

Chronique coordonnée par Yolande SÉRANDOUR

Professeur à l'Université de Rennes¹,

Directrice du Master Droit Fiscal des Affaires – Centre de Droit des Affaires



Victoria ALVAREZ-LE MENTEC
Avocate – LightHouse LHLF



Gwénaëlle BERNIER
Avocate associée –
EY Société d'Avocats



Jean-David VASSEUR
Avocats Associés –
EY Société d'Avocats



Odile COURJON
Avocate associée – Taj – Société
d'avocats | Membre du réseau
Deloitte Touche Tohmatsu
Limited Membre de l'A3F



José Manuel MORENO
Avocat associé –
PwC Société d'Avocats

Territorialité de la TVA sur les services de télécommunication, radiodiffusion, télévision et services électroniques. Depuis le premier janvier 2015, dans les relations entre fournisseurs assujettis à la TVA et preneurs-clients non assujettis, le lieu de taxation des services est localisé au lieu d'établissement du preneur et la TVA due par le prestataire dans les différents États membres peut être payée par ce dernier dans son pays d'établissement¹. L'administration fiscale française a ouvert le portail permettant aux entreprises françaises d'opter pour le paiement de la TVA par l'intermédiaire du mini-guichet unique².

Rescrits TVA. Le projet pilote de la Commission européenne mis en place en juin 2013 permettant aux assujettis de demander des *rulings* sur le régime de TVA applicable à des transactions transfrontalières complexes impliquant plusieurs pays européens est prolongé jusqu'au 30 septembre 2018. Actuellement, participent à ce projet: la Belgique, l'Estonie, l'Es-

pagne, la France, Chypre, la Lituanie, Malte, la Hongrie, les Pays-Bas, le Portugal, la Slovénie, la Finlande, la Suède et le Royaume-Uni. La liste des *rulings* obtenus a été mise à jour en mars 2015 et est accessible sur le site suivant :

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/cross_border_rulings/index_fr.htm

Nouvelle publication du Comité de la TVA. Le comité de la TVA, institué par l'article 398 de la directive TVA pour promouvoir l'application uniforme de la directive TVA a publié de nouvelles orientations le 19 février 2015 suite à la réunion du 20 octobre 2014. Certes, ce comité n'émet que des avis. Il est néanmoins intéressant de les diffuser car ils émanent d'une institution composée de représentants des États membres et de la Commission. Pour une information complète sur ce Comité et ses activités : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_fr.htm

Les dernières orientations figurent aux pages 179 à 187 du *guidelines-vat-committee-meetings* publié sous pdf sur le site précité. Elles concernent la localisation de certaines prestations de services et partant, leur

¹ CGI, art. 259 B et 259 D.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_fr.htm.

² http://www2.impots.gouv.fr/e_service_pro/tva_miniguichet/moss.html.

lieu de taxation, l'inclusion d'un non assujetti dans un groupement TVA, l'exonération ou non d'une structure particulière de recherche, le régime applicable à une opération d'acheminement de gaz au sein de l'Union sans transfert de propriété et le traitement des prestations effectuées en ligne par les agences de voyages pour les consommateurs finaux.

Pratiques et montages abusifs publiés par l'administration fiscale. Le 1^{er} avril 2015, l'administration fiscale a publié une liste des montages et pratiques abusifs dans un objectif de prévention et de sécurité juridique. Certains concernent la TVA dont la non application de la TVA à des prestations dissimulées ou à des ventes par Internet, voir <http://www.economie.gouv.fr/dgfip/carte-des-pratiques-et-montages-abusifs>.

Cette liste n'est pas exhaustive et sera régulièrement complétée par l'administration fiscale. Les fautifs peuvent régulariser leur situation spontanément par le dépôt de déclarations rectificatives, sans aucune certitude s'agissant des sanctions. En effet, en telle occurrence, l'administration fiscale n'a pas prévu un barème de sanctions minorées. Elle se réserve la possibilité d'apprécier en fonction des circonstances propres à chaque dossier.

Yolande SÉRANDOUR

I. Champ d'application de la TVA

A. Champ d'application matériel

La non-restitution d'un bien donné en crédit-bail à la suite d'une résiliation pour faute du preneur n'est pas assimilable à une livraison taxable.

Dans une décision du 17 juillet 2014³, la CJUE a jugé que la non-restitution par le preneur défaillant des biens objet du contrat de crédit-bail à la suite de la résiliation pour faute ne peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux⁴. En l'espèce, la société avait entrepris des démarches en vue de la récupération des biens, sans percevoir de contrepartie à la suite de cette résiliation anticipée.

La société roumaine BCR Leasing exerçait une activité de crédit-bail automobile. Propriétaire des véhicules pendant toute la durée du contrat, la société a pu résilier certains contrats en raison de paiements tardifs ou de défauts de paiement. Malgré la clause contractuelle selon laquelle les preneurs étaient tenus,

dans un délai de trois jours à compter de la résiliation, de restituer le véhicule, la société a fait face à des refus de restitution. En conséquence, elle a engagé des procédures infructueuses de recouvrement à leur rencontre. À la suite de la résiliation, la société BCR Leasing n'a ni facturé ni perçu la TVA⁵.

L'administration fiscale roumaine a estimé que la non-restitution des véhicules devait être assimilée à une livraison à soi-même taxable, sur le fondement des articles 16 et 18 de la directive TVA⁶. Certains commentateurs rappellent toutefois que le texte de l'article 16 sous-tend la volonté d'affecter un bien ayant ouvert droit à déduction à des besoins autres que ceux de l'exploitation⁷. En l'espèce, dès lors que la société BCR Leasing, victime de clients indéli-cats, n'a ni décidé ni souhaité céder les véhicules concernés à des cocontractants mauvais payeurs, le fait générateur prévu à l'article 16 n'est pas caractérisé.

S'agissant de l'article 18 de la directive TVA, celui-ci concerne les cas (a) d'absence de déduction complète de la TVA initialement supportée, (b) d'affectation des biens concernés à un « secteur d'activité non imposé » et (c) de cessation de l'activité économique imposable. Aucune des trois hypothèses n'était constatée au cas présent.

Par sa décision, la CJUE confirme la position selon laquelle le système des LASM vise la modification volontaire de l'affectation d'un bien ayant donné lieu à déduction⁸. Mais surtout, elle se positionne à l'égard des effets aléatoires d'un contrat – le *leasing* ou crédit-bail mobilier – dont l'architecture n'est pas uniformisée au sein de l'Union européenne.

L'article L. 313-7 du Code monétaire et financier français définit les opérations de crédit-bail mobilier comme « les opérations de location de biens d'équipement ou de matériel d'outillage achetés en vue de cette location par des entreprises qui en demeurent propriétaires, lorsque ces opérations (...) donnent au locataire la possibilité d'acquérir tout ou partie des biens loués, moyennant un prix convenu tenant

³ Cons. 15 de l'arrêt CJUE, 17 juillet 2014, aff. C-438/13.

⁴ Lequel 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 ».

⁵ Y. SÉRANDOUR, « TVA. Chronique de l'année 2014 », *R.D.F.*, n° 9 du 26 février 2015 n° 169.

⁶ CJCE (5^e ch.), 29 avril 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, aff. C-487/01.

³ CJUE, 17 juillet 2014, *BCR Leasing IFN SA*, aff. C-438/13.

⁴ En application des articles 16 et 18 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006.

compte (...) des versement effectués à titre de loyer ».

Outil majeur de financement de biens mobiliers, le crédit-bail permet à l'établissement de crédit de conserver la propriété du bien pendant toute la durée de l'opération. Lorsque le propriétaire des biens et le preneur se trouvent dans deux États membres différents⁹, les locations en crédit-bail s'analysent comme des prestations de location suivies d'une vente lors du dénouement du contrat. Si la durée du contrat est inférieure à 24 mois, l'expédition du bien d'un État membre vers un autre ne fait pas l'objet d'une déclaration d'échange de biens. Au terme de ce délai, sa livraison est déclarée en régime 91 (« autres transactions »), au même titre que les introductions temporaires¹⁰.

Dans ce cadre, la décision de la CJUE doit être saluée en ce qu'elle contribue à faciliter la gestion imprévue des mauvais payeurs dans le cadre d'un contrat complexe pour le leasing mobilier.

Victoria ALVAREZ-LE MENTEC

B. Champ d'application territorial

1) L'établissement stable preneur de services selon la CJUE¹¹

L'arrêt *Welmory* permet à la CJUE de clarifier la portée de la notion d'établissement stable (ou fixe¹²) en matière de TVA depuis l'importante réforme de la territorialité des prestations de services entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010¹³. Non seulement la Cour maintient sa définition antérieure de l'établissement stable adoptée en matière d'établissement stable prestataire de services mais, de plus, elle en transpose les modalités de mise en œuvre à l'établissement stable preneur de services. Cet arrêt *Welmory* est d'autant plus important que le preneur de services est le principal critère de rattachement territorial des prestations de services entre assujettis à la TVA. L'ampleur de la portée de cet arrêt se mesurera particulièrement avec le développement de l'économie numérique dont les nouveaux acteurs et modèles économiques ne cessent de bouleverser les concepts fiscaux traditionnels.

La société *Welmory LTD*, établie à Chypre, a pour activité l'organisation de ventes aux enchères via une plateforme en ligne. En 2009, la société a conclu un accord de collaboration avec une société polonaise (*Welmory sp*) aux termes duquel la société chypriote s'engageait à fournir à la société polonaise un service de mise à disposition d'un site internet de ventes aux enchères ainsi que d'autres services indispensables et directement liés à la gestion de la plateforme en ligne. La société polonaise s'engageait à proposer la vente de biens sur ce site. Aux termes de ce contrat, la société polonaise percevait le prix des biens ainsi vendus et une rémunération, à charge de la société chypriote, en contrepartie des services fournis.

La société polonaise a considéré que le preneur assujetti des services était la société chypriote et, qu'en conséquence, ils devaient être soumis à la TVA à Chypre. L'administration polonaise ne l'a pas entendu ainsi, considérant que bien que la société prestataire polonaise ait été juridiquement indépendante et exerçait une activité autonome, elle représentait un établissement stable de la société chypriote en Pologne. Ainsi, les prestations réalisées par la société polonaise en faveur de la société chypriote auraient été *in fine* fournies à l'établissement stable localisé en Pologne de la société *Welmory LTD*, de sorte que l'opération était taxable en Pologne.

La Cour de cassation polonaise, saisie par la société *Welmory sp*, a soumis une question préjudicielle à la Cour de justice relative à l'interprétation de l'article 44 de la directive n° 2006/112¹⁴ aux fins de déterminer le lieu d'imposition des prestations de services fournies par la société polonaise à la société chypriote, la question posée spécifiquement à la Cour étant celle de savoir dans quel pays (Chypre ou la Pologne) ces services sont taxés, en fonction du lieu d'établissement du client (preneur du service)¹⁵.

À quoi sert « l'établissement stable » en matière de TVA ? Il s'agit d'une notion duale. En premier lieu, la notion d'établissement stable « preneur de services »¹⁶ détermine le pays d'imposition des prestations de services réalisées entre assujettis et donc le taux de TVA applicable¹⁷. Une fois tranchée la question du lieu de

9. La CJUE a déjà statué sur la territorialité des opérations de crédit-bail : CJCE (3^e ch.), 4 décembre 2008, *Jobra*, C-330/07.

10. Circulaire DEB du 14 janvier 2014, Annexe 4 « Codification de la nature de la transaction ».

11. CJUE, 16 octobre 2014, *Welmory*, aff. C-605/12.

12. Le terme consacré de la directive TVA n° 2006-112/CE en anglais est « *Fixed Establishment* » par opposition à la notion de « *Permanent Establishment* » utilisée pour les besoins de la fiscalité directe.

13. Directive TVA, art. 44.

14. Transposé en droit français sous l'art. 259-1 du CGI.

15. Et non en fonction du lieu d'établissement du prestataire dont il ne faisait aucun doute en l'espèce qu'il s'agissait bien de la Pologne.

16. Tel que visé à l'article 11, 1 du règlement UE n° 282 2011 du 15 mars 2011.

17. Directive TVA, art. 44, CGI, art. 259, 1. La taxation des ventes de biens étant fonction du mouvement physique de ces biens (lieu de départ/d'arrivée) et non de la localisation du vendeur ou de son client (sous réserve de quelques exceptions notables, telles que les ventes d'électricité et de gaz), cette notion d'établissement stable

taxation, reste à en désigner le redevable. Dans les relations entre assujettis, aux termes de l'article 44 de la Directive TVA, la TVA est due par le client ou preneur du service dès lors qu'il est situé dans un État membre différent de celui de son prestataire. Ici, la notion d'établissement stable « prestataire »¹⁸ joue un rôle déterminant, outre qu'elle influence les modalités déclaratives et de récupération de la TVA.

Rappelons la jurisprudence de la CJUE en matière d'établissement stable. Depuis le début des années 1980¹⁹, la CJUE définit la notion d'établissement stable en matière de TVA de manière autonome. Cette autonomie signifie que la CJUE ne se préoccupe ni du droit fiscal des États membres ni des règles existantes en matière d'impôts directs. La CJUE considère qu'un établissement ne présente le caractère d'établissement stable au regard de la TVA que si deux critères sont simultanément remplis :

- le critère du rattachement prioritaire au siège : la Cour interprète les termes de la directive TVA comme visant à établir une répartition « rationnelle » des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA, en déterminant de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des prestations de services, afin d'éviter notamment des conflits de compétence entre États membres. Elle en déduit que le siège social doit demeurer le critère prééminent de rattachement d'une prestation ;
- le critère de la consistance minimale : pour qu'un établissement puisse utilement être considéré, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti, il est nécessaire qu'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées.

Cette construction jurisprudentielle s'est focalisée exclusivement sur la notion d'établissement stable prestataire de service, rendant en pratique son appréhension assez proche de celle existant en matière d'impôt sur les sociétés (concept de l'installation fixe d'affaires). Pourtant, dans le cadre de la mise en place de la réforme de la territorialité des prestations de services en 2010, les autorités fiscales des États membres se sont entendues sur une définition com-

mune de la notion d'établissement stable, tant celui du prestataire que celui du preneur du service²⁰.

Pour la première fois, par cet arrêt *Welmory*, la CJUE vient préciser la portée de sa jurisprudence traditionnelle au regard des nouveaux dispositifs législatifs, l'article 44 de la directive n° 2006/112 et le règlement d'application du 15 mars 2011. La CJUE souligne d'abord que l'interprétation qu'elle avait faite de la notion d'établissement stable prestataire sur la base de l'ancien art. 9§ 1 de la directive TVA – figurant désormais sous l'art. 44 de la directive n° 2006/112 –, est transposable *mutatis mutandis* à la législation actuelle régissant les règles de territorialité des prestations de services en matière de TVA (§ 43 de l'arrêt). Elle considère également que le lieu de taxation des prestations de services entre professionnels (art. 44 de la directive) étant désormais déterminé en fonction de la localisation de l'assujetti-preneur de services, il y a lieu d'appliquer cette même jurisprudence traditionnelle (rattachement prioritaire au siège/ critère de la consistance minimale) à la notion d'établissement stable preneur de services (§ 57 de l'arrêt).

En l'espèce, elle estime qu'un établissement stable preneur de services sera caractérisé en Pologne (État du prestataire) si la société Chypriote (État du preneur du service) y dispose d'une « structure caractérisée par un degré suffisant de permanence, apte, en termes de moyens humains et techniques, à lui permettre de recevoir en Pologne les prestations de services qui lui sont fournies par la société polonaise et de les utiliser aux fins de son activité économique, à savoir la gestion du système d'enchères électroniques en cause ainsi que l'émission et la vente des *bids* » (§ 59 de l'arrêt).

On peut relever que la formulation diffère quelque peu de l'article 11 du règlement d'exécution précité, lequel indique que les services utilisés par l'établissement stable le sont « pour les besoins propres de cet établissement » et non « aux fins de son activité économique » comme le relève l'arrêt. On peut donc raisonnablement s'interroger sur la volonté ou non du juge de faire évoluer la notion d'établissement stable par rapport à la définition donnée par le règlement d'exécution.

Cet arrêt a une portée d'autant plus grande qu'il est rendu dans un contexte très particulier, celui des nouveaux modèles économiques que le digital permet de faire émerger et dans lesquels la « consistance phy-

n'intervient en principe pas pour déterminer le lieu de taxation mais seulement l'identité du redevable (*cf. infra*).

¹⁸ Tel que visé à l'article 11, 2 du règlement UE n° 282/2011 du 15 mars 2011.

¹⁹ CJUE, 4 juillet 1985, *Berkholz*, aff. 168/84 ; 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting-Linien AS*, aff. 231/94 ; 17 juillet 1997, *ARO Lease BV*, aff. 190/95 ; 28 juin 2007, *Planzer Luxembourg Sarl*, aff. C-73/06.

²⁰ Règlement d'exécution n° 282/2011, 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive n° 2006/112, *J.O.C.E.*, 23 mars 2001, L 77/6 : voir en particulier art. 10 et s., art. 20 et s.

sique» des acteurs économiques semble s'être digitalisée tout autant que les services rendus. La Cour a entendu d'ailleurs en tenir compte, en précisant à la suite des principes rappelés ci-dessus, que ceux-ci ne sont pas remis en cause par « le fait qu'une activité économique [telle celle du preneur], puisse être exercée sans nécessiter de structure humaine et matérielle effective sur le territoire polonais ». En effet, cette activité économique, caractéristique de l'économie numérique, nécessite néanmoins « une structure appropriée, en termes notamment de moyens humain et techniques, tels qu'un équipement informatique, des serveurs et des logiciels adaptés ».

La Société Chypriote preneur de services ne dispose pas en effet de structure humaine et matérielle propre en Pologne. Toutefois, elle a conclu des contrats de service de sous-traitance (moyens humains) et de location d'infrastructure (moyens techniques). La Cour juge qu'il appartient à la juridiction de renvoi, c'est-à-dire à la haute juridiction polonaise d'apprécier si, au cas d'espèce, les moyens humains et techniques dont il dispose par le biais de ces contrats peuvent être considérés comme un établissement stable en Pologne lui permettant de recevoir des prestations de services fournies par la société polonaise et de les utiliser pour la gestion et la maintenance du site Internet de ventes aux enchères ainsi que pour l'émission et la commercialisation des *bids*.

En attendant l'arrêt de la Cour polonaise, on peut s'interroger, s'agissant de l'économie numérique, sur l'émergence ou non d'une définition de l'établissement stable en matière de TVA qui retiendrait comme élément principal de sa caractérisation l'infrastructure humaine et informatique des sites de e-commerce opérés. Il restera en outre à confirmer s'il doit s'agir des moyens propres du preneur du service ou non.

Gwenaëlle BERNIER et Jean-David VASSEUR

2) Les services fournis par la succursale d'une société à son siège sont hors du champ d'application de la TVA, sauf lorsque la succursale a intégré un groupe TVA excluant le siège

Les services rendus entre le siège d'une société et sa succursale n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA car ils interviennent au sein d'une même personne morale. Toutefois, par un arrêt en date du 17 septembre 2014²¹, la Cour de justice de l'Union

européenne affirme l'assujettissement à la TVA des services rendus entre siège et succursale si la succursale fait partie d'un groupe TVA dans son pays.

Les faits correspondent à une organisation classique des groupes internationaux. La société américaine Skandia America Corp. fournissait des services informatiques aux entités internationales du groupe, dont la succursale suédoise Skandia Sverige, laquelle appartenait à un groupement TVA²². Celle-ci transformait ces services en un produit fini, fourni ensuite à diverses sociétés du groupe, membres et non membres du groupe TVA. La succursale Skandia Sverige se rémunérait par une marge de 5 % au titre desdits services. L'administration fiscale suédoise a considéré que les acquisitions de services par la succursale – et *a fortiori* par le groupe TVA auquel elle appartenait – auprès de son siège américain étaient passibles de TVA suédoise. Celle-ci devait être acquittée par voie d'autoliquidation.

Retenant une interprétation littérale de l'article 11 de la directive n° 2006/112/CE, la Cour considère que lorsqu'un groupe est assimilé à un assujetti unique, l'identité de ses membres pour les besoins de la TVA s'efface devant celle du groupe. Dès lors, les prestations réalisées par un tiers au bénéfice d'un membre doivent être considérées comme ayant été reçues par le groupe.

Ce faisant, la Cour introduit une exception significative à sa jurisprudence excluant du champ d'application de la TVA les services rendus entre siège et succursale : « 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 TVA²³ ».

Contrairement aux conclusions de l'avocat général²⁴, la position de la Cour a le mérite d'être simple. Elle est pourtant fréquemment mise à mal. En cas de contrôle fiscal, nombreuses sont les sociétés qui se sont vues opposer le caractère d'arrêt d'espèce de

n° 50, comm. 681, note W. STEMME, O. COURJON et M. MICHELOT.

22. Pour rappel, l'art. 11 de la directive n° 2006/112/CE permet à chaque État membre de considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur son territoire qui sont juridiquement indépendantes mais étroitement liées sur le plan financier, économique et organisationnel. L'État qui exerce cette option peut prendre toutes les mesures utiles pour éviter la fraude ou l'évasion dans l'application du dispositif.

23. Cons. 39.

24. Conclusions de l'avocat général M. Melchior Wathelet présentées le 8 mai 2014. Celles-ci s'évalent sur 88 considérants, contrairement aux 39 considérants développés par la Cour.

21. CJUE (2^e ch.), 17 septembre 2014, *Skandia America Corp. (USA), filiale Sverige*, aff. C-7/13, point 25 et sol. : *Dr. fisc.*, 2014,

FCE Bank²⁵, prétendument limité à la matière bancaire et financière. Le rappel de la règle par l'arrêt *Skandia* en matière de services informatiques est bienvenu à cet égard.

Les auteurs s'interrogent sur l'application par les administrations nationales des règles qui découlent de l'arrêt, notamment dans le cas d'une société (A) membre d'un groupe fournissant des services à sa succursale (B) établie dans un État membre n'ayant pas transposé le régime du groupe TVA²⁶.

Dans cette situation, la société A déclarera des services exonérés de TVA locale sur le fondement de l'art. 44 de la directive n° 2006/112/CE²⁷. Ces services, doivent-ils être déclarés dans la déclaration européenne de services (« DES ») de la société ? Rappelons que sont seulement repris dans la déclaration statistique les services non exonérés de TVA dans le pays du preneur²⁸. Aussi, dans la mesure où la jurisprudence *Skandia* étend le champ d'application de la TVA aux services rendus par un groupement TVA à la succursale de l'un de ses membres, ces services doivent faire l'objet d'une DES. La succursale qui recevra un récapitulatif d'allocation de coûts devra auto-liquider la TVA sur cette acquisition.

Victoria ALVAREZ-LE MENTEC

3) Localisation du chiffre d'affaires au sein d'une chaîne logistique²⁹

Cette affaire, antérieure au paquet TVA de 2010, fournit une analyse pertinente et didactique d'une chaîne logistique mise en place par un groupe international au regard des problématiques TVA.

SMK Kft est un fabricant de téléphone hongrois. La société reçoit des éléments appartenant à une autre entité du groupe SMK, la société SMK Ltd qui est

implantée au Belgique. SMK Kft assemble ces éléments pour le compte de SMK Ltd. En d'autres termes, SMK Kft fournit des services de façonnage à SMK Ltd qui reste propriétaire des produits tout au long du façonnage ainsi que des produits finis. La société souhaitait bénéficier de l'ancienne mesure de simplification applicable aux services de façonnage (ancien article 55 de la directive n° 2006/112), de fait intégrée dans le paquet TVA de 2010 sous l'article 44 de la directive n° 2006/112 posant la nouvelle règle générale pour les services *B to B*.

Compte tenu du fait que les biens devaient être expédiés en dehors de Hongrie après y avoir été assemblés, cette mesure de simplification aurait permis à SMK Ltd d'auto-liquider au Royaume-Uni la TVA due sur les prestations de services de façon. Les autorités hongroises ont refusé l'application de ce régime de simplification en soutenant que les biens n'avaient pas été expédiés en dehors de la Hongrie. Il est exact qu'après avoir été assemblés, les biens sont restés entreposés en Hongrie. De plus, ils ont été vendus par SMK Ltd à une autre société du groupe établie en Belgique, SMK Europe, alors qu'ils étaient encore entreposés en Hongrie. Les autorités hongroises ont considéré qu'il n'y avait pas eu d'expédition par SMK Kft et que la vente était une vente interne, soumise à la TVA hongroise³⁰.

La CJUE valide la position des autorités fiscales hongroises et réitère sa propre jurisprudence au regard de chaque étape de la chaîne logistique. En particulier, la Cour confirme que les biens n'ont pas été expédiés par SMK Kft dès lors qu'ils sont restés entreposés dans ses locaux jusqu'à leur vente puis leur revente, par leurs propriétaires successifs au sein du groupe. Logiquement, la Cour confirme que l'ancienne mesure de simplification n'est pas applicable à des biens qui restent entreposés après avoir été assemblés en Hongrie. Elle en conclut que l'expédition intracommunautaire (ou l'exportation comme ce peut être le cas) a été réalisée par SMK Europe après son acquisition des biens auprès de SMK Ltd.

Cet arrêt confirme plusieurs décisions antérieures et démontre que les entreprises doivent être très vigilantes dans leur analyse des transactions réalisées par leurs entités au sein d'un groupe selon qu'il s'agit d'opérations locales, intracommunautaires ou d'exportations. Une mauvaise appréciation expose leur chaîne logistique à un risque imprévu en matière de

²⁵ Conseil d'État, 9 janvier 1981, n° 10145. TA Paris (1^{re} sect., 1^{re} ch.), 28 février 2007, *Sté Carlton International PLC*, n° 00. CJUE, 3 mars 1994, *Tolsma*, aff. 16/93. CJCE (2^e ch.), 23 mars 2006, *FCE Bank*, aff. C-210/04, *Dr. fisc.*, 2006, n° 48, comm. 748; *R.J.F.*, 6/2006, n° 806. Voy. M. GUICHARD et W. STEMMER, « Prestations intra-entreprise et TVA », *Dr. fisc.*, 2007, n° 11, p. 273. Plus spécifiquement, la Cour affirme dans cet arrêt qu'un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre État membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujéti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre des dites prestations ». Voy. également BOI-TVA-CHAMP-10-10-20-20120912, point 280.

²⁶ G. DE CORDES, « TVA. Chronique de l'année 2014 », *R.D.F.*, n° 9 du 26 février 2015, n° 169.

²⁷ Pour autant qu'il ne s'agisse pas de services exclus du champ d'application de la règle générale de territorialité des services transfrontaliers prévue par l'article 44 de la directive précitée.

²⁸ BOI-TVA-DÉCLA-20-20-40-20120912 § n° 130 et s.

²⁹ CJUE, 30 avril 2015, *SMK*, C-97/14.

³⁰ Sous l'ancienne réglementation antérieure à 2010, les services de façonnage étaient soumis à la TVA hongroise sur la base du fait que ces services étaient effectués localement et que par conséquent la simplification n'était pas applicable.

TVA. Bien que ce redressement concerne des transactions entre des assujettis, lesquelles ouvrent droit à déduction, il n'en demeure pas moins que tout redressement TVA engendre un coût fiscal temporaire pour la partie du redressement résultant du décaissement de l'impôt et un coût fiscal définitif pour les pénalités.

Odile COURJON

II. Exigibilité de la TVA

A. Assiette de la TVA

Quelles sont les charges incluses dans la base d'imposition des services de location? Dans une décision du 16 avril 2015³¹, la CJUE a précisé sous quelles conditions les charges locatives sont considérées comme des services indépendants du contrat de location ou comme faisant partie d'une prestation unique. Le sujet est récurrent, dans la mesure où les prestations impliquées sont soumises à des taux de TVA différents.

En l'espèce, il s'agissait du traitement TVA appliqué par l'Agence de logement militaire polonaise, chargée de mettre en location les biens immeubles qui lui avaient été confiés par l'État. Dans le cadre de cette activité, l'Agence refacturait des prestations comprenant, d'une part, la fourniture de certaines commodités – électricité, chauffage, eau³² – et, d'autre part, le ramassage des déchets. Elle attribuait ainsi au locataire les coûts qu'elle avait supportés pour l'achat de ces biens et services à des fournisseurs tiers. Les commodités étaient facturées par l'Agence au locataire sous forme d'avances dont le montant était fixé dans le contrat de location en appliquant le taux d'imposition spécifique à chacune des prestations. Une fois l'année écoulée, l'Agence ajustait le prix en fonction de la consommation effective du locataire.

Les autorités polonaises ont jugé que la fourniture de commodités et le ramassage des déchets faisaient partie d'un ensemble constituant une prestation unique de location, passible de TVA au taux normal.

Le juge européen a déjà été confronté à la question de savoir si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique et si, dans ce dernier cas, la prestation doit être qualifiée de livraison de biens ou de prestation

de services³³. Suivant la méthode appliquée par la Cour, lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question.

Au cas présent, concernant les commodités, la Cour a examiné si le locataire était ou non libre de décider de son propre niveau de consommation. À ce titre, l'existence d'une facturation individuelle selon la quantité réellement utilisée par le locataire est un facteur déterminant de l'existence d'une transaction distincte de la location. Concernant la collecte de déchets, la Cour a apprécié si le locataire avait le choix entre différents fournisseurs ou pouvait contracter directement avec un fournisseur – même recommandé par le propriétaire. Le fait que ces options lui soient offertes indique que ce service de collecte de déchets est un service distinct de la location. Dans la mesure où les frais facturés pour la collecte des déchets sont mentionnés séparément du loyer sur la facture adressée au locataire, ce service de collecte doit être considéré comme un service distinct de la location d'un point de vue TVA.

Précisant sa jurisprudence en matière de charges liées à la location immobilière³⁴, la Cour a affirmé que les charges liées au service de location doivent être considérées comme constituant plusieurs prestations distinctes et indépendantes. Exceptionnellement, une opération unique est caractérisée lorsque des éléments de l'opération – y compris ceux qui expliquent le fondement économique du contrat – sont si étroitement liés qu'ils forment une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel³⁵.

Cette décision fournit une réponse claire aux sociétés de location immobilière qui reçoivent des factures de services d'énergie ou autres par l'intermédiaire d'une centrale d'achats. Celle-ci refacture ensuite des sociétés bailleuses à hauteur des montants consommés, dans les immeubles mis en location. Désormais, ces sociétés apprécieront la réalité contractuelle des opérations – modalités de fixation du prix, choix du prestataire – pour déterminer le régime de TVA applicable.

Une fois de plus, la Cour insiste sur la prise en compte de la réalité économique et contractuelle

31. *Ministre des finances polonais c. Agence de logement militaire à Varsovie*, aff. C-42/14.

32. La fourniture d'eau en Pologne est soumise au taux réduit de 8 %, alors que la prestation de location relève du taux normal de 23 %, cet écart ayant été à l'origine du contentieux.

33. CJUE, 29 mars 2007, *Aktiebolaget NN et concordants*, aff. C-111-05. Rappelons que dans le système européen, contrairement à d'autres systèmes de TVA au monde, la fourniture d'eau et d'énergie est analysée comme une vente de biens et non comme une prestation de services.

34. CJUE, *Field Fisher Waterhouse*, aff. C-392/11.

35. CJUE, *BGZ Leasing*, aff. C-224/11.

comme critère fondamental pour l'application des règles de TVA aux opérations complexes³⁶.

Victoria ALVAREZ-LE MENTEC

B. Régularisation

Les principes de neutralité et de proportionnalité interdisent la double perception de la TVA³⁷. Par un arrêt en date du 23 avril 2015, la CJUE a rappelé à la Bulgarie la rigueur du principe de neutralité de la TVA, selon lequel une législation nationale ne peut créer de situation dans lesquelles la TVA serait perçue deux fois pour la même opération.

En l'espèce une société allemande (GST – Sarviz AG Germania) rendait des prestations de services à une société bulgare du même groupe (GST – Skafolding). La société allemande prétendait ne pas avoir d'établissement stable en Bulgarie. En application de l'article 194 de la directive n° 2006/112/CE transposé en droit bulgare, la TVA a été autoliquidée par la société destinataire de la prestation de service en Bulgarie. Cependant, suite à un contrôle fiscal, il s'est avéré que la société allemande prestataire de service avait effectivement un établissement stable en Bulgarie. La société allemande aurait donc dû acquitter la TVA bulgare au lieu de son client, la société preneuse bulgare. La société allemande a payé la TVA bulgare à l'administration fiscale sans toutefois avoir la possibilité d'adresser une facture rectificative à son client bulgare pour obtenir le paiement de cette TVA. De son côté, la société cliente bulgare s'est vue refuser la déduction de TVA bulgare initialement autoliquidée. Il en résulte une double taxation à la TVA de la prestation de service rendue par la société allemande. Cette dernière a donc réclamé à l'administration bulgare la restitution de la TVA initialement redressée. L'administration fiscale a refusé ce remboursement au motif que cette TVA redressée ne pouvait être considérée comme indue dans la mesure où elle résultait d'un acte administratif valable.

Avant d'examiner cette question de double taxation, la CJUE précise que la TVA ne peut être acquittée que par le redevable légal, à savoir en l'espèce, la société allemande reconnue comme établie en Bulgarie. Ainsi, l'autoliquidation de la TVA déjà exercée – de façon erronée – par la société cliente bulgare ne permet pas de déroger à cette règle quand bien même l'existence de l'établissement TVA du prestataire aurait été révélée ultérieurement. Le redressement de la TVA au niveau de la société prestataire allemande

est donc justifié par le fait qu'il ne peut y avoir qu'un seul redevable légal de la TVA.

En revanche, la Cour sanctionne sans aucune ambiguïté les conséquences de ce redressement, à savoir la situation de double taxation TVA résultant de l'impossibilité pour le prestataire allemand de régulariser la TVA redressée par l'émission de factures rectificatives à son client. La Cour s'inscrit dans sa jurisprudence désormais bien établie sur la nécessité de prévoir des mécanismes de régularisation d'erreur de facturation de TVA pour assurer le respect des principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité³⁸.

Le principe de neutralité de la TVA vise à assurer un régime de déduction permettant de soulager entièrement l'assujéti du poids de la TVA due ou acquittée. Il en résulte que:

Les États ne sauraient percevoir au titre d'une opération un montant de TVA supérieur à celui dû entre les parties; ce qui vise directement les cas de double perception de la TVA pour une même opération. Les États doivent prévoir la possibilité de régularisation de toute taxe indûment facturée dès lors que l'émetteur de la facture a démontré sa bonne foi; cette condition n'étant pas requise si le risque de perte de recette fiscale a été éliminé en temps utile.

Au cas présent, l'absence de possibilité d'émettre des factures rectificative et de réclamer au client la TVA redressée crée une situation contraire au principe de la neutralité de la TVA. Le client étant lui-même interdit de déduire une TVA, il en résulte une double perception de la TVA également contraire au principe de neutralité.

Le principe de proportionnalité impose aux États de ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour s'assurer de l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude.

La Cour a jugé que l'impossibilité d'une telle régularisation n'est pas nécessaire pour assurer une perception de la TVA et prévenir la fraude.

Au-delà du cas bulgare, cette décision devrait trouver à s'appliquer dans toutes les situations où il existe des obstacles légaux pour émettre des factures rectificatives aboutissant à une double perception de la TVA. Les obstacles à une telle régularisation de la TVA peuvent également exister quand bien même une facture rectificative pourrait être autorisée en raison, par exemple, de délais de prescription pouvant limiter les demandes de restitution d'une TVA trop facturée alors que le client ayant déduit la TVA indû-

³⁶ CJUE, 7 octobre 2010, aff. C-53/09 et C-55/09, cons. n° 39.

³⁷ CJUE, 23 avril 2015, *GST-Sarviz Germania*, aff. C-111/14.

³⁸ CJCE, 18 décembre 1997, *Molenheidre*, aff. C-286/94 et CJUE, 11 avril 2013, *Rusedespred*, aff. C-138/12.

ment facturée est soumis à un délai de reprise de l'administration fiscale plus long. Tel est le cas de la France où le délai de réclamation d'un impôt indûment acquitté est fixé par l'article R 196.1 du LPF à 2 ans et le délai de reprise à 3 ans par l'article L 176.1 du LPF.

Enfin, cette décision a le mérite de rappeler qu'une situation de double perception de la TVA ne peut être justifiée et doit obliger les États à trouver une solution respectant le principe de neutralité.

José Manuel MORÉNO

III. Déductibilité de la TVA

La CJUE clarifie les conditions de fond et de forme de déduction de la TVA³⁹. La TVA est souvent perçue comme un impôt formel dont les risques de redressements et de sanctions seraient liés au non-respect de conditions de forme, déclaration particulière, mentions spéciales sur les factures... Pourtant, la CJUE vient de rappeler très clairement l'inverse : le fond prime sur la forme et les administrations nationales doivent reconnaître le droit à déduction de la TVA d'un assujetti même si celui-ci n'a pas accompli certaines formalités imposées par les États Membres, dès lors que les exigences de fond du droit à déduction sont satisfaites. Telle est la conclusion de l'arrêt *Idexx* précité. La CJUE en profite pour distinguer en termes clairs ce qui, s'agissant de l'exercice des droits à déduction, relève des conditions de forme, de ce qui relève des conditions de fond.

La société italienne *Idexx* a réalisé des acquisitions intracommunautaires auprès de sociétés françaises et hollandaises sans accomplir les formalités requises par le droit italien en matière d'opérations intracommunautaires, à savoir, l'obligation de numéroter et de compléter la facture lors de l'acquisition intracommunautaire avec tous les éléments constitutifs de la base imposable et l'inscription des factures relatives aux acquisitions dans le registre TVA et le registre des achats. À titre de sanction pour le non-respect de ces obligations, l'administration fiscale italienne a mis en recouvrement une somme équivalente à 100 % de la TVA encourue sur les opérations litigieuses.

Les questions soumises à la Cour peuvent se résumer ainsi : les articles 18 et 22 de la directive TVA n° 77/388/CEE contiennent-ils des exigences formelles du droit à déduction ou, au contraire, des

exigences de fond de ce droit, dont la méconnaissance pourrait aboutir à la perte de celui-ci ?

La CJUE rappelle que le système de la TVA doit garantir le principe de neutralité de la taxe et que le droit à déduction ne peut en principe être limité. Il vise en effet à soulager les assujettis du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de leurs activités économiques. Les conditions de fond du droit à déduction sont posées par l'article 17 de la sixième directive TVA, lequel traite de la naissance et de l'étendue de ce droit⁴⁰. Le droit à déduction de la TVA naît en son principe au moment où la taxe devient exigible mais il suppose que les biens et services concernés soient utilisés pour les besoins des opérations taxables réalisées par l'assujetti. Enfin, ce dernier doit être le débiteur du montant de la taxe dont il demande la déduction.

Les exigences formelles du droit à déduction concernent les modalités et le contrôle de l'exercice de celui-ci 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. Ces exigences figurent aux articles 18 et 22 de la sixième directive⁴¹, sous la section commune « Modalités d'exercice du droit à déduction ». Dans le cadre du régime de l'autoliquidation de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires, l'article 18, paragraphe 1, sous d)⁴², autorise les États membres à établir des formalités devant être accomplies par les assujettis pour l'exercice de ce droit à déduction. L'article 22 énumère les obligations d'identification, déclaration et comptabilité incombant aux assujettis. Les États membres peuvent également prendre des mesures nécessaires pour s'assurer que l'assujetti remplit ses obligations de déclaration ou de paiement voire imposer d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.

La CJUE souligne que le droit à déduction ne prend pas naissance lorsque les exigences de formes sont accomplies par l'assujetti. Ce droit naît dès réunion des conditions de fond. S'agissant des acquisitions intracommunautaires de biens, situation où l'assu-

⁴⁰ Ces conditions figurent désormais sous les articles 167 à 172 de la directive TVA n° 2006/112/CE.

⁴¹ Les dispositions de l'article 18 de la sixième directive ont été reprises aux articles 178 à 183 de la directive TVA n° 2006/112. Les dispositions de l'article 22 de la sixième directive ont été reprises aux articles 213 et s. de la directive TVA n° 2006/112.

⁴² L'art. 18, § 1^{er}, point d) de la directive TVA n° 77/388/CEE est désormais codifié sous l'art. 178 de la directive n° 2006/112 (modifiée en dernier lieu par la directive n° 2010/45), point c) pour les autoliquidations liées aux acquisitions intracommunautaires et point f) pour les autoliquidations relevant des art. 194 à 197 et 199.

³⁹ CJUE (8^e ch.), 11 décembre 2014, *Idexx Laboratories Italia Srl c/ Agenzia delle Entrate*, aff. C-590/13, obs., Y. SÉRANDOUR, in « l'Année Fiscale 2014 », *Dr. fisc.*, 2015, Étude 169, n° 13.

jetti est également le redevable de la taxe, il est essentiel que les biens en cause soient utilisés pour les besoins de ses opérations taxées. Dans ces conditions, l'administration qui dispose de toutes les données pour établir que les exigences de fond sont réunies ne peut imposer à l'assujetti, pour l'exercice de son droit à déduction, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet d'anéantir ce droit, au motif que celui-ci n'aurait pas satisfait aux formalités établies par le droit interne.

Au cas d'espèce, l'administration fiscale italienne disposait de toutes les données nécessaires pour établir que les conditions de fond étaient réunies. Elle ne pouvait dès lors refuser la déduction de la taxe en amont même si les exigences formelles ont été omises. En effet, leur omission ne peut être sanctionnée par la perte de ce droit. La sanction mise en œuvre par les autorités fiscales italiennes, pénalité pécuniaire égale au montant de la TVA due et sans droit à déduction, n'est pas conforme au principe de neutralité, cela, alors qu'aucune fraude ni atteinte aux finances de l'État n'était établie au cas d'espèce.

Cette conclusion est constante. La CJUE avait ainsi précédemment jugé qu'une pratique de rectification et de recouvrement de la taxe sanctionnant par la perte du droit à déduction le non-respect par l'assujetti des formalités établies par le droit national va clairement au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs précités, exacte perception de la taxe et moyen d'éviter la fraude. L'application d'une amende ou d'une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction reste le moyen, conforme au principe de neutralité, de sanctionner un assujetti en cas de méconnaissance des exigences formelles⁴³.

En France, les entreprises doivent mentionner le montant de la taxe déductible sur les déclarations qu'elles déposent pour le paiement de la TVA⁴⁴. La doctrine administrative précise encore que la taxe déductible dont la mention a été omise doit être portée sur une ligne spéciale de la déclaration de taxe sur le chiffre d'affaires, la ligne 21⁴⁵. La Cour Administrative d'Appel de Paris a jugé que la condition d'inscription distincte sur la déclaration CA3 dont la déduction a été omise méconnaît le principe d'effectivité et le principe de proportionnalité qu'implique l'application de l'article 22, paragraphe 8 de

la sixième directive⁴⁶. L'administration a toutefois maintenu sa position au BOFiP précité.

Cette position de l'administration semble difficilement compatible avec la jurisprudence *Idexx*. La méconnaissance de cette condition de report sur une ligne particulière ne saurait entraîner la perte du droit à déduction si les exigences de fond sont remplies. Interprétée largement, cette jurisprudence pourrait être applicable non seulement à la TVA autoliquidée ou d'import, mais également à la TVA acquittée localement.

Gwenaëlle BERNIER

IV. Les brèves

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 TVA⁴⁷.

Le Conseil d'État décide que le versement d'une indemnité contractuelle de résiliation anticipée en contrepartie de la libération des locaux caractérise une opération imposable⁴⁸. Cet arrêt suit la jurisprudence *Lubbock* de la CJUE⁴⁹.

Selon la CJUE, la livraison à soi-même d'un bien créé par l'assujetti et non entièrement affecté à des opérations ouvrant droit à déduction est obligatoire⁵⁰.

La CJUE décide que 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 UE⁵¹.

Pour la Cour de cassation, un assujetti à la TVA disposant de justificatifs de l'expédition de biens à destination d'un autre État membre de l'Union européenne et du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur est présumé avoir effectué une livraison intracommunautaire exonérée. Toutefois, l'administration peut combattre cette présomption en établissant

46. CAA Paris, 19 février 2009, arrêt *SNC Kimberly Clark c. Ministre*, n° 07PA01498.

47. CE (8^e et 3^e s.-s.), 21 mai 2014, *Sté Air France-KLM*, n° 365172, voir 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, Étude 15.

48. CE (9^e s.-s.), 27 février 2015, *SCI Catleya*, n° 368661.

49. CJCE, 15 décembre 1993, *Lubbock Fine & Co*, aff. C-63/92, *R.J.F.*, 3/1994, n° 367.

50. CJUE (4^e ch.), 10 septembre 2014, *Gemeente's-Hertogenbosch*, aff. C-92/13, obs. A. MORAINÉ, in « l'Année Fiscale 2014 », *Dr. fisc.*, 2015, n° 9, Étude 169, n° 5.

51. CJUE (5^e ch.), 9 octobre 2014, *Traum EOOD*, aff. C-492/13, *Dr. fisc.*, 2014, n° 47, comm. p. 640, note ALVAREZ-LE MENTEC; obs., Y. SÉRANDOUR in « l'Année Fiscale 2014 », *Dr. fisc.*, 2015, n° 9, Étude 169, n° 10.

43. CJUE, 8 mai 2008, arrêt *Ecovrade SpA*, C-95/07 et C-96/07.

44. CGI, ann. II, art. 208.

45. BOFiP, sous BOI-TVA-DED-40-20 n° 30 et 60.

sant que la livraison en cause n'a pas eu lieu. En l'espèce, il s'agissait d'une importation suivie d'une livraison intracommunautaire. Une lettre de voiture signée par l'expéditeur et le transporteur mais non signée par le destinataire des marchandises n'est pas de nature, à elle seule, à renverser cette présomption d'exonération⁵². L'administration fiscale française a publié, sous format pdf, le 1^{er} juin 2015, une liste d'indices de fraude.

La CJUE condamne la France pour avoir appliqué le taux réduit de 5,5 % à la fourniture de livres électroniques par téléchargement dans la mesure où la fourniture de livres électroniques s'analyse comme un service fourni par voie électronique imposable au taux normal de 20 %⁵³. Notons cependant que le 11 mai 2015, le président de la Commission européenne a annoncé un alignement en 2016 des taux

de TVA des livres électroniques et de la presse en ligne sur ceux des supports papier⁵⁴.

Dans la suite de l'arrêt de la CJUE *AB SKF* relatif aux frais de cession de titres⁵⁵, une juridiction de fond décide que l'appréhension des bénéfices d'une succursale n'est pas une distribution du produit d'une cession de titres excluant la déduction de la TVA d'amont⁵⁶. La déduction de la TVA ayant grevé les frais de cession de titres suppose que le cédant prouve leur non-incorporation au prix⁵⁷.

Selon la CJUE, 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 membre⁵⁸.

Yolande SÉRANDOUR

⁵² Cass. Com., 10 février 2015, n° 12-28770, *Société SFT Grand Frères*.

⁵³ CJUE (4^e ch.), 5 mars 2015, *Commission c. France*, aff. C-479/13 et *Commission c. Luxembourg*, aff. C-502/13, *Dr. fisc.*, 2015, n° 11, act. 161; *Comm. com. électr.*, 2015, étude 11, O. FOUQUET et J.-C. BOUCHARD.

⁵⁴ <http://www.la-croix.com/Culture/Livres-Idees/Livres/Livre-numerique-Bruxelles-favorable-a-la-TVA-reduite-2015-05-13-1311946>.

⁵⁵ CJUE (3^e ch.), 29 octobre 2009, *AB SKF*, aff. C-29/08, point 33, *Dr. fisc.*, 2009, n° 50, comm. 578, note Ph. TOURNÈS, *R.J.F.*, 1/2010, n° 90. Voy. J.-C. BOUCHARD et O. COURJON, « Comment un lien direct peut en cacher un autre? À propos de l'arrêt CJCE, 29 octobre 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, p. 200.

⁵⁶ CAA Versailles (3^e ch.), 14 octobre 2014, n° 13VE00872, *min. Dr. fisc.*, 2015, n° 22, comm., 335, concl. A. BRETONNEAU.

⁵⁷ CE (10^e et 9^e s.-s.), 4 février 2015, *Sté Nexity SA*, n° 370525, *Dr. fisc.*, 2015, n° 22, comm., 335, concl. A. BRETONNEAU.

⁵⁸ CJUE (1^{re} ch.), 18 décembre 2014, *Staatssecretaris van Financiën c. Schoenimport « Italmoda » Mariano reviti vof*, aff. C-131/13.