



Actualité deuxième trimestre 2010 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

TVA champ d'application, exploitation d'un golf public par un sivom : notion de distorsion de concurrence

[\(CAA Nancy 14 janvier 2010 n° 09-570, 2^{ème} ch., Sivom de la région de Dole\)](#)

La Cour administrative d'appel de Nancy a jugé que l'exploitation d'un golf public par un syndicat intercommunal à vocations multiples (Sivom) est une activité concurrentielle qui doit être soumise à la TVA.

Dans cette affaire la Cour de Nancy fait application des critères définis par la jurisprudence communautaire (CJCE 16 septembre 2008, aff.288/07, Isle of Wight Council et autres ; CJCE 4 juin 2009, aff. 102/08, Finanzamt Düsseldorf-Süd) concernant la notion de distorsion de concurrence dans le cadre des dispositions de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (ex article 4, 5-2^o alinéa de la 6^o directive) transposées à l'article 256 B du CGI.

L'article 13 de la directive TVA prévoit que pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, les organismes de droit public (Etats, départements, communes...) ne sont pas considérés comme des assujettis sauf si leur non assujettissement conduit à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Pour certaines activités expressément visées, les organismes de droit public sont toutefois obligatoirement assujettis à la TVA.

Selon la Cour de Luxembourg, les dispositions de l'article 13 doivent être interprétées en ce sens que les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local particulier.

Par ailleurs, les termes «conduirait à» doivent être interprétés en ce sens qu'ils prennent en considération non seulement la concurrence actuelle, mais également la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché soit réelle, et non purement hypothétique.





TVA, exonération des soins (CGI, art. 261, 4-1° bis) : application aux redevances versées par les médecins aux «cliniques ouvertes» (non)

[\(CE 16 avril 2010 n°307944, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Sté Clinique du Parc ; RJF 7/10, n°666\)](#)

Les redevances perçues par les établissements de santé privés à but non lucratif, de la part des médecins et auxiliaires médicaux, qui constituent la contrepartie de prestations de services rendues par les établissements de santé aux médecins ou auxiliaires médicaux sont soumises à la TVA, depuis le 1^{er} mars 1999, dans les conditions de droit commun (Inst. adm. 3 A-1-99 du 5 mars 1999, ; D. adm. 3 A-1151 n°143, 150 et 151).

Au cas d'espèce, le Conseil d'Etat a jugé que n'est pas exonérée de TVA la mise à disposition des praticiens par une clinique des services nécessaires au suivi administratif et comptable de leur activité, mais non directement liés aux soins, rémunérée par une redevance calculée sur les honoraires payés par les patients.

TVA, droit à déduction de la TVA grevant les frais de cession de valeurs mobilières de placement vendues en vue d'assurer à l'entreprise le maintien de son activité (oui)

[\(CE 10 juin 2010 n° 292389, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Sté Siva\)](#)

Est déductible la TVA afférente aux frais de courtage acquittés par une société qui, suite à de graves et durables difficultés financières qui ont conduit à sa liquidation judiciaire et faute de trouver d'autres sources de financement, a été contrainte de céder des valeurs mobilières de placement cotées en bourse qu'elle avait acquises à titre de placement de ses disponibilités.

Le produit des cessions de valeurs mobilières à laquelle la société avait procédé dans les conditions indiquées ci-dessus avait été nécessaire au maintien de son activité.

Les frais de courtage font partie de ses frais généraux et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits qu'elle fabrique, de sorte qu'ils entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique taxable de la société.

TVA, droit à déduction : application du principe de neutralité

[\(CE 16 avril 2010 n°316186, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., SARL Green ; RJF 7/10, n°676\)](#)

Le Conseil d'Etat a jugé que l'administration ne peut remettre en cause rétroactivement la qualité d'assujetti d'un contribuable qu'elle avait précédemment reconnue en accordant le remboursement de la taxe initialement déduite, par le seul motif que l'intéressé n'avait pas confirmé par des éléments suffisamment probants son intention de commencer à exercer des activités économiques taxables, ce qui ne correspond pas à la jurisprudence



communautaire (CJCE 14 février 1985 aff. 268/83, Rompelman ; CJCE 29 février 1996 aff. 110/94, Inzo ; RJF 5/96 n°690 ; CJCE 15 janvier 1998 aff. 37/95, 2^{ème} ch., Belgische Staat et Ghent Coal Terminal NV ; RJF3/98 n°359 ; CJCE 8 juin 2000 aff. 400/98, 6^{ème} ch., Brigitte Breitsohl ; RJF 11/00, n°1394).

TVA, exclusions du droit à déduction prévues par une réglementation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la 6^{ème} directive, coefficient d'admission

[\(CJUE 15 avril 2010 aff. 538/08 et 33/09, 3^{ème} ch., X Holding BV et Oracle Nederland BV ; RJF 7/10, n°759\)](#)

Par cet arrêt, la CJUE précise le champ des exclusions nationales du droit à déduction existant à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive (devenue directive 2006/112/CE) et susceptibles d'être maintenues (clauses de «standstill»).

La Cour fait application des principes définis par la jurisprudence communautaire selon lesquels un Etat membre peut modifier ses exclusions nationales du droit à déduction dans le sens du droit commun de la directive TVA mais qu'il ne peut, en revanche, étendre ses exclusions existantes.

Délai de péremption des droits à déduction de la TVA, question prioritaire de constitutionnalité transmise par le Conseil d'Etat : décision du Conseil constitutionnel sur la conformité à la constitution (oui)

[\(CE 23 avril 2010 n°327166, 10^{ème} et 9^{me} s.-s., SNC Kimberly Clark ; RJF 7/10, n°720\)](#)

[\(Conseil constitutionnel, décision n°2010-5 QPC du 18 juin 2010\)](#)

Le Conseil d'Etat a renvoyé au Conseil constitutionnel la question de la conformité à la Constitution de l'article 273 du CGI, issu de l'article 18 de la loi 66-10 du 6 janvier 1966, en tant qu'il habilite le pouvoir réglementaire à fixer des délais tels que ceux mentionnés au 1 de l'article 224 de l'annexe II au CGI (repris à l'article 208, I de la même annexe depuis le 1^{er} janvier 2008), est renvoyée au Conseil constitutionnel.

Les dispositions réglementaires de l'article 224 repris à l'article 208 prévoient que la mention de la TVA déductible doit en principe figurer sur la déclaration relative au mois au cours duquel la taxe devient exigible chez le fournisseur, tout en ménageant une possibilité de régularisation jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle d'une éventuelle omission ; ce délai a été jugé conforme à la 6^e directive TVA (devenu directive 2006/112/CE) par le Conseil d'Etat (CE 31 décembre 2008 n° 307142, Sté Somaro ; Revue internet du club Fiscal mai 2009, rubrique TVA).

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Feuilleton rapide Francis Lefebvre FR 23/10, n°1), le contribuable a contesté la constitutionnalité des dispositions législatives de



l'article 273 du CGI, qui prévoient que «des décrets en Conseil d'Etat déterminent les conditions d'application de l'article 271» du CGI, relatif au régime des déductions en matière de TVA.

Selon le contribuable, le législateur, en procédant à un renvoi aussi large au pouvoir réglementaire, a méconnu l'article 34 de la Constitution, qui définit le champ de compétence réservé à la loi, et par voie de conséquence violé les articles 14 et 17 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, qui posent les principes, respectivement, de consentement à l'impôt et de protection de la propriété.

Par ailleurs, la Cour administrative d'appel de Paris dans l'affaire SNC Kimberly Clark a jugé l'article 208 (ex article 224, I) de l'annexe II au CGI incompatible avec la réglementation communautaire en tant qu'il conditionne le droit à déduction de la taxe au respect d'une exigence formelle (CAA Paris 19 février 2009 n°07-1498, 5^{ème} ch. ; Revue internet du Club Fiscal juillet 2009, rubrique TVA). L'administration fiscale (Inst. adm. 3 D-3-09 du 14 septembre 2009) avait commenté cet arrêt en indiquant qu'elle ne partageait pas l'analyse de la Cour.

Dans sa décision rendue le 18 juin 2010, le Conseil constitutionnel écarte le grief de l'incompétence négative du législateur, estimant que les dispositions de l'article 14 de la Déclaration sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté que la Constitution garantit au sens de l'article 61-1 de la Constitution.

Jugeant que les dispositions litigieuses ne portent pas atteinte au droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel déclare donc conforme à la Constitution l'alinéa 3 du I de l'article 273 du code général des impôts.

TVA, territorialité, acquisition intracommunautaire : application du «filet de sécurité»

[\(CJUE 22 avril 2010 aff. 536/08 et 539/08, 3^{ème} ch., Staatsecretaris van Financiën c/ X et Fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV ; RJF 7/10, n°758\)](#)

Le mécanisme dit du «filet de sécurité» (cf. articles 40 et 41 de la directive 2006/112/CE transposés à l'article 258 C, II du CGI) prévoit que :

- le lieu d'une acquisition intracommunautaire est réputé se situer dans l'Etat où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ;
- par dérogation à ce principe, lorsque l'acquéreur donne au vendeur un numéro d'identification dans un Etat membre différent de celui d'arrivée des biens, le lieu de l'acquisition intracommunautaire est réputé se situer sur le territoire de l'Etat membre qui a attribué ce numéro ;
- toutefois, si l'acquisition est soumise à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée des biens en application de l'article 40 de la directive 2006/112/CE, la base d'imposition est



réduite à due concurrence dans l'Etat membre qui a attribué le numéro d'identification.

La question posée à la CJUE était de savoir si, lorsque le lieu d'une acquisition intracommunautaire est réputé se situer sur le territoire qui a attribué le numéro d'identification sous lequel l'acquéreur a effectué l'acquisition, ce dernier bénéficie d'un droit à déduction immédiate de la TVA ayant grevé cette opération.

La Cour a jugé que dans ce cas la TVA ayant grevé l'acquisition intracommunautaire de biens n'est pas déductible ; l'acquéreur peut seulement demander une diminution de la base d'imposition retenue par l'Etat membre d'identification si l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

TVA, territorialité : droit au remboursement de la TVA acquittée en France à un «Consortium italien» sans personnalité juridique

[\(CAA Paris 18 décembre 2009 n° 07-3991, 7^{ème} ch., Consortium Moda in Italy ; RJF 6/10, n°585\)](#)

Un «consortium» établi en Italie, organisme dépourvu de personnalité juridique au sens de la législation italienne, qui regroupe par contrat, des entreprises associées dans le secteur de l'industrie de l'habillement et dont l'activité en France consiste à organiser des salons et des foires, ne peut être regardé comme ayant réalisé en France des prestations de services au sens des articles 256, 259 et 259 A du CGI, dès lors qu'il refacture les frais exposés dans le cadre de cette activité, à l'euro près, à ses membres en ne dégageant ni pertes ni profits. En conséquence, il a droit au remboursement de la TVA ayant grevé ses dépenses effectuées en France par application de l'article 242-0 M de l'annexe II au CGI.

TVA, cession d'un logiciel standard nécessitant une adaptation aux besoins spécifiques du client

[\(TA Toulouse Paris 17 novembre 2009 n°05-2500, 1^{ère} ch., SA Sylob ; RJF 7/10, n°668\)](#)

Faisant application de la jurisprudence communautaire (CJCE 27 octobre 2005 aff. 41/04, 1^{ère} ch., Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ; RJF 1/06, n°112), La cession d'un logiciel standard adapté aux besoins spécifiques du client constitue une prestation de services lorsqu'il apparaît que l'adaptation du logiciel revêt un caractère prédominant.

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence juillet 2010 »](#)