



Droit fiscal n° 9, 26 Février 2015, 169

Taxe sur la valeur ajoutée : chronique de l'année 2014

Etude par Yolande Sérandour
professeur à l'université de Rennes 1
directrice du master 2 Droit fiscal des affaires
directrice du JurisClasseur fiscal Chiffre d'affaires

et Guy de Cordes
avocat associé, Cordes & Partners

et Odile Courjon
avocat associé

Taj société d'avocats membre de Deloitte Touche Tohmatsu Ltd
chargée de cours à l'université de Paris II
membre de l'A3F

et Arnaud Moraine
avocat associé, Fidal
professeur associé à l'université de Bourgogne

Sommaire

1. - Dernière actualité législative. - L'article 32 de la loi n° 2014-1545 du 20 décembre 2014 de simplification de la vie des entreprises^{Note 1} supprime deux hypothèses importantes de LASM. Ainsi que nous l'affirmons depuis vingt-deux ans^{Note 2}, soumettre au régime des LASM des autoréalisations d'immobilisations quoique leur acquisition auprès d'un fournisseur extérieur ouvrirait droit à déduction complète est incompatible avec la directive TVA^{Note 3}. La loi précitée supprime, à compter du 22 décembre 2014 cette obligation d'autoliquider la TVA. En cas de changement d'affectation entraînant régularisation annuelle ou globale de la TVA déduite sur les dépenses engagées pour obtenir une nouvelle immobilisation à partir de moyens appartenant à l'entreprise, la base de calcul ne pourra qu'être égale à la totalité de la TVA supportée sur lesdites dépenses. Quant à la date de départ du délai de régularisation, elle reste à préciser. La suppression de la LASM ne devrait pas permettre de tenir compte de la date d'entrée au bilan. Logiquement, il faudrait retenir la date de déduction effective. En raison de sa non-conformité à la directive TVA, l'obligation de constater une livraison à soi-même en cas d'affectation de biens, immobilisations ou stocks, à des opérations hors champ est également supprimée. Désormais, en tel cas, il faudra appliquer les règles de régularisation prévues par l'article 207, III, 1, 5° et VI, 2° de l'annexe II au CGI.

Le même article 32 de la loi n° 2014-1545 supprime la livraison à soi-même des immeubles construits par un redevable en l'absence de revente dans les deux ans de l'achèvement (*CGI, art. 257, I, 3, 1°, a*). Le seul cas de taxation d'une

L'ASM immobilière après autoréalisation sera l'absence de déduction intégrale en cas d'acquisition auprès d'un tiers assujetti.

L'article 21 de la loi de finances rectificative pour 2014 réforme le régime applicable aux assujettis-revendeurs^{Note 4}. Ce texte vise à lutter contre la fraude à la TVA dans les opérations d'achat et de revente de véhicules d'occasion à l'intérieur de l'UE. L'application du régime de taxation sur la marge et la délivrance du certificat fiscal seront subordonnées à la justification du régime de TVA appliqué par le titulaire du certificat d'immatriculation du véhicule. L'entrée en vigueur des nouveaux articles 297 G et 298 sexies A du CGI est prévue pour le 1er juillet 2015.

Yolande Sérandour

1. Champ d'application de la TVA

A. - Champ d'application matériel

1° L'impossibilité de reprendre possession d'un bien donné en crédit-bail n'équivaut pas à une livraison taxable^{Note 5}

2. - Le 17 juillet 2014, la CJUE a dit pour droit que « les articles 16 et 18 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que l'impossibilité, pour une société de crédit-bail, de parvenir à la récupération auprès du preneur des biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail à la suite de la résiliation de celui-ci pour faute du preneur, malgré les démarches entreprises par cette société en vue du recouvrement de ces biens et malgré l'absence de toute contrepartie à la suite de cette résiliation, ne peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux au sens de ces articles ».

BCR Leasing exerce une activité de crédit-bail automobile en Roumanie. Pendant toute la durée du contrat, BCR Leasing demeure propriétaire. À la suite de paiements tardifs ou de défauts de paiement, BCR Leasing a résilié des contrats de crédit-bail conclus avec des preneurs défaillants. Ces contrats comprenaient une clause aux termes de laquelle les preneurs étaient tenus, dans un délai de trois jours à compter de la résiliation du contrat concerné, de restituer le bien pris en crédit-bail. Certains preneurs ayant refusé de restituer le bien concerné, BCR Leasing a engagé des procédures de recouvrement à leur encontre. Toutefois, malgré les efforts déployés, certains des biens en cause n'ont pas pu être récupérés dans les délais prévus. La mise à disposition des véhicules en cause ayant cessé, BCR Leasing n'a ni facturé ni perçu la TVA. L'administration fiscale roumaine a estimé que la non-restitution des véhicules devait être assimilée à une livraison à soi-même taxable.

L'article 16 de la directive TVA assimile « à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou ceux de son personnel, 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 TVA ». La lettre de ce texte sous-tend une décision, la volonté d'affecter un bien ayant ouvert droit à déduction à des besoins autres que ceux de l'exploitation. Or, en l'espèce, BCR Leasing a été victime de clients indélébiles. Cette société n'a aucunement décidé de laisser gratuitement les véhicules concernés à disposition des cocontractants mauvais payeurs et encore moins de les donner. La CJUE souligne cette évidence^{Note 6}.

S'agissant de l'article 18 de la directive TVA, il est encore moins pertinent en l'espèce. Son point a) vise l'absence de déduction complète de la TVA initialement supportée, or, il ressort de la décision de renvoi que BCR Leasing a déduit intégralement la TVA acquittée en amont lors de l'achat des véhicules en cause^{Note 7}. Concernant les hypothèses visées aux points b) et c) de l'article 18 de la directive TVA, il suffit de relever que, en l'occurrence, l'assujetti n'a ni pris la décision d'affecter les biens concernés à un « secteur d'activité non imposé », au sens de cet article 18, sous b), ni décidé de cesser son activité économique imposable ainsi que l'exige ledit article 18, sous c)^{Note 8}.

En refusant d'assimiler à une LASM taxable l'impossibilité d'obtenir restitution d'un bien donné en crédit-bail la CJUE réitère une solution déjà dégagée en 2004, à savoir que le système des LASM vise la modification volontaire de l'affectation d'un bien ayant donné lieu à déduction^{Note 9}.

Yolande Sérandour

2° La qualité de caisse de retraite n'exclut pas la qualification de fond commun de placement et partant, l'exonération des prestations de gestion sous-traitées^{Note 10}

3. - Ce contentieux a été suivi de près au Royaume-Uni car il concerne un grand nombre d'opérateurs dans les secteurs de la banque et de l'assurance. Une société danoise ATP PensionService A/S (ci-après « ATP ») fournissait différents services en relation avec une caisse de retraite danoise :

- la fourniture d'informations et de conseils spécifiques pour les employeurs et les salariés affiliés à la caisse concernant les régimes offerts par elle ;
- la maintenance et le développement de la plateforme par laquelle ATP fournissait ses services aux caisses de retraite ;
- des prestations de services afférentes aux contributions financières versées aux caisses de retraite et aux paiements de pensions aux bénéficiaires.

ATP était donc un intermédiaire entre la caisse de retraite elle-même, l'employeur et le salarié. L'administration fiscale danoise a refusé le bénéfice de l'exonération au motif que les caisses de retraites ne pouvaient elles-mêmes relever de la qualification de fonds commun de placement et que partant, les prestations de gestion sous-traitées par ATP ne pouvaient être exonérées.

La Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « la Cour ») a tranché en faveur de l'exonération de TVA, se démarquant ainsi des positions prises dans deux précédents arrêts rendus récemment, *Wheels*^{Note 11} et *PPG Holdings*^{Note 12}, lesquels étaient des fonds à prestations définies.

L'affaire ATP soulevait trois questions de droit :

- la définition de la notion de « fonds communs de placement » prévue par l'article 13 B, d, 6) de la 6e directive (aujourd'hui article 135, 1, g de la directive n° 2006/112/CE) dans le cadre des régimes de retraite professionnels ;
- la notion de « gestion de fonds communs de placement » ;

L'application de l'exonération prévue à l'article 13 B, d, 3 de la 6e directive (aujourd'hui article 135, 1, d de la directive n° 2006/112/CE), prévoyant l'exonération des opérations relatives aux dépôts de fonds, paiements, créances, effets de commerce et aux services de paiement.

Sur la notion de fonds commun de placement, la Cour rappelle tout d'abord que l'objectif de l'exonération prévue par la 6e directive pour les opérations relatives à la gestion des fonds communs de placement est de faciliter les investissements dans des titres à travers de tels fonds. L'exonération permet d'exclure le coût de TVA et ainsi de la rendre neutre au regard du choix des investisseurs. Par suite, l'investissement direct en titres et celui de l'investissement via des organismes en placement collectif de valeurs mobilières sont placés sur un pied d'égalité. À ce titre, constituent des fonds communs de placement, les organismes de placement collectif en valeurs mobilières mais également des fonds présentant des caractéristiques similaires à ces derniers.

La Cour en conclut qu'il faut donc vérifier si le client d'ATP, à savoir la caisse de retraite en cause, présente des caractéristiques similaires à un fonds commun de placement dont le trait principal est la mise en commun des actifs de plusieurs bénéficiaires permettant la répartition du risque supporté par eux sur une gamme de titres. Tel était bien le cas, en l'espèce, de la caisse de retraite danoise, alors même qu'elle ne relevait pas de la directive n° 85/611 dite directive

OPCVM. La Cour a jugé que la situation de la caisse danoise était comparable à celle des fonds communs de placement se trouvant, selon l'avocat général, dans un rapport de concurrence avec eux. L'environnement juridique des cotisations versées, versement par l'employeur, application ou non d'une convention collective, déductibilité des cotisations de l'impôt sur le revenu, importe peu.

Sur la question relative à la notion de « gestion de fonds communs de placement », en l'absence de véritable définition de la notion de gestion de fonds dans la directive, la Cour rappelle sa jurisprudence antérieure^{Note 13}. Les opérations visées par l'exonération sont celles qui sont spécifiques à l'activité desdits fonds. Ainsi, s'agissant des services fournis par un prestataire externe, les opérations doivent former un ensemble distinct, apprécié de façon globale et constituer des éléments spécifiques et essentiels à la gestion du fonds : fonctions de gestion de portefeuille et fonctions d'administration. Au cas particulier, les services fournis comprenaient l'ouverture des comptes et l'inscription des contributions individuelles versées par les salariés. Les autres prestations réalisées concernaient les enregistrements et la création des comptes et le suivi, tout autant de services de comptabilité et d'informations relatives aux comptes des salariés, prévues à l'annexe II de la directive n° 85/611. Toutes ces prestations ont été considérées comme essentielles et indissociables de la gestion du fonds, et partant, éligibles à l'exonération prévue à l'article 13 B, d, 6 de la 6e directive. Il est rappelé que les services listés à l'annexe II de la directive n° 85/611 (comptabilité et informations), constituent une liste non exhaustive, puisqu'il serait contraire au principe de neutralité de la TVA d'exclure du bénéfice de l'exonération, les prestations à des caisses de retraite qui auraient choisi de confier l'exécution de ces prestations à des tiers, et de réserver ce bénéfice à des caisses qui les exécuteraient elles-mêmes.

Enfin, la Cour s'est prononcée sur le point de savoir si les prestations de services fournies par ATP, concernant les contributions financières à la caisse de retraite pouvaient bénéficier de l'exonération prévue par la directive en faveur des opérations concernant le dépôt de fonds, les comptes courants, paiements, virements, chèques et autres effets de commerce. En ce sens, la Cour rappelle qu'elle avait déjà jugé qu'un virement se définit comme étant l'exécution d'un transfert d'argent d'un compte bancaire à un autre, entraînant un changement de la situation juridique et financière existant, d'une part, entre le donneur d'ordre et le bénéficiaire et, d'autre part, entre ceux-ci et leur banque respective ainsi que, le cas échéant, entre les banques^{Note 14}. Les modalités de réalisation du virement importent peu, dès lors que l'exonération prévue à l'article 13 B, d, 3 de la 6e directive s'applique.

La Cour a de nouveau l'occasion, dans cette affaire, de se pencher sur la notion de fonds commun de placement. En 2013, dans l'arrêt *Wheels*^{Note 15}, la Cour avait rejeté le caractère de fonds commun de placement à une caisse de retraite. En l'espèce, les affiliés ne supportaient pas les risques entraînés par l'investissement réalisé par le fonds mais bénéficiaient d'une pension fixée à l'avance en fonction de la durée de leur carrière, ainsi que de leur niveau de rémunération.

Fortement influencée par les arrêts *GfBk*^{Note 16} et *Abbey National*^{Note 17}, la Cour a suivi une interprétation dite téléologique, la finalité de l'exonération prévue par la directive permettant d'appliquer l'exonération des fonds de placement plus largement aux fonds de pension. Toutefois, le fonds de pension devra réunir trois critères :

- être financé par les personnes à qui les prestations de retraites doivent être versées ;
- les fonds réunis sont investis selon un principe de répartition des risques ;
- le client (l'investisseur) supporte le risque de l'investissement.

Sur la notion de gestion, la Cour a tranché en conformité avec sa jurisprudence bien établie depuis l'arrêt *SDC*^{Note 18}. Ceci n'est pas sans rappeler une jurisprudence française *Sogefonds*^{Note 19} qui avait tranché dans le même sens.

L'affaire *ATP* redescend actuellement au Danemark et ne manque pas d'avoir des ramifications car les fonds de pension ont introduit de nombreuses réclamations de la TVA indûment facturée. Ces réclamations de TVA sont importantes car le droit danois autorise de pouvoir revenir dix ans en arrière. Au Royaume-Uni, la législation va être modifiée de sorte à tenir compte des dernières avancées jurisprudentielles, *Wheels* pour les fonds fermés à prestations définies, *PPG*

holding pour la déduction de la TVA par l'employeur et *ATP* pour l'exonération de la sous-traitance de gestion si le fonds de pension se qualifie.

Enfin, il est intéressant de mentionner ici la proposition de directive sur les services financiers^{Note 20} et les travaux qui s'en sont suivis selon lesquels les fonds de pension sont présumés être couverts par le terme « *fonds de placement* ». Une fois encore, la Cour fait le travail de consolidation communautaire que les États membres n'arrivent pas à réaliser.

Odile Courjon

3° La vente de cartes de réduction de prix n'est pas une activité financière exonérée de TVA^{Note 21}

4. - Une société néerlandaise, Granton Advertising BV (ci-après la « société Granton ») commercialisait des cartes Granton à un prix oscillant entre 15 et 25 EUR, sans appliquer la TVA. L'acquéreur de ces cartes pouvait ensuite bénéficier d'une réduction de prix chez des sociétés partenaires de la société Granton, pour la commande de prestations de restauration, de cinéma ou encore d'hôtellerie, sur présentation de sa carte. Ces cartes n'étant pas personnelles, elles étaient cessibles. Elles ne pouvaient cependant pas être échangées contre de l'argent ou des biens. La société Granton était en charge de la production, de la distribution, de la promotion et de la vente des cartes mais elle ne percevait aucune rémunération de la part de ses partenaires à ce titre.

L'administration fiscale néerlandaise a remis en cause l'exonération de la vente des cartes et adressé un rappel de TVA à la société Granton. Selon la société, l'exonération de TVA se justifiait dans la mesure où les cartes relevaient des notions d'« *autres titres* » ou à défaut de celle d'« *autres effets de commerce* » prévues respectivement aux articles 13 B, d, 5 et 13 B, d, 3 de la 6e directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977. Ces dispositions sont aujourd'hui prévues aux articles 135, 1, f et 135, 1, d de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Était posée à la Cour la question de savoir si les cartes Granton pouvaient relever de ces dispositions et ainsi bénéficier de l'exonération de TVA au moment de leur vente. Elle y répond de manière négative.

La Cour commence par rappeler que, s'il convient d'apprécier le libellé et la finalité des dispositions d'exonération en cause, ces dernières doivent faire l'objet d'une interprétation stricte, permettant ainsi d'éviter les divergences d'application parmi les États membres de l'Union européenne.

Sur le point de savoir si les cartes relèvent de la catégorie des « *autres titres* » prévue par la 6e directive, la Cour précise que cette notion doit être de nature comparable à celle des titres spécifiquement mentionnés à l'article 13 B, d, point 5, à savoir « *les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations* ». La jurisprudence de la Cour a qualifié ces opérations d'opérations financières^{Note 22}. Les cartes Granton n'accordent à leurs acquéreurs, ni un droit de propriété sur la société Granton, ni un droit de créance sur celle-ci. Aussi, puisque ces cartes octroient simplement un droit d'obtenir des réductions sur les prix des produits et des services offerts par les sociétés partenaires et qu'elles n'ont aucune valeur nominale, sans échange possible contre de l'argent ou des biens, les ventes desdites cartes ne constituent pas des opérations financières au sens de la jurisprudence précitée. Elles ne peuvent donc relever de la catégorie des « *autres titres* ».

Enfin, sur le point de savoir si les cartes relèvent de la catégorie des « *autres effets de commerce* », la Cour rappelle, comme au point précédent, que les opérations exonérées par l'article 13 B, sous d), point 3, à savoir « *les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques, et autres effets de commerce* » constituent des opérations financières et plus précisément des instruments de paiement. Or, puisque le mode de fonctionnement des cartes n'implique aucun transfert d'argent, celles-ci n'entrent pas dans cette catégorie.

La CJUE adopte une position restrictive. Il faut souligner que l'arrêt s'est attaché à analyser le fonctionnement des cartes Granton, considérées comme des cartes spéciales de réduction en ce qu'elles accordent un « rabais de prix » déductible de la base imposable. Au final, la carte s'analyse en un bon donnant droit à une remise, à une réduction de prix et le prix d'acquisition de la carte n'a pas d'incidence sur la base d'imposition des prestations sous-jacentes quand la carte est utilisée.

On ne connaît pas exactement la raison de l'exonération des opérations financières puisque les travaux préparatoires sur l'article 13 B, d, 5 sont muets sur ce point. On sait que la Commission a déjà travaillé sur une proposition de directive du Conseil sur les bons ou *vouchers*^{Note 23}. Les difficultés d'harmonisation sont grandes eu égard à la multiplicité des systèmes juridiques des États membres.

Les arrêts *ATP PensionService A/S* et *Granton Advertising BV* amènent à la suggestion que les projets de directives gagneraient à être davantage portés par les États membres pour éviter à la Cour d'avoir à remédier aux situations malencontreuses des entreprises.

Odile Courjon

4° La livraison à soi-même d'un bien créé par l'assujetti et non entièrement affecté à des opérations ouvrant droit à déduction est obligatoire^{Note 24}

5. - Cette espèce est l'occasion pour la CJUE de rappeler la mécanique existant entre l'obligation de se livrer à soi-même un bien ou des travaux immobiliers et la méthodologie propre à l'affectation des biens à usage mixte pour l'exercice des droits à déduction de la TVA d'amont. Il est également le prétexte à une réflexion sur le régime français des livraisons à soi-même (ci-après « LASM »), à l'aune de sa récente réforme.

La commune hollandaise de Hertogenbosh (ci-après : « la commune »), a commandé en 2000 la construction d'un nouveau bâtiment à usage de bureau sur un tènement lui appartenant. Il était clair dès le départ que les bureaux seraient affectés à un usage mixte en fonction d'une répartition par surface, 94 % au titre de l'activité exercée par la commune en qualité d'autorité publique placée hors champ d'application de la TVA et 6 % pour des activités assujetties à la TVA, elles-mêmes réparties en 5 % d'activités effectivement taxables et 1 % d'activités exonérées de TVA. Les factures adressées à la commune et relatives à la construction du bâtiment ont été adressées en juillet 2012 avec un important montant de TVA déductible. L'immeuble a été occupé par la commune à compter du 1er avril 2003.

Modifiant son analyse de départ (récupération immédiate de la TVA grevant les coûts de construction à hauteur du rapport de 5 % représentatif de l'affectation partielle à des opérations ouvrant droit à déduction), la commune a estimé dans un second temps que la totalité de la TVA d'amont grevant la construction était déductible car elle concernait une LASM imposable au jour de la première occupation de l'immeuble. La TVA exigible lors de la LASM serait elle-même récupérable à hauteur des droits à déduction auxquels pouvait prétendre la commune, soit 5 %.

Il va de soi que la question de droit posée, savoir si la neutralisation de la TVA déductible à hauteur des droits à récupération très faibles de la commune devait s'opérer directement par l'application de la règle de l'affectation ou par le truchement de la LASM, n'était pas gratuite. Les Pays-Bas ont introduit en 2003 un régime de fonds de compensation de la TVA supportée par les personnes morales de droit public. Très inspiré du FCTVA « fonds de compensation à la TVA » à la française, ce fonds verse aux collectivités locales, dont les communes, une contribution en vue de financer la TVA non récupérable. Ce régime de compensation financière est réservé aux livraisons effectuées à compter du 1er janvier 2013. On comprend donc pourquoi la commune avait tout intérêt à qualifier une LASM en avril 2013, cette dernière déclenchant le bénéfice du fonds à concurrence de 94 % de la TVA supportée.

Au-delà de l'opportunité légitime de la commune qui a entendu faire valoir sa position jusque devant la Cour suprême hollandaise, se pose une question de droit que ladite Cour a transmise à la CJUE via une question préjudicielle : dans l'hypothèse particulière d'une Commune qui va utiliser un bien qu'elle a fait construire pour 94 % au profit d'activités placés hors champ d'application de la TVA, la déclaration d'une LASM était-elle nécessaire lors de l'achèvement ou de la première utilisation de ce bien immobilier ? La CJUE a répondu par l'affirmative, validant donc le recours à la LASM dans cette hypothèse.

Il convient de revenir sur la logique de cette décision en rappelant d'abord quelques notions fondamentales (a), avant de s'arrêter sur le principe de la LASM (b) puis de faire un léger exercice de droit comparé afin d'appréhender la position française (c).

a) Rappel de quelques notions fondamentales

6. - La commune concernée agit en qualité de non assujettie pour les besoins d'opérations considérées comme placées hors du champ d'application de la TVA en vertu des dispositions de l'article 13 de la directive TVA n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (par souci de lisibilité du droit, nous nous référons à la Directive modifiée de 2006 et pas à la 6e directive applicable à la date des faits), lorsqu'elles exercent leur activité en tant qu'autorités publiques. L'absence d'opérations soumises à la TVA interdit la récupération de la TVA d'amont sur les dépenses afférentes à ces activités.

Par ailleurs, la directive prévoit en son article 12 que les États membres ont la faculté de considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant de l'article 9-1, deuxième alinéa de la Directive, soit notamment la livraison d'un bâtiment avant sa première utilisation. L'article 18 de la directive prévoit que les États membres peuvent assimiler à une livraison de biens effectuée à titre onéreux l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit en interne, dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète de la TVA.

S'agissant des droits à déduction, la directive prévoit en son article 173 qu'en ce qui concerne les biens et services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la récupération de la TVA n'est admise qu'à proportion d'un prorata de déduction, selon des modalités laissées au soin des États membres dans le cadre prévu au deuxième alinéa.

Au cas particulier, l'application de plusieurs notions ne posait pas de difficulté notoire. Ainsi, il était clair que la commune était un assujetti et un redevable partiel, dont les droits à déduction de la TVA d'amont sur l'immeuble ne pouvaient, en tout état de cause, dépasser 5 % du montant total de la TVA supportée. Il n'était pas non plus contesté que le droit néerlandais a bien transposé les dispositions de la Directive prévoyant l'hypothèse de la LASM pour les livraisons d'immeubles par celui qui les a produits, dans des cas où si les biens avaient été acquis d'un entrepreneur tiers, la taxe grevant ces biens n'aurait pas donné droit à déduction intégrale. Le texte néerlandais dispose même que sont assimilés à des biens produits dans sa propre entreprise, des biens qui sont produits sur commande avec mise à disposition de matières, y compris le sol. La question qui restait donc en suspend était celle de l'exigibilité d'une éventuelle LASM par la commune, dans ce contexte particulier d'un bien promu à une récupération très marginale de la TVA d'amont.

b) Principe de la LASM

7. - La CJUE a d'abord vérifié si une affectation immédiate de la dépense pouvait être exercée en matière de droit à déduction sans passer par la voie de la LASM. La Cour de Luxembourg avait déjà jugé dans un arrêt *VNLTO* du 12 février 2009^{Note 25} que la faculté d'affecter des biens d'investissements à la fois au patrimoine de l'entreprise et au patrimoine privé ne saurait s'appliquer à une situation dans laquelle un assujetti exerce à la fois des activités économiques qui relèvent du champ d'application de la TVA et des activités hors champ.

Suivant les conclusions de son avocat général Mme Eleanor Sharpston, selon laquelle la jurisprudence *VNLTO* interdisait à la commune d'affecter un immeuble de bureaux à ses activités accomplies en tant qu'assujettie, pour ensuite assimiler son utilisation pour des activités exercées en tant qu'autorité publique, à une prestation de services imposable, la CJUE écarte donc la possibilité d'une affectation directe du bien par la commune à une activité assujettie susceptible de déclencher une déduction partielle de la TVA.

La Cour a ensuite analysé s'il était possible, au cas d'espèce, de considérer qu'une LASM était imposable, au titre de l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit par lui, dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un tiers ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA. À cet égard, la Cour a rappelé sa jurisprudence *Gemeente Vlaardingen* du 8 novembre 2012^{Note 26}, selon laquelle cette définition couvre non seulement les biens intégralement produits par l'entreprise, mais également ceux produits par un tiers au moyen de

matières mises à disposition par l'entreprise. Or, tel est bien le cas de la mise à disposition du terrain au constructeur par la commune.

La Cour a donc pu conclure logiquement que la LASM était imposable au niveau de la commune lors de la première utilisation du bien, soit en avril 2003, puisque les Pays-Bas ont bien introduit cette disposition dans leur législation interne. La Cour prend soin de rappeler que la déduction de la TVA sur la LASM sera elle-même partielle, à hauteur de la récupération à laquelle peut prétendre la commune, en fonction de la répartition des activités au m² dans le bâtiment, soit 5 % pour la part récupérable.

c) L'application en droit français

8. - Cet arrêt de la CJUE paraît à propos pour commenter les récentes mesures prises en France. En effet, l'article 32 de la loi n° 2014-1545 du 20 décembre 2014 relative à la simplification de la vie des entreprises, a supprimé plusieurs cas de livraisons à soi-même, en vue notamment de mettre leur régime en conformité avec le droit de l'Union européenne.

L'article 257, II, 1, 2° du CGI prévoyait jusqu'alors que les biens produits par l'entreprise et affectés à ses besoins devaient donner lieu à LASM, lorsque le bien acquis auprès d'un autre assujetti n'aurait pas ouvert droit à déduction complète, au motif que ce bien aurait fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation du droit à déduction, ou aurait été susceptible de faire l'objet d'une régularisation. Or, il est patent qu'un bien immobilisé est toujours susceptible de donner lieu à une régularisation des droits à déduction, ce qui implique que le texte critiqué imposait la taxation de la LASM à tout type de biens sans distinction.

Le nouveau régime a non seulement supprimé un certain nombre de cas de livraisons à soi-même de biens affectés aux besoins de l'entreprise, mais a également supprimé le cas de LASM spécifique aux immeubles non vendus dans les deux ans de leur achèvement.

La compatibilité du dispositif ancien avec le droit de l'Union européenne était justement contestée par la Commission européenne car il prévoyait le recours à la LASM pour les biens immobilisés, même lorsque l'assujetti était un récupérateur intégral de la TVA. Or, l'article 18 de la directive précitée prévoit que les États membres peuvent assimiler à une livraison de biens la production d'un bien par l'entreprise, dans le cas où l'acquisition d'un même bien auprès d'un tiers aurait donné lieu à une déduction partielle de la TVA. Telle est bien la philosophie originelle de la LASM, laquelle vise à rétablir une égalité de traitement entre les biens acquis et produit, conformément au principe de neutralité de la TVA. A contrario, la LASM ne saurait être exigible pour un récupérateur intégral.

Ce point avait déjà été relevé par le tribunal administratif de Rennes dans un jugement du 11 octobre 2010^{Note 27} qui avait décidé de poser une question préjudicielle à la CJUE en ces termes « l'article 5 de la 6e directive permet-il à un État membre de maintenir en vigueur ou d'instaurer un dispositif soumettant à la TVA la LASM d'un immeuble effectuée par un assujetti pour les besoins de son entreprise, alors que cette livraison ouvre droit à déduction immédiate et totale de la TVA ainsi collectée ? ».

Au cas particulier, la société Océane Immobilière n'avait pas procédé à la LASM sur un immeuble et le service vérificateur avait appliqué l'amende de 5 % prévue pour défaut d'autoliquidation par l'article 1788 A, 4° du CGI. À l'époque, le chef des services fiscaux avait informé le tribunal de Rennes par un mémoire du 18 octobre 2010, qu'il avait prononcé le dégrèvement intégral de l'amende de 5 % mise à la charge de la société Océane Immobilière SAS. Faute d'affaire pendante au fond, la CJUE n'avait finalement pas rendu d'arrêt^{Note 28}, mais le sentiment d'incompatibilité avec le droit de l'UE n'en était que plus fort. En pratique, les vérificateurs continuaient d'appliquer avec appétit la pénalité pour défaut d'autoliquidation auprès d'assujettis mal informés.

L'arrêt commenté a donc une résonance particulière en France dans ce contexte. On ne manquera pas de noter le point 30 de l'arrêt, par lequel la CJUE énonce que « la faculté, pour un État membre, d'assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un tel bien est possible

uniquement lorsque l'acquisition par ce dernier auprès d'un autre assujetti n'ouvrirait pas au premier assujetti le droit à déduction complète de la TVA ». Une condamnation sans appel du régime français applicable jusqu'au 21 décembre dernier...

Cette incompatibilité manifeste, sanctionnée par une lourde pénalité de 5 %, ne manquera donc pas de donner lieu à réclamation par tout assujetti qui aurait accepté l'amende dans le contexte rappelé ci-avant.

Arnaud Moraine

B. - Champ d'application territorial

1° Les services internes fournis par une société ayant son siège dans un pays tiers à sa succursale appartenant à un groupe TVA dans un État membre sont des opérations imposables

9. - Par un arrêt du 17 septembre 2014^{Note 29}, la Cour de justice s'est prononcée sur la question de l'assujettissement à la TVA des relations internes entre un siège établi dans un pays tiers et sa succursale membre d'un groupe TVA en Suède. En l'espèce, le siège américain agissait comme centrale d'achat de services informatiques au niveau mondial pour le compte des sociétés du groupe et de sa succursale suédoise. Le siège réallouait à la succursale les coûts des achats externes majorés d'une marge. La succursale utilisait les services informatiques pour obtenir un produit fini (« IT-production »). Ce produit fini était ensuite fourni à diverses sociétés du groupe Skandia, membres et non membres du groupe TVA.

Il est de jurisprudence constante que les services internes entre le siège d'une société et sa succursale n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA au motif qu'il ne s'agit pas d'opérations faites à titre onéreux dans le cadre d'un rapport contractuel avec un tiers^{Note 30}. Les services fiscaux suédois ont néanmoins estimé que de tels services étaient rendus non pas à la succursale mais au groupe TVA dont elle faisait partie, considéré comme un assujetti en tant que tel en Suède^{Note 31}. Le lieu d'assujettissement des prestations de services étant déterminé en l'espèce par rapport au lieu d'établissement du preneur de services, il appartenait donc au groupe TVA suédois d'auto-liquider la TVA sur les services reçus via la succursale du prestataire.

La Cour retient cette thèse en considérant que lorsqu'un groupe est assimilé à un assujetti unique l'identité fiscale de ses membres s'efface devant celle du groupe, de sorte que les prestations réalisées par un tiers en faveur d'un membre doivent être considérées comme ayant été reçues par le groupe aux fins de la TVA. Sur cette base, la Cour substitue à la relation interne siège-succursale hors du champ d'application de la TVA une relation entre le siège/prestataire et le groupe dont fait partie la succursale, et conclut que « les prestations de services fournies par un établissement principal établi dans un pays tiers à sa succursale établie dans un État membre constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ».

Ce raisonnement peut laisser quelque peu perplexe. S'il est vrai que le groupe ne peut être formé que par des entités établies sur le même territoire, faut-il pour autant regarder une entité juridique comme étant un « tiers » par rapport au groupe alors même que la succursale qui en est l'émanation fait partie intégrante du groupe ?

La question s'est posée également de savoir si une succursale peut, en tant que telle, faire partie d'un groupe TVA, car l'article 11 de la directive n° 2006/112 vise les « personnes établies sur le territoire [de l'] État membre [où le groupement TVA est constitué] qui sont indépendantes du point de vue juridique », de sorte que c'est l'entité juridique par son établissement, et non l'établissement en tant que tel, qui serait membre du groupement.

À ce sujet, la Commission européenne indique que les termes « personnes établies sur le territoire » doivent être interprétés conformément à sa communication au Conseil^{Note 32} et impliquent que le groupe TVA intègre les entités juridiques établies dans le même État membre que celui du groupe mais à l'exclusion de leurs succursales étrangères. A *contrario*, peuvent être incluses dans un groupe TVA les succursales établies dans l'État membre du groupe qui

appartiennent à des entités de droit étranger.

L'avocat général s'écarte de la position de la Commission en considérant que l'article 11 précité et la jurisprudence de la Cour n'autorise aucunement qu'une succursale adhère à un groupe TVA indépendamment de son siège étranger car c'est la société en cause qui est une « personne établie sur le territoire de ce même État membre » au sens de cette disposition. Il considère que la décision des autorités fiscales suédoises est entachée d'illégalité dès lors qu'elle suppose qu'une succursale puisse faire partie en tant que telle d'un groupe TVA. Selon l'avocat général, l'assujettissement des services à la TVA en suède peut néanmoins se justifier. Une première analyse consiste à estimer que la succursale ne fait pas partie du groupe auquel elle fournit des services. La seconde considère que l'entité juridique de droit étranger en fait partie en tant qu'elle est « établie » dans l'État membre du groupement au sens de l'article 11 précité et dans ce cas l'entité juridique s'effacerait derrière le groupe dont elle fait partie, le groupe serait alors regardé comme preneur des services externes reçus par le siège. Enfin, une troisième approche repose sur l'alinéa 2 de l'article 11 précité qui permet de « *prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscale possibles* » en considérant dans ce cas que les prestations internes fournies par le siège à sa succursale seraient réputées reçues par le groupe.

La Cour se limite à reprendre à son compte la fiction suivant laquelle les prestations internes fournies par le siège à sa succursale sont réputées reçues par le groupe « du point de vue de la TVA », sans se référer au dispositif anti-évasion de l'article 11, alinéa 2 de la Directive.

Reste à voir comment les administrations nationales analyseront les conséquences de l'arrêt, par exemple dans le cas d'une société membre d'un groupe en Suède qui fournirait des services « internes » à sa succursale établie dans un État membre qui n'a pas transposé le régime du groupe TVA.

Guy de Cordes

2° La suppression du numéro d'identification TVA du client d'un fournisseur ne prive pas ce dernier de l'exonération de la TVA sur les livraisons intra UE^{Note 33}

10. - Le 9 octobre 2014, la CJUE dit pour droit que « les articles 138, paragraphe 1, et 139, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive n° 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive n° 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, l'administration fiscale d'un État membre refuse le bénéfice du droit à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée au titre d'une livraison intracommunautaire au motif que l'acquéreur n'était pas identifié à cette taxe dans un autre État membre et que le fournisseur n'a démontré ni l'authenticité de la signature figurant sur les documents présentés à l'appui de sa déclaration de livraison prétendument exonérée ni le pouvoir de représentation de la personne ayant signé ces documents au nom de l'acquéreur, alors que les preuves justificatives du droit à l'exonération présentées par le fournisseur à l'appui de sa déclaration se conformaient à la liste de documents à présenter à ladite administration, fixée par le droit national, et qu'elles ont été acceptées par celle-ci, dans un premier temps, en tant que preuves justificatives, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier ».

Dans sa déclaration au titre de la TVA, pour la période du 1er septembre au 31 octobre 2009, l'entreprise Traum a déclaré avoir effectué des livraisons intracommunautaires exonérées de la TVA à la société Evangelos gaitadzis, établie en Grèce. À l'appui de ses assertions, elle a produit les documents exigés par le droit bulgare, à savoir deux factures comportant le numéro de TVA grec de la société Evangelos gaitadzis, des procès-verbaux de livraisons, des lettres de voiture internationales et un bon de réception de la marchandise signé. Le 2 novembre 2009, l'administration fiscale bulgare a admis les droits de Traum et précisé qu'une vérification dans la base de données VIES (VAT Information Exchange System) avait permis de relever que la société Evangelos gaitadzis était identifiée à la TVA et disposait d'un numéro de TVA valide depuis le 15 novembre 2005. En revanche, la société Evangelos gaitadzis n'a ni déclaré l'acquisition intracommunautaire ni versé de TVA en Grèce. Lors d'un contrôle fiscal ultérieur, l'administration fiscale bulgare a consulté à nouveau la base de données VIES et constaté que la société Evangelos gaitadzis n'était plus

identifiée à la TVA depuis le 15 janvier 2006. Elle a alors émis un avis rectificatif à l'égard de Traum, soumettant les opérations de vente à la société Evangelos gaitadzis à la TVA au motif que cette société n'était pas identifiée à la TVA dans un autre État membre, de sorte que la condition de l'exonération de cette taxe tenant à la qualité d'assujetti de l'acquéreur n'était pas satisfaite. Cet avis a été confirmé le 5 août 2011, l'administration fiscale bulgare invoquant des motifs supplémentaires, à savoir l'absence de preuve du transport des biens hors du territoire bulgare et l'absence de confirmation écrite de la réception de la marchandise par l'acquéreur. Le bon de réception de la marchandise en cause et les procès-verbaux de livraison présentés ne comportaient pas d'informations concernant l'adresse exacte de réception de cette marchandise ni l'identité, la fonction et le pouvoir de représentation de la personne l'ayant réceptionnée au sein de la société Evangelos gaitadzis, de sorte que ces documents n'auraient pas été probants.

La vérité admise par l'administration fiscale bulgare le 2 novembre 2009 n'était plus de mise le 5 août 2011. Notons que le client a disparu de la base VIES après réalisation des opérations litigieuses. Cela explique que l'administration fiscale bulgare ait tenté d'avancer de nouveaux arguments, en vain. La CJUE a déjà affirmé que la directive TVA s'oppose « à ce que les autorités compétentes de l'État membre de livraison obligent un fournisseur, qui a agi de bonne foi et a présenté des preuves justifiant, à première vue, son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la TVA sur ces biens, lorsque de telles preuves se révèlent être fausses, sans toutefois que soit établie la participation dudit fournisseur à la fraude fiscale, pour autant que ce dernier a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir pour s'assurer que la livraison intracommunautaire qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une telle fraude »^{Note 34}. Certes, il revient à chaque État membre de préciser les éléments de preuve qu'il entend admettre pour établir la livraison intra UE par le transfert de pouvoir de disposer et la circulation entre deux États membres^{Note 35}. Toutefois, les principes de sécurité juridique et de proportionnalité n'autorisent pas un État membre à revenir sur une décision administrative admettant la réalité de livraisons intra-UE exonérées de TVA au seul motif d'une fraude commise par l'acquéreur dont le fournisseur n'avait et ne pouvait avoir connaissance, d'autant moins lorsque ladite décision est fondée sur le respect des textes en vigueur^{Note 36}. S'agissant de l'absence d'identification découverte après réalisation des opérations, elle n'est pas répressive^{Note 37}. La CJUE a antérieurement décidé que la suppression rétroactive du numéro d'identification du client ne prive pas son fournisseur de l'exonération des livraisons intra-UE^{Note 38}.

Rappelons qu'en France, le Conseil d'État considère « qu'aucune disposition n'impose à un assujetti de consulter la base de données des numéros d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée »^{Note 39}. Toutefois, l'identification TVA préoccupe le législateur. La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale prévoit que l'Administration peut demander, avant ou après la délivrance du numéro individuel d'identification à la TVA, des informations complémentaires pour statuer sur l'attribution ou le maintien de cet identifiant ainsi que tout élément permettant de justifier de la réalisation ou de l'intention de réaliser des activités économiques^{Note 40}.

Yolande Sérandour

2. Droit à déduction de la TVA

A. - Conditions de fond

1° La TVA supportée lors de l'acquisition d'une clientèle n'est pas déductible en cas de mise à disposition à titre gratuit et d'exploitation par un assujetti autre que l'acquéreur^{Note 41}

11. - Le 13 mars 2014, la CJUE a dit pour droit que les articles 4, paragraphes 1 et 2, ainsi que 17, paragraphe 2, sous a), de la 6e directive n° 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, telle que modifiée par la directive n° 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doivent, au regard du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée, être interprétés en ce sens qu'un associé d'une société civile de conseil fiscal qui acquiert de cette société une partie de la clientèle avec pour seul objectif de mettre celle-ci directement et gratuitement à la disposition d'une société civile de conseil fiscal nouvellement constituée, dont il est le principal associé, pour que cette

dernière exploite ladite clientèle à titre professionnel, sans pour autant que celle-ci entre dans le patrimoine de la société nouvellement constituée, n'est pas en droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont sur l'acquisition de la clientèle en question.

M. Malburg, avocat fiscaliste en Allemagne, après la dissolution de la société dans laquelle il exerçait, a repris une partie de la clientèle pour la mettre gratuitement à disposition d'une autre société qu'il a créée spécialement pour y exercer sa profession. Plusieurs années après la dissolution de l'ancienne société, l'administration fiscale allemande a réclamé la TVA sur la reprise d'une partie de la clientèle à l'occasion du partage ayant suivi la dissolution. M. Malburg, en sa qualité de dirigeant de l'ancienne société s'est facturé cette TVA et l'a déduite, à tort selon l'administration fiscale. La question de droit portait sur le point de savoir si l'affectation directe d'une dépense, en l'espèce l'acquisition d'une clientèle, à une activité sans contrepartie, la mise à disposition à titre gratuit de ladite clientèle au profit d'une autre société assujettie à la TVA, pouvait ouvrir droit à déduction. Est-il possible de faire abstraction de l'affectation immédiate et directe pour privilégier l'utilisation effective ? Cette dépense pouvait-elle bénéficier de la jurisprudence sur les frais préparatoires, très favorable à la création d'entreprise ?

Selon la CJUE, l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer une activité économique, notamment par l'engagement de dépenses destinées à l'exploitation, caractérise l'assujetti agissant en tant que tel qui peut récupérer immédiatement la TVA ayant grevé les dépenses effectuées pour les besoins de ses futures opérations taxées sans devoir attendre le début de l'exploitation de l'entreprise, quand bien même cette dernière ne commencerait-elle jamais^{Note 42}. Si le créateur d'entreprise abandonne ultérieurement son projet, il ne s'expose pas au reversement de la totalité de la TVA remboursée par le Trésor public à raison de ses frais préparatoires. Seules les règles de régularisation dans le temps s'appliquent^{Note 43}.

Dans tous les cas susmentionnés soumis à la CJUE, la TVA dont il était demandé déduction avait été acquittée par des exploitants ou futurs ex-exploitants qui remplissaient la condition sine qua non du droit à déduction puisqu'ils destinaient les dépenses en cause à une activité taxable. Or, en l'espèce, M. Malburg avait acquis une clientèle pour la mettre gratuitement à disposition, ce que souligne la CJUE^{Note 44}.

L'affaire *Faxworld* n'a pas été invoquée, à tort selon nous car elle est un peu comparable, du moins économiquement. Dans cette affaire, la CJUE a admis que l'auteur des dépenses puisse déduire la TVA bien qu'il n'exerce pas personnellement l'activité pour laquelle les frais préparatoires ont été engagés et, de plus, sans avoir jamais réalisé une opération taxée. Une société civile avait été créée et chargée de réaliser tous les investissements et dépenses nécessaires à l'exercice de l'activité envisagée, laquelle devait être exercée par une société de capitaux à créer et qui avait acquis tous les biens et droits de la première société, cela, sans TVA car le régime de neutralisation de la transmission d'une universalité de biens était applicable^{Note 45}. La société civile s'est vue reconnaître un droit à déduction au motif que les dépenses en cause étaient in fine affectées à des opérations taxables car, sous le régime de la transmission universelle, le cessionnaire poursuit la personne du cédant^{Note 46}. Il n'en demeure pas moins que l'affectation immédiate d'un ensemble de dépenses à une opération non taxée a ouvert droit à déduction au motif qu'il servait finalement à réaliser des opérations taxées alors que dans l'affaire *Malburg*, une dépense affectée directement à une mise à disposition non imposable mais finalement utilisée pour des opérations taxables n'ouvre pas droit à déduction.

Cette différence tient à l'analyse juridique des situations. Dans l'affaire *Faxworld*, l'ensemble des biens et droits acquis par le cédant avait été transmis à une société d'exploitation sous le régime de la transmission universelle, laquelle permet de neutraliser la transmission au regard de la TVA. Il n'y a lieu à aucune taxation ou régularisation, comme si la transmission n'avait pas eu lieu et comme si le nouveau détenteur l'avait toujours été. Dans l'affaire *Malburg*, l'acquéreur du fonds ne l'avait pas transmis à la société qui en retirait réellement le potentiel économique.

Yolande Sérandour

2° L'appréhension des bénéfices d'une succursale n'est pas une distribution du produit d'une cession de titres^{Note 47}

12. - Le 14 octobre 2014, la cour administrative d'appel de Versailles affirmait qu'« [...] une succursale, même lorsqu'elle constitue un établissement stable, n'est pas une entité juridique distincte de la société dont elle relève de sorte que les produits réalisés par la succursale ne peuvent faire l'objet d'une décision de distribution au profit du siège [...] l'affectation au siège du produit de cession des titres [...] ne saurait être regardée comme une somme désinvestie de l'entreprise, la succursale et son siège constituant, juridiquement, une seule et même personne morale [...] ».

La succursale française de la société de droit anglais Uniq Prepared Foods Limited a été assujettie, pour la période du 1er janvier au 31 décembre 2007, à des rappels de TVA en raison de la remise en cause de la déduction de la taxe afférente à des frais de conseil supportés dans le cadre de la cession des titres de la société Saint-Hubert intervenue le 16 janvier 2007. L'administration fiscale soutenait, pour l'essentiel, que le produit de ladite cession avait été distribué et, qu'au regard de la jurisprudence du Conseil d'État, cela interdisait la déduction de la TVA en ayant grevé les frais. Le tribunal administratif de Montreuil n'ayant pas admis cette argumentation le 22 novembre 2012, le ministre de l'économie et des finances a interjeté appel.

Depuis l'arrêt *AB SKF* du 29 octobre 2009^{Note 48}, la TVA facturée sur les frais de cession de titres est en principe déductible dès lors que ces derniers constituent des frais généraux affectés aux opérations taxées ou de commerce extérieur. Les arrêts *Pfizer* et *Thierry* rendus par le Conseil d'État le 23 décembre 2010 sont venus en préciser les conditions^{Note 49}. CJUE et Conseil d'État considèrent que pour appartenir à la catégorie des frais généraux, lesdits frais ne doivent pas avoir été incorporés au prix de cession. Le Conseil d'État semble néanmoins s'éloigner de la CJUE en distinguant les frais préparatoires des frais de transaction. Les premiers n'ouvriraient droit à déduction de la TVA que, non seulement, dans la mesure où ils ne seraient pas inclus dans le prix de cession mais encore faudrait-il que le fruit de la cession de titres n'ait pas été distribué. Cette dernière condition n'est pas clairement formulée pour les frais de transaction par les arrêts *Pfizer* et *Thierry*. Pourtant, l'arrêt *AB SKF* fonde apparemment cette solution, quelle que soit la catégorie de frais de cession. Son point 72 affirme que « le droit à déduction s'ouvre à l'égard de la TVA acquittée en amont pour les prestations réalisées dans le cadre d'opérations financières **si le capital acquis par ces dernières opérations a été affecté aux activités économiques de l'intéressé (...)** ».

Il ne faut donc pas s'étonner que la cour administrative d'appel de Versailles affirme que « dès lors qu'elles n'ont pas été incorporées dans le prix de cession, les dépenses exposées par une holding mixte, à la fois en vue de préparer la cession de sa participation dans une filiale et de réaliser cette transaction, peuvent être regardées comme faisant partie de ses frais généraux et entretiennent ainsi, en principe, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique ; que, toutefois, il n'en va ainsi que si, le produit de cette cession n'ayant pas été distribué, cette opération n'a pas revêtu un caractère patrimonial ; qu'il appartient, dans tous les cas, à l'Administration de rapporter la preuve du caractère purement patrimonial de cette activité ». Cette analyse est parfaitement conforme à la jurisprudence de la CJUE.

En revanche, sur la notion de distribution du produit de la cession de titres, les éclaircissements du Conseil d'État seraient souhaitables. En l'espèce, l'appréhension par le siège étranger de la succursale française d'une grande partie de la somme encaissée lors de la cession des titres Saint-Hubert laisse songeur. Pour l'administration fiscale, il s'agit d'une distribution ou au moins d'une non-affectation à l'activité économique de l'assujetti cédant, laquelle constitue, selon la CJUE un motif de non-déductibilité de la TVA ayant grevé une cession de titres. Pour la société Uniq Prepared Foods Limited, il n'y a pas de distribution envisageable à l'intérieur d'une même entité. La succursale n'ayant pas la personnalité morale, elle ne saurait distribuer des bénéfices à son siège, y compris étranger. Peu importe que le CGI répute distribués les résultats français d'une succursale dont le siège est hors de l'UE (*CGI, art. 115 quinquies*). Cet argument avancé par l'administration fiscale était en effet curieux car, un texte non applicable en matière d'imposition des bénéfices aurait été invocable pour l'établissement d'un autre impôt ! Il est utile de rappeler que la CJUE exclut les textes et arrêts étrangers à la TVA comme moyen d'interprétation de la directive TVA^{Note 50}.

La Cour souligne que l'administration fiscale n'établit aucunement une distribution par le siège du produit de la cession des titres Saint-Hubert remettant en cause la déduction de la TVA en ayant grevé les frais. Elle renvoie également à l'attitude du siège quant à l'affectation de la somme encaissée à l'activité économique de l'intéressée. Cette approche globalisante, par-delà les frontières, du droit à déduction chez la succursale française d'une société étrangère est

discutable car la CJUE a affirmé exactement le contraire dans l'arrêt *Crédit Lyonnais*^{Note 51}. Du principe de territorialité de l'impôt^{Note 52}, il résulte que si une succursale est assimilée à un établissement stable, elle relève des règles de TVA du pays de situation, à l'instar du siège soumis aux règles de TVA de son lieu d'établissement. **Chaque entité doit, en matière de déduction de la TVA d'amont, être traitée comme si elle était totalement indépendante**^{Note 53}. **Cette indépendance autorise à retenir le transfert du fruit de la cession des titres Saint-Hubert par la succursale française à son siège comme une preuve de non-affectation à l'activité économique due l'assujetti cédant.**

Yolande Sérandour

B. - Conditions de forme

1° Le droit à déduction de la TVA grevant des acquisitions intracommunautaires ne peut être retiré en cas de non-respect des conditions de forme

13. - Le 11 décembre 2014, la CJUE a dit pour droit que « Les articles 18, paragraphe 1, sous d), et 22 de la 6e directive n° 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, telle que modifiée par la directive n° 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, doivent être interprétés en ce sens que ces dispositions contiennent des exigences formelles du droit à déduction, dont la méconnaissance, **dans des circonstances telles que celles en cause au principal**, ne saurait aboutir à la perte de ce droit »^{Note 54}.

En 1998, Idexx a réalisé des acquisitions intracommunautaires auprès d'une société française et d'une société hollandaise mais sans accomplir toutes les formalités requises par le droit de son pays d'établissement, l'Italie. Quoique déductible en l'espèce et partant, ne donnant pas lieu à décaissement effectif, la TVA à autoliquider aurait dû être déclarée, ce que n'a pas manqué de sanctionner très sévèrement l'administration fiscale italienne. Elle a émis un avis de recouvrement pour la TVA due sur les acquisitions intracommunautaires, sans admettre sa déduction et infligé une pénalité financière égale à la TVA réclamée. De plus, cette même administration a rejeté les deux recours de la société Idexx, l'un contre l'avis d'imposition et l'autre contre le refus de la demande de règlement du litige.

Ne parvenant pas à faire admettre que l'absence de facturation et le non-enregistrement des factures dans le cadre d'acquisitions intracommunautaires ne constituaient que des manquements de forme et non de fond, ne justifiant pas le refus du droit à déduction de la TVA sur ces acquisitions intracommunautaires, Idexx a saisi la Cour de cassation italienne. Cette dernière a considéré que l'issue du litige devait dépendre du sens de l'arrêt *Ecotrade*^{Note 55} car il pourrait aller dans le sens d'une assimilation des exigences de forme à des conditions de fond dont la méconnaissance exclurait la déduction de la TVA à autoliquider non déclarée ou faire une lecture littérale de la directive TVA selon laquelle le droit à déduction naît dès l'exigibilité de la TVA^{Note 56}. Partant, le non-accomplissement des obligations formelles auxquelles l'assujetti est tenu aux fins de l'exercice de ce droit ne pourrait pas entraîner la perte du droit lui-même, dès lors que serait établie, également par d'autres moyens, la preuve que la somme due a effectivement été versée et que les éléments constitutifs du droit à déduction ne sont pas contestés. Le manquement aux obligations formelles pourrait, toutefois, dans certains cas, justifier l'application d'amendes administratives^{Note 57}. La Cour de cassation italienne a décidé de surseoir à statuer et de demander à la CJUE de dire si les articles 18, § 1, d et 22 de la 6e directive constituent ou non des conditions de fond du droit à déduction de la TVA dont la méconnaissance exclurait ce droit.

La CJUE commence par rappeler les principes directeurs de la TVA. Le droit à déduction de la TVA d'amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA^{Note 58}. Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, garantissant ainsi la neutralité de cet impôt, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA^{Note 59}.

Après ce rappel, la CJUE en vient à l'autoliquidation de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires. Elle souligne qu'en principe, la TVA autoliquidée est déductible, de telle sorte qu'aucun montant n'est à payer^{Note 60} et qu'il revient aux États membres d'établir les formalités à accomplir pour exercer ce droit à déduction^{Note 61}. Cependant, ces

formalités ne sauraient dépasser ce qui est strictement nécessaire en vue de contrôler l'application correcte de la procédure d'autoliquidation^{Note 62}. Si la tenue d'une comptabilité et le dépôt d'une déclaration sont obligatoires et que les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude^{Note 63}, de telles mesures ne peuvent aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs et ne doivent pas remettre en cause la neutralité de la TVA^{Note 64}. Surtout, dans le cadre du régime de l'autoliquidation, le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de la TVA d'amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par l'assujetti^{Note 65}. Il peut cependant en aller autrement si la violation de telles exigences formelles avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites^{Note 66}. Dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que les exigences de fond du droit à déduction sont satisfaites, elle ne saurait imposer des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit^{Note 67}.

S'agissant des exigences de fond, la CJUE fait une lecture littérale des textes en affirmant qu'elles sont celles prévues par l'article 17 de la 6e directive, intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction » (l'article 17 de la 6e directive a été repris sous les articles 167 et 168 de la directive n° 2006/112/CE)^{Note 68}. Le droit à déduction naît à la date d'exigibilité de la TVA si la dépense a été engagée en qualité d'assujetti et il peut être exercé immédiatement en proportion de l'affectation des dépenses à des opérations taxées ou de commerce extérieur. Les exigences formelles du droit à déduction de la TVA figurant sous les articles 18 et 22 de la 6e directive concernent ses modalités et le contrôle de son exercice ainsi que le bon fonctionnement du système de la TVA, telles que les obligations relatives à la comptabilité, à la facturation et à la déclaration (les articles 18 et 22 de la 6e directive ont été repris sous les articles 179, 180 et 183 de la directive n° 2006/112/CE)^{Note 69}.

Concernant les acquisitions intracommunautaires imposables, les exigences de fond requises par l'article 17, 2, d de la 6e directive sont les suivantes^{Note 70} : qu'elles aient été effectuées par un assujetti redevable de la TVA y afférente et que les biens en cause soient utilisés pour les besoins de ses opérations taxées. En l'espèce, l'administration fiscale italienne disposait de toutes les données nécessaires pour établir que ces exigences de fond étaient réunies^{Note 71}. En conséquence, le droit à déduction de la TVA due sur les acquisitions intracommunautaires en cause ne peut être refusé au motif que l'opérateur n'a pas satisfait aux obligations résultant des formalités établies par la réglementation nationale.

Cette solution pourrait paraître fort généreuse comparée à la sévérité dont a fait preuve la CJUE dans certaines affaires relatives à la méconnaissance de règles de forme. Ainsi admet-elle la perte du droit à déduction pour cause de régularisation tardive de factures irrégulières^{Note 72}. Même sévérité en cas de déclaration tardive de l'annulation d'une facture puisque la CJUE accepte la légalité d'une amende égale à la TVA déduite à tort mais pourtant régularisée^{Note 73} ! Sans doute faut-il y voir la volonté de ne pas sanctionner des irrégularités formelles sans conséquence sur les recettes de TVA lorsque la régularité de fond est certaine et que l'administration fiscale peut effectuer les contrôles permettant de vérifier la déductibilité de la TVA.

Yolande Sérandour

3. En bref

14. - Le Conseil d'État saisit la CJUE à titre préjudiciel afin de savoir si la **vente de billets d'avion non utilisés** est soumise à la TVA^{Note 74}. La jurisprudence de la CJUE en matière de droit d'accès à des prestations va dans le sens d'une réponse positive.

Les **sommes versées par une société propriétaire de stations-service aux mandataires gérants de celles-ci**, qualifiées contractuellement de « contributions exceptionnelles au développement » ne relèvent pas de la TVA^{Note 75}.

À propos d'une **personne physique concédant le droit d'exploiter des brevets**, le Conseil d'État décide qu'ainsi que l'a jugé la CJCE par son arrêt *Planzer Luxembourg SARL* du 28 juin 2007, la notion de siège de l'activité d'un prestataire

pour les besoins de l'imposition à la TVA vise le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de son activité. La détermination de ce lieu 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 des prestations ou le lieu d'exploitation ou d'utilisation de ces prestations ne sauraient figurer parmi les facteurs de détermination du siège de l'activité du prestataire^{Note 76}.

Les **services liés à la pratique du sport** rendus par une association sportive à des non-membres sont exonérés de TVA, comme ceux rendus aux membres^{Note 77}. La CJUE réitère une solution affirmée en 2008^{Note 78} et confirme ainsi indirectement l'illégalité de 261, 7, 1^o, a du CGI^{Note 79}.

La CJUE juge que, conformément au principe de neutralité de la TVA, une **TVA autoliquidée sur la déclaration TVA est valide même si la taxe n'a pas été acquittée auprès des autorités douanières**^{Note 80}.

L'encaissement et, par suite, l'exigibilité de la TVA, se situent au jour de l'échéance de l'**effet de commerce**. Si l'effet de commerce n'est pas honoré à l'échéance, l'exigibilité de la taxe intervient au moment du règlement effectif. Il en va de même du droit à déduction de la taxe^{Note 81}.

La détermination du **taux de TVA applicable aux livres numériques** demeure un problème non résolu. Néanmoins, l'arrêt *K Oy* rendu par la CJUE le 11 septembre 2014 propose une grille d'analyse susceptible d'inspirer une solution^{Note 82}. Il faut, selon la Cour, se demander si, dans l'esprit du consommateur moyen du pays concerné, le livre sur support papier équivaut ou non à celui sur un autre support matériel tel que CD, CD-Rom ou clé USB. La transmission électronique d'un livre pourrait faire l'objet d'une analyse similaire, auquel cas, il n'est pas certain que la France soit gagnante^{Note 83} car l'acheteur d'un livre numérique a en vue des avantages dont sont dépourvus les livres papier, notamment le gain de place, la facilité d'accès quel que soit le lieu... Soulignons surtout que l'article 98, § 2 de la directive soumet au taux normal les prestations fournies par voie électronique.

La réduction de l'**assiette de la TVA** est un droit dans les cas prévus par la directive TVA mais chaque État membre peut l'exclure s'agissant du **non-paiement du prix**^{Note 84}.

Les **dépenses exposées par une société holding pour renforcer sa prise de participation dans une filiale** ou participer à l'augmentation de capital de celle-ci peuvent être regardées comme faisant partie de ses frais généraux et entretiennent ainsi, en principe, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique. Il en va ainsi pour les dépenses exposées en vue seulement de conserver une participation si ces dépenses ne se rattachent pas à une activité purement patrimoniale de gestion de titres mais peuvent être imputées à l'activité économique de la holding^{Note 85}.

La cour administrative d'appel de Marseille, s'appuyant sur l'arrêt *Danfoss* rendu par la CJUE en 2008, s'est prononcée en faveur du droit à déduction, par une entreprise de restauration, de la TVA ayant grevé les frais exposés au titre de la **fourniture de repas gratuits à son personnel**, fourniture rendue obligatoire par le Code du travail^{Note 86}.

Les **sommes forfaitaires versées aux EHPAD par les organismes sociaux** en contrepartie de l'accès aux soins réservés voire dispensés aux personnes âgées dépendantes doivent figurer au dénominateur du prorata ou du coefficient de taxation^{Note 87}.

Déduction, exonération et remboursement doivent être refusés en cas de **fraude à la TVA sur les livraisons intracommunautaires**, même en l'absence de disposition nationale et même si la fraude a été commise dans un autre État membre^{Note 88}.

Yolande Sérandour

- Note 1 V. *Dr. fisc. 2015, n° 7-8, comm. 147, note W. Stemmer et Dr. fisc. 2015, n° 7-8, comm. 148.*
- Note 2 V. en dernier lieu Y. Sérandour, *Taxe sur la valeur ajoutée : chronique de l'année 2010* : *Dr. fisc. 2011, n° 9, 233, n° 18.*
- Note 3 V. AN, *comm. fin., rapp. n° 2145, 16 juill. 2014.*
- Note 4 L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 21 A, III : *Dr. fisc. 2015, n° 1-2, comm. 32.*
- Note 5 CJUE, 7e ch., 17 juill. 2014, aff. C-438/13, *SC BCR Leasing IFN SA* : *Dr. fisc. 2014, n° 30, act. 417.*
- Note 6 CJUE, 7e ch., 17 juill. 2014, aff. C-438/13, *SC BCR Leasing IFN SA*, *préc.*, pt 23 à 27.
- Note 7 *Ibidem*, pt 29.
- Note 8 *Ibid.*, pt 30.
- Note 9 CJCE, 5e ch., 29 avr. 2004, aff. C-487/01, *Gemeente Leusden et Holin Groep et aff. C-7/02, Terra Baubedarf-Handel* : *Rec. CJCE 2004, I, p. 5337* ; *Dr. fisc. 2004, n° 40, comm. 730, note T. Benoît* ; *RJF 7/2004, n° 835.*
- Note 10 CJUE, 5e ch., 13 mars 2014, aff. C-464/12, *ATP PensionService A/S* : *Dr. fisc. 2014, n° 12, act. 194.*
- Note 11 CJUE, 1re ch., 7 mars 2013, aff. C-424/11, *Wheels Common Investment Fund Trustees Ltd et a.* : *Dr. fisc. 2013, n° 11, act. 139.*
- Note 12 CJUE, 4e ch., 18 juill. 2013, aff. C-26/12, *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand* : *Dr. fisc. 2013, n° 30, act. 438.*
- Note 13 CJUE, 1re ch., 7 mars 2013, aff. C-275/11, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH* : *Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 260, note R. Béra et S. Vansteenkiste.*
- Note 14 CJCE, 5e ch., 5 juin 1997, aff. C-2/95, *Sparekassernes Datacenter (SDC)* : *Rec. CJCE 1997, I, p. 3017* ; *Europe 1997, comm. 295* ; *RJF 8-9/1997, n° 871.*
- Note 15 CJUE, 1re ch., 7 mars 2013, aff. C-424/11, *Wheels Common Investment Fund Trustees Ltd et a.*, *préc.*
- Note 16 CJUE, 1re ch., 7 mars 2013, aff. C-275/11, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH*, *préc.*
- Note 17 CJCE, 3e ch., 4 mai 2006, aff. C-169/04, *Abbey National plc* : *Rec. CJCE 2006, I, p. 4027* ; *Europe 2006, comm. 223, note F. Kauff-Gazin* ; *RJF 6/2001, n° 894.*
- Note 18 CJCE, 5e ch., 5 juin 1997, aff. C-2/95, *Sparekassernes Datacenter (SDC)*, *préc.*
- Note 19 CE, 8e et 3e ss-sect., 6 avr. 2001, n° 224406, *SA Sogefonds* : *JurisData n° 2001-061967* ; *Dr. fisc. 2002, n° 24, comm. 500.*
- Note 20 *Doc. COM(2007) 747.*
- Note 21 CJUE, 5e ch., 12 juin 2014, aff. C-461/12, *Granton Advertising BV* : *Dr. fisc. 2014, n° 26, act. 352.* - V. C. Acard, *Fiscalité financière* : *Dr. fisc. 2015, n° 6, comm. 142, n° 14.*
- Note 22 CJCE, 3e ch., 19 avr. 2007, aff. C-455/05, *Velvet & Steel Immobilien*, pts 21 et 22 : *Dr. fisc. 2007, n° 38, comm. 848.*
- Note 23 *Doc. COM(2012) 206.*
- Note 24 CJUE, 4e ch., 10 sept. 2014, aff. C-92/13, *Gemeente's-Hertogenbosch* : *Dr. fisc. 2014, n° 38, act. 475.*
- Note 25 CJCE, 4e ch., 12 févr. 2009, aff. C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land - en Tuinbouw Organisatie* : *Europe 2009, n° 4, comm. 170, note A.-L. Mosbrucker.*
- Note 26 CJUE, 1re ch., 8 nov. 2012, aff. C-299/11, *Gemeente Vlaardingen* : *Dr. fisc. 2012, n° 46, act. 450.*

Note 27 TA Rennes, 11 oct. 2010, n° 081802, Océane Immobilière SAS : Dr. fisc. 2010, n° 49, act. 468.

Note 28 CJCE, ord., 16 févr. 2011, aff. C-487/10, L'Océane Immobilière SAS.

Note 29 CJUE, 2e ch., 17 sept. 2014, aff. C-7/13, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, pt 25 et sol. : Dr. fisc. 2014, n° 50, comm. 681, note W. Stemmer, O. Courjon et M. Michenot.

Note 30 CJCE, 2e ch., 23 mars 2006, aff. C-210/04, FCE Bank : Dr. fisc. 2006, n° 48, comm. 748 ; RJF 6/2006, n° 806. - V. M. Guichard et W. Stemmer, Prestations intra-entreprise et TVA : Dr. fisc. 2007, n° 11, 273.

Note 31 Aux termes de l'article 11 de la directive, « (...) chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles ».

Note 32 Comm. Cons. PE, concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive TVA : Doc. COM(2009) 325 final, pt 3.3.2.

Note 33 CJUE, 5e ch., 9 oct. 2014, aff. C-492/13, Traum EOOD : Dr. fisc. 2014, n° 47, comm. 640, note V. Alvarez-Le Mentec.

Note 34 CJCE, 3e ch., 27 sept. 2007, aff. C-409/04, Teleos e.a. et aff. C-184/05, Twoh International : Dr. fisc. 2007, n° 40, act. 1041 ; RJF 12/2007, n° 1511.

Note 35 Ibidem, pt 26 et 27.

Note 36 Ibidem, pt 27 à 43.

Note 37 Ibidem, pt 36.

Note 38 CJUE, 2e ch., 6 sept. 2012, aff. C-273/11, Mecsek-Gabona, pt 63 et 64 : Dr. fisc. 2012, n° 37, act. 358 ; RJF 12/2012, n° 1177.

Note 39 CE, 8e et 3e ss-sect., 25 févr. 2011, n° 312290, Sté Abacus Équipement Électronique : JurisData n° 2011-003470 ; Dr. fisc. 2011, n° 22, comm. 375, concl. N. Escaut, note J.-M. Vié ; RJF 5/2011, n° 562.

Note 40 L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013, art. 10 : Dr. fisc. 2013, n° 51-52, comm. 570, obs. M. Wolf, loi transposée sous l'article L. 10 BA du LPF. - V. également S. Dorin, Le contrôle renforcé du numéro individuel d'identification à la TVA est-il conforme au droit de l'UE ? : Dr. fisc. 2014, n° 6, act. 87.

Note 41 CJUE, 6e ch., 13 mars 2014, aff. C-204/13, Finanzamt Saarlouis c/ Heinz Malburg : Dr. fisc. 2014, n° 12, act. 197 ; RJF 6/2014, n° 652.

Note 42 CJCE, 14 févr. 1985, aff. C-268/83, DA Rompelman et EA Rompelman-Van Deelen : Rec. CJCE 1985, I, p. 655, pt 22 à 24. - CJCE, 5e ch., 29 févr. 1996, aff. C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontziltzing (INZO), pt 22 et 23 : Dr. fisc. 1996, n° 43, comm. 1303 ; RJF 5/1996, n° 690 ; RMCUE 1998, p. 471. - CJCE, 2e ch., 15 janv. 1998, aff. C-37/95, Ghent Coal Terminal NV : Rec. CJCE 1998, I, p. 1, pt 15 et s. ; JCP E 1998, n° 11, p. 403, note F. Taquet ; RJF 3/1998, n° 359. - CJCE, 6e ch., 8 juin 2000, aff. C-400/98, Brigitte Breitsohl : Rec. CJCE 2000, I, p. 4321, pt 34 et s. ; RJF 11/2000, n° 1394. - CJCE, 6e ch., 8 juin 2000, aff. C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR : Rec. CJCE 2000, I, p. 4279, pt 36 et s. ; RJF 11/2000, n° 1393. - CJUE, 1re ch., 1er mars 2012, aff. C-280/10, Polski Trawertyn, pt 41 : Europe 2012, comm. 211, note V. Michel.

Note 43 CJCE, 2e ch., 15 janv. 1998, aff. C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, préc., pt 23. - CJCE, 6e ch., 8 juin 2000, aff. C-400/98, Brigitte Breitsohl, préc., pt 41.

Note 44 CJUE, 6e ch., 13 mars 2014, aff. C-204/13, Finanzamt Saarlouis c/ Heinz Malburg, préc., pt 35 à 37.

Note 45 CJCE, 5e ch., 29 avr. 2004, aff. C-137/02, Faxworld Vorgründugsgesellschaft : Dr. fisc. 2004, n° 27, comm. 603, note Y. Sérandour ; RJF 7/2004, n° 831.

Note 46 Ibidem, pt 34 ; Dir. TVA, art. 19 et 29.

Note 47 CAA Versailles, 3e ch., 14 oct. 2014, n° 13VE00872, min. c/ Sté Uniq Prepared Foods Ltd : RJF 1/2015, n° 18.

Note 48 CJCE, 3e ch., 29 oct. 2009, aff. C-29/08, AB SKF : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 578, note Ph. Tournès ; RJF 1/2010, n° 90. - V.

J.-C. Bouchard et O. Courjon, *Comment un lien direct peut en cacher un autre ? À propos de l'arrêt CJCE, 29 oct. 2009, AB SKF* : Dr. fisc. 2009, n° 50, act. 368. - D. Villemot et E. Sarfati, *Cession de titres de filiale : tout ça pour ça !* : FR Lefebvre 45/2009, inf. 6. - Y. Sérandour, *TVA : chronique de l'année 2009 in L'Année fiscale* : Dr. fisc. 2010, n° 8, 200.

Note 49 CE, 8e et 3e ss-sect., 23 déc. 2010, n° 307698, *Sté Pfizer Holding France et n° 324181, min. c/ SA Michel Thierry* : JurisData n° 2010-026170 ; Dr. fisc. 2011, n° 6, comm. 206, concl. L. Olléon ; RJF 3/2011 n° 301 et 302, chron. V. Daumas, p. 235 ; BDCF 3/2011, n° 31. - V. Y. Sérandour, *La déductibilité de la TVA sur les frais de cession de titres de participation* : Dr. fisc. 2011, n° 6, 202. - CE, 8e et 3e ss-sect., 23 déc. 2010, n° 307698, *Sté Pfizer Holding France et n° 324181, min. c/ SA Michel Thierry* : JurisData n° 2010-026170 ; Dr. fisc. 2011, n° 6, comm. 206, concl. L. Olléon ; RJF 3/2011 n° 301 et 302, chron. V. Daumas, p. 235 ; BDCF 3/2011, n° 31, concl. L. Olléon. - V. Y. Sérandour, *La déductibilité de la TVA sur les frais de cession de titres de participation* : Dr. fisc. 2011, n° 6, 202.

Note 50 CJUE, 2e ch., 18 juill. 2013, aff. C-78/12, « *Evita-K* » EOOD, pts 44 à 47 : Dr. fisc. 2013, n° 30, act. 437 ; RJF 12/2013, n° 1191. - V. Y. Sérandour, *TVA et irrégularités de forme au sein de l'UE : illustrations récentes* : Dr. fisc. 2013, n° 41, 464, spécialement n° 2. - CJCE, 4e ch., 21 févr. 2008, aff. C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH* : Dr. fisc. 2008, n° 10, act. 66 ; Europe 2008, comm. 127, note D. Simon ; RJF 2008, n° 654. - V. également Y. Sérandour, *La fraude au droit de déduction de la TVA selon la CJUE* : Dr. fisc. 2012, n° 3, 59. - CJCE, 4e ch., 21 févr. 2008, aff. C-271/06, *Netto Supermarkt (DE)* : Dr. fisc. 2008, n° 10, act. 66 ; Europe 2008, comm. 127, note D. Simon ; RJF 2008, n° 654. - V. Y. Sérandour, *TVA : chronique de l'année 2008* : Dr. fisc. 2009, n° 9, 214, spécialement n° 22 et s. - CJCE, 2e ch., 23 mars 2006, aff. C-210/04, *FCE Bank*, préc.

Note 51 CJUE, 1re ch., 12 sept. 2013, aff. C-388/11, *Le Crédit Lyonnais* : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 471, note I. Féron et R. Zana, *Affaire Le Crédit Lyonnais : le prorata mondial n'est pas la bonne recette*. - V. également les publications antérieures relatives à cette affaire, I. Féron et R. Zana, *LCL ou le prorata mondial : des ouvertures mais pas encore de conclusion* : Dr. fisc. 2013, n° 12, act. 152. - C. Sniadower, *Faut-il craindre la mondialisation ? À propos de la décision Sté Le Crédit lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA*, note sous CE, 3e, 8e, 9e et 10e ss-sect., 11 juill. 2011, n° 301849, *Sté Le Crédit lyonnais* : Dr. fisc. 2011, n° 44, comm. 573. - W. Stemmer, *TVA. Prorata mondial : entre le marteau et l'enclume !* : Dr. fisc. 2011, n° 30, act. 241. - Adde, O. Courjon, *Études pratiques de TVA en matière financière (holding, banque, assurance). L'affaire du prorata mondial* : EFE, 2013, p. 80 à 92, n° 116 à 135.

Note 52 CJUE, 1re ch., 12 sept. 2013, aff. C-388/11, *Le Crédit Lyonnais*, préc., pts 24, 30 à 35, 39, 42, 43 et 52.

Note 53 *Ibidem*, pts 33 à 35 et 42.

Note 54 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl c/ Agenzia delle Entrate* : Dr. fisc. 2014, n° 51-52, act. 629.

Note 55 CJCE, 3e ch., 8 mai 2008, aff. C-95/07 et aff. C-96/07, *Ecotrade SpA*, pt 41 : Dr. fisc. 2008, n° 48, comm. 598, note A. Bonnet ; RJF 7/2008, n° 920. - V. Y. Sérandour, *TVA : chronique de l'année 2008*, in *L'Année fiscale* : Dr. fisc. 2009, n° 9, 214.

Note 56 6e dir. TVA, art. 17-2 ; Cons. CE, dir. n° 2006/112/CE, art. 167 et 168.

Note 57 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl c/ Agenzia delle Entrate*, préc., pt 27.

Note 58 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl c/ Agenzia delle Entrate*, préc., pt 30. - CJCE, 8 janv. 2002, aff. C-409/99, *Metropol et Stadler* : Rec. CJCE 2002, I, p. 81, pt 42 ; Europe 2002, comm. 112, obs. F. Berrod ; RJF 3/2002, n° 354. - CJCE, 1re ch., 26 mai 2005, aff. C-465/03, *Kretztechnik* : Rec. CJCE 2005, I, p. 4357, pt. 33 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 720 ; RJF 8-9/2005, n° 982 ; BDCF 8-9/2002, n° 105, concl. F. G. Jacobs. - V. Y. Sérandour, *La déductibilité de la TVA ayant grevé les frais d'émission d'actions*, *Lexbase hebdo* n° 172, 16 juin 2005 : Éditions Lettre juridique, n° Lexbase A3969DIT. - CJUE, 3e ch., 15 avr. 2010, aff. C-538/08, *X Holding BV et C-33/09, Oracle Nederland BV*, pt 37 : Dr. fisc. 2010, n° 16, act. 134 ; Europe 2010, comm. 214, note A.-L. Mosbrucker. - CJUE, 3e ch., 6 déc. 2012, aff. C-324/11, *Gabor Toth*, pt 23 : Dr. fisc. 2012, n° 37, act. 359 ; RJF 12/12, n° 1179 ; Dr. fisc. 2012, n° 37, act. 359. - CJUE, 3e ch., 6 déc. 2012, aff. C-285/11, *Bonik EOOD*, pts 25 et 26 : Dr. fisc. 2012, n° 50, act. 504 ; RJF 3/2013, n° 375.

Note 59 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl c/ Agenzia delle Entrate*, préc., pt 32. - CJCE, 14 févr. 1985, aff. C-268/83, *DA Rompelman et EA Rompelman-Van Deelen* : Rec. CJCE 1985, I, p. 655, pt 19. - CJCE, 21 sept. 1988, aff. C-50/87, *Commission c/ France* : Rec. CJCE 1988, p. 4797, pt 15 ; Dr. fisc. 1988, n° 50, comm. 2305, concl. G. Slynn ; RJF 1988, n° 1255. - CJCE, plén., 22 juin 1993, aff. C-333/91, *Sofitam SA (anciennement Satam SA)* : Dr. fisc. 1993, n° 44, comm. 2116, concl. W. Van Gerven, note Ph. Derouin et É. Ginter ; RJF 7/1993, n° 986, concl. W. Van Gerven, p. 548 ; RJF 10/1993, p. 733, étude Ph. Tournès ; RJF 12/1993, p. 891, chron. G. Goulard ; RJF 7/93, n° 986. - Sur cet arrêt, V. Ph. Derouin et É. Ginter, *Droit communautaire, sociétés holding et prorata de déduction de la TVA (suite). À propos de l'arrêt Satam (CJCE, 22 juin 1993)* : Dr. fisc. 1993, n° 44, 100046. - CJCE, 2e ch., 15 janv. 1998, aff. C-37/95, *Ghent Coal Terminal NV*, préc., pt 15. - CJCE, plén., 21 mars 2000, aff. C-110/98 à C-147/98, *Gabalfrisa SL e. a.*, pt 44 : Dr. fisc. 2000, n° 20, act. 100146 ; RJF 6/2000, n° 872. - CJCE, 8 juin 2000, aff. C-98/98, *Midland Bank*, pt 19 ; RJF 9-10/2000, n° 1187 ; BDCF 9-10/2000, n° 105, concl. A. Saggio. - CJCE, 5e ch., 22 févr. 2001, aff. C-408/98, *Abbey National plc* : Rec. CJCE 2001, I, p. 1361, pt. 24 ; Dr. fisc. 2002, n° 13, comm. 278 ; RJF 6/2001, n° 894. - CJCE, 1re ch., 27 sept. 2001, aff. C-16/00, *Cibo Participations SA* : Dr. fisc. 2001, n° 47, comm. 1083 ; RJF 12/2001, n° 1611. - CJCE, 5e ch., 25 oct. 2001, aff. C-78/00, *Commission c/ Italie*, pt 30 ; RJF 1/2002,

n° 125. - CJCE, 6e ch., 26 juin 2003, aff. C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring : Rec. CJCE 2003, I, p. 6729, pt 55 ; RJF 10/2003, n° 1193. - Adde, Y. Sérandour, L'Année fiscale 2004 : PUF, 2005, p. 231. - CJCE, 5e ch., 27 nov. 2003, aff. C-497/01, Zita Modes, pt 38 : Dr. fisc. 2004, n° 18-19, comm. 466 ; RJF 02/2004, n° 211. - CJCE, 5e ch., 1er avr. 2004, aff. C-90/02, Bockemühl, pt 39 : Dr. fisc. 2004, n° 41, comm. 752 ; Europe 2004, comm. 234, obs. F. Kauff-Gazin. - CJCE, 5e ch., 29 avr. 2004, aff. C-137/02, Faxworld, préc., pt 37. - CJCE, 3e ch., 3 mars 2005, aff. C-32/03, I/S Fimi H : Rec. CJCE 2005, p. I, 1599 ; Dr. fisc. 2005, n° 25, comm. 487 ; RJF 5/2005, n° 519. - V. Y. Sérandour, Déductibilité de la TVA in L'année fiscale 2006 : PUF, 2006, p. 236 à 244 ; Cessation d'activité et déduction de la TVA : Lexbase hebdo n° 164, 21 avr. 2005 - Éditions Lettre juridique, n° Lexbase A1773DH7. - CJCE, 21 avr. 2005, aff. C-25/03, M. He : Rec. CJCE 2005, I, p. 3123, pt 70 ; Dr. fisc. 2005, n° 46, comm. 735 ; RJF 2005, n° 986. - Adde, Y. Sérandour, Époux indivisaires et déduction de la TVA : Lexbase hebdo n° 166, jeudi 5 mai 2005 - Éditions Lettre juridique, n° Lexbase A9457DHQ. - CJCE, grande ch., 26 avr. 2005, aff. C-376/02, Goed Wonen : Rec. CJCE 2005, I, p. 3445, pt 26 ; Dr. fisc. 2005, n° 22, comm. 447, note T. Georgopoulos ; RJF 9/2005, n° 989. - Adde, Y. Sérandour, La déduction de TVA annulable par rétroactivité de la loi : Lexbase hebdo, n° 170, 2 juin 2005 - Éditions Lettre juridique, n° Lexbase A0027DIT. - CJCE, 1re ch., 26 mai 2005, aff. C-465/03, Kretztechnik, préc., pt 34. - CJCE, 2e ch., 26 mai 2005, aff. C-536/03, Antonio Jorge, pt 21 : Dr. fisc. 2005, n° 44, comm. 719. - CJCE, 3e ch., 15 déc. 2005, aff. C-63/04, Centralan Property : Rec. CJCE 2005, I, p. 11087, pt 51 ; Dr. fisc. 2006, n° 37, comm. 575. - CJCE, gde ch., 21 févr. 2006, aff. C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, pt. 36 : RJF 5/2006, n° 648, chron. O. Fouquet, p. 383 ; BDCF 5/2006, n° 68, concl. L. M. Poirares Maduro ; Europe 2006, n° 4, comm. 128, note F. Mariatte. - V. Y. Sérandour, L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) : Dr. fisc. 2006, n° 16, 16. - CJCE, 3e ch., 6 juill. 2006, aff. C-439/04, Axel Kittel et aff. C-440/04, Recolta Recycling SPRL : Rec. CJCE 2006, I, p. 6161 ; Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 235 ; RJF 10/2006, n° 130. - Adde, Y. Sérandour et P.-M. Hourdin, Fraude carrousel et déduction de la TVA : distinction entre le simple cocontractant et le complice du manège : Lexbase hebdo n° 227, 14 sept. 2006 - Éditions Lettre juridique, n° A2718DQQ. - CJCE, 4e ch., 8 févr. 2007, aff. C-435/05, Investrand BV : Dr. fisc. 2007, n° 29, comm. 573, note D. Villemot et E. Sarfati ; RJF 4/2007, n° 524. - CJCE, 4e ch., 6 mars 2008, aff. C-98/07, Nordania Finans A/S et BG Factoring A/S, pt 17 : Dr. fisc. 2008, n° 11, comm. 216 ; RJF 5/2008, n° 625. - CJCE, 8e ch., 18 déc. 2008, aff. C-488/07, Royal Bank of Scotland Group plc, pt 15 : Dr. fisc. 2009, n° 1, act. 7. - CJCE, 4e ch., 12 févr. 2009, aff. C-515/07, Vereniging Noordelijke Land - en Tuinbouw Organisatie, préc., pt 28. - CJCE, 3 avril 2009, aff. C-460/07, Puffer, pt 55 : Europe 2009, comm. 246, note A.-L. Mosbrucker. - CJCE, 4 juin 2009, aff. C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft GmbH & Co Objekt Offenbach KG, pt 71. - CJCE, 3e ch., 29 oct. 2009, aff. C-29/08, AB SKF, préc., pt 56. - CJCE, 4e ch., 29 oct. 2009, aff. C-174/08, NCC Construction Danmark A/S : Rec. CJCE 2009, I, p. 10567, pt 27 ; Dr. fisc. 2009, n° 46, act. 341 ; Europe 2001, comm. 53, obs. A. Rigaux. - CJUE, 4e ch., 29 juill. 2010, aff. C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jozwiak, Orłowski sp. j, pt. 20 : Europe 2010, comm. 331, note A.-L. Mosbrucker. - V. Y. Sérandour, La fraude au droit à déduction de la TVA selon la CJUE : Dr. fisc. 2012, n° 3, 59, préc., spécialement n° 6. - CJUE, 3e ch., 30 sept. 2010, aff. C-392/09, Uszodaépítő kft c/APEH Kozponti Hivatal Hatosagi Foosztaly, pt 35 : Dr. fisc. 2010, n° 40, act. 375 ; Europe 2010, comm. 379, note A.-L. Mosbrucker. - CJUE, 3e ch., 22 déc. 2010, aff. C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski, pt 24 : Dr. fisc. 2011, n° 1, act. 18 ; Europe 2011, comm. 94, note V. Michel. - CJUE, 3e ch., 22 déc. 2010, aff. C-277/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c/ RBS Deutschland Holdings GmbH, pt 38 : Dr. fisc. 2011, n° 1, act. 16 ; Europe 2011, comm. 81, obs. A.-L. Mosbrucker. - Sur ce dernier arrêt, V. C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2011, n° 23, 378, n° 14. - CJUE, 3e ch., 6 déc. 2012, aff. C-324/11, Gabor Toth, préc., § 25. - CJUE, 2e ch., 6 févr. 2014, aff. C-424/12, SC Fatorie SRL, pt 31 : Europe 2014, n° 4, comm. 172, M. Meister.

Note 60 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl c/Agenzia delle Entrate, préc., pt 33.

Note 61 Ibidem, pt 34.

Note 62 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl c/Agenzia delle Entrate, préc., pt 35. - CJCE, 5e ch., 1er avr. 2004, aff. C-90/02, Bockemühl, préc., pt 50. - CJUE, 2e ch., 6 févr. 2014, aff. C-424/12, SC Fatorie SRL, préc., pt 34.

Note 63 CJCE, 3e ch., 8 mai 2008, aff. C-95/07 et aff. C-96/07, Ecotrade SpA, préc., pt 36.

Note 64 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl c/Agenzia delle Entrate, préc., pt 37. - CJCE, 3e ch., 27 sept. 2007, aff. C-146/05, Albert Collée, pt 26 : Dr. fisc. 2007, n° 46, act. 1098 ; RJF 12/2007, n° 1512. - CJCE, 3e ch., 8 mai 2008, aff. C-95/07 et aff. C-96/07, Ecotrade SpA, préc., pt 66.

Note 65 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl c/Agenzia delle Entrate, préc. pt 38. - CJCE, 3e ch., 8 mai 2008, aff. C-95/07 et aff. C-96/07, Ecotrade SpA, préc., pt 63. - CJUE, 3e ch., 30 sept. 2010, aff. C-392/09, Uszodaépítő kft contre APEH Kozponti Hivatal Hatosagi Foosztaly, préc., pt 39. - CJUE, 3e ch., 21 oct. 2010, aff. C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV, pt 42 : Europe 2010, comm. 405, note A. Rigaux ; RJF 1/2011, n° 126. - CJUE, 2e ch., 12 juill. 2012, aff. C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD, pt 62 : Dr. fisc. 2012, n° 29, act. 315 ; RJF 11/2012, n° 1093. - CJUE, 2e ch., 6 févr. 2014, aff. C-424/12, SC Fatorie SRL, préc., § 34.

Note 66 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl c/Agenzia delle Entrate, préc., pt 39). - CJUE, 2e ch., 12 juill. 2012, aff. C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD, préc., pt 71.

Note 67 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl c/Agenzia delle Entrate, préc., pt 40). - CJUE, 2e ch., 12 juill. 2012, aff. C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD, préc., pt 62.

Note 68 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl c/ Agenzia delle Entrate*, préc., pt 41. - CJCE 8 nov. 2001, aff. C-338/98, *Commission c/Pays-Bas* : Rec. CJCE 2001, I, p. 8265, pt 71 ; RJF 2/02, n° 253. - CJUE, 3e ch., 22 déc. 2010, aff. C-438/09, *Boguslaw Juliusz Dankowski*, préc., pt 26 et 33. - CJUE, 3e ch., 28 juill. 2011, aff. C-274/10, *Commission c/ Hongrie*, pt 44 : Europe 2011, comm. 362, note A.-L. Mosbrucker. - CJUE, 1re ch., 1er mars 2012, aff. C-280/10, *Polski Trawertyn*, préc., pts 43 et 44.

Note 69 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl c/ Agenzia delle Entrate*, préc., pt 42. - CJCE 8 nov. 2001, aff. C-338/98, *Commission c/Pays-Bas*, préc., pt 71. - CJCE, 3e ch., 27 sept. 2007, aff. C-146/05, *Albert Collée*, préc., pts 25 et 26. - CJCE, 3e ch., 8 mai 2008, aff. C-95/07 et aff. C-96/07, *Ecotrade SpA*, préc., pts 60 à 65. - CJUE, 3e ch., 21 octobre 2010, aff. C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, préc., pts 47 à 51. - CJUE, 1re ch., 1er mars 2012, aff. C-280/10, *Polski Trawertyn*, préc., pt 41 et 48. - CJUE, 3e ch., 6 déc. 2012, aff. C-324/11, *Gabor Toth*, préc., pt 33.

Note 70 Cons. CE, dir. n° 2006/112/CE, art. 2, § 1, b et 3.

Note 71 CJUE, 8e ch., 11 déc. 2014, aff. C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl c/ Agenzia delle Entrate*, préc., pt 43 et 44.

Note 72 CJUE, 2e ch., 8 mai 2013, aff. C-271/12, *Petroma Transports SA e. a.* : Dr. fisc. 2013, n° 20, act. 270 ; RJF 8-9/2013, n° 892. - V. Y. Sérandour, *TVA et irrégularités de forme au sein de l'UE : illustrations récentes* : Dr. fisc. 2013, n° 41, 464, spécialement, n° 4.

Note 73 CJUE, 8e ch., 20 juin 2013, aff. C-259/12, *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite - Plovdiv c/ Rodopi-M 91 OOD* : Dr. fisc. 2013, n° 36, act. 473 ; RJF 11/2013, n° 1106. - Adde, Y. Sérandour, *TVA et irrégularités de forme au sein de l'UE : illustrations récentes* : Dr. fisc. 2013, n° 41, 464, spécialement n° 5.

Note 74 CE, 8e et 3e ss-sect., 21 mai 2014, n° 365172, *Sté Air France-KLM, V. Y. Sérandour, Les billets d'avion non utilisés : dans le champ ou hors du champ d'application de la TVA ? À propos des arrêts CE, 21 mai 2014, Air France-KLM et Brit Air* : Dr. fisc. 2014, n° 37, 515.

Note 75 CAA Versailles, 3e ch., 3 déc. 2013, n° 11VE01228, *Sté Picoty* : JurisData n° 2013-033250 ; Dr. fisc. 2014, n° 12, comm. 227, concl. F. Locatelli.

Note 76 CE, 3e et 8e ss-sect., 28 mai 2014, n° 361413, *M. A.* : JurisData n° 2014-011805 ; Dr. fisc. 2014, n° 39, comm. 548, concl. V. Daumas, note A. Moraine.

Note 77 CJUE, 5e ch., 19 déc. 2013, aff. C-495/12, *Bridport and West Dorset Golf Club Ltd* : Dr. fisc. 2014, n° 51-52, comm. 703, note D. Provost, R. Maubert et T. Stoss.

Note 78 CJCE, 4e ch. 16 oct. 2008, aff. C-253/07, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club* : Dr. fisc. 2008, n° 43, act. 312 ; RJF 1/2009, n° 101. - V. Y. Sérandour, *TVA : chronique de l'année 2008* : Dr. fisc. 2009, n° 9, 214.

Note 79 Y. Sérandour, *La nouvelle instruction « associations » à l'épreuve du droit communautaire*, Lexbase hebdo n° 246 du jeudi 1er février 2007 : Édition Lettre juridique n° Lexbase N8360A9I.

Note 80 CJUE, 6e ch., 17 juill. 2014, aff. C-272/13, *Equoland* : Dr. fisc. 2014, n° 43-44, n° 593, note L. Chetcuti et A. Benoît.

Note 81 TA Montreuil, 1re ch., 31 mars 2014, n° 1301491, *Sté Spie Ouest-Centre* : JurisData n° 2014-022476 ; Dr. fisc. 2014, n° 45, comm. 608, concl. V. Restino.

Note 82 CJUE, 3e ch., 11 sept. 2014, aff. C-219/13, *K Oy* : Dr. fisc. 2014, n° 42, comm. 589, note A. Moraine et A.-S. de Bechade. - V. V. Varnerot, *La détermination du taux de TVA applicable aux livres numériques*, Dr. fisc. 2014, n° 48, 649.

Note 83 Comm. UE, communiqué 21 janv. 2013, IP/13/137 : Dr. fisc. 2013, n° 9, act. 113.

Note 84 CJUE, 7e ch., 15 mai 2014, aff. C-337/13, *Almos AgrArkulkereskedelmi Kft c/ Nemzeti Ado - es Vamhivatal Kozep-magyarorszag Regionalis Ado Foigazgatóság* : Dr. fisc. 2014, n° 21, act. 302 ; Dr. rur. 2014, comm. 230, note Y. Sérandour.

Note 85 CE, 9e et 10e ss-sect., 26 déc. 2013, n° 350797, *Sté France Telecom* : Dr. fisc. 2014, n° 11, comm. 207, concl. F. Aladjidi, note Th. Hénique et A. Moraine.

Note 86 CAA Marseille, 3e ch., 5 avr. 2013, n° 11MA02920, *min. c/ SAS Autogrill Aéroports* : JurisData n° 2013-018680 ; Dr. fisc. 2014, n° 38, comm. 535, note J.-P. Darrieutort.

Note 87 CJUE, 6e ch., 27 mars 2014, aff. C-151/13, *Le Rayon d'Or SARL* : Dr. fisc. 2014, n° 17-18, comm. 292, note Y. Sérandour ; RJF 2014, n° 648. - CE, 3e et 8e ss-sect., 20 oct. 2014, n° 364715, *Sté La Galicia* : JurisData n° 2014-025557 ; Dr. fisc. 2014, n° 50, comm. 680.

concl. V. Daumas.

Note 88 CJUE, 1^{re} ch., 18 déc. 2014, aff. C-131/13, *Staatssecretaris van Financiën c/ Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti vof* : Dr. fisc. 2015, n° 3, act. 32.

© LexisNexis SA