
> La CJCE a défini la fraude carrousel à la TVA de la façon suivante : « *Une fraude carrousel se produit lorsqu'un assujetti, qui a réalisé une acquisition intracommunautaire de biens sur laquelle la TVA n'a pas été prélevée, effectue ultérieurement une livraison intérieure de ces biens sur laquelle il perçoit la TVA avant de disparaître sans avoir reversé la taxe au trésor* ».

II - Les acquisitions intracommunautaires sont imposables au moment de la livraison des biens.

Principes - Contrairement aux importations, les acquisitions intracommunautaires sont imposables en France et non lors du pasage à la frontière (qui est sensée ne plus exister). Elle repose donc sur une démarche volontaire de l'acquéreur qui doit déclarer l'opération à l'administration et calculer la TVA correspondante. En pratique l'opération est neutre, puisque l'importateur déduit immédiatement la taxe **(« autoliquidation » de la TVA ; CGI, art. 283, I, al. 2).** L'assiette taxable est la même que pour les importations et le transfert de propriété est également indifférent (ex : opération avec une succursale).

> ***Remarque***
> **L'article 1788 A, 4 prévoit une amende fiscale spécifique égale à 5% de la somme déductible lorsqu'un redevable n'a pas déclaré la TVA due au titre d'une opération et qu'il aurait pu lui-même déduire (autoliquidation).**

UNJF - Tous droits réservés

A noter :

- L'amende ne s'applique pas si le contribuable dépose une déclaration rectificative avant toute action de l'administration (déc. Rescrit du 17/02/2009, n°2009/9 RC).
- Une QPC a été formée contre cette amende fiscale, laquelle n'est pas plafonnée (CE QPC, 14 juin 2022 n° 462398, *« Sté Igdal »*, *Dr. Fisc.* 2022, n° 30, comm. 294, concl. K. Ciavaldini). Le Conseil constitutionnel s'est prononcé pour la constitutionnalité de cette disposition, en soulignant, notamment, l'objectif de lutte contre la fraude fiscale (C. const., 22 septembre 2022, n° 2022-1009 QPC, *Dr. Fisc*. 2022, n° 39, act. 352, obs. M. Pelletier).

Formalités :

- Les opérations sont reportées mensuellement et distinctement sur le **formulaire administratif « n° CA3 »** qui a été spécialement aménagé pour la circonstance.
- Les entreprises doivent adresser chaque mois à l'administration des douanes une ***« déclaration d'échange de biens »*** **(« DEB »)** établie aussi bien à des fins de nature fiscale que statistique (CGI, art. 289 B). Toutefois, la loi de finances pour 2022 (LF 2022, art. 32) a supprimé la déclaration des échanges de biens et l'a remplacée par deux formalités distinctes à la charge des opérateurs : **1/ la déclaration d'enquête statistique** ; **2/ l'état récapitulatif des clients pour les besoins de la TVA.** Un décret du 4 février 2022 fixe les modalités de dépôt de ces états récapitulatifs des clients (D. n° 2022-126, 4 février 2022).

Doctrine : F. Mary, « Le mécanisme d'autoliquidation de la TVA ... un an après », *Les nouvelles fiscales*, n° 988, 15 oct. 2007, p.20 ; N. Habibou, « Autoliquidation domestique de l'article 283, 1, alinéa 2 du CGI : 15 ans déjà, un régime souvent incompris ! », *Dr. Fisc.* 2021, n° 46, étude 424.

En savoir plus : Echanges intracommunautaires sous contrat de dépôt

Les ventes de biens mis en dépôt en provenance d'un autre Etat membre ne constituent pas des transferts assimilés à des livraisons intracommunautaires en France si :

- l'assujetti qui transfère les biens n'est pas établi dans l'État membre de destination et le destinataire des marchandises y est pour sa part immatriculé à la TVA ;
- les biens sont destinés à être vendus au destinataire dans un délai de 12 mois suivant leur arrivée dans l'État membre de destination ;
- le transfert est correctement renseigné dans un registre dédié (LF 2020 ; CGI, art. 256, III nouv.).

b) Règles applicables aux particuliers

Les particuliers qui achètent des biens à l'étranger sont soumis à la TVA locale, mais ce principe est mis en échec dans deux situations :

1. Les achats de moyens de transports neufs sont imposables dans l'Etat du lieu de leur immatriculation (l'acquéreur devra s'acquitter lui-même de la taxe au Trésor public et ce n'est qu'en produisant l'attestation de paiement de la TVA qu'il pourra le faire immatriculer),
2. Les ventes à distance sont aussi imposables dans l'Etat du domicile de l'acheteur, mais ici c'est le vendeur qui est redevable de la taxe dans le pays d'importation (toutefois, si le vendeur est un « petit exportateur », lequel effectue moins de 35 000 euros d'exportations vers la France, l'opération sera soumise à la TVA dans son propre pays, CGI, art. 258 B).

E- commerce (ventes à distance "VAD") - Les règles susvisées s'adaptent mal au ventes par Internet ; les vendeurs connaissent mal les seuils applicables dans les nombreux pays vers lesquels ils exportent (35 000 € pour la France) et ils doivent faire une déclaration de TVA dans chaque pays d'exportation. Aussi, la commission européenne a publié en décembre 2016 un projet de directive visant à simplifier les règles applicables en matière de e-commerce (V. E. Tardivon-Lorizon et A. Lopes, « E-commerce : vers une simplification des règles TVA », *Dr. Fisc.* 2017, n° 30-35, act. 431). Une directive n° 2455/2017/UE du 5 décembre 2017 prévoit la mise en place de la réforme à compter de 2021 (JOUE 29 déc. 2017 et JOUE 22 mai 2018 ; Dr. Fisc. 2018, n° 22, comm. 292). La loi de finances pour 2020 en assure la transposition, à compter du 1er janvier 2021 (L. n° 2019-1479, art. 147), mais en raison de la crise sanitaire liée au Convid-19, l'entrée en vigueur de la réforme est décalée au 1er juillet 2021 (LF 2021, n° 2020-1721, art. 51). V. N. Habibou et A. Vivaldi, « Paquet TVA et E-commerce – la théorie confrontée à la réalité opérationnelle (1ère partie) »,

UNJF - Tous droits réservés

Dr. Fisc. 2020, n° 49, étude 451 ; et « Paquet TVA et E-commerce – éclairages apportés par les nouveaux BOFiP et premiers retours pratiques (2ème partie) », *Dr. Fisc.* 2022, n° 6, étude 109). Les nouvelles règles sont les suivantes :

Le seuil d'application de la TVA nationale (TVA du vendeur) dans une hypothèse de vente à distance intracommunautaire de biens à destination des particuliers est fixé, de façon uniforme à **10 000 €**. Au-delà de ce seuil, la TVA doit être payée localement (TVA de l'acheteur).

> ***Remarque***
> Attention : ce seuil s'apprécie désormais en tenant compte de l'ensemble des recettes réalisées par le vendeur à destination de tous les Etats membre (et non plus seulement du seul Etat de destination des biens).

Il est institué plusieurs nouveaux régimes de **"guichets uniques"** ("IOSS") pour la liquidation de la TVA due dans plusieurs pays. Jusqu'à présent, ce système ne s'appliquait qu'en matière de prestations de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision. Ce régime est désormais étendu :

1. à toutes les prestations de services fournies par des assujettis établis hors de l'UE à des non-assujettis établis dans l'UE (CGI, art. 298 sexdecies F mod. ; V. *infra* B, Les prestations de services),
2. à tous les services et ventes à distance intracommunautaires (CGI, art. 298 sexdecies G mod.),
3. aux ventes à distance de biens importés de pays tiers contenus dans des envois d'une valeur n'excédant pas 150 € (CGI, art. 298 sexdecies H nouv. ; V. *supra* A, 1° Les importations).

En savoir plus : Plateformes électroniques (cas des assujettis facilitateurs)
Pour les ventes à distance facilitées par un assujetti au moyen de l'utilisation d'une interface électronique (plateforme ou portail électronique), le redevable de la TVA à l'importation en France métropolitaine est cet "assujetti facilitateur".

Deux situations sont visées par la loi (CGI art. 256 V, 2°) :

1. s'il s'agit d'importations directes par le consommateur via un site Internet (le bien acheté via la plateforme est situé en France ou dans un pays de l'UE ; il n'est pas véritablement "importé") ;
2. lorsqu'il s'agit de biens achetés par un consommateur de biens préalablement importés d'un pays tiers et généralement prépositionnés dans des entrepôts logistiques, si la valeur ne dépasse pas 150 €.

B - Les prestations de service

Initialement, bien que l'idée de départ était l'imposition des opérations dans le lieu de consommation, et devant les difficultés qui pouvaient être liées à ce critère, les autorités communautaires avaient adopté la règle selon laquelle la prestation de service serait imposée dans l'Etat du siège du prestataire , sous réserve d'un certain nombre d'exceptions . Ces dernières, fort nombreuses, touchaient tant les prestations matérielles, qui sont en principe aisément localisables (telles les locations immobilières imposées dans l'Etat du lieu de situation de l'immeuble) que les prestations immatérielles, afin d'éviter les distorsions de concurrence (les prestations intellectuelles étaient la plupart du temps soumises à la TVA dans l'Etat du client).

Depuis le 1er janvier 2010, transposant la directive CEE du 12 février 2008, le législateur (LF 2010 ; CGI, art. 259), a décidé que dorénavant la prestation sera imposable dans le lieu ou se trouve le preneur (avec une « *autoliquidation* » de la taxe par ce dernier), sauf pour les prestations de services d'entreprises à consommateur (la taxe étant due dans le pays du prestataire).

En savoir plus : Notion de preneur d'une prestation
Le Conseil d'Etat a jugé, sous l'empire des régles antérieures à 2010, que le preneur "s'entend de la personne qui est le bénéficiaire effectif de la prestation de service" et que cette qualité doit s'apprécier au moment du fait générateur de la TVA c'est à dire, pour les prestations de service à exécution échelonnées, à l'expiration de la période pour laquelle le paiement a été convenu (CE, 9 octobre 2015, n° 371794, "Sté Bayer Cropscience", Dr. Fisc. 2015, n° 49, comm. 716, concl. Fr. Aladjidi, note S. Dorin). Aujourd'hui encore, la jurisprudence

UNJF - Tous droits réservés

continue de faire référence à la notion de bénéficiaire effectif de la prestation pour caractériser le preneur ; peu importe qu'il contracte avec le prestataire, qu'il paye le prix de la prestation, ou que l'opération s'intègre dans l'organisation d'un schéma économique particulier (CAA Paris, 8 nov. 2024, n^{os} 21PA06303, 22PA00624, 21PA03089 et 21PA04273, Dr. Fisc. 2025, n° 7-8, comm. 38, concl. B. Sibilli, note P. Guédon qui juge la méthode trop extensive en ce qu'elle permet de qualifier un simple tiers au contrat de « preneur »).

Ainsi, les règles de territorialité dépendent de la qualité d'assujetti ou non du preneur :

1. Lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel l'opération sera imposable en France s'il a en France le siège de son activité économique (sauf lorsqu'il dispose hors de France un établissement stable auquel les services sont fournis), ou un établissement stable auxquels les services sont fournis (ou à défaut son domicile ou le lieu de sa résidence habituelle) (CGI art. 259, 1°). Dans la mesure où le pretataire n'est pas établi en France, le preneur doit procéder à l'autoliquidation de la taxe, en déclarant et en déduisant la TVA ayant grevé le prix de la prestation (CGI, art. 283-2). L'autoliquidation de la TVA par le preneur lui permet d'éviter d'avoir à demander le remboursement de la taxe payée dans l'Etat du lieu du prestataire, comme c'était le cas dans le régime antérieur. Compte tenu des risques d'évasion fiscale inhérents au mécanisme d'autoliquidation qui repose malgré tout sur une démarche du preneur, le législateur a étendu aux prestations de services les obligations déclaratives en matière de livraison de biens (V. les formalités en matière d'acquisition intracommunautaire ; CGI art. 289 B).

   Remarque
   Si le prestataire est établi en France, ou y possède un établissement stable, c'est lui qui sera redevable de la TVA (CE, plén., 11 décembre 2020, n° 420174, « *Conversant International Ltd* », Dr. Fisc. 2020, n° 51-52, act. 465 : dispose en France d'un établissement stable, une société irlandaise exerçant une activité de marketing digital par l'intermédiaire de sociétés sœurs françaises). Sur renvoi, la Cour de Paris a confirmé l'analyse du Conseil d'Etat, mais retenu l'erreur de bonne foi dans les déclarations (CAA Paris, 8 décembre 2021, n° 20PA03971, *Dr. Fisc.* 2022, n° 7-8, comm. 120, concl. J. Jimenez, note S. Dorin). **La notion d'établissement stable est jurisprudentielle ; elle n'est pas définie par la directive.** Selon la CJUE, la disposition, par une société étrangère, de moyens humains et techniques *« comme s'ils étaient les siens »* suffit à qualifier un établissement stable preneur (CJUE, 5ème ch., 7 avril 2022, aff. C-333/20, *« Berlin Chemie A. Menarini SRL »* **,** *Dr. Fisc.* 2022, n° 17-18, act. 157, note A. Menarini et S. Dorin).

2. Lorsque le preneur n'est pas assujetti, l'opération sera en principe imposée à l'étranger, sauf trois hypothèses :
   1. si le prestataire possède en France le siège de son activité économique, ou y dispose d'un établissement stable ou à défaut son domicile ou le lieu de sa résidence (CGI, art. 259, 2°),
   2. s'il s'agit de locations de biens meubles corporels (autres que les moyens de transport) fournies à un preneur qui n'est pas installé dans l'UE, lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives de ces services s'effectuent en France (CGI, art. 259 C, 3°),
   3. lorsque le prestataire est établi hors de l'UE (CGI, art. 259 C, 1°).

Remarque
La notion de siège de l'activité du prestataire vise le lieu ou sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de son activité (CE, 28 mai 2014, n° 361413, *Dr. Fisc.* 2014, n° 39, comm. 548, obs. A. Moraine). Cela implique la prise en considération d'un faisceau de facteurs relatifs à l'activité du prestataire. En revanche, des notions telles que le lieu du preneur ou le lieu d'exploitation ou d'utilisation de ces prestations ne sauraient être prises en compte. Dans cette affaire, la Cour de renvoi reconnaît à nouveau l'existence d'un établissement stable disposant en France de moyens permettant de réaliser l'activité, sans se demander si ces moyens avaient été utilisés, de préférence à ceux du siège (CAA de Lyon, 28 avril 2016, n° 15LY02081, *« Sté Printing Pack BV »*, *Dr. Fisc.* 2016, n° 48, comm. 617, concl. V. Chevalier-Aubert, note A. Moraine).

A coté de ces règles générales, il existe des règles particulières concernant des prestations spécifiques. Ces dispositifs reprennent ceux qui étaient en vigueur avant l'introduction de la directive de 2008, mais certains s'appliqueront ultérieurement.

UNJF - Tous droits réservés

- ***Locations de moyens de transport -*** Les locations de courte durée (qui n'excèdent pas 30 jours) sont imposables dans le lieu de mise à disposition effective du moyen de transport (CGI, art. 259 A, 1°). Les locations de longue suivent la règle générale (selon qu'elles sont faites à un assujetti ou non).

> ***Remarque***
> **Cas de la location de bateaux -** Conformément à la règle ci-dessus exposée, la location de bateau à des fins de voyage d'agrément à une personne - assujettie ou non - est imposable en France dès lors que le bateau a effectivement été mis à disposition de cette personne en France. Autrefois, l'administration fiscale considérait que les loyers étaient imposables en France en proportion de l'utilisation du bateau dans des eaux territoriales communautaires évaluée par le redevable et sous sa responsabilité, mais elle admettait que les loueurs éprouvant des difficultés à effectuer cette évaluation puisse déterminer forfaitairement l'utilisation du bateau en dehors des eaux territoriales communautaires par l'application d'une réfaction de 50 % sur le montant total des loyers quelle que soit la catégorie de navire de plaisance concernée. Cette doctrine est aujourd'hui rapportée compte tenu des avancées technologiques en matière de géolocalisation des navires (BOI-TVA-CHAMP-20-50-30, 6 nov. 2020, § 40). L'administration rappelle qu'afin d'éviter tout risque de double imposition ou de distorsion de concurrence, la part des loyers correspondant à la proportion de la durée d'utilisation ou d'exploitation effective du bateau en dehors des eaux territoriales de l'Union européenne, évaluée par le redevable sous sa responsabilité et sous réserve du droit de contrôle du Service, est exonérée en application de l'article 59 bis a) de la directive TVA.
>
> *A noter :* La tolérance administrative continuera cependant de s'appliquer aux contrats conclus avant le 6 novembre 2020, et aux contrats signés au plus tard le 30 novembre 2020 pour lequel était déjà signé un bon de commande au 6 novembre 2020 (Rescrit 4 déc. 2020, BOI-RES-000080).

- ***Prestations se rattachant à un immeuble -*** Il s'agit principalement des fournitures de logement et des prestations d'experts ou d'agents immobiliers (CGI, art. 259 A, 2°). Elles sont imposées au lieu de situation de l'immeuble, quelle que soit la qualité des opérateurs (assujettis ou non-assujettis).
- ***Transports intracommunautaires de biens -*** *Ils* sont imposables en France lorsqu'ils sont effectués pour des non assujettis si le lieu de départ du transport est en France (CGI art. 259, A, 3°). Est concernée toute opération de transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux Etats membres différents. On entend par lieu de départ, le lieu où commence effectivement le transport des biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens, et par lieu d'arrivée, le lieu où s'achève effectivement le transport.

> ***Remarque***
> Les transports de biens effectués pour des personnes non assujetties autres que les transports intracommunautaires de biens et les transports de passagers, sont soumis à la TVA en France, en fonction des distances parcourues en France (CGI art. 259, A, 4°).

- ***Services électroniques, de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision -*** Depuis le 1er janvier 2015, ils sont toujours imposés au lieu d'établissement du preneur, même non-assujetti. Cette règle a été mise en place afin d'éviter les distorsions de concurrence (le client était en effet incité à choisir le pays ou la prestation est affectée du taux de TVA le plus bas). ***A compter de 2019****,* la TVA du preneur s'appliquera si un seuil de 10 000 € est atteint, ou sur option du prestataire (directive n° 2455/2017/UE du 5 décembre 2017 ; LF 2019, art. 72). ***Sur option,*** il est possible de déclarer le chiffre d'affaires et de payer la TVA du pays du client sur un portail unique (Mini guichet unique ou "Mini One stop Shop"). Cette possibilité est désormais également offerte aux assujettis non établis dans l'UE (LF 2019, art. 72).
- ***Manifestations ou activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires réalisées de manière virtuelle -*** A compter du 1er janvier 2005, ils seront taxées au lieu d'établissement du preneur, assujetti ou non (CGI, art. 259-0 A).

> ***Remarque***
> **La notion de prestation de service a posée des difficultés s'agissant des services électroniques –** La question s'est posée de savoir si la transmission en ligne de logiciels, au-lieu qu'ils ne soient achetés sous forme de CD, constitue une prestation de service ou une livraison de bien. Appelé à se prononcé sur le régime antérieur à 2015, le Conseil d'Etat a jugé que la fourniture par voie électronique de logiciels en France par un prestataire établi hors de France relève des « services fournis par voie électronique » au sens des articles

UNJF - Tous droits réservés

289 B, 12° du CGI et 98 C de l'annexe III du CGI (CE, 7 mars 2016, n° 390746, *« Sté 3D Storm »*, *Dr. Fisc.* 2016, n° 16, comm. 293, concl. A. Bretonneau – La taxe afférente à ces opérations est due en France et elle est exigible lors de l'encaissement de la rémunération).

Doctrine - E. Kornprobst, « La notion de services fournis par voie électronique en matière de TVA », *Dr. Fisc.* 2016, n° 16, étude 288 ; G. Monsellato, D. Raponi, M. Aujean, M. Guichard et Th. Vanhee, « La TVA dans l'économie numérique : mine d'or ou champ de mines ? », *Dr. Fisc.* 2016, n° 15, étude 276 ; E. Tardivon-Lorizon et A. Lopes, « E-commerce : vers une simplification des règles TVA », *Dr. Fisc.* 2017, n° 30-35, act. 431.

UNJF - Tous droits réservés