

Sommaire

2006 - UNE ANNÉE PLACÉE SOUS LE SIGNE DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE À LA TVA

- Dispositifs anti-fraude ou anti-abus de sources nationales
- Dispositifs anti-fraude ou anti-abus de sources communautaires

2006 - UNE ANNÉE RICHE EN MATIÈRE DE TVA DANS LES DIFFÉRENTS SECTEURS D'ACTIVITÉ OU AU REGARD DE SES RÈGLES GÉNÉRALES DE FONCTIONNEMENT

- Secteur banque / finances / assurances
- Secteur fusions-acquisitions
- Secteur immobilier
- Règles générales

ARTICLES DE PRESSE RELATIFS A LA TVA

La Lettre TVA

Année 2006 - numéro spécial

EDITORIAL

Le Parlement européen souligne dans un rapport que les Etats membres estiment perdre "environ 10% de leurs recettes de TVA chaque année" à cause de la fraude. Pour la France, 13 à 19 milliards d'euros pourraient être détournés chaque année.

L'Allemagne et la Grande-Bretagne ont admis être victimes de ce phénomène pour environ 17 milliards d'euros par an... Quel que soit le caractère, fantaisiste ou non, de ces chiffres, l'année 2006 est une année placée sous le signe de la lutte contre la fraude à la TVA... Des mesures nationales et communautaires ont été adoptées en conséquence.

La notion d'acte anormal de gestion déboule en TVA..., l'autoliquidation se généralise ; les entreprises doivent désormais surveiller et faire la police chez leurs fournisseurs et clients sous peine de devoir même supporter les conséquences des actes frauduleux d'autrui...

A la veille de son 40^{ème} anniversaire ; la TVA européenne s'offre un toilettage en abrogeant sa 1^{ère} et 6^{ème} directive TVA désormais intégrées dans un texte unique : la directive « 112 », sorte de Code TVA communautaire.

La Commission met en œuvre une réflexion visant à moderniser le

régime de TVA du secteur bancaire et financier pour l'adapter et l'harmoniser. Le recours au groupe TVA et au groupe en matière de taxe sur les salaires pourrait être une solution en France.

Enfin, durant cette année 2006, l'administration fiscale a opportunément étendu par voie de rescrit le régime de dispense de taxation de l'article 257 bis du CGI aux mutations portant sur les immeubles donnés en location, proposé des adaptations aux règles de facturations des établissements bancaires et financiers, redéfinit la nature des travaux emportant construction d'un immeuble neuf... l'administration a également tiré les conclusions de la jurisprudence de la CJCE pour abandonner sa théorie sur la condition financière et sa doctrine sur les subventions d'équilibre et de fonctionnement.

Si les Etats membres ont réussi à adopter des textes fiscaux communs en 2006, c'est qu'ils ont fondé ces textes sur le front consensuel de la lutte contre la fraude. Espérons qu'en 2007, cette unanimité nécessaire pour l'adoption d'une norme commune sera obtenue sans recourir nécessairement à un tel fondement.

Olivier Cortez
Stéphane Malmonté

2006 - UNE ANNÉE PLACÉE SOUS LE SIGNE ...

... de la lutte contre la fraude à la TVA

Dispositifs anti-fraude ou anti-abus de sources nationales

Généralisation du dispositif d'autoliquidation pour les clients des entreprises non établies en France

Objectif de la mesure : faire échec à la pratique consistant pour les sociétés étrangères non établies à facturer et encaisser une TVA française non reversée au Trésor.

La mesure adoptée : depuis le 1^{er} septembre 2006, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services est réalisée par un assujetti établi hors de France à un acquéreur identifié à la TVA en France, ce dernier est le redevable légal de la TVA due en France. L'article 283.1 du CGI a ainsi été modifié et l'administration fiscale a présenté ses commentaires par une instruction du 23 juin 2006 (3 A-9-06).

Le champ de la mesure : Ce dispositif est applicable à toutes les opérations (livraisons de biens ou prestations de services) soumises à la TVA française, réalisées par un opérateur non établi en France au profit d'un client identifié à la TVA en France.

Restent toutefois soumises au régime qui leur est propre :

- les opérations qui étaient déjà soumises à l'autoliquidation (importations, acquisitions intracommunautaires, prestations de services immatérielles, etc.);
- les locations immobilières soumises à TVA sur option ;
- les opérations soumises à la TVA immobilière, à la TVA sur la marge ;
- les opérations sur déchets neufs d'industrie et matière de récupération ;
- les opérations réalisées sous régime suspensif.

Nos COMMENTAIRES :

Dans le cadre de ce nouveau dispositif, l'opérateur non établi en France n'est plus redevable légal de la TVA en France pour ses opérations internes lorsque son client est identifié à la TVA en France.

L'opérateur étranger qui ne réalise que des opérations internes pour lesquelles son client est redevable de la TVA selon cette règle doit se « désimmatriculer » à la TVA en France et exercer ses demandes de remboursement de crédit de TVA suivant les procédures prévues par la 8^{ème} ou la 13^{ème} directive TVA

(procédures mieux encadrées, plus formelles et se prescrivant plus vite que la procédure de remboursement issue de la 6^{ème} directive).

En revanche, l'opérateur étranger doit rester immatriculé à la TVA en France s'il y réalise notamment des exportations ou des livraisons intracommunautaires ou si certains de ses clients ne sont pas identifiés à la TVA en France. Dans une telle hypothèse, il déclare ses opérations via le dépôt d'une CA3, et demande ses remboursements de crédits de TVA non imputables suivant la procédure de la 6^{ème} directive.

In fine, pour lutter contre la fraude de certains, ce nouveau dispositif « anti-fraude » généralisé conduit à placer toutes les entreprises étrangères, identifiée ou non à la TVA en France, dans une situation créditrice de TVA quasi chronique, ce qui a pour effet direct de majorer le coût financier de leurs opérations en France.

Ce dispositif pourrait entraîner la délocalisation dans d'autres Etats membres d'un certain nombre d'importations afin d'éviter les coûts de préfinancement de la TVA en douanes.

Compte tenu des inconvénients générés par ce nouveau dispositif, un mécanisme de « simplification » a été institué : celui du « répondant fiscal ». En pratique, cette simplification est réservée aux seuls groupes de sociétés car si elle permet à l'opérateur étranger de continuer à déclarer la TVA due en France (lui évitant ainsi le portage de la TVA), elle ne dégage pas le client français redevable de sa responsabilité.

Mesures prises en TVA pour faire échec aux fraudes de type carrousel - Art. 30 de la LFR pour 2006

Objectif de la mesure : Faire échec à la fraude de type « carrousel » dans laquelle plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale, souvent établies dans au moins deux États membres de l'Union européenne, tentent d'obtenir la déduction ou le remboursement d'une TVA non reversée au Trésor dans le cadre d'une opération réelle ou fictive.

La mesure adoptée par l'article 30 de la LFR pour 2006 propose trois moyens de lutte :

- **Une remise en cause de l'exonération de la livraison intracommunautaire effectuée par l'assujetti** lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle (article 262 ter I. 1° du CGI modifié)

- **Une remise en cause du droit à déduction** lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait, ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison (nouvel article 272.3 du CGI)

- **Ou la mise en œuvre d'une solidarité dans le paiement** pour l'acheteur qui savait, ou ne pouvait ignorer, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison, ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens, ne serait pas reversée de manière frauduleuse (nouvel article 283.4bis du CGI)

Le champ de la mesure : Ce dispositif est applicable à compter du 1^{er} janvier 2007. Les dispositions des articles 272.3 et 283.4bis du CGI ne sont pas cumulatives de sorte que le rejet de la déduction ne peut pas s'accompagner d'une obligation de paiement par solidarité de la TVA exigible et non acquittée d'un précédent vendeur.

Nos COMMENTAIRES :

La loi consacre ici à la fois la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 27 juillet 2005, n° 273619, Sté Fauba France) et de la CJCE (Aff. Optigen, Fulcrum et Bond House).

En pratique, il appartient à l'entreprise de mettre en place les procédures internes lui permettant de démontrer, en cas de contrôle, qu'elle a mis en œuvre toutes les mesures nécessaires pour s'assurer de la régularité des transactions

auxquelles elle participe et qu'elle est dès lors légitime dans son ignorance de la fraude à laquelle elle pouvait ce faisant involontairement participer.

Décisions jurisprudentielles nationales « anti-fraude »

• La fraude à la loi - un principe général

Le Conseil d'Etat pose en principe général la répression de la fraude à la loi (acte fictif ou motivé exclusivement par la volonté d'éluder ou atténuer une charge fiscale) et ce alors même que l'impôt ou la taxe frauduleusement éludé - en l'espèce un avoir fiscal - ne relève pas de la procédure de répression des abus de droit visée par l'article L64 du LPF.

Nos COMMENTAIRES :

La CJCE offrait déjà au juge national l'outil de « l'abus de droit communautaire » pour lui permettre d'écarter les actes fictifs ou destinés essentiellement à éluder une charge fiscale. Par cette décision, le Conseil d'Etat offre au juge national la possibilité de poursuivre les actes de fraude à la loi sur des impôts ou taxes non communautaires et non visés par l'article L64 du LPF (la taxe sur les salaires par exemple).

CE 27 septembre 2006, n° 260050, Sté Janfin

• **Application de la règle du filet de sécurité**

La CAA de Versailles valide la doctrine de l'administration qui réserve la déduction de la TVA due en France au titre du « filet de sécurité » à la preuve du paiement de la TVA dans le pays de destination du bien.

Nos COMMENTAIRES :

Nul doute que si la requérante avait été en mesure de le faire, elle aurait fait cassation de cette décision, contraire à celle du TA de Versailles du 29 avril 2004. La décision retenue par cette CAA sur ce sujet devra et sera donc certainement combattue à l'avenir.

CAA Versailles 29 septembre 2006, n° 04VE03347, SA Genicom

• **Fraude et remise en cause de l'exonération d'une livraison intracommunautaire**

La CAA a jugé qu'une société qui ignorait la réalité de la destination de biens, expédiés dans un pays différent de celui dans lequel elle pensait les avoir expédiés, n'est pas coupable d'une fraude de nature à remettre en cause l'exonération des livraisons intracommunautaires qu'elle a opérées.

Nos COMMENTAIRES :

Il conviendra de s'interroger sur la portée de cette décision à la lumière des dispositions du nouvel article 262 ter I. 1° du CGI modifié applicable depuis le 1^{er} janvier 2007. Nous observons à cet égard que dans une décision récente, la CJCE

semble instaurer une obligation de vigilance dans des circonstances similaires (CJCE 6 juillet 2006, Axel Kittel).

CAA Versailles 11 juillet 2006, Sté Magma France

• **Moyen de preuve de la réalité d'une livraison intracommunautaire**

La Cour juge qu'un assujetti qui produit pour justifier de la réalité de livraisons intracommunautaires des attestations de clients n'apporte pas la preuve de la réalité de ces livraisons dès lors que les attestations en question sont produites pour des montants globaux et n'apportent aucun détail quant à la nature et la date des flux.

Nos COMMENTAIRES :

La doctrine administrative (3 A-3-97 en date du 28 mars 1997) permet d'apporter la preuve par tout moyen de la réalité de livraisons intracommunautaires, pour autant la valeur des justifications doit être appréciée au cas par cas. La valeur des justifications doit en outre depuis le 1^{er} janvier 2007 être appréciée à la lumière des dispositions précitées du nouvel article 262 ter I. 1° du CGI modifié.

CAA Douai 27 juin 2006, SAS Metro Cash

• **Notion de prestations fictives - preuve**

Selon la Cour, l'administration fiscale ne démontre pas, ainsi qu'elle en a la charge, le caractère fictif des prestations facturées à la

société en soutenant que les factures seraient établies en termes « très généraux », que la société requérante n'a produit qu'un protocole « général » et des contrats rédigés « en termes très vagues » et qu'elle ne serait pas en mesure « d'établir » les prises de contacts et réunions de travail dont elle se prévaut.

Nos COMMENTAIRES :

Une jurisprudence qui permet de vérifier que les juges s'assurent, qu'au-delà des présomptions, l'administration fiscale continue à supporter la charge de la preuve pour démontrer la fictivité des opérations et des factures. Il conviendra à l'avenir d'examiner comment le juge va apprécier le faisceau d'indices à partir duquel l'administration fiscale aura fondé ses redressements de TVA notamment sur le fondement des articles 262 ter I. 1°, 272.3 ou 283.4bis du CGI (cf. ci-dessus).

CAA Bordeaux du 7 mars 2006, n° 02BX02076, « SA Semat »

• **Déduction de la TVA - Preuve de la réalité des prestations rendues**

La Cour admet la déduction de la TVA supportée sur des commissions versées et facturées à des intermédiaires pour l'obtention de marchés de travaux dans des immeubles et ce même en l'absence de production des conventions mentionnant les immeubles en référence, le lien entre les commissions versées et l'obtention des marchés devant être regardé comme établi.

En effet, s'agissant de la réalité de l'entremise commerciale, l'importante hausse du chiffre d'affaires réalisé par la société démontre la réalité des prestations.

Nos COMMENTAIRES :

La charge de la preuve incombe à l'administration qui entend remettre en cause le droit à déduction sur le fondement de la fictivité des opérations. On ne peut que louer le pragmatisme dont font preuve les magistrats dans la prise en compte du critère objectif tenant notamment à l'augmentation du chiffre d'affaires.

CAA Paris 26 janvier 2006
n° 05-43 et 05-44 « Sté Carmine »

• **Interdiction de l'envoi de factures rectificatives aux sociétés étrangères**

Le Conseil reconnaît la légalité de l'instruction du 7 février 1983 (D. adm. 3 E-2226) interdisant l'envoi d'une facture rectificative au client assujéti étranger non établi en France au regard des dispositions de l'article 21. 1-c de la 6^{ème} directive conformément au principe de neutralité dès lors que le client assujéti étranger non établi en France peut obtenir le remboursement des crédits de TVA correspondants.

Nos COMMENTAIRES :

Là encore le pragmatisme et le droit prévalent. L'instruction est pragmatique en ce qu'elle tend à empêcher que l'assujéti français participe à une source de fraude en émettant une facture rectificative ...

... simultanément à une demande de remboursement émanant de l'assujéti étranger non établi en France (CGI ann. II art. 242-0 M). L'instruction est, dans cette mesure compatible avec les objectifs de la 6^{ème} directive, interprétés au regard du principe de neutralité de la TVA.

CE 7 juillet 2006 n° 282354, SARL Charles River Laboratoires

Dispositifs anti-fraude ou anti-abus de sources communautaires

La directive TVA du 24 juillet 2006

La directive TVA 2006/69/CE du 24 juillet 2006 relative à la lutte contre la fraude offre aux Etats membres plusieurs dispositifs anti-fraude, à adopter d'ici le 1^{er} janvier 2008.

• « L'acte anormal de gestion en TVA »

La mesure : la directive 2006/69/CE donne aux Etats membres la faculté de modifier dans certaines circonstances l'assiette taxable des transactions. Les Etats membres ont le droit de relever ou de minorer la valeur des opérations entre personnes liées afin d'ajuster à due concurrence la TVA due lorsque :

- a. La contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le bénéficiaire de l'opération n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA ;
- b. La contrepartie est inférieure à la valeur normale, l'opération est

exonérée et le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA ;

- c. La contrepartie est supérieure à la valeur normale et le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA.

La notion de « valeur normale » est définie comme « le montant total qu'un preneur, se trouvant au même stade de commercialisation (...) devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant à l'intérieur de l'Etat membre dans lequel la transaction est imposée, pour se [les] procurer ». A défaut de comparatif, la valeur normale ne peut alors être inférieure au prix d'achat ou de revient.

Nos COMMENTAIRES :

Nul doute que si ce texte est mis en œuvre en France en 2007, les notions de « personnes liées », de « déduire entièrement », la méthode de détermination de la « valeur normale » et son contrôle, la territorialité du texte... seront des sources de discussions et devront être suivies tant lors de l'adoption de la mesure que dans sa mise en œuvre.

• **L'autoliquidation généralisée dans le secteur de l'immobilier**

La mesure : cette directive offre aux Etats membres la possibilité d'étendre le mécanisme de l'inversion du redevable à toutes les ventes d'immeubles, ainsi qu'à

l'intégralité des prestations de services liées à l'immobilier (tels que travaux de construction, de réparation, le nettoyage, la mise à disposition de personnel pour la réalisation de ces travaux).

Nos COMMENTAIRES :

Compte tenu de l'impact qu'aurait une telle mesure en terme financier en cas d'adoption par un Etat membre, les opérateurs devront suivre avec attention la mise en œuvre de ce dispositif afin d'adapter à temps les plans de financement des programmes immobiliers.

**Décisions
jurisprudentielles
communautaires
« anti-fraude » ou
« anti-abus »**

Par sa jurisprudence, la CJCE a contribué à renforcer la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus de droit.

• Participation à un circuit de fraude et perte du droit à déduction

L'assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération de fraude à la TVA type « carrousel » perd le droit à déduction de la taxe d'amont.

Nos COMMENTAIRES :

La CJCE subordonne le droit à déduction de la TVA au fait que l'assujetti ait pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être exigées de lui pour s'assurer que ses opérations ne sont pas impliquées dans une fraude.

Cette interprétation est renforcée en France par sa codification sous l'article 272.3 du CGI.

CJCE 6 juillet 2006, aff. 439/04 et 440/04, Axel Kittel et Recolta Recycling SRPL ;

• Participation à son insu à une fraude de type carrousel et conséquences en matière de droit à déduction

La CJCE est interrogée sur le maintien du droit à déduction d'une TVA payée par un assujetti à un fournisseur au titre d'une acquisition (elle-même non frauduleuse) s'inscrivant dans une chaîne de livraisons dans laquelle est intervenu antérieurement ou postérieurement un opérateur défaillant ou un opérateur qui utilise un numéro d'assujetti usurpé (fraude de type carrousel). La CJCE ne remet pas en cause ce droit à déduction de l'assujetti intervenant dans cette chaîne dès lors qu'il n'a et ne peut avoir connaissance qu'une opération faisant partie de cette chaîne, antérieurement ou postérieurement à sa propre opération, est entachée de fraude à la TVA.

Nos COMMENTAIRES :

La CJCE subordonne le droit à déduction de la TVA au fait que l'assujetti n'ait pas eu ou pu avoir connaissance d'une opération frauduleuse tant en amont qu'en aval de son propre achat. Cette exigence est renforcée en France par la codification des articles 262 ter I. 1°, 272.3 ou 283.4bis du CGI)

CJCE 12 janvier 2006, aff. 354/03, Optigen Ltd

• Solidarité dans le paiement de la TVA par l'acquéreur

Un Etat membre, sur la base des dispositions de l'article 21 § 3 de la 6^{ème} directive, a adopté une réglementation qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe. Toutefois, une telle réglementation doit respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, dont notamment les principes de sécurité juridique.

Nos COMMENTAIRES :

L'article 283. 4bis du CGI qui institue un système de solidarité dans le paiement pour l'acheteur qui savait ou ne pouvait ignorer que la TVA sur tout ou partie de sa livraison ou sur toute livraison antérieure ne serait pas reversée trouve ici sa source. Le système français ne vise pas expressément les prestations de services, ni les fraudes à la TVA effectuées en aval. Observons que selon cette jurisprudence, les mesures adoptées pour la mise en œuvre de cet article 283. 4bis du CGI devront respecter les principes de sécurité juridique. Selon l'avocat général, il convient de « trouver un juste équilibre entre la nécessité d'assurer le ...

... recouvrement de la TVA et l'intérêt de garantir qu'une opération normale ne soit pas rendue déraisonnablement difficile par la menace d'une responsabilité pour le non-paiement d'une TVA due par un tiers »

CJCE 11 mai 2006, aff. 384/04, Federation of Technological Industries

• **Notion d'abus de droit en TVA**

La 6^{ème} directive s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive. La constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la 6^{ème} directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal

dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal. Lorsque l'existence d'une pratique abusive a été constatée, les opérations impliquées doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive.

Nos COMMENTAIRES :

La CJCE reconnaît clairement le principe de l'abus de droit communautaire en matière de TVA. La définition que la CJCE donne à l'abus de droit commun de la TVA (notamment l'abus dans le droit de déduire cette taxe) est différente de la définition nationale. Si l'acte est abusif en droit national lorsque le but poursuivi est exclusivement fiscal, on relève

que la Cour n'exige pour caractériser l'abus qu'un but essentiellement fiscal. Les conséquences d'une situation abusive relevée par le juge et leur portée sur les opérateurs semblent également différer suivant la source d'interprétation. Nous considérons que l'adoption de l'abus de droit communautaire permettra aux opérateurs français de lutter à armes égales avec certains opérateurs qui bénéficiaient jusque là d'interprétations plus libérales en matière d'abus de droit de leurs tribunaux nationaux.

CJCE 21 février 2006, aff. 255/02, gr. ch., Halifax plc

2006 - UNE ANNÉE RICHE EN MATIÈRE DE TVA

Dans les différents secteurs d'activité ou au regard de ses règles générales de fonctionnement

Secteur banque / finances / assurances

Règlementation

Proposition de modification de la 6^{ème} directive TVA concernant les aspects financiers et d'assurance

Les objectifs de cette proposition sont de moderniser les règles existantes, éliminer les problèmes de mise en œuvre dans les différents Etats membres et clarifier les modalités d'exonération afin d'assurer un marché européen intégré des services financiers.

La Commission a confié à PwC et ses cabinets correspondants, dont Landwell & Associés, une étude visant à examiner l'impact économique de l'exonération de TVA des services financiers et d'assurance.

Cette étude, rendue publique fin 2006, conclut à l'inadaptation des règles existantes en ce qu'elles créent une incertitude fiscale de nature à nuire à la bonne marche économique des opérateurs du secteur. Elle propose et développe un certain nombre de solutions ; elle propose notamment la création de groupes TVA et de centres de coût (internes ou transfrontaliers) ainsi qu'un changement dans la

méthode de calcul des droits à déduction.

Cette étude est accessible en ligne sur le site de notre cabinet Landwell & Associés.

Jurisprudence

• *Notion de gestion de fonds commun de placement*

La notion de « gestion » de fonds communs de placement visée à l'article 13, B, sous d) point 6 de la 6^{ème} directive constitue une notion autonome du droit communautaire dont les Etats membres ne peuvent modifier le contenu.

Les services de gestion administrative et comptable des fonds fournis par un gestionnaire tiers (s'ils forment un ensemble distinct, apprécié de façon globale, et sont spécifiques et essentiels pour la gestion de ces fonds) relèvent de la notion de « gestion de fonds communs de placement ».

Ne relèvent pas de cette notion, les prestations correspondant aux fonctions de dépositaire (telles que celles indiquées aux articles 7§1 et 3, et 14§1 et 3 de la directive 85/611/CEE du Conseil, du 20/12/1985).

Nos COMMENTAIRES :

La Cour confère un champ relativement large à l'exonération, alors que les pratiques nationales différaient de manière significative. Le Royaume-Uni interprétait strictement le champ de l'exonération, à l'inverse de la Belgique ou du Luxembourg. En France, le Conseil d'Etat avait adopté une analyse qui n'est pas démentie par la Cour (cf. CE 6 avril 2001 n° 224406, min. c/ Sté Sogefonds)

CJCE 4 mai 2006, aff. 169/04, 3e ch., Abbey National

• *Une succursale n'est pas un assujetti distinct de sa maison mère*

Un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre Etat membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations.

Nos COMMENTAIRES :

La CJCE semble considérer que la succursale pourrait en revanche devoir assujettir les prestations fournies à son siège dans la mesure où elle peut être considérée accomplir une activité économique

indépendante. En l'espèce, serait considérée comme indépendante et autonome, et par là assujettie, la succursale supportant le risque économique découlant de son activité.

Or, la succursale et son siège ont été considérés par la CJCE comme un assujetti unique dès lors que la succursale ne disposait pas d'un capital de dotation, ne supportait pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de l'activité d'établissement de crédit, le contrôle de sa solidité financière et de sa solvabilité étant effectué dans l'Etat membre de son siège. La jurisprudence du CE (Timex et Banque Sudameris) pourrait dans certaines circonstances devoir être nuancée ou réformée.

CJCE 23 mars 2006, FCE Bank plc, aff. C-210/04

• **Qualification des rémunérations de prêts entre succursales appartenant au même groupe**

Les intérêts qu'acquittent le siège d'une banque ou d'autres succursales de la même banque dépourvues de la personnalité morale en rémunération d'avances ou de prêts consentis par une autre succursale de la même banque également dépourvue de la personnalité morale ne constituent pas des sommes versées par un tiers en contrepartie d'un service ni des prestations de services à soi-même et sont situées hors du champ d'application de la TVA.

Nos COMMENTAIRES :

La CAA a écarté les arguments de l'autonomie de la succursale parisienne ainsi que celle de la discrimination concurrentielle par rapport aux autres établissements bancaires installés en France, dès lors que le même régime est applicable aux succursales des sociétés bancaires françaises. Cet arrêt est à rapprocher de l'arrêt de la CJCE FCE Bank (cf. ci-dessus).

CAA Paris 2 octobre 2006, n° 05PA05005, « Société Banco de la Nación Argentina »

• **Prestations d'assurance - fourniture de services d'assistance**

La Grèce est condamnée en manquement pour avoir soumis à la TVA des prestations d'assurances consistant en la fourniture de services d'assistance routière par une personne n'ayant ni la qualité d'assureur ni d'intermédiaire d'assurance.

Nos COMMENTAIRES :

En l'absence de définition d'une opération d'assurance dans la 6^{ème} directive, la CJCE rappelle la définition qu'elle a déjà donnée dans son précédent arrêt du 20 novembre 2003 (Taksatorringen, C 8/01). « Une opération d'assurance se caractérise, de façon généralement admise, par le fait que l'assureur se charge, moyennant le paiement préalable d'une prime, de procurer à l'assuré, en cas de réalisation du risque couvert, la prestation convenue lors de la

conclusion du contrat ».

La CJCE réitère ici sa jurisprudence antérieure de façon encore plus claire en réaffirmant que la notion d'activité d'assurance directe englobe l'activité d'assistance.

CJCE 7 décembre 2006, Commission c. Grèce, aff. C-13/06

Instructions et rescrits

• **Produits financiers accessoires**

Cette instruction fait suite à l'arrêt de la CJCE « EDM » ; sont qualifiées d'accessoires, les opérations financières qui ont un lien avec l'activité principale de l'entreprise et n'impliquent pour leur réalisation qu'une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et des services grevés de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquis.

Instruction 3 A-1-06, n° 2 du 10 janvier 2006

• **Instruments financiers à terme portant sur les taux d'intérêt, les actions et les indices boursiers**

Cette instruction définit le régime fiscal applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée aux opérations portant sur les instruments financiers à terme négociés de gré à gré ou sur un marché organisé portant sur les taux d'intérêt, les actions et les indices boursiers et leurs modalités de prise en compte pour le calcul du prorata de déduction.

Instruction 3 L-1-06, n° 7 du 17 janvier 2006

• **Qualité pour exercer l'option TVA de l'article 260 B du CGI**

Une compagnie d'assurance peut opter à la TVA dans les conditions prévues par l'article 260 B du CGI pour soumettre à la TVA son activité de cautionnement, alors même que cette activité financière ne constitue pas son activité principale, dans la mesure où cet assujetti réalise à titre habituel des opérations bancaires et financières visées à l'article 261 C 1° du CGI, et ce afin d'assurer à l'ensemble des redevables de la taxe un traitement équitable.

RES n° 2006/36 du 12 septembre 2006

• **Régime des commissions de négociation de crédit**

L'activité d'une personne qui démarche des emprunteurs potentiels, apprécie leur solvabilité, prépare les dossiers de crédit pour les transmettre à des établissements bancaires s'analyse en une opération de négociation de crédits, exonérée de TVA sans option possible, dès lors qu'il y a bien mise en relation de l'organisme prêteur et de l'emprunteur.

RES n° 2006/09 du 7 février 2006

• **Facturation / mesures d'adaptation admises en faveur des organismes bancaires et financiers**

Suite au débat organisée par le Cabinet Landwell & Associés en partenariat avec l'Association Française des Entreprises d'Investissement AFEI, les entreprises du secteur ont obtenu des lettres de la DLF pour

l'aménagement de certaines obligations liées à la facturation et l'allègement de certaines charges administratives afin de tenir compte des particularités et usages du secteur bancaire et financier. La DLF y précise notamment les modalités simplifiées de facturation pour les opérations exonérées, les modalités spécifiques de facturation de certains services d'investissement par le biais de « décomptes », les documents assimilables à des factures d'origine pour l'exercice du droit à déduction, les règles régissant les différés de facturation, les règles en matière de référence au régime d'exonération ou d'auto-liquidation de la TVA à porter sur la facture, les règles relatives aux pratiques d'auto-facturation et de facturation pour compte. Des discussions sont toujours en cours avec la DLF, notamment sur une éventuelle dispense de facturation pour certaines opérations exonérées et sur le report de l'entrée en vigueur de l'application des sanctions. Les modalités d'application de ces nouvelles mesures, comme de l'ensemble des mesures antérieures, intéressant les services d'investissement ont été officiellement communiquées à l'AFEI et sont accessibles en ligne sur les sites de l'AFEI et du cabinet Landwell & Associés.

Lettres DLF des 14 septembre et 23 novembre 2006 à la Fédération Bancaire Française

Secteur fusions-acquisitions

Réglementation

• **Extension du mécanisme de régularisation des déductions sur certains services**

La directive TVA 2006/69/CE du 24 juillet 2006 autorise les Etats membres à étendre le mécanisme des régularisations de la TVA aux services qu'ils définiraient comme présentant des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement. A ce jour, les régularisations de TVA ne s'appliquent qu'aux biens d'investissement. Cela signifie que le montant de la TVA déduit lors de l'achat d'un service assimilable à un bien d'investissement pourrait faire l'objet d'une régularisation (par exemple en cas de cession ou de variation du prorata) sous forme soit d'une déduction complémentaire, soit d'un reversement au Trésor de la TVA antérieurement déduite.

Nos COMMENTAIRES :

On peut penser que ce dispositif s'il était adopté en 2007, s'appliquerait à la TVA supportée sur les frais d'acquisition de titres de sociétés, ainsi qu'aux frais d'acquisition de brevets, de know how, de logiciels ou de marques.

Directive TVA 2006/69/CE du 24 juillet 2006

Jurisprudence

• **Déduction de la TVA ayant grevé les frais de cession de titres**

La déduction de la TVA grevant des frais de courtage acquittés lors de la cession de titre de placement est admise par la Cour dès lors que ces frais, qui ont été engagés dans le cadre du désendettement de la société, font partie des frais généraux et à ce titre ont un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique taxable de la société.

Nos COMMENTAIRES :

Si la Cour d'appel confirme ici les jugements des TA de Lille (3 novembre 2005) et de Paris (13 avril et 8 juillet 2005), il faudra toutefois attendre leur confirmation par le Conseil d'Etat. On peut en effet s'étonner de la motivation de la Cour qui semble qualifier les frais de généraux en fonction du but ultime poursuivi par la société, élément subjectif écarté par la CJCE dans son arrêt BLP Group du 6 avril 1995, aff.4/94 (sur ce point, voir article de Me Olivier Cortez, « gestion de la TVA et de la taxe sur les salaires : pour une notion de groupe », cahiers du droit de l'entreprise, n° 6, nov.déc 2006).

CAA Nantes 30 décembre 2005, n° 03-76, SA Siva

• **Déduction de la TVA supportée lors de l'acquisition de titres**

La société AXA n'est pas fondée à déduire la TVA liée à une opération d'acquisition de titres réalisée par

sa filiale italienne dans la mesure où cette opération n'est pas rattachable à l'exploitation commerciale de son activité, ni exposée dans l'intérêt de sa propre exploitation.

Nos COMMENTAIRES :

La Cour rappelle opportunément que la déduction de la TVA sur les frais d'acquisition reste conditionnée au fait que les dépenses soient engagées dans l'intérêt de l'entreprise.

CAA Paris, 02/10/2006, n° 04PA03401, « SA AXA »

• **Droit à déduction en l'absence d'opérations imposables durant une période de restructuration**

Une société n'ayant réalisé aucun chiffre d'affaires pendant une période de restructuration par voie de fusion-absorption de deux entreprises de production est en droit de récupérer la TVA déductible afférente aux opérations de restructuration.

Nos COMMENTAIRES :

La société a démontré que le but de cette restructuration était la poursuite d'une activité économique donnant lieu ultérieurement à la réalisation d'opérations imposables et lui conférant ainsi la qualité d'assujettie.

CAA Versailles, 29/09/2006, n° 05VE00460 « Comepa »

Instructions - Rescrits

• **Transmission d'une universalité totale ou partielle de biens**

Cette instruction commente les dispositions de l'article 257 bis du CGI qui prévoit désormais que les livraisons ou prestations intervenues dans le cadre des transmissions d'universalité totales ou partielles de biens sont dispensées de TVA.

Instruction 3 A-1-06, n° 50 du 20 mars 2006

• **Dispense de taxation prévue à l'article 257 bis du CGI**

Caractère obligatoire de la dispense de taxation prévue à l'article 257 bis du CGI ; aucun engagement formel requis du bénéficiaire de la transmission, régime applicable aux TUP.

RES n° 2006/34 du 12 septembre 2006

Secteur immobilier

Jurisprudence

• **Exigibilité de la TVA - Ventes en l'état futur d'achèvement**

L'article 269-2 du CGI qui prévoit que la taxe sur les mutations à titre onéreux, entrant dans le champ d'application de l'article 257-7 du CGI, est exigible à la date de l'acte qui constate l'opération, est incompatible, s'agissant des VEFA, avec les dispositions de l'article 10 de la 6^{ème} directive selon lesquelles la taxe ne devient exigible, pour les livraisons qui donnent lieu à des décomptes ou à

des paiements successifs, qu'à l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou périodes se rapportent.

*CAA Bordeaux 4 avril 2006
n° 02BX1880 « SNC SAE
Immobilier Centre »*

- **Incompatibilité des dispositions de l'article 285-3° du CGI avec la 6^{ème} directive**

L'article 285-3° du CGI, aux termes duquel l'acquéreur est le redevable de la taxe lors de la première mutation d'un terrain à bâtir, est incompatible avec les dispositions de l'article 21 de la 6^{ème} directive, lesquelles prévoient que le redevable de la taxe est l'assujéti qui effectue l'opération imposable.

*CAA Paris du 11 juillet 2006,
n° 04PA01325, « SA Parimmo »*

Instructions - Rescrits

- **Travaux (autres que de construction ou de reconstruction) portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans) - Application du taux réduit**

L'instruction commente les nouvelles dispositions, issues de la LFR pour 2005, des articles 279-0 bis du CGI (champ d'application du taux réduit) et 257.7°.1. c du CGI (définition des opérations concourant à la production d'un immeuble neuf).

*Instruction 3 C-7-06, n° 202,
du 8 décembre 2006*

- **Base d'imposition - Remboursement des charges et réparations locatives perçus par les bailleurs de leurs locataires**

Cette instruction précise les règles de TVA applicables aux remboursements de charges et réparations locatives perçus par les bailleurs de leurs locataires.

Instruction 3 B-2-06, n° 51, du 21 mars 2006

- **Dispense de taxation - transmission universelle de patrimoine**

La dispense de taxation de l'article 257 bis du CGI s'applique aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location immobilière avec reprise ou renégociation des baux en cours, qui interviendraient entre deux bailleurs redevables de la TVA au titre de cette activité dès lors que ces cessions s'inscrivent dans une logique de transmission d'entreprise ou de restructuration réalisée au profit d'une personne qui entend exploiter l'universalité transmise.

RES n° 2006/34 du 12 septembre 2006

- **Modalités d'application de la dispense de taxation - article 257 bis du CGI**

Précisions sur les modalités d'application de la dispense de taxation de l'article 257 bis du CGI dans le secteur immobilier.

Dispense de taxation ou de régularisation en cas de cession d'un immeuble affecté à une activité de location immobilière.

Précisions sur les mutations opérées par les marchands de biens.

RES n° 2006/58 du 26 décembre 2006

Règles générales

Règlementation : la directive « 112 »

Refonte de la 6^{ème} directive : la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006 abroge et remplace les 1^{ère} et 6^{ème} directives TVA.

En intégrant et éclairant au travers de 414 articles et 12 annexes, des textes communautaires relatifs à la TVA aux mesures devenues disparates, dérogatoires, obsolètes, longues et complexes, cette directive TVA 2006/112/CE marque une nouvelle étape dans la TVA, sa codification européenne. La table de concordance entre les articles de la 6^{ème} directive et cette nouvelle directive va être utile et nécessaire.

Nos COMMENTAIRES :

On ne peut que regretter que cette directive « 112 » n'intègre pas les dispositions de 8^{ème} et 13^{ème} directives TVA, toujours en vigueur (modalités de remboursement de TVA aux entreprises étrangères).

*Directive TVA 2006/112/CE
du 28 novembre 2006*

Jurisprudence

• Remboursement de crédit de TVA et cessation d'activité

Le tribunal accepte le remboursement du crédit de TVA grevant des dépenses de remise en état de locaux commerciaux que le redevable occupait et des frais liés au contentieux né à ce sujet avec le bailleur dès lors que ces dépenses se rattachent à l'activité commerciale antérieurement exercée.

Nos COMMENTAIRES :

Cette décision ne se réfère pas expressément à la jurisprudence de la CJCE du 3 mars 2005 (aff. 32/03, I/S Fini H) et du Conseil d'Etat du 30 avril 2004 (n° 253488, Sté Leluan) qui ont admis le droit à déduction de la TVA ayant grevé des dépenses postérieures.

Ce jugement est toutefois contraire à un arrêt de la CAA de Versailles, 21 septembre 2006, n° 04VE03300, SCP Laureau-Jeannerot - (Cf. article de Patricia More et Arnaud Moraine « Cessation d'activité et récupération de la TVA » paru dans Droit Fiscal, 14 septembre 2006, n° 37)

TA Amiens 15.12.2005 n° 02-666 « Vatan »

• Prohibition des taxes ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires : IRAP

La CJCE avait à se prononcer sur le point de savoir si l'IRAP (taxe italienne) présentait les 4 caractéristiques d'une taxe sur le chiffre d'affaires et en conséquence

devait être interdite en application des dispositions de l'article 33 § 1 de la 6^{ème} directive.

Si l'IRAP a été considérée comme une taxe d'application générale et perçue à chaque stade du processus de production et de distribution (deux caractéristiques d'une taxe sur le chiffre d'affaires), elle a été considérée en revanche comme non proportionnelle au prix des biens et services fournis (étant assise sur la valeur nette annuelle de la production) et non conçue pour être répercutée sur le consommateur final (même si elle peut l'être dans les faits).

Nos COMMENTAIRES :

Cette décision est contraire aux conclusions des deux avocats généraux et à l'avis de la commission, lequel avait retenu une approche large de la notion de taxe sur le CA, conforme à l'arrêt de la CJCE Dansk Denkvit.

La CJCE a-t-elle entendu faire prévaloir sa vision juridique sur celle plus économique des avocats généraux ? On peut noter que cette décision juridique fait écho à une certaine volonté politique de préserver une lecture stricte de l'article 33§1 de la 6^{ème} directive sous peine de se voir considérablement réduire leur marge de liberté en matière fiscale et budgétaire (pas moins de 15 Etats membres sont en effet intervenus dans cette procédure dont l'enjeu budgétaire était de 120 millions d'euros).

CJCE 3 octobre 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona

• Créance sur le Trésor - existence d'un préjudice lié à la suppression de cette règle en 1993

Le Tribunal administratif saisit la CJCE d'une demande de décision préjudicielle.

Notre cabinet Landwell & Associés suit cette procédure visant à déterminer si le dispositif adopté par la France pour accompagner la suppression de la règle du décalage d'un mois est compatible avec les dispositions des articles 17 et 18§4 de la 6^{ème} directive TVA sachant qu'à défaut, les entreprises demandent réparation du préjudice résultant de la très faible rémunération de la créance consentie à l'époque.

Les doutes que l'on peut émettre sur la compatibilité de ce dispositif avec le droit communautaire ont été confirmés par le Conseil d'Etat. Celui-ci a en effet, par sa décision du 14 juin 2006, demandé au Tribunal administratif de Lyon qui l'avait saisi pour avis, de saisir directement la CJCE de cette question.

TA Lyon 8 septembre 2006, « Cédilac SA », n° 0302933

Instructions - Rescrits

• Règles de TVA applicables aux pénalités de retard

Abandon de la doctrine administrative assimilant les pénalités de retard en une réduction de prix due à son client par le fournisseur d'un bien ou d'une prestation de services en

raison du retard pris dans l'exécution de ses obligations contractuelles. Situées hors du champ de la TVA, elles sont exclues du prorata, ne viennent pas en diminution de la base d'imposition du fournisseur et par suite le client n'a pas à régulariser ses déductions. Les dépenses engagées pour percevoir les pénalités s'analysent comme des frais généraux.

*Instruction 3 B-1-06, n° 13
du 25 janvier 2006*

• **Conditions d'exercice du droit à déduction**

Instruction qui tire les conséquences de l'arrêt de la CJCE du 6 octobre 2005 dans l'affaire C6243/03 « Commission c/ France » pour abandonner la théorie de la « condition financière » comme condition à la déduction de la TVA.

*Instruction 3 D-1-06, n° 15
du 27 janvier 2006*

• **Subventions directement liées au prix d'opérations imposables**

La présente instruction fait le point sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables à la TVA.

Nos COMMENTAIRES :

Ces deux dernières instructions entraînent d'importantes conséquences chez les opérateurs et notamment au sein des collectivités locales et de leurs sociétés concessionnaires.

*Instruction 3 A-7-06, n° 100
du 16 juin 2006*

• **Règles applicables aux sommes versées par les constructeurs automobiles dénommées « primes de volume » ou « primes d'objectifs »**

Il est à noter que l'administration prend soin de préciser que cette instruction, à l'origine prise pour les primes versées dans le secteur automobile, n'est pas limitée à ce seul domaine d'activité.

*Instruction 3 B-4-06, n° 122
du 20 juillet 2006*

• **Groupements 261B du CGI et sectorisation**

Une société réalisant un pourcentage d'activités taxables supérieur à 20 % de son chiffre d'affaires total peut participer à un groupement pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI dès lors qu'elle a érigé son activité exonérée, bénéficiaire des services, en secteur d'activité distinct.

*RES n° 2006-43, 12 septembre
2006*

ARTICLES DE PRESSE RELATIFS A LA TVA

« Cessation d'activité et récupération de la TVA »

de Me Patricia More
et Me Arnaud Moraine,
Revue de Droit Fiscal n° 37,
14 septembre 2006

Nos COMMENTAIRES :

Une analyse complète et documentée dans laquelle les auteurs soutiennent sur base d'une analyse fine de la jurisprudence qu'au delà de la date de cessation, l'assujetti peut continuer à déduire la TVA, même supportée au titre des dépenses nées postérieurement à la cessation d'activité à condition qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité économique de l'assujetti.

« Gestion de la TVA et de la taxe sur les salaires : pour une notion de groupe »

de Me Olivier Cortez, *Cahiers du droit de l'entreprise*, n° 6,
nov.déc 2006 ;

Nos COMMENTAIRES :

A partir d'une analyse critique de l'articulation des régimes TVA et TS au sein des sociétés holdings, l'auteur milite pour l'adoption de la notion du groupe TVA et du groupe « taxe sur les salaires ». Quelques pistes de réflexion : illégalité partielle de l'article 207 bis de l'annexe II au CGI...

« UE VAT treatment of Insurance and Financial services »,

Tax Notes International,
11 September 2006, n° 911,
Rita de la Feria :

Nos COMMENTAIRES :

L'auteur expose quelques pistes de réflexion concernant les services financiers / d'assurance exonérés, les difficultés soulevées par une telle exonération, ainsi que des possibles solutions, notamment au regard des conclusions du récent rapport de la Commission européenne.

Quelques pistes de réflexions :
« Cash-flow method »,
Redéfinir / préciser les exonérations par une modernisation de la directive TVA, étendre le champ de l'option, Zero-rating to B2B transactions, extension de l'exonération aux services rendus aux prestataires financiers / d'assurances, création de cross-border VAT bodies (groups, cost-sharing...).

PETITS-DÉJEUNERS ET CONFÉRENCES LANDWELL

Soyez toujours notre e-invité !

Toutes les invitations à nos événements sont envoyées **par e-mail uniquement.**

Pour recevoir nos invitations, inscrivez-vous sur www.landwell.fr

www.landwell.fr Restez connectés !

Contacts au sein du groupe Indirect Tax - TVA / Douanes

Associés

- Stephen Dale
- Guy de Cordes
- Patricia More
- Olivier Cortez

Managers

- Arnaud Moraine
- Stéphane Malmonté
- Sophie Dumon-Kappe
- Muriel Illouz
- Ruben Merda

Directeurs

- Guy le Gall
- Collette Brown
- Nathalie Martin-Queulin
- Renaud Roquebert
- Stéphane Henrion
- Sophie Petit

Collaborateurs

- Alain Charlet
- Florence Blanchard
- Guillaume Assouly
- Céline Autreux
- Anne-Sophie de Béchade
- Clotilde Fourmy
- Victoria Soledad Alvarez
- Tanisia Martini Vilarino

Édité par

Landwell & Associés
Cabinet d'avocats correspondant
de PricewaterhouseCoopers

Coordination éditoriale

Département Marketing & Communication
marketing@fr.landwellglobal.com

Landwell en régions

| | |
|---------------|----------------|
| Bordeaux : | 05 57 10 07 00 |
| Grenoble : | 04 76 84 33 00 |
| Lille : | 03 20 06 75 25 |
| Lyon : | 04 78 17 81 00 |
| Marseille : | 04 91 99 30 30 |
| Montpellier : | 04 99 13 69 50 |
| Nantes : | 02 51 84 36 90 |
| Rennes : | 02 99 31 73 00 |
| Strasbourg : | 03 90 40 26 24 |

Comité de rédaction

Olivier Cortez, Avocat associé
Stéphane Malmonté, Avocat

Société d'avocats

Landwell à Paris
■ 61, rue de Villiers
92208 Neuilly-sur-Seine Cedex

Tél. 01 56 57 56 57
Fax 01 56 57 56 58