



HAL
open science

TVA : questions complexes pour des réponses simples... ou l'inverse !

Manuel Chastagnaret

► **To cite this version:**

Manuel Chastagnaret. TVA : questions complexes pour des réponses simples... ou l'inverse!. Les Nouvelles fiscales : synthèses et commentaires de l'actualité, 2019, 1238, pp.27 - 30. hal-03202259

HAL Id: hal-03202259

<https://amu.hal.science/hal-03202259>

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

TVA : questions complexes pour des réponses simples... ou l'inverse !



Manuel CHASTAGNARET *Maître de conférences de droit public Centre d'études fiscales et financières (EA 891) Aix Marseille Université*

La construction fiscale au sein de l'Union européenne demeure une source d'interrogations complexe sans cesse renouvelée, y compris dans le domaine le plus harmonisé qu'est celui de la TVA. Cette construction commune est un ensemble juridique protéiforme tant dans les problématiques soulevées que dans les réponses apportées : le réflexe initial est de considérer que le juriste, particulièrement européen, est la cause de la complexité alors qu'en réalité, celle-ci est contenue dans les situations qui lui sont soumises.

Tout d'abord, la décision de la Cour CJUE du 8 novembre 2018 (*aff. C 502/17*) porte sur la difficile articulation, lors des opérations de restructuration, de l'assujettissement effectif à la TVA en présence d'une activité économique et de la possibilité de déduire la TVA facturée. Cette interrogation indissociable de la définition de l'activité imposable peut s'avérer complexifiée, ou pas, si l'opération de cession ne s'effectue pas.

Ensuite, les interrogations pratiques dans le domaine de la TVA demeurent nombreuses également en considérations des pratiques spécifiques de certaines professions comme celle d'agent de joueurs professionnels. Comment la TVA doit être perçue alors même qu'est identifié un instant figé (le placement du joueur) et une temporalité longue (le contrat) ? L'interprétation faite par les juges de Luxembourg permet, non seulement, d'apporter une interprétation pertinente à la situation spécifique en cause mais, également, de mesurer l'incidence de la conditionnalité des paiements sur l'exigibilité de la TVA (*C 548/17*).

Il est toujours tentant de laisser croire que toute situation complexe peut se résoudre simplement, y compris par la grâce du franchissement d'une ligne jaune, mais, en réalité, la plupart du temps il est souhaitable non d'apprécier la voie la plus simple, mais celle qui est juridiquement la plus pertinente. En l'occurrence, les deux arrêts présentés ci-dessous illustrent de manière significative deux éléments fondamentaux de la démarche de la CJUE. L'un, connu depuis longtemps, est la prise en compte, dans l'application de la norme générale, de la spécificité de chaque situation. L'autre, plus neuf, est une attention au temps. Aussi marginal puisse-t-elle paraître, la question de l'application de la TVA aux agents de joueurs, est une invitation à adapter l'impôt à la temporalité des rentrées effectives perçues par les assujettis. Exigence, mais aussi refus des simplifications chronologiques si tentantes parce qu'elles sont commodes : le message devrait être clair, bien au-delà de la TVA, pour l'ensemble des Etats et des administrations fiscales des pays de l'Union européenne.

Cession d'actions par une holding : quelle TVA déductible ?

A l'occasion d'un projet de cession d'action d'une sous-filiale, la Cour se prononce par la voie préjudicielle sur l'exercice du droit à déduction de la TVA d'amont pour la société holding : ce questionnement impose de préciser les contours du champ d'application de la TVA afin de pouvoir déterminer la possibilité d'exercer son droit à déduction.

CJUE, (sixième chambre), 8 novembre 2018, C 502/17, C&D Foods Acquisition ApS Contre Skatteministeriet.

L'affaire 8 novembre 2018, C 502/17 concernant un projet de cession d'actions par une société holding permet à la Cour de préciser l'étendue du droit à déduction d'une holding pour la TVA acquittée en amont afférente à des prestations de conseil. Dans cette perspective, la recherche de l'existence d'une activité économique au sens de la directive TVA doit être complétée par la détermination de la finalité des prestations en cause : la TVA les grevant peut-elle être déductible ? Ce questionnement classique dans le domaine de la TVA est fondamental, d'abord pour la société en litige en termes d'enjeux financiers, mais aussi pour la jurisprudence de la Cour, enrichie dans le domaine des cessions d'actions par une holding et indissociable de celle déjà importante rendue en cas d'acquisition par une holding. En l'espèce, la société danoise C&D Foods s'est vu refuser la déduction de la TVA grevant des honoraires facturés à l'occasion d'un projet de restructuration du groupe international Arovit dont elle était la société mère. L'activité de la société C&D Foods au sein du groupe était principalement dédiée à la détention des actions des autres sociétés. Toutefois cette holding fournissait à une sous-filiale, Arovit Petfood, des prestations assujetties de services de gestion administrative et de services informatiques. La rémunération soumise à la TVA de cette prestation correspondait aux charges de personnel de C&D Foods, majorées de 10%. A la suite de difficultés économiques, le groupe a été repris par une banque (la banque islandaise Kaupthing Bank) laquelle a engagé des démarches pour envisager la restructuration du groupe. Les honoraires des auditeurs et conseils ont été acquittés par la holding C&D Foods. De plus, un projet spécifique de cession d'actions détenues par la holding C&D Foods a généré des honoraires grevés de TVA. Ces projets de cession n'ont pas abouti, faute d'acquéreur. La TVA facturée a toutefois fait l'objet de l'exercice du droit à déduction, rejeté par l'administration fiscale danoise car ce n'était pas à C&D Foods que les prestations de services de conseil avaient été fournies. Par suite, selon l'administration fiscale ces dépenses n'avaient pas un lien suffisant avec les opérations assujetties de C&D Foods. La Cour, saisie par la voie préjudicielle, doit déterminer si la société holding pouvait déduire intégralement la TVA ayant grevé des services dans le cadre d'un projet de cession, non réalisée, des actions d'une filiale à laquelle la holding fournissait des services assujettis de gestion et d'informatique. Le droit à déduction de la TVA ayant grevé les frais de conseil peut-il être exercé au titre des frais généraux ?

Nous vérifierons dans un premier temps l'existence d'une activité économique en cas de cession d'actions avant, dans une deuxième temps, de vérifier la possibilité ou non de déduire la TVA en cause.

1. Cession d'actions et activité économique

L'exercice d'une activité économique est un critère indispensable pour être qualifié d'assujetti à la TVA et, à ce titre, devoir facturer mais surtout récupérer par le biais du droit à déduction la TVA facturée en amont. Si la plupart des activités commerciales artisanales ou libérales ne portent pas de difficultés intrinsèques dans la recherche de cette qualification, il n'en va pas de même pour les opérations relatives aux cessions de titres. En effet, en fonction de la finalité de

l'opération, il sera considéré qu'il s'agit là d'une simple opération de gestion de patrimoine hors champ d'application de la TVA ou, à l'inverse, de la réalisation d'une activité économique pleinement soumise.

La simple acquisition et la détention de parts dans une autre société ne constituent pas une activité économique. La Cour dans sa décision Polysar a fixé le cadre de l'analyse en ce domaine en précisant que « la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien » *CJCE, 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands, C 60/90, point 13*). Par suite, « n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA, et n'a donc pas droit à déduction selon l'article 17 de la sixième directive, une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises » (*CJCE, 20 juin 1991, préc., point 17*).

La voie de l'assujettissement – et de l'exercice du droit à déduction – n'est, pour autant, pas totalement obstruée car l'analyse serait inverse si la participation s'accompagne d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation. A cet égard, les services de gestion (services administratifs, financiers ou commerciaux) tels que réalisés par la holding danoise sont analysés par la Cour comme des formes d'immixtion habituelles dans la gestion d'une société.

En outre, la cession d'une participation peut conduire, par évidence, en la fin de l'immixtion dans la gestion de la filiale et, par suite, en la fin d'une activité économique. En l'espèce, en cédant ses actions la société C&D Foods allait bien mettre fin à son activité économique tenant à la fourniture de services de gestion soumis à la TVA tout en remboursant les dettes au nouveau propriétaire. Ce dernier élément (remboursement des dettes) est sans incidence sur l'appréciation de l'activité économique. En effet, le droit à déduction de la TVA acquittée en amont existe même lorsque l'assujetti ne réalise plus d'opérations lorsqu'il **cesse son activité économique**. De plus, comme le rappelle l'avocat général dans ces conclusions, la notion d'activité économique a un **caractère objectif** : le but ultime poursuivi par un assujetti avec une opération est indifférent (*point 32*). En considération de l'ensemble de ces éléments, la cession effectuée dans le but de mettre fin à une activité assujettie **peut être considérée comme une activité économique** relevant du champ d'application de la TVA. Ainsi, les actes permettant de commencer une activité comme ceux engagés pour la faire cesser contribuent à la réalisation d'une activité économique. Aussi, la cession des actions de la sous-filiale, par laquelle il est mis fin à l'immixtion dans la gestion (activité assujettie) constitue une activité économique au sens de la directive TVA.

2. L'exercice du droit à déduction a recherche de la cause exclusive

Pour déterminer la possibilité d'exercer son droit à déduction, il faut établir l'existence d'un **lien direct et immédiat** entre les biens ou les prestations de services utilisés et une opération taxable (*point 36*). La TVA ne sera déductible que s'il est caractérisé l'existence soit d'un lien direct et immédiat avec une opération taxée en aval soit, si ce lien n'est pas établi, d'un rattachement avec l'ensemble de l'activité économique. Une opération de cession d'actions relève du champ d'application de la TVA si elle a sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société mère ou si elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité. Tel est le cas lorsque l'opération est effectuée pour affecter le produit de la cession directement à l'activité économique taxable de la société mère ou à l'activité économique exercée par le groupe dont elle est la société mère.

Or, l'opération de cession projetée avait pour objectif d'utiliser ce produit de cette cession pour payer les dettes dues au nouveau propriétaire du groupe, Kaupthing Bank. Une TVA n'est pas,

par principe, exclue du droit à déduction pour les opérations effectuées en vue de rembourser des dettes : en effet, la Cour a déjà jugé que le refus de déduction de la TVA résulte non de l'affectation du produit (remboursement des dettes) mais de l'inexistence d'un lien direct et immédiat avec une activité soumise à la TVA (*CJCE, 6 avr. 1995, BLP Group C 4/94*).

En l'occurrence, la cession en cause n'est pas une opération qui a sa **cause exclusive directe** dans l'activité économique taxable de C&D Foods. Il n'est pas possible non plus de considérer que cette opération constitue le **prolongement direct, permanent et nécessaire** de l'activité économique taxable de C&D Foods.

Par suite, cette cession ne constitue pas une « opération consistant à retirer des recettes ayant un caractère permanent d'activités qui excèdent le cadre de la simple vente d'actions et ne relève, par conséquent, pas du champ d'application de la TVA ». La TVA grevant les prestations de conseils n'est donc pas déductible.

TVA sur les commissions d'agent sportif : prise en compte de la date de placement ou échelonnement ?

La Cour se prononce sur la taxation (TVA) des agences de joueurs de football professionnel en devant déterminer quelles modalités s'appliquent au paiement échelonné et conditionnel de leur prestation : l'exigibilité de la TVA intervient-elle lors du placement ou lors du paiement échelonné des prestations.

CJUE, sixième chambre, 29 novembre 2018, C 548/17, Finanzamt Goslar contre baumgarten sports & more GmbH.

Le métier d'agent de sportif professionnel, point de convergence topique entre le domaine sportif et économique, n'échappe pas aux interrogations fiscales les plus élémentaires. En France, les clubs professionnels peuvent rémunérer directement les agents des joueurs professionnels (article L 222-7 du Code du sport). Les modalités de rémunération sont particulières puisqu'elle combinent l'instantanéité de la signature dans un club et une temporalité plus longue relative à la durée du contrat : ainsi, la commission versée à l'agent, prestation à titre onéreux, entre dans le champ d'application de la TVA tout en laissant subsister une part de doute quant à la date d'exigibilité de celle-ci. En effet, la décision du 29 novembre 2018 porte interrogation sur le moment auquel doit être reversée la TVA afférente à la prestation de l'agent. Le point de départ de cette espèce soumise à la Cour est le cœur même du métier d'agent : le placement de joueur dans un club professionnel. Dans une telle hypothèse, l'agent perçoit une commission du club, versée selon une périodicité mensuelle, pendant toute la durée de l'engagement contractuel effectif du joueur. L'administration fiscale allemande considère, en désaccord avec la société d'agent (baumgarten Sports & more GmbH), que la TVA est exigible dès le placement du joueur et non de façon échelonnée sur la durée du contrat.

Quelle date de réalisation de la prestation de placement ?

L'article 63 de la directive TVA précise que la TVA afférente à une prestation de services est exigible au moment où elle est effectuée. A cet égard, le placement du joueur du football peut être identifié aisément lors de la signature du contrat et de la prise de licence professionnelle. Par ailleurs, l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA, détermine le moment auquel les prestations de services doivent être considérées comme « effectuées » lorsqu'elles « donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs ». On constate que si l'on se réfère à la stricte situation du joueur la prestation est réalisée lors de sa prise de fonction au club alors que si l'on tient compte de la situation de la société d'agent la prestation s'échelonne sur une période de plusieurs années éventuellement.

La Cour rappelle que pour les prestations donnant lieu à des paiements successifs, le fait générateur de la TVA intervient et la TVA devient exigible au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces paiements se rapportent (*CJUE 3 septembre 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C 463/14, point 50*). Dans la décision *Asparuhovo Lake Investment Company* les contrats conduisaient le prestataire à être en permanence à la disposition de son client pour lui fournir des services de conseil, les rémunérations étant versées périodiquement : la prestation a été considérée comme effectuée au cours de la période à laquelle se rapporte le paiement, peu important que le prestataire ait ou non effectivement fourni des conseils à son client pendant cette période. Par suite, c'est donc à la fin de chaque période à laquelle se rapportent les paiements que la prestation a été considérée comme effectuée, au sens de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA.

Pour une application à la prestation d'agent de joueur, l'interrogation prend racine dans le fait que la rémunération de l'agent n'est **ni exigible ni due de manière inconditionnelle lors du**

placement. L'agent est payé en considération de l'accomplissement du contrat par le joueur : en d'autres termes, le prestataire n'est intégralement payé que lorsque le joueur achève son contrat pour lequel l'agent s'est entremis. Par suite, la Cour considère que le fait générateur et l'exigibilité de la TVA afférente à cette intervention sont situés non pas à la date du placement, mais à l'expiration des périodes auxquelles les paiements versés par le club se rapportent (application combinée des articles 63 et 64 de la directive TVA).

Dans les fêtes populaires comme dans les stades de football, c'est donc bien à la fin du bal que l'on doit payer les musiciens.

En bref...

TVA/manquement d'Etat

La Commission considère que l'obligation, imposée aux parties intervenant dans la revente d'une œuvre, de verser une rémunération à l'auteur, sert uniquement à garantir à ce dernier une part équitable de la valeur de son œuvre originale. Il ne s'agit pas de la contrepartie d'une prestation de l'auteur car elle se rapporte uniquement à la valeur économique de l'œuvre originale. Aussi, la Cour constate un manquement de l'Autriche en ce qu'elle soumettait une telle rémunération (droit de suite) à la TVA,.

CJUE, huitième chambre, 19 décembre 2018, Commission européenne contre République d'Autriche

TVA/Exportation

La Cour se prononce sur refus de l'administration fiscale roumaine d'exonérer de TVA des prestations liées à des exportations. Cette pratique est jugée contraire au droit de l'UE en ce qu'elle conditionne l'exonération des prestations de transport et des prestations de services effectuées par des intermédiaires intervenant dans ces prestations de transport à la production par le redevable de la déclaration en douane d'exportation des biens concernés. En réalité c'est aux autorités nationales de vérifier si la condition afférente à l'exportation des biens concernés peut être déduite avec un **degré de vraisemblance suffisamment élevé** de l'ensemble des éléments dont elles disposent. Ainsi, un carnet TIR visé par les douanes du pays tiers de destination doit être considéré comme un élément pertinent (sauf en cas de doute sur son authenticité ou sa fiabilité).

CJUE, septième chambre, 8 novembre 2018, Cartrans Spedition SRL

TVA

Alpenchalets Resorts GmbH loue des maisons auprès des propriétaires avant de les donner en location de vacances à ses clients. Sur place, des prestations supplémentaires (nettoyage et livraison de pains) sont proposées aux clients. La Cour est interrogée pour déterminer si de telles prestations relèvent de la notion de « prestation de services de l'agence de voyages ». Selon la Cour, ces prestations (mise à disposition par une agence de voyages d'une résidence de vacances louée auprès d'autres assujettis ou locations avec prestations supplémentaires, indépendamment de l'importance de ces prestations supplémentaires), constituent un service unique relevant du régime particulier des agences de voyages. Le taux réduit ne peut s'appliquer à ces prestations d'hébergement.

CJUE, quatrième chambre, 19 décembre 2018, C 552/17, Alpenchalets Resorts GmbH contre Finanzamt München Abteilung Körperschaften,