

TVA ET OPERATIONS COMPLEXES UNIQUES : TRANSPOSITION DES REGLES COMMUNAUTAIRES

Projet de Loi de Finances pour 2021

Le Projet de Loi de Finances pour 2021 (PLF 2021) codifie, dans son article 9, d'une part les principes dégagés par la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) afférents aux « offres complexes uniques » ainsi que les règles de taux qui leur sont applicables. D'autre part, fixe de nouvelles règles d'assiette spécifiques aux offres dites « composites ». En effet, le législateur souhaite endiguer les pratiques d'optimisations de certains opérateurs proposant de telles offres à leur clientèle.

En matière de TVA, la distinction entre livraisons de biens et de prestations de service s'avère décisive car elle emporte des conséquences au regard du fait générateur, de l'exigibilité, de la territorialité ou du taux.

S'agissant tout d'abord des « offres complexes uniques », le PLF 2021 codifie dans le CGI les principes communautaires. A cet effet, le nouvel article 257 ter, rappelle que par principe chaque opération imposable à la TVA doit être regardée comme une opération distincte et indépendante et se voir appliquer le régime de TVA qui lui est propre en fonction de son élément principal ou de ses éléments autres qu'accessoires.

Cependant, lorsque les éléments d'une opération sont étroitement liés et qu'ils forment objectivement une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel, ils doivent être considérés comme relevant d'une seule et même opération unique. L'opération unique peut être constituée de plusieurs éléments autres qu'accessoires ou d'un élément principal et d'un ou plusieurs éléments accessoires (ces derniers devraient suivre les règles de l'élément principal).

La méthode devant être utilisée pour déterminer s'il s'agit d'une opération unique ou d'opérations distinctes consiste à effectuer une appréciation d'ensemble du point de vue du consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, tenant compte de l'importance qualitative et quantitative des différents éléments en cause ainsi que de l'ensemble des circonstances dans lesquelles l'opération se déroule.

Ces nouvelles dispositions ne seraient cependant pas applicables aux prestations fournies pour la réalisation d'un voyage par une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques quand ces derniers agissent en leur nom à l'égard de voyageurs et recourent à des livraisons de biens ou des prestations de services d'autres assujettis. Ces prestations seraient des prestations de services uniques suivant leur régime propre.

En ce qui concerne le taux, l'opération unique qui comprend des éléments devant être considérés comme équivalents et relevant de taux différents, serait soumise au taux le plus élevé de ces éléments.

Ainsi, ne sera plus admise la pratique consistant à ventiler le prix de vente se rapportant à une même opération, au prorata des différents éléments qui la composent (ci-après « règle classique de ventilation »).

L'administration fiscale admettait largement, sous son contrôle, cette pratique de ventilation dès lors que celle-ci était réalisée de manière cohérente par les assujettis, sans qu'il ne soit toutefois procédé à l'analyse du caractère consubstantiel des liens économiques existant entre les différents éléments de l'offre.

S'agissant enfin des nouvelles règles d'assiettes réservées aux offres dites « composites », le nouvel article 268 bis du CGI définit de « composite » toute offre d'abonnement comprenant plusieurs services, dont au moins un service de télécommunication, de radiodiffusion ou de télévision ou un service électronique, qui sont fournis en contrepartie d'un prix forfaitaire et constituées de plusieurs opérations imposables à la TVA.

Afin de déterminer l'assiette d'imposition d'une opération comprise dans une telle offre, il conviendra de déterminer s'il existe, indépendamment des autres services proposés dans l'abonnement, une offre identique commercialisée dans des conditions comparables.

En pareil cas, la base serait constituée par la différence entre le prix de l'offre forfaitaire et le prix de l'offre identique.

Notons que le PLF 2021 ne mentionne nullement les règles de détermination d'assiette en l'absence d'offre identique.

Ces dispositions devraient rentrer en vigueur dès le 1er janvier 2021.



Marie-Eve CHAUVIERE
Avocat – Associée
mechauviere@mba-avocats.com



Dorothée TRAVERSE
Avocat – Associée
dtraverse@mba-avocats.com



François MORAZIN
Avocat – Associé
fmorazin@mba-avocats.com

Moisand Boutin et Associés
4, Avenue Van Dyck
75008 Paris
France

T : +33 (0)1 47 66 51 19
F : +33 (0)1 46 22 53 98
E : info@mba-avocats.com
<http://www.mba-avocats.com>