



**TRAVAUX DIRIGÉS
DE
FISCALITÉ DE L'ENTREPRISE I
~
LA TVA**

**MASTER 1^{ère} ANNEE
AIX EN PROVENCE**

Cours de M. le professeur Christian LOUIT

Chargés de travaux dirigés :

M. Xavier VALLI
Me Caroline MANSART

Me Olivier FLOTTES

Année universitaire 2010-2011 (1^{ère} Séquence)

BIBLIOGRAPHIE DE BASE

Ouvrages et manuels de droit fiscal.

- BELTRAME (P.), *La fiscalité en France 2009-2010*, Hachette supérieur, Les fondamentaux, 16^{ème} éd., 2010.
- COZIAN (M.), *Précis de fiscalité des entreprises 2010-2011*, Litec Fiscal, 34^{ème} éd., 2010.
- COZIAN (M.), *Exercices de fiscalité des entreprises 2010-2011*, Litec fiscal, 23^{ème} éd., 2010.
- PLAGNET (B.) et a., *Les impôts en France : Traité de fiscalité des affaires 2008-2009*, éd. Francis Lefebvre, 40^{ème} éd., 2009.
- SERLOOTEN (P.), *Droit fiscal des affaires*, Précis Dalloz, 9^{ème} éd., 2010.
- WALTER (R.), *La taxe sur la valeur ajoutée : TVA*, Ellipses, Coll. Mise au point, 2009.

Ouvrages et documentation professionnels.

- **Mémento Fiscal 2010**, éd. Francis Lefebvre, 2010.
- *Documentation pratique fiscale*, éd. Francis Lefebvre, mise à jour régulière.
- *LAMY fiscal 2010*, éd. Wolters Kluwer France, 2010.
- *Gestion fiscale*, Éditions législatives, mise à jour régulière.
- *J-Cl. Fiscal Chiffre d'affaire*, éd. Lexisnexis, mise à jour régulière.
- *J-Cl. Fiscal Impôts directs*, éd. Lexisnexis, mise à jour régulière.

Bases de données numériques (sur abonnement)

- *NAVIS fiscal*, éd. Francis Lefebvre (en ligne au CEFF).
- *Lexisnexis Jurisclasseur*, éd. Lexisnexis (en ligne sur Flora).
- *Lamyline Reflex*, éd. Wolters Kluwer France (en ligne sur Flora).
- *Gestion fiscale*, Éditions législatives.

Reuves

- *Droit fiscal*, éd. Lexisnexis : hebdomadaire (en ligne sur *Lexisnexis* à partir d'avril 2005).
- *Feuillets rapides fiscal*, éd. Francis Lefebvre : hebdomadaire (en ligne sur *NAVIS fiscal*).
- *Les nouvelles fiscales*, éd. Wolters Kluwer France : bimensuel (en ligne sur *Lamyline Reflex*).
- *Revue de jurisprudence fiscale*, éd. Francis Lefebvre : mensuel (en ligne sur *NAVIS fiscal*).
- *Bulletin fiscal*, éd. Francis Lefebvre : mensuel (en ligne sur *NAVIS fiscal*).
- *Bulletin des conclusions fiscales*, éd. Francis Lefebvre, mensuel (en ligne sur *NAVIS fiscal*).

Codes (Consulter la dernière édition)

- Code général des impôts
- Livre de procédure fiscale

PROGRAMME DES TRAVAUX DIRIGÉS et SOMMAIRE DE LA PLAQUETTE

BIBLIOGRAPHIE DE BASE.....	2
PROGRAMME DES TRAVAUX DIRIGÉS et SOMMAIRE DE LA PLAQUETTE.....	3
Partie I : Cas pratiques	5
SÉANCE 1 : Champ d'application matériel de la TVA (I).....	5
SÉANCE 2 : Champ d'application matériel de la TVA (II)	6
SÉANCE 3 : Champ d'application territorial de la TVA	7
SÉANCE 4 : TVA exigible et TVA déductible (I).....	8
SÉANCE 5 : TVA exigible et TVA déductible (II).....	9
SÉANCE 6 : Colle	9
SÉANCE 7: Correction de la colle et Régularisation de la TVA déduite	10
Partie II : Textes	11
Partie III : Instruction administrative.....	19
Partie IV : Jurisprudence.....	25

Partie I : Cas pratiques

SÉANCE 1 : Champ d'application matériel de la TVA (I)

Déterminez, en faisant abstraction des questions de territorialité, si les opérations suivantes effectuées en septembre 2010, entrent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

1. En 2010, un agent commercial travaille en tant que salarié pour une entreprise de vente de fours industriels. Il a été récemment approché par une entreprise qui commercialise des fours micro-ondes pour intervenir deux fois par an afin de former ses commerciaux aux techniques de vente propres à ce secteur.
2. Un avocat salarié au sein d'un cabinet souhaite s'installer à son compte. Il pense pouvoir réaliser un chiffre d'affaire de 20 000 € par an.
3. M. BONDOS est kinésithérapeute. Parallèlement à son activité de soins, il donne des cours d'aérobic dans son cabinet. Il souhaiterait connaître son régime au regard de la TVA et notamment savoir s'il doit se considérer comme exonéré de TVA, non assujetti, ou non redevable de la TVA ? Qu'en pensez-vous ?
4. James PALAR a découvert dans son grenier un tableau d'un peintre célèbre qu'il souhaite revendre. N'étant pas sensible à la qualité artistique de cette œuvre, il pense la vendre à une galerie ou éventuellement sur un site d'enchères en ligne. Qu'elles sont les conséquences de ces opérations au regard de la TVA ?

SÉANCE 2 : Champ d'application matériel de la TVA (II)

Déterminez, en faisant abstraction des questions de territorialité, si les opérations suivantes effectuées en septembre 2010, entrent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée

1. Une association d'étudiants en droit propose à ses adhérents de défendre leurs droits devant le Conseil de faculté. Elle compte également offrir à chacun de ses membres les photocopies d'un cours de leur choix. Pensez-vous que la cotisation de cette association doit être obligatoirement soumise à TVA ?

2. Une société effectue le déplacement de ses entrepôts à l'aide de ses propres camions de livraison. Le PDG en profite pour faire effectuer le déménagement de sa maison de campagne.

3. Un imprimeur offre pour les fêtes de fin d'année à son personnel et à ses meilleurs clients des calendriers prélevés sur ses stocks.

4. Une société donne en location :
 - Des appartements non meublés à des salariés ;
 - Des bureaux équipés à une autre entreprise ;
 - Un entrepôt vide à un entrepreneur en plomberie.

5. Un plombier achète sur plan un studio à Aix en Provence pour sa fille qui compte entamer des études de droit.

SÉANCE 3 : Champ d'application territorial de la TVA

Déterminez si les opérations suivantes, effectuées en octobre 2009, entrent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, française ou étrangère.

1. Un fabricant de pièces détachées pour véhicules situé à Londres vend à un garagiste aixois un rétroviseur.

2. Un particulier achète par correspondance un ordinateur portable sur un site internet américain. Le bien est expédié directement des États-Unis vers la France.

3. Un menuisier, établi dans les Alpes, commande des planches de bois provenant de Suède. Ces planches sont destinées à la fabrication d'une armoire. Le client italien avait profité de son voyage en France pour passer commande. L'armoire sera livrée par le menuisier au domicile du client, une fois son ouvrage terminé. Coût total : 5 000 €

En outre, le menuisier a entendu parler d'une possibilité d'acheter ses planches provenant de Suède directement hors taxes. Pouvez-vous le conseiller à ce sujet en tenant compte du fait que le menuisier a réalisé l'année précédente pour 6 000 € de vente à l'étranger.

4. Une entreprise française rémunère :

- le publicitaire suisse chargé de sa dernière campagne de presse en Allemagne relative à exposition de peinture située à Berlin ;
- l'avocat italien qui avait négocié et rédigé le contrat avec ce publicitaire.
- le technicien français chargé de l'éclairage des œuvres d'arts ;

5. Une entreprise française vend par correspondance 5 000 € de matériel informatique pour l'équipement bureautique d'un ministère luxembourgeois. Cette entreprise avait déjà vendu au cours de 2008 pour 28.000 € à destination du Luxembourg et 75 000 € à destination de la Belgique.

On sait par ailleurs que l'entreprise française n'a réalisé, en 2009, aucune opération de vente à distance en direction du Luxembourg.

6. Une américaine qui vient faire les soldes à Paris souhaite savoir si ses achats seront soumis ou non à la TVA.

SÉANCE 4 : TVA exigible et TVA déductible (I)

L'entreprise PATRIMOINE + est une société de conseil en gestion de patrimoine. Elle est assujettie, pour les opérations qu'elle effectuée à ce titre, à la TVA. L'entreprise exerce également une activité de formation professionnelle exonérée représentant 1/3 de son chiffre d'affaire. Pour chaque opération indiquez le montant de la TVA exigible et/ou déductible au titre du mois de décembre. Sauf précision contraire, les montants sont indiqués hors taxe.

1. Elle reçoit de son opérateur de téléphonie mobile, ayant opté pour le régime des débits, une facture d'un montant de 1 700 € et datée du 15 décembre 2010. La société Super X, qui bénéficie d'un accord particulier règlera ce montant en 3 mensualités à compter du 1^{er} janvier 2011.

2. Elle reçoit au mois de décembre des matériels commandés en novembre :

- un logiciel répondant à ses besoins particuliers de gestion immobilière (2 500 €) ;
- un ordinateur portable qu'elle utilisera à la fois pour son activité de conseil et pour son activité de formation professionnelle (2 000 €) et qui sera mis à la disposition 2 mois par an à une association caritative dont s'occupe la femme du chef d'entreprise ;
- une facture de 3 000 € d'un intermédiaire financier pour une cession de participations dans des fonds de placement lui appartenant.

3. Elle reçoit la facture relative aux frais de voyage (3 000 € pour les frais de transport et 2 000 € pour les frais d'hôtel) du chef d'entreprise et de sa femme à Helsinki en Finlande, qui doit rencontrer une cliente importante. Celle-ci souhaite vendre son île privée située aux Seychelles et confier la gestion du produit de la vente à l'entreprise PATRIMOINE + .

4. La société PATRIMOINE + souhaitant s'agrandir a passé des accords avec l'un de ses concurrents afin mettre en commun une partie de leurs clientèle. Dans ce but, les deux entités créent une société commune qui acquiert du matériel de bureau. Cette société déduit la TVA y afférente mais finalement, l'opération est annulée et l'administration réclame le remboursement de la TVA déduite pour l'achat de matériel, ce que l'administration lui refuse.

5. Elle reçoit en outre une facture d'un concessionnaire allemand pour l'achat d'une grosse berline pour le dirigeant (35 000 € TTC)

SÉANCE 5 : TVA exigible et TVA déductible (II)

L'entreprise Super X gère de nombreux supermarchés et est assujettie à la TVA sur l'ensemble de ses activités : pour chaque opération indiquez le montant de la TVA exigible et/ou déductible.

1. Elle encaisse 12 000€ de loyers afférents à des locaux commerciaux nus qu'elle donne en location à une Start' up. Pensant que cette société est promise à un bel avenir, le bailleur fait préciser sur le contrat que le montant du loyer variera en fonction du chiffre d'affaire de la Start'up.

2. Elle livre le 12 novembre 2009 pour 50.075€ de marchandises. Le client verse 50% le jour même, le solde étant payé par traite à échéance de 60 jours.

3. Un promoteur immobilier a fait construire de nouveaux locaux commerciaux par ses salariés. La réalisation du local a coûté 1 000 € en matériaux et 3 000 € en main d'œuvre. L'inauguration est prévue pour le 1^{er} mars 2010 et règle 750 € au traiteur chargé de la réception.

4. Elle a reçu le 25 septembre 6 000€ de bière et 4 000 € de jus d'orange d'un grossiste allemand ; la facture concernant la bière a été émise le 6 octobre et celle concernant le jus d'orange le 2 décembre. Elle paie ces deux factures le 26 décembre.

5. Super X apprend le 18 novembre la société MGF est en redressement judiciaire. Or, cette dernière ne lui a toujours pas réglé une facture émise en mai 2020 et dont la livraison est intervenue au cours de ce même mois (6 100 €).

6. Super X prend livraison d'une berline hybride neuve d'une valeur de 25 000 € mais elle ne verse que 15 000 €, le garage ayant consenti à lui reprendre pour 10 000 € son ancien monospace.

SÉANCE 6 : Colle

SÉANCE 7: Correction de la colle et Régularisation de la TVA déduite

Pour chaque opération indiquez le montant de la TVA qui doit faire l'objet d'une régularisation. Sauf précision contraire les montants sont donnés hors taxes.

1. Une imprimerie, dont coefficient de déduction est évalué de manière définitive à 50%, a acquis en janvier 2006 une presse pour 10 000€ HT. Cette immobilisation est cédée 6 200 € en octobre 2010 à un particulier.

2. Une entreprise cède en décembre 2010 à un promoteur immobilier pour 115. 000 € un immeuble qu'elle avait acheté 55 000 € un an après son achèvement. Cet immeuble était utilisé comme entrepôt pour 80% de sa surface et comme logement privatif du dirigeant pour le reste.

3. Une entreprise qui avait été créée en 2004 cesse son activité. Elle s'interroge sur les incidences relatives à la TVA du fait de cette cessation d'activité. Le dirigeant envisage d'affecter dans son patrimoine privé l'ordinateur de l'entreprise acquis en 2009 (2 500 €). Le stock sera, quant à lui, cédé pour un montant de 15 000 € à une autre entreprise (coût d'acquisition en 2004 : 25 000 €).

Partie II : Textes

CODE GENERAL DES IMPOTS

Art. 256. - I. - Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

II. - 1° Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire. (...)

III. - Est assimilé à une livraison de biens, le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne. (...)

IV. - 1° Les opérations autres que celles qui sont définies au II, notamment la cession ou la concession de biens meubles incorporels, le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation, les opérations de façon et les travaux immobiliers, sont considérés comme des prestations de services. (...)

V. - L'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une livraison de bien ou une prestation de services, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services considérés.

Art. 256 bis. - I. - 1° Sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel et qui ne bénéficie pas dans son État du régime particulier de franchise des petites entreprises. (...)

Art. 256 A. - Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au troisième 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.

Ne sont pas considérés comme agissant de manière indépendante :

Les salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur;

Les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires, lorsqu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues aux articles L. 721-1, L. 721-2 et L. 721-6 du Code du travail.

Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Art. 256 B. - Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée 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. (...)

Art. 257 - I. - Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent.

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

1° Les droits réels immobiliers, à l'exception des locations résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance ;

2° Les droits relatifs aux promesses de vente ;

3° Les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble ;

4° Les droits au titre d'un contrat de fiducie représentatifs d'un bien immeuble.

2. Sont considérés :

1° Comme terrains à bâtir, les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme ;

2° Comme immeubles neufs, les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années, qu'ils résultent d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf :

a) Soit la majorité des fondations ;

b) Soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;

c) Soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;

d) Soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en Conseil d'Etat, dans une proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux.

3. Sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

1° Lorsqu'elles sont réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A :

a) Sans préjudice des dispositions du II, les livraisons à soi-même d'immeubles neufs lorsque ceux-ci ne sont pas vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement ;

b) Les livraisons à soi-même des travaux immobiliers mentionnés au III de l'article 278 sexies ;

2° Lorsqu'elles sont réalisées, hors d'une activité économique visée à l'article 256 A, par toute personne, dès lors assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée à ce titre :

a) La livraison d'un immeuble neuf lorsque le cédant avait au préalable acquis l'immeuble cédé comme immeuble à construire ;

b) La livraison à soi-même des logements visés aux 9 et 11 du I de l'article 278 sexies.

II. - Les opérations suivantes sont assimilées, selon le cas, à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

1. Sont assimilés à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux :

1° Le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. Le montant à retenir pour l'imposition des prélèvements correspondant aux cadeaux de faible valeur est fixé par arrêté. Cette limite s'applique par objet et par an pour un même bénéficiaire ;

2° L'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti, réputée faite au moment de l'affectation, ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète parce que le droit à déduction de la taxe afférente au bien fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation ou peut faire l'objet d'une régularisation ; cette disposition s'applique notamment en cas d'affectation de biens à des opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ;

3° L'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée lors de son acquisition ou de son affectation conformément au 2° ;

4° La détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique taxable, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément au 2°.

2. Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux :

1° L'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée ;

2° Les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise. (...)

Art. 258 - I. - Le lieu de livraison de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France :

a) Au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur, ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur ;

b) Lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte ;

c) Lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport ;

d) Au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, dans le cas où la livraison, au cours de ce transport, est effectuée à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train.

Par dérogation aux dispositions du a et du b, lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport est en dehors du territoire des Etats membres de la Communauté européenne, le lieu de la livraison de ces biens effectuée par l'importateur ou pour son compte ainsi que le lieu d'éventuelles livraisons subséquentes est réputé se situer en France, lorsque les biens sont importés en France.

II. - Le lieu des opérations visées au I de l'article 257 et au 5° bis de l'article 260 se situe en France lorsqu'elles portent sur des immeubles situés en France.

III. - Le lieu de livraison du gaz naturel ou de l'électricité est situé en France :

a. lorsqu'ils sont consommés en France ;

b. dans les autres cas, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

Art. 258 A - I. Par dérogation aux dispositions du I de l'article 258, est réputé ne pas se situer en France le lieu de la livraison des biens meubles corporels, autres que des moyens de transport neufs, des alcools, des boissons alcooliques, des huiles minérales et des tabacs manufacturés, expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne par le vendeur ou pour son compte, lorsque les conditions mentionnées aux 1° et 2° ci-après sont réunies.

1° La livraison doit être effectuée :

a) Soit à destination d'une personne morale non assujettie ou d'un assujetti qui, sur le territoire de cet Etat membre, bénéficie du régime forfaitaire des producteurs agricoles, ou ne réalise que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, et n'a pas opté pour le paiement de la taxe sur ses acquisitions intracommunautaires.

Au moment de la livraison, le montant des acquisitions intracommunautaires de ces personnes ne doit pas avoir dépassé, pendant l'année civile en cours ou au cours de l'année civile précédente, le seuil en dessous duquel ces acquisitions ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans l'Etat membre dont ces personnes relèvent.

b) Soit à destination de toute autre personne non assujettie.

2° Le montant des livraisons effectuées par le vendeur à destination du territoire de cet Etat membre excède, pendant l'année civile en cours au moment de la livraison, ou a excédé pendant l'année civile précédente, le seuil fixé par cet Etat en application des stipulations de l'article 34 de la directive 2006 / 112 / CE du Conseil, du 28 novembre 2006.

Cette condition de seuil ne s'applique pas lorsque le vendeur a opté pour que le lieu des livraisons prévues au présent article se situe sur le territoire de l'Etat membre où est arrivé le bien expédié ou transporté.

Cette option prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est exercée. Elle couvre obligatoirement une période expirant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. Elle est renouvelée, par tacite reconduction, par période de deux années civiles, sauf dénonciation formulée deux mois du 17 mai 1977.

II. Par dérogation aux dispositions du I de l'article 258, est réputé ne pas se situer en France le lieu de la livraison des alcools, boissons alcooliques, huiles minérales et tabacs manufacturés expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne par le vendeur ou pour son compte, lorsque la livraison est effectuée à destination d'une personne physique non assujettie.

III. Les dispositions du I et du II ne sont pas applicables aux livraisons de biens d'occasion, d'oeuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité effectuées par un assujetti revendeur qui applique les dispositions de l'article 297 A.

Art. 258 B - I. -Par dérogation aux dispositions du I de l'article 258, est réputé se situer en France :

1° Le lieu de la livraison des biens meubles corporels, autres que des moyens de transport neufs, des alcools, des boissons alcooliques, des huiles minérales et des tabacs manufacturés, expédiés ou transportés en France à partir d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, par le vendeur ou pour son compte, lorsque la livraison est effectuée à destination d'une personne bénéficiant de la dérogation prévue au 2° du I de l'article 256 bis ou à destination de toute autre personne non assujettie. Le montant de ces livraisons effectuées par le vendeur à destination de la France doit avoir excédé, pendant l'année civile en cours au moment de la livraison ou pendant l'année civile précédente, le seuil de 100 000 euros hors taxe sur la valeur ajoutée.

Cette condition de seuil ne s'applique pas lorsque le vendeur a opté, dans l'Etat membre où il est établi, pour que le lieu de ces livraisons se situe en France.

2° Le lieu de livraison des alcools, des boissons alcooliques, des huiles minérales et des tabacs manufacturés, expédiés ou transportés en France à partir du territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, par le vendeur ou pour son compte, lorsque la livraison est effectuée à destination d'une personne physique non assujettie.

II. Lorsque les biens sont expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers et importés par le vendeur sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, ils sont considérés comme expédiés ou transportés à destination de l'acquéreur à partir de cet Etat.

III. Les dispositions du I et du II ne sont pas applicables aux livraisons de biens d'occasion, d'oeuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité effectuées par un assujetti revendeur qui a appliqué dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport du bien les dispositions de la législation de cet Etat prises pour la mise en oeuvre des articles 312 à 325 ou 333 à 341 de la directive 2006 / 112 / CE du Conseil, du 28 novembre 2006.

Article 259-0 - Pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services prévues aux articles 259 à 259 D, est considéré comme assujetti :

1° Pour tous les services qui lui sont fournis, un assujetti, même s'il exerce également des activités ou réalise des opérations qui ne sont pas considérées comme des livraisons de biens ou des prestations de services imposables ;

2° Une personne morale non assujettie qui est identifiée à la taxe sur la valeur ajoutée. ;

Article 259 - Le lieu des prestations de services est situé en France :

1° Lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France :

a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ;

b) Ou un établissement stable auquel les services sont fournis ;

c) Ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle ;

2° Lorsque le preneur est une personne non assujettie, si le prestataire :

a) A établi en France le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France à partir duquel les services sont fournis ;

b) Ou dispose d'un établissement stable en France à partir duquel les services sont fournis ;

c) Ou, à défaut du a ou du b, a en France son domicile ou sa résidence habituelle.

Article 259 A - Par dérogation à l'article 259, est situé en France le lieu des prestations de services suivantes :

1° Les locations de moyens de transport lorsqu'elles sont de courte durée et que le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en France.

La location de courte durée s'entend de la possession ou de l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours ou, dans le cas d'un moyen de transport maritime, quatre-vingt-dix jours ;

2° Les prestations de services se rattachant à un bien immeuble situé en France, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux ;

3° Les prestations de transport intracommunautaire de biens effectuées pour des personnes non assujetties lorsque le lieu de départ du transport est en France.

On entend par transport intracommunautaire de biens, tout 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 des biens ;

4° Les prestations de transport de biens effectuées pour des personnes non assujetties autres que les transports intracommunautaires de biens et les prestations de transport de passagers, en fonction des distances parcourues en France ;

5° Lorsqu'elles sont matériellement exécutées ou exercées en France :

a) Les prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités ;

b) Les ventes à consommer sur place ;

c) Sont réputées effectuées en France les ventes à consommer sur place lorsqu'elles sont réalisées matériellement à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté européenne et que le lieu de départ du transport de passagers est situé en France.

On entend par partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté, la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté européenne, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers.

On entend par lieu de départ d'un transport de passagers, le premier point d'embarquement de passagers prévu dans la Communauté européenne, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté européenne.

On entend par lieu d'arrivée d'un transport de passagers, le dernier point de débarquement, prévu dans la Communauté européenne, pour des passagers ayant embarqué dans la Communauté européenne, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté européenne.

Dans le cas d'un transport aller-retour, le trajet de retour est considéré comme un transport distinct ;

6° Lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France au profit d'une personne non assujettie :

a) Les activités accessoires au transport, telles que le chargement, le déchargement, la manutention et les activités similaires ;

b) Les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels ;

7° Les prestations de services fournies à une personne non assujettie par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui lorsque le lieu de l'opération principale est situé en France ;

8° La prestation de services unique d'une agence de voyages lorsqu'elle a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni cette prestation.

L'agence de voyages réalise une prestation de services unique lorsqu'elle agit, en son propre nom, à l'égard du client et utilise, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

Article 259 B - Par dérogation à l'article 259, le lieu des prestations de services suivantes est réputé ne pas se situer en France lorsqu'elles sont fournies à une personne non assujettie qui n'est pas établie ou n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle dans un Etat membre de la Communauté européenne :

1° Cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;

2° Locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport ;

3° Prestations de publicité ;

4° Prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement ; prestations des experts-comptables ;

5° Traitement de données et fournitures d'information ;

6° Opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts ;

7° Mise à disposition de personnel ;

8° (Abrogé)

9° Obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné au présent article.

10° Prestations de télécommunications ;

11° Services de radiodiffusion et de télévision ;

12° Services fournis par voie électronique fixés par décret .

13° accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui lui sont directement liés.

Article 259 C - Le lieu des prestations de services suivantes est réputé, en outre, se situer en France lorsqu'elles sont fournies à des personnes non assujetties par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou qui dispose d'un établissement stable à partir duquel les services sont fournis en dehors de la Communauté européenne ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté européenne et que l'utilisation ou l'exploitation effectives de ces services s'effectuent en France :

1° Les prestations de services autres que celles mentionnées aux articles 259 A et 259 D lorsqu'elles sont fournies à des personnes qui sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un Etat membre de la Communauté européenne ;

2° Les locations de moyens de transport autres que de courte durée lorsque le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté européenne.

Article 259 D - Le lieu des services mentionnés au 12° de l'article 259 B est réputé se situer en France, lorsqu'ils sont effectués en faveur de personnes non assujetties qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle en France par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel le service est fourni hors de la Communauté européenne, ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle hors de la Communauté européenne.

Art. 261. - 3. (Biens usagés) :

1° **a.** Sous réserve, le cas échéant, des dispositions des 1° et 2° du III de l'article 257, les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations.

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même.

Les dispositions du deuxième alinéa ne s'appliquent ni aux biens cédés à des personnes qui ont souscrit un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat avant le 8 septembre 1989, ni aux véhicules destinés à la location simple, inscrits à l'actif des entreprises de location avant le 8 septembre 1989, si ces véhicules sont cédés à des personnes autres que des négociants en biens d'occasion (Loi n° 89-935 du 29 décembre 1989, art. 31 I 2 et 3) ; (...)

4. (Professions libérales et activités diverses) :

1° Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe et par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière ainsi que les travaux d'analyse de biologie médicale et les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes ;

1° **bis** les frais d'hospitalisation et de traitement, y compris les frais de mise à disposition d'une chambre individuelle, dans les établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique ;

1° **ter** les soins dispensés par les établissements privés d'hébergement pour personnes âgées mentionnés au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, pris en charge par un forfait annuel global de soins en application de l'article L. 174-7 du code de la sécurité sociale ; (...)

4° **a.** les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre :

de l'enseignement primaire, secondaire et supérieur (...)

de l'enseignement universitaire dispensé dans les établissements publics et dans les établissements privés (...)

de l'enseignement technique ou professionnel (...)

de l'enseignement et de la formation professionnelle agricoles (...).

b. les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif, dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves ; (...)

9° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées fournies à leurs membres, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif dont la gestion est désintéressée et qui poursuivent des objectifs de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale, dans la mesure où ces opérations se rattachent directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres ; les dispositions des c et d du 1° du 7 s'appliquent à ces organismes ; (...)

5. (Opérations immobilières) :

1° Les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 ;

2° Les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans.

7. (Organismes d'utilité générale) :

1° **a.** les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée.

Il en est de même des ventes consenties à leurs membres par ces organismes, dans la limite de 10 % de leurs recettes totales.

Toutefois, demeurent soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, sous réserve des dispositions du b :

les opérations d'hébergement et de restauration ;
l'exploitation des bars et buvettes.

Ces dispositions sont également applicables aux unions d'associations qui répondent aux conditions ci-dessus, dans leurs rapports avec les membres des associations faisant partie de ces unions ;

Art. 261 D. - Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée : (...)

2° Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des emplacements pour le stationnement des véhicules ; toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque les locations constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ou lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire ;

3° Les locations ou concessions de droits portant sur les immeubles visés aux 1° et 2° dans la mesure où elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier.

4° Les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas :

a. Aux prestations d'hébergement fournies dans les hôtels de tourisme classés, les villages de vacances classés ou agréés et les résidences de tourisme classées lorsque ces dernières sont destinées à l'hébergement des touristes et qu'elles sont louées par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un ou plusieurs exploitants qui ont souscrit un engagement de promotion touristique à l'étranger dans les conditions fixées par un décret en Conseil d'Etat ;

b. Aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle.

c. Aux locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions fixées aux a ou b, à l'exclusion de celles consenties à l'exploitant d'un établissement mentionné à l'article L. 633-1 du code de la construction et de l'habitation dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction.

d. Aux prestations d'hébergement fournies dans les villages résidentiels de tourisme, lorsque ces derniers sont destinés à l'hébergement des touristes et qu'ils sont loués par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un exploitant, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.

Art. 266. - 1. La base d'imposition est constituée :

a) pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ; (...)

2. En ce qui concerne les opérations entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257, la taxe sur la valeur ajoutée est assise :

a) pour les livraisons à soi-même, sur le prix de revient total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport; (...)

Art. 271. - I. - 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération.

2. Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable. (...)

3. La déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance

II. - 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon les cas :

a) celle qui figure sur les factures d'achat qui leur sont délivrées par leurs vendeurs, dans la mesure où ces derniers étaient légalement autorisés à la faire figurer sur lesdites factures;

b) celle qui est perçue à l'importation;

c) celle qui est acquittée par les redevables eux-mêmes lors de l'achat ou de la livraison à soi-même des biens ou des services;

d) celle qui correspond aux factures d'acquisition intracommunautaire délivrées par leurs vendeurs (...).

2. La déduction ne peut pas être opérée si les redevables ne sont pas en possession soit desdites factures, soit de la déclaration d'importation sur laquelle ils sont désignés comme destinataires réels. (...)

3. Lorsque ces factures ou ces documents font l'objet d'une rectification, les redevables doivent apporter les rectifications correspondantes dans leurs déductions. (...)

Art. 283. - 1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables, sous réserve des cas visés aux articles 274 à 277 A où le versement de la taxe peut être suspendu.

2. Pour les opérations imposables mentionnées aux 3°, 4° bis, 5° et 6° de l'article 259 A et réalisées par un prestataire établi hors de France, ainsi que pour celles qui sont mentionnées à l'article 259 B, la taxe doit être acquittée par le preneur. Toutefois, le prestataire est solidairement tenu avec ce dernier au paiement de la taxe.

3. Toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout autre document en tenant lieu est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation.

ANNEXE II DU CODE GENERAL DES IMPOTS. (Extraits)

Art. 207 bis. - 1. a) Un redevable qui réalise des opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et des opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée doit, pour opérer la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à ses dépenses, procéder préalablement à l'affectation de ces dépenses en fonction de leur utilisation, totale ou partielle, pour la réalisation de chacune de ces deux catégories d'opérations.

Art. 236. - La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les dépenses supportées par les entreprises pour assurer le logement de leurs dirigeants et de leur personnel est exclue du droit à déduction.

Toutefois, cette exclusion n'est pas applicable :

1° Aux dépenses supportées par un assujetti relatives à la fourniture à titre onéreux de logements par cet assujetti ;

2° Aux dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de gardiennage, de sécurité ou de surveillance.

Art. 237. - Les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf, n'ouvrent pas droit à déduction. (...)

Il en est de même des éléments constitutifs, des pièces détachées et accessoires de ces véhicules et engins.

Toutefois, cette exclusion ne concerne pas :

Les véhicules routiers comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises, et utilisés par des entreprises pour amener leur personnel sur les lieux du travail;

Les véhicules ou engins acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports.

Art. 241. - Les services de toute nature afférents à des biens, produits ou marchandises exclus du droit à déduction n'ouvrent pas droit à déduction.

Art. 242. - Les exclusions prévues aux articles 236 et 237 ne sont pas applicables aux biens donnés en location, sous réserve que la location soit soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

La location d'un bien n'ouvre droit à déduction pour le preneur que dans la mesure où le bien loué ne serait pas frappé d'exclusion en raison de sa nature ou de sa destination, s'il était acquis par lui en pleine propriété.

Partie III : Instructions administratives

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS 3 A-3-10 du 15 mars 2010 Tableau sur les nouvelles règles applicables en matière de TVA immobilière

NOUVELLES RÈGLES A COMPTER DU 11 MARS 2010	ACHETEUR	
	OBJET DE LA MUTATION	Assujetti à la TVA
VENDEUR	Terrain NAB	Non assujetti à la TVA
		Assujetti à la TVA
	TAB ¹	Non assujetti à la TVA
		Assujetti à la TVA
	Immeuble neuf	Non assujetti à la TVA
		Assujetti à la TVA
	Terrain NAB	Non assujetti à la TVA
		Assujetti à la TVA
	TAB	Non assujetti à la TVA
		Assujetti à la TVA
Immeuble neuf	Non assujetti à la TVA	
	Assujetti à la TVA	

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 D-1-07

N° 66 du 9 MAI 2007

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA). DROIT À DÉDUCTION. REFORME DE L'ANNEXE II.

(CGI, annexe II, art. 205 à 210)

NOR : BUD F 07 30012J

Bureau D 1

Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 a procédé à la refonte des règles de déduction de la TVA. Celles-ci, auparavant codifiées aux articles 205 à 242 de l'annexe II au code général des impôts, sont désormais reprises aux articles 205 à 210 de cette même annexe.

La réécriture de ces articles s'est effectuée à droit quasi-constant. Sur le fond, il conviendra principalement de retenir toutefois les points suivants :

- la TVA grevant une immobilisation est totalement déductible lorsque le bien est utilisé exclusivement à des opérations ouvrant droit à déduction ; à l'inverse, aucune déduction n'est possible lorsque le bien est utilisé totalement à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ; la déduction est opérée de manière forfaitaire uniquement lorsque le bien a un caractère mixte, c'est-à-dire qu'il est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;
- afin de rétablir une égalité de traitement entre les redevables totaux, pour lesquels les subventions n'interfèrent pas sur la détermination de leurs droits à déduction, et les redevables partiels, pour lesquels la perception de subventions non imposées dégradait leurs droits à déduction, les subventions non-imposables ne sont plus à prendre en compte pour le calcul du quantum de déduction ;
- les règles applicables aux assujettis partiels et aux redevables partiels sont harmonisées en ce qui concerne les seuils de régularisation de la taxe précédemment déduite ;
- l'autorisation administrative qui était nécessaire pour recourir à une détermination forfaitaire des droits à déduction afférents aux services et biens non immobilisés est supprimée ;
- les délais de régularisation ne sont plus remis à zéro en cas de « crédit de départ » ou de modification des règles encadrant les exclusions du droit à déduction.

Sur la forme, sont introduits trois coefficients attachés à chaque bien ou service, le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission, en fonction desquels ou en fonction de la variation desquels l'ensemble des droits à déduction du redevable et des régularisations qui lui incombent peuvent se calculer.

.

I. Introduction : les raisons d'une refonte

1.L'article 271 du code général des impôts pose le principe général du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. La TVA supportée par les assujettis est déductible dans la mesure où leurs dépenses sont utilisées à des opérations imposables ouvrant droit à déduction.

2.L'article 273 de ce même code prévoit quant à lui que doivent être déterminées les conditions dans lesquelles les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction peuvent exercer leurs droits à déduction.

3.C'est dans ce cadre, inchangé, qu'il convenait jusqu'à présent de distinguer :

- les assujettis partiels, qui effectuaient à la fois des opérations imposables et des opérations non-imposables ;
- les redevables partiels, qui effectuaient exclusivement des opérations imposables, mais dont certaines ouvraient droit à déduction et d'autres n'ouvraient pas droit à déduction ;

- les assujettis partiels redevables partiels, qui effectuaient à la fois des opérations non-imposables, des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction et des opérations imposables ouvrant droit à déduction.

4. Les règles à appliquer pour déterminer le quantum de taxe déductible variaient en fonction de chacune de ces catégories.

- les assujettis partiels étaient soumis à la règle de l'affectation totale : la taxe grevant un bien ou un service était déductible à proportion exacte de son utilisation à des opérations ouvrant droit à déduction ;

- les redevables partiels étaient soumis à des dispositions différentes selon la nature du bien ou du service. Pour les immobilisations corporelles, la règle était celle du prorata : la taxe grevant une immobilisation corporelle était déductible dans une proportion fixée forfaitairement en fonction de la part du chiffre d'affaires taxé dans le chiffre d'affaires total. Pour les autres biens et services (ABS), la règle était celle de l'affectation incomplète : la taxe grevant les ABS utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction était intégralement déductible ; celle grevant les ABS utilisés exclusivement à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction n'était pas déductible ; celle grevant les ABS mixtes était déductible à hauteur du prorata ;

- enfin, les assujettis partiels redevables partiels étaient soumis à des règles résultant de la combinaison des principes rappelés aux deux alinéas précédents.

5. La prise en compte de l'arrêt Socofrein⁴, qui conduit, pour les redevables partiels, à étendre aux immobilisations corporelles le principe de l'affectation partielle, jusque-là applicable uniquement aux ABS, se traduit :

- par une unification des règles applicables aux redevables partiels, la distinction entre immobilisations et ABS devenant inopérante,

- et par un rapprochement notable entre les règles applicables aux assujettis partiels et celles applicables aux redevables partiels, qui ne diffèrent plus qu'en ce qui concerne les biens mixtes.

6. Cet état de fait a rendu possible une refonte des articles réglementaires relatifs au droit à déduction. Effectuée à droit quasi-constant, elle abandonne l'approche antérieure, fondée sur la qualité de l'assujetti et sur la nature du bien, pour se centrer sur les opérations économiques, conformément à la présentation retenue aux articles 2 et 167 à 192 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

7. Concrètement, la taxe déductible relative à chaque bien ou service est déterminée en proportion de son « coefficient de déduction », formule synthétique tenant compte à la fois de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi ou le règlement. Résultant du produit de trois coefficients, respectivement d'assujettissement, de taxation et d'admission qui expriment toute la diversité des situations rencontrées, ce coefficient de déduction permet à la fois de déterminer les montants de taxe déductible et, au travers de ses variations, les régularisations de taxe auxquelles l'assujetti est tenu.

II. Détermination du quantum de taxe déductible

8. L'article 205 de l'annexe II au code général des impôts pose le principe général : « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction. » Le coefficient de déduction est lié au bien ou au service et peut donc varier d'un bien ou d'un service à l'autre, en fonction des éléments décrits ci-après.

9. Le I de l'article 206 de cette même annexe définit quant à lui le mode de calcul du coefficient de déduction, qui « est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission ».

A. LE COEFFICIENT D'ASSUJETTISSEMENT

10. Le coefficient d'assujettissement est défini au II de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts. Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables. Un assujetti doit donc, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.

11. De cette définition, il découle :

- que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro ;

- que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est égal à 1, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.

12.La proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité. Elle doit correctement traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

Un entrepreneur individuel A acquiert pour un million d'euros HT un immeuble neuf de 245 mètres carrés, qu'il entend affecter en partie à son entreprise. Il décide de conserver dans son patrimoine privé la partie de l'immeuble qu'il réserve à son usage privatif (logement à usage d'habitation), d'une surface de 85 mètres carrés. Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble, déterminé l'année de son acquisition, est égal à $245-85/245$, soit 0,65306... arrondi à 0,66. (à suivre)

13.En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 1° du 1 du V de l'article 206, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables, un coefficient d'assujettissement unique.

B. COEFFICIENT DE TAXATION

14.Le coefficient de taxation est défini au III de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts. Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction. Il est :

- égal à l'unité lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction, en d'autres termes lorsque le bien ou le service n'est pas utilisé à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ;
- nul lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ou, en d'autres termes, lorsque le bien ou le service n'est aucunement utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction ; dans ce cas, il peut être utilisé soit uniquement à des opérations non-imposables, soit uniquement à des opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction, soit concurremment à de telles opérations ;
- déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non-imposables. Cette détermination forfaitaire du coefficient de taxation correspond au traditionnel « prorata de déduction » tel qu'il ressortait des anciennes dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI et ses modalités de calcul en sont assez proches. On pourra ainsi se référer aux paragraphes 131 à 168 de l'instruction 3 CA 94 du 8 septembre 1994, sous réserve des précisions suivantes :
- les modalités de prise en compte des produits financiers et immobiliers accessoires sont celles décrites dans l'instruction [3 A-1-06](#) du 10 janvier 2006 ;
- comme annoncé dans l'instruction [3 A-7-06](#) du 16 juin 2006, les virements financiers internes constatés entre différents budgets de l'Etat, des collectivités locales ou des établissements publics n'ont pas à être pris en compte dans le calcul du coefficient de taxation ;
- les subventions non-imposables en vertu des règles décrites dans cette même instruction ne sont pas prises en compte dans le calcul du coefficient de taxation² ;
- lorsque l'assujetti a constitué des secteurs d'activité distincts au sens de l'article 209 de l'annexe II au code général des impôts, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du coefficient de taxation est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé. Lorsque le bien ou le service est utilisé pour plusieurs secteurs d'activité sans être utilisé pour tous les secteurs d'activité, le coefficient de taxation est déterminé au vu du chiffre d'affaires de ces quelques secteurs, contrairement à la réglementation antérieure où s'appliquait dans ce cas le prorata général de l'entreprise.

15.Comme évoqué précédemment, la détermination du coefficient de taxation :

- se fait de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service (immobilisation ou ABS) ;
- se fait de manière forfaitaire uniquement lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé de façon mixte, c'est-à-dire concurremment à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.

16.En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 2° du 1 du V de l'article 206, il peut, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire.

17.Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.

18.On notera enfin que le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire.

Cet entrepreneur A exerce trois activités distinctes au regard des règles applicables en matière de TVA : une activité de conseil soumise à la taxe de plein droit ; une activité de formation professionnelle exonérée ; enfin il décide de louer une partie de ses locaux nus à usage professionnel, en optant pour la taxation de ses loyers. Il a constitué trois secteurs distincts au sens

de l'article 209 de l'annexe II au CGI, pour chacune de ses activités qui ont dégagé respectivement un chiffre d'affaires annuel hors taxe de 100, 50 et 150. Le coefficient de taxation de l'immeuble, utilisé pour les trois secteurs distincts d'activité, est égal à $(100 + 150)/(100 + 50 + 150)$, soit 0,8333... arrondi à 0,84. L'assujetti fait également appel à un prestataire afin de l'aider dans son activité de formation professionnelle et de location. Le coefficient de taxation retenu pour cette dépense d'un montant de 4 000 euros HT est égal à $150/(50 + 150)$, soit 0,75. Par ailleurs, l'assujetti a acquis une voiture d'une valeur de 15 000 euros HT qu'il utilise pour ses activités de formation et de conseil. Le coefficient de taxation retenu pour cette dépense est égal à $100/(100 + 50)$, soit 0,6666... arrondi à 0,67. Pour l'usage de ce véhicule, il achète également sur l'année 1 000 euros HT de gazole, dont le coefficient de taxation est également de 0,67. (à suivre)

C. COEFFICIENT D'ADMISSION

19. Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

20. Lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Ce coefficient est réduit, éventuellement jusqu'à zéro, lorsque le bien ou le service fait l'objet de mesures d'exclusion. Le coefficient d'admission exprime la proportion maximale de taxe que la réglementation autorise un assujetti à déduire sur une telle dépense, avant prise en compte des spécificités propres à l'activité de cet assujetti. La valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année.

21. Le IV de l'article 206 reprend les exclusions et exceptions à ces exclusions figurant soit aux articles 273 septies A à 273 septies C et 298 du code général des impôts, soit aux anciens articles 230 à 242 de l'annexe II à ce code.

L'entrepreneur A constatera, pour son immeuble et pour la prestation d'assistance, des coefficients d'admission égaux à 1, ces dépenses n'étant pas exclues du droit à déduction ; pour son véhicule, un coefficient d'admission égal à 0 en vertu du 6° du 2 du IV de l'article 206 ; et pour le gazole, un coefficient d'admission égal à 0,8, en vertu du 4 du IV de ce même article. (à suivre)

D. COEFFICIENT DE DEDUCTION

22. Conformément au I de l'article 206, le coefficient de déduction est égal au produit des trois coefficients décrits précédemment. En vertu du 2 du V de ce même article, préalablement au calcul du produit, chacun de ces facteurs doit être arrondi à la deuxième décimale par excès (cf. exemples *supra*). Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès pour constituer le coefficient de déduction.

23. Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire³. Ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante⁴ ou pour ceux qui deviennent redevables de la TVA avant le 31 décembre de l'année suivante.

L'entrepreneur A calculera ainsi :

pour l'acquisition de l'immeuble, un coefficient de déduction égal à $0,66 \times 0,84 \times 1$, soit 0,5544 arrondi à 0,56 ;

pour la prestation d'assistance, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,75 \times 1$, soit 0,75 ;

pour la voiture, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 \times 0$, soit 0 ;

pour le gazole, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 \times 0,8$, soit 0,536 arrondi à 0,54.

Il déduira :

sur l'immeuble, $0,56 \times 1000000 \times 0,196$, soit 109 760 € ;

sur la prestation, $0,75 \times 4000 \times 0,196$, soit 588 € ;

sur la voiture, $0 \times 15000 \times 0,196$, soit 0 € ;

sur le gazole, $0,54 \times 1000 \times 0,196$, soit 105,84 €. (fin)

L'entreprise B, qui réalise uniquement des opérations imposables, a deux activités : une activité de formation professionnelle continue exonérée de TVA et une activité de vente de publications assujettie à la TVA. Le coefficient d'assujettissement est donc égal à 1. En outre, le coefficient de taxation des biens et services qui sont affectés à l'une et l'autre de ces activités s'avère être égal à 0,45. L'entreprise supporte une dépense de gazole de cent euros destinée à un véhicule de tourisme utilisé indistinctement pour l'ensemble de ses activités. Le coefficient de déduction de cette dépense est égal à $1 \times 0,45 \times 0,8$, soit 0,36 et l'entreprise pourra déduire un montant de TVA égal à $0,36 \times 100 \times 0,196$, soit 7,056 euros. Cette entreprise acquiert également une photocopieuse qu'elle utilise pour les seuls besoins de son activité de publication et du mobilier de bureau qu'elle utilise pour les seuls besoins de

son activé de formation. Ces dépenses d'immobilisation ont respectivement été grevées d'une TVA de 200 € et 150 €. Le coefficient de déduction de la photocopieuse est égal à $1*1*1=1$, l'entreprise pourra donc déduire l'intégralité de la TVA d'amont. En revanche, le coefficient de déduction du mobilier de bureau est égal à $1*0*1=0$, l'entreprise ne pourra pas déduire la TVA qu'elle a supportée sur cette dépense.

La société C acquiert le 1^{er} mars de l'année N un ordinateur pour un prix hors taxe de 4 000 euros, soit une TVA correspondante de 784 euros. L'ordinateur est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le coefficient d'assujettissement attaché à cette dépense est égal à l'unité. Le coefficient de taxation attaché aux dépenses mixtes supportées par l'entreprise est, à titre temporaire au vu du chiffre d'affaires de l'année précédente, de 0,45. Enfin, cette dépense n'étant pas visée par une exclusion du droit à déduction, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Le coefficient de déduction provisoire attaché à cette dépense au moment de son acquisition en N est égal à $1*0,45*1$, soit 0,45. L'entreprise a ainsi pu déduire provisoirement $784*0,45$, soit 352,80 euros. Au plus tard le 25 avril de l'année N+1, l'entreprise arrête définitivement ses divers coefficients. Le coefficient d'assujettissement de cette dépense reste égal à 1, tandis que son coefficient de taxation s'avère finalement égal à 0,5. La société C peut donc déduire, en complément à la déduction opérée lors de l'acquisition du bien, un montant égal à $784*0,5 - 352,8$, soit 39,2 euros. (à suivre)

1 Cf. CE, 21 février 1979, n° 08070, Socofrein

2 Après les arrêts CE, 26 novembre 1999, n° 180276, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport de Rodez-Marcillac et CJCE, 6 octobre 2005, aff. C-243/03, Commission contre France, cette évolution permet de rétablir une égalité de traitement entre redevables totaux et redevables partiels.

3 Lorsque le coefficient de taxation applicable doit être calculé de manière forfaitaire conformément au 3 du III de l'article 206, il convient d'appliquer le dernier rapport définitif connu.

4 Les exploitants agricoles qui ont opté pour l'imposition selon l'exercice comptable arrêtent définitivement ces coefficients le cinquième jour du cinquième mois suivant la clôture de la période d'imposition.

Partie IV : Jurisprudence

CHAMP D'APPLICATION MATERIEL

Conseil d'Etat 15 février 1999

Considérant qu'aux termes de l'article 261 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable en l'espèce : "Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : ... 4. 1° : Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales" ; que le législateur a ainsi entendu exonérer les actes régulièrement dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées par une disposition législative ou par un texte pris en application d'une telle disposition ;

Considérant que les soins que les masseurs-kinésithérapeutes sont habilités à dispenser dans l'exercice de leur profession, telle que celle-ci est réglementée par les articles L. 487 et suivants du code de la santé publique, entrent dans le champ d'application de l'exonération prévue par les dispositions précitées, alors même que ces actes ne sont pas effectués sur ordonnance médicale ; que, dès lors, M. GATEAUD est fondé à soutenir que la cour administrative d'appel de Nantes a commis une erreur de droit en jugeant que les soins dispensés aux personnes par les membres des professions

paramédicales réglementées ne sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée que dans la mesure où il s'agit d'actes à but thérapeutique, dispensés sur ordonnance médicale ; que, l'arrêt attaqué doit, par suite, être annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, par application de l'article 11, deuxième alinéa, de la loi du 31 décembre 1987, de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'il ne résulte pas de l'instruction que certains des actes dispensés par M. GATEAUD en 1986 doivent être qualifiés d'actes d'ostéopathie ; que, dès lors, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et du plan n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par son jugement du 26 janvier 1993, le tribunal administratif d'Orléans a déchargé M. GATEAUD de la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle il a été assujéti au titre de la période correspondant à l'année 1986 ;

Conseil d'État, 16 avril 2010, n°318941, Barel

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A, qui exerce l'activité d'ostéopathe, a demandé la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a spontanément acquittée au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 2004, en estimant pouvoir bénéficier des dispositions de l'article 261 du code général des impôts relatives à l'exonération de cette taxe ; qu'il se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 3 juin 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Douai a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 23 octobre 2007 du tribunal administratif de Lille rejetant cette demande de restitution ;

Considérant qu'aux termes de l'article 13, A, paragraphe 1 de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires : Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les Etats membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels : / (...) c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat

membre concerné (...) ; qu'en vertu du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la période d'imposition en litige, sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées (...) ; qu'en limitant l'exonération qu'elles prévoient aux soins dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales soumises à réglementation, ces dispositions ne méconnaissent pas l'objectif poursuivi par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) de la sixième directive précitée, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises ; qu'en effet, la directive renvoie à la réglementation interne des Etats membres la définition de la notion de professions paramédicales, des qualifications requises pour exercer ces professions et des activités spécifiques de soins à la personne qui relèvent de telles professions ; que toutefois, ainsi qu'il résulte de l'arrêt rendu le 27 avril 2006 par la Cour de justice des Communautés européennes dans les affaires C-443/04 et C-444/04, l'exclusion d'une profession ou d'une activité spécifique de soins à la personne de la définition des professions paramédicales retenue

par la réglementation nationale aux fins de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) de la sixième directive serait contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de taxe sur la valeur ajoutée s'il pouvait être démontré que les personnes exerçant cette profession ou activité disposent, pour la fourniture de telles prestations de soins, de qualifications professionnelles aptes à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalent à celles fournies par des personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation nationale, de l'exonération ;

Considérant qu'en se bornant à relever, pour juger que M. A ne pouvait bénéficier, pour la période d'imposition en litige, de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, que l'activité d'ostéopathe était, au cours de cette période, exercée en dehors de tout cadre réglementaire, sans rechercher si les actes d'ostéopathie accomplis par M. A pouvaient être regardés comme de qualité équivalente à ceux dispensés par les personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation française, de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, la cour administrative d'appel de Douai a commis une erreur de droit ; que son arrêt doit, pour ce motif, être annulé ;

Conseil d'Etat, 30 novembre 2007, n°263653, Société thermale d'Eugénie-les-bains

Considérant que, par un arrêt du 18 juillet 2007, la CJCE, statuant sur la question préjudicielle qui lui avait été soumise par la décision susvisée du Conseil d'Etat, statuant au contentieux, du 18 mai 2005, a dit pour droit que les articles 2, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens que des sommes versées à titre d'arrhes, dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à cette taxe ;

Considérant qu'il suit de là que la SOCIETE THERMALE D'EUGENIE-LES-BAINS (STELB) est fondée à soutenir qu'en jugeant que les arrhes perçues au moment de la réservation des séjours effectués par les curistes, puis conservées en cas de désistement de leur part, constituent la rémunération d'une prestation suffisamment individualisée correspondant au service rendu de réservation au profit d'un client, représentée par son accueil, l'établissement de son dossier et l'engagement de lui réserver un séjour, et qu'elle est donc passible de la taxe sur la valeur ajoutée en cas de conservation des arrhes après dédit du client, la cour administrative d'appel de Bordeaux a commis une erreur de droit ; que la STELB est donc fondée, par ce moyen, à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, [...] de régler l'affaire au fond ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête d'appel ;

Considérant qu'aux termes du I, dans sa rédaction alors applicable, de l'article 256 du CGI, qui transpose en droit français les dispositions de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires : Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la STELB, qui a pour activité l'exploitation d'établissements thermaux comportant également des activités hôtelières et de restauration, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 1989 au 30 avril 1992, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée les arrhes que lui avaient versé les clients lors de la réservation des chambres et qu'elle a conservées après l'annulation de la réservation ; que les sommes versées à titre d'arrhes, dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à cette taxe ; que par suite, la STELB est fondée à soutenir que c'est à tort que par le jugement attaqué en date du 18 novembre 1999, le tribunal administratif de Pau a rejeté sa demande de décharge des impositions contestées ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour administrative d'appel de Nantes que la S.A. DAUNAT, qui a pour activité la confection et la vente, notamment à une clientèle de stations-service autoroutières, de plats de restauration rapide, a, durant la période du 1er octobre 1989 au 31 janvier 1993 sur laquelle a porté, au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, la vérification de sa comptabilité, accordé à ses revendeurs, en vue de les inciter à accroître la distribution de ses produits, des gratifications calculées en proportion du chiffre d'affaires qu'elle réalisait avec chacun d'eux, et revêtant la forme, ordinairement, de chèques-cadeaux constitués par des bons d'achat qu'elle avait acquis auprès d'entreprises de vente par correspondance, et, plus exceptionnellement, d'un engagement de sa part à régler un achat, d'un certain montant, qu'ils effectueraient dans le magasin de détail de leur choix ; que, lors de la vérification de sa comptabilité, l'administration a constaté qu'elle avait, notamment, déduit de la taxe sur la valeur ajoutée dont elle était redevable à raison de ses ventes une somme de 290 135 F, correspondant aux taxes mentionnées sur six factures émanant de la société La Redoute et relatives à la délivrance par celle-ci de bons d'achat, et une somme de 1 978 F, correspondant à la taxe figurant sur la facture établie par un magasin de détail ; que le rappel de taxe sur la valeur ajoutée litigieux procède de ce que l'administration a dénié à la S.A. DAUNAT le droit d'opérer ces déductions, en se fondant sur les dispositions de l'article 238 de l'annexe II au CGI, aux termes duquel : N'est pas déductible la taxe ayant grevé : 1° des biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais, bonification, cadeau, quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf quand il s'agit de biens de très faible valeur... ; que, par l'arrêt contre lequel la S.A. DAUNAT se pourvoit, la cour administrative d'appel a jugé bien fondé le redressement contesté ;

Considérant, en premier lieu, que les dispositions précitées de l'article 238 de l'annexe II au CGI ont

pour objet d'exclure la déduction de la taxe qui a grevé des biens dont la cession a été consentie par l'assujetti dans l'intérêt de son exploitation, mais sans la contrepartie directe d'une rémunération notable ; que, si, comme le fait valoir la S.A. DAUNAT, la rémunération peut, éventuellement, être constituée par le bénéfice d'une prestation de service reçue du cessionnaire, la cour administrative d'appel n'a, contrairement à ce qu'elle soutient, pas commis d'erreur de droit, en déduisant des circonstances susrelatées de l'espèce que, bien que les gratifications accordées par elle à ses clients fussent calculées en fonction du chiffre d'affaires réalisé avec chacun d'eux, ceux-ci ne pouvaient être regardés comme lui ayant fourni la contrepartie de prestations de services constitutives d'une rémunération ;

Mais considérant, en second lieu, que les biens visés à l'article 238-1° de l'annexe II au CGI, s'entendent, compte tenu des objectifs de la VIème directive [...], de biens meubles corporels ; que, pour écarter le moyen tiré par la S.A. DAUNAT de ce que les bons d'achat émanant de la société La Redoute et remis par elle à ses clients ne revêtaient pas ce caractère, la cour administrative d'appel s'est fondée sur ce que ces bons, dont il n'était pas établi que certains aient été utilisés à d'autres fins que l'acquisition de biens corporels, devaient être assimilés aux biens, de cette nature, dont ils permettraient l'obtention ; qu'en statuant ainsi, alors que de tels bons constituent de simples documents comportant, de la part de leur émetteur, la reconnaissance à leur porteur d'un avoir dans ses comptes, à valoir sur le prix d'un bien ou d'un service proposé dans son catalogue, et dont ce porteur viendrait à lui commander la livraison ou l'exécution, la cour administrative d'appel a, comme le soutient la S.A. DAUNAT, fondé sa décision, en ce qui concerne la fraction du rappel de taxe litigieux correspondant aux déductions opérées à raison des bons d'achat, sur une qualification juridique inexacte de ceux-ci ; que la S.A. DAUNAT est, par suite, fondée à demander que l'arrêt attaqué soit [...] annulé