

CRFPA 2026



CAP'BARREAU
Prépa CRFPA

FASCICULE DE COURS

DROIT FISCAL

TOME 3 : La Taxe Sur La Valeur Ajoutée

TVA

par P. FINI

TABLE DES MATIERES

TOME 3 : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	4
CHAPITRE I - LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA.....	4
<i>Sous-chapitre 1 - Le champ d'application matériel de la TVA</i>	5
I - Les opérations assujetties à la TVA par nature	6
A - L'origine des opérations imposables	7
1 - Les livraisons de biens corporels ou les prestations de services	7
2 - Les opérations réalisées à titre onéreux	10
B - La notion d'assujetti.....	12
1 - L'assujetti agissant en tant que tel.....	12
2 - Le choix de la forme juridique de l'activité	13
3 - L'exercice d'une activité économique indépendante et exercée à titre habituel	14
II - Les opérations imposables par détermination de la loi	16
A - Les livraisons à soi-même	16
1 - Livraisons à soi-même pour les besoins de l'entreprise	17
2 - Utilisation à des fins privées.....	18
B - Les opérations immobilières	19
1 - Les opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique	20
a) Les opérations imposables de plein droit.....	20
b) Les opérations exonérées	21
2 - Les opérations non-imposables.....	22
3 - L'établissement et la liquidation de la TVA immobilière.....	22
a) L'assiette de la TVA	22
b) Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA	23
C - Les autres opérations imposables en vertu d'une disposition spéciale.....	23
III - Les opérations imposables sur options	24
A - Le principe	24
B - Les cas d'assujettissement sur option	25
IV - Les opérations hors champ d'application de la TVA ou les opérations exonérées de TVA	26
A - Les opérations hors champ d'application de la TVA	26
B - Les opérations exonérées de la TVA.....	26
<i>Sous-chapitre 2 - Le champ d'application territorial de la TVA.....</i>	28
I - Les opérations portant sur des biens : les livraisons de biens meubles corporels	29
A - Les opérations réputées être réalisées en France.....	29
B - Les échanges intracommunautaires de biens	30
1 - Les assujettis et les personnes morales	30
a) Les livraisons intracommunautaires	30
b) Les acquisitions intracommunautaires	31
c) Le régime dérogatoire	32
2 - Les non assujettis et les personnes physiques	33
a) La vente des moyens de transport neufs	33
b) La vente à distance.....	34
C - Les échanges extracommunautaires de biens	37
1 - Les exportations	37
2 - Les importations.....	38
II - Les prestations de services	40
A - Principes.....	40
1 - Le preneur assujetti.....	40
2 - Le régime de TVA applicable	40
B - Les règles particulières.....	41
1 - Les exceptions communes aux relations B to B et B to C	41

a) Locations de transport courte durée	41
b) Les prestations de services se rattachant à un immeuble	42
c) Les ventes à consommer sur place.....	42
d) Les agences de voyages.....	42
2 - Les exceptions relatives aux relations BtoB	42
3 - Les exceptions relatives aux relations BtoC	43
C - Le régime	43
CHAPITRE II - LE CALCUL ET LE PAIEMENT DE LA TVA	44
Sous-chapitre 1 - La TVA exigible	44
I - L'assiette de la TVA	44
A - Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA	44
1 - Concernant les livraisons de biens corporels	45
2 - Concernant les prestations de services.....	46
3 - Concernant les livraisons à soi-même	47
B - La détermination de l'assiette de la TVA.....	47
II - Le taux de TVA et les différentes obligations des assujettis	51
A - La structure des taux de TVA	51
1 - Le taux normal	52
2 - Le taux réduit	52
3 - Les taux intermédiaires	52
B - Les différentes obligations pour le redevable de la TVA.....	53
1 - Les obligations d'ordre comptables	53
a) Les factures	53
b) La comptabilité.....	54
2 - Les obligations administratives	54
a) Existence et cessation d'activité.....	55
b) Les différents régimes de TVA.....	55
Sous-chapitre 2 - La TVA déductible	58
I - Le droit à déduction	58
A - Les conditions de fond	58
B - Les conditions de forme	61
C - Les condition temporelle – naissance du droit à déduction	62
II - Les modalités d'exercice du droit à déduction	64
A - La liquidation de la TVA déductible	64
1 - Le coefficient d'assujettissement	65
2 - Le coefficient de taxation.....	66
3 - Le coefficient d'admission	67
B - La régularisation de la TVA déductible	68
1 - Les régularisations annuelles	69
2 - Les régularisations globales	70
C - L'imputation de la TVA déductible sur la TVA collectée	71

TOME 3 : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Attention ! L'ordonnance n° 2025-1249 du 17 décembre 2025 est venu déplacer tout le régime de la TVA dans le Code des impositions sur les biens et services (CIBS) mais cette recodification à « *droit constant sous certaines réserves* » n'entrera en vigueur qu'au 1^{er} septembre 2026, de sorte que le droit applicable aux opérations susceptibles d'être proposées dans un cas pratique pour l'année 2025-2026 est celui actuellement contenu dans le Code général des impôts (CGI). Cette modification d'ampleur transfère dans la loi elle-même un certain nombre de dispositions jusqu'alors réglementaires, intègre la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, vient formuler un nombre important de définitions et modernise certains éléments terminologiques (communautaire devient européenne, livraison à soi-même devient opération assimilée...).

CHAPITRE I - LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

Inventée en France, la TVA s'est étendue à l'ensemble du territoire européen, comme un impôt conçu pour s'appliquer à toutes les phases du cycle de production et de commercialisation, permettant au Trésor de s'attribuer une part de la valeur ajoutée apportée par chaque entreprise telle qu'elle est révélée par les opérations économiques taxables auxquelles elle se livre. Afin de ne pas pénaliser ces mêmes entreprises, il est cependant prévu qu'elles puissent déduire la TVA qu'elles payent elles-mêmes de la TVA qu'elles collectent auprès de leurs clients en vue la reverser au Trésor, ce qui équivaut pour elles à un remboursement. Les consommateurs finaux ou les entreprises non autorisées à déduire la TVA la supportent économiquement à titre définitif : ainsi la TVA est collectée et payée à tous les stades de la production par les entreprises mais elle ne pèse pas définitivement sur leurs épaules. C'est **le principe de neutralité de la TVA**, qui ne doit être ni une charge, ni un avantage pour les entreprises assujetties.

Si le système de TVA issu de la directive a vocation à s'appliquer le plus largement possible, son domaine d'application n'est pas sans limite : ne sont pas concernées toutes les transactions juridiques intervenant entre toutes les personnes, mais seulement les opérations économiques accomplies par entreprises en tant qu'entreprises, les fameux « assujettis agissant en tant que tels ». Ces opérations ne sont pas imposées indépendamment du lieu où elles sont effectuées : pour qu'elles soient assujetties à la TVA française, elles doivent être localisées en France et c'est la raison pour laquelle la loi prévoit, conformément à la directive TVA, les différents critères de rattachement qui permettent de localiser les opérations se trouvant dans le champ d'application matériel de la TVA. C'est ce qu'on appelle la « *territorialité de la TVA* », gouverné par un principe simple bien qu'il connaisse évidemment certaines exceptions : **une opération est soumise à la TVA du pays de destination**. Juridiquement cette idée est souvent contredite par une localisation juridique dans le pays de départ, mais cette localisation est souvent elle-même neutralisée par une exonération en France dès lors que certaines conditions sont remplies. L'identification du lieu où l'opération sera effectivement soumise à la TVA doit donc, pour les opérations transfrontalières, être déterminé à l'aide de l'indissociable couple de l'assujettissement et de l'exonération. Il ne faut jamais s'arrêter à l'assujettissement qui peut être trompeur car c'est le couple assujettissement-exonération qui permet l'articulation des règles de TVA

(ou assimilées, car tous les États du globe ne connaissent pas la TVA) et permet d'éviter la double imposition, tout en garantissant qu'intervienne au moins une imposition effective.

Ainsi, il conviendra de regarder dans un premier temps, le champ d'application matériel de la TVA, qui correspond au « quoi », (sous-chapitre 1) puis, dans un second temps, le champ d'application territorial (sous-chapitre 2) qui correspond au « où » : sont assujetties à la TVA en France les opérations se trouvant *simultanément* dans les champs d'application matériel et territorial des règles de TVA française.

N.B. L'ordre logique de la vérification est donc le suivant : Vérification du champ d'application matériel puis vérification du champ d'application territorial. Si l'assujettissement est établi, on se pose la question d'une éventuelle exonération ou franchise et en cas de réponse négative, on peut passer à l'application des règles matérielles (fait générateur, exigibilité, etc.).

Sous-chapitre 1 - Le champ d'application matériel de la TVA

Les opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA sont celles qui sont assujetties à cette taxe : l'assujettissement conduit à l'applicabilité des règles de TVA.

En revanche, les opérations n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA ne sont pas assujetties à cette taxe : l'assujettissement conduit à l'applicabilité des règles de TVA.

NB. Les expressions usuelles sont les suivantes : **opérations dans le champ** (de la TVA) et opérations hors-champ (de la TVA).

Cela signifie que l'effet juridique qu'il faut tirer d'une vérification positive des règles de champ d'application est que l'opération (et par ricochet, son auteur) est assujettie à la TVA, il faudra donc mettre en œuvre les règles matérielles de la TVA : exonération, fait générateur, exigibilité, paiement, déclaration, déduction, etc. A contrario, si cette même vérification s'avère négative et que l'opération n'est pas matériellement ou territorialement dans le champ de la TVA, il ne faudra pas mettre en œuvre les règles matérielles de la TVA.

Une opération entrant dans le champ d'application de la TVA dans un premier temps peut toutefois être exonérée de TVA. Mais précisément, le fait qu'elle soit d'abord dans le champ d'application oblige l'assujetti à justifier qu'il est ensuite exonéré s'il entend échapper à la TVA, à la différence d'une personne non-assujettie pour lequel la démonstration du non-assujettissement suffit. Si on n'est pas assujetti, on n'a pas besoin d'être exonéré.

L'objectif de ce présent sous-chapitre est donc de venir encadrer les opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA. Pour cela, il conviendra de regarder dans un premier temps, les opérations assujetties à la TVA par nature (I), dans un deuxième temps, les opérations assujetties par détermination de la loi (II), dans un troisième temps, en cas d'option à la TVA par l'assujetti (III), enfin, dans un dernier temps, nous regarderons les opérations exclues du champ d'application ou exonérées de la TVA (IV).

I - Les opérations assujetties à la TVA par nature

L'article 256, I du CGI dispose : « ***Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel*** ».

Les opérations entrant dans le champ d'application de la TVA le sont en raison de leur nature (A) et en fonction de la qualité « économique » de leur auteur. (B). On parle des **opérations imposables par nature**.

La nature désigne la première partie du texte : « *les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux* » : on comprend que c'est dans le titre onéreux que va apparaître la « valeur ajoutée » dont l'État entend prélever une part.

La qualité « économique » désigne la seconde partie du texte : « *par un assujetti agissant en tant que tel* » : L'idée qui se dégage de cette formule est que pour être soumise à la TVA, l'opération à titre onéreux doit avoir été accomplie par une entreprise, qui peut être une personne physique ou morale, cette entreprise ayant agi en tant qu'entreprise (cette nuance est particulièrement importante pour les personnes physiques dirigeant des entreprises individuelles, afin de bien distinguer les opérations relevant de la gestion de leur patrimoine privé -non-soumises à la TVA- des opérations relevant de la gestion de leur entreprise -soumises à la TVA).

L'article 256 A du CGI ajoute que « *sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière **indépendante** l'une des activités mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient leur statut juridique, leur situation fiscale, et la forme ou la nature de leur intervention* ».

L'assujetti à la TVA est donc bien l'entreprise indépendante, par opposition au salarié ou au particulier gérant son patrimoine privé. L'assujetti à la TVA exerce une activité économique (ce que ne fait pas le particulier gérant son patrimoine privé) à titre indépendant (ce que ne fait pas le salarié).

NOTA BENE : Le **redevable** de la TVA est celui qui devra s'acquitter du paiement de la TVA parce qu'il effectue des opérations qui sont imposables à la TVA et qui ne bénéficient d'aucune exonération. On parle **d'assujetti-redevable**.

A contrario, un **assujetti** qui entre dans le champ d'application de la TVA mais qui en est exonéré n'est pas redevable de la TVA, bien qu'il se trouve son champ d'application : on parle **d'assujetti non-redevable**.

Il y a donc cinq hypothèses possibles :

1. L'opération est **dans le champ et n'est pas exonérée**, elle est imposable et sera imposée : **assujetti redevable**.
2. L'opération est **dans le champ mais est partiellement exonérée**, elle est entièrement imposable mais sera partiellement imposée : on parle alors **d'assujetti redevable partiel**.
3. L'opération est **dans le champ mais est intégralement exonérée**, elle est entièrement imposable mais intégralement exonérée : on parle alors **d'assujetti non-redevable**.
4. L'opération est **hors-champ**. On parle alors de **non-assujetti, non-redevable**.

5. L'opération est **hors-champ** mais une règle exceptionnelle désigne malgré tout un **redevable**. On parle de **non-assujetti redevable** (cas de l'art. 283, 3 du CGI, personne non-assujettie qui facture de la TVA).

Pourquoi la distinction du champ et du hors champ est importante ?

1. Parce qu'elles sont a priori imposables (dans le champ), **les activités exonérées a posteriori sont soumises à des formalités et à des règles de fond auxquelles échappent les activités non-imposables**, car les premières sont assujetties et les secondes ne le sont pas. L'exonération, qui possède des conditions distinctes de celles du non-assujettissement, n'équivaut pas à une dispense absolue portant sur l'ensemble des règles de la TVA.
2. L'exonération (ou la franchise) implique parfois une **option en faveur de la TVA** ce qui n'est pas le cas des opérations qui sont par leur nature hors champ.
3. **Les activités hors-champ ne profitent jamais du droit à déduction de la TVA** grevant les éléments du prix, ce qui n'est pas le cas des activités dans le champ qui sont exonérées : **une activité dans le champ mais exonérée peut sous certaines conditions bénéficier du droit à déduction** qui est en principe réservé aux assujettis redevables (dans le champ et non-exonéré).

A - L'origine des opérations imposables

L'article 256, I du CGI évoque les opérations assujetties à la TVA en indiquant que « **sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux.** »

Ainsi, une opérations doit remplir 2 conditions cumulatives :

- ❖ Consister en une **livraison de biens ou une prestation de services** ; (1)
- ❖ **être réalisée à titre onéreux** (2).

1 - Les livraisons de biens corporels ou les prestations de services

Pour être assujettie à la TVA, une opération doit recevoir la qualification de livraison de biens corporels ou de prestation de services.

➤ Les livraisons de biens corporels :

Si l'article 256, I du CGI ne limite pas le champ d'application matériel aux seuls biens corporels, cette restriction résulte de la définition restrictive de la notion de « livraison », qui possède en matière de TVA un sens autonome, que ce soit du point de vue du droit civil ou du point de vue du reste du droit fiscal. Cette « super-autonomie » est d'ailleurs une caractéristique générale du droit fiscal de la TVA.

L'article 256, II 1° du CGI définit les livraisons de biens corporels comme « **le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire** ». Il s'ensuit qu'une opération portant sur un bien incorporel ne peut pas en principe être qualifiée de livraison de biens au sens de la TVA. Pour autant, cela ne signifie pas que les biens incorporels sont hors-champ : la qualification résiduelle qui s'appliquera à eux sera celle de prestation de services.

Ainsi que cela résulte de la définition de la livraison, celle-ci n'est ni synonyme de transfert de propriété, ni de remise matérielle (délivrance, art. 1604 C. civ.) : **la livraison est caractérisée lorsque l'acquéreur est en mesure de disposer en droit ou en fait du bien comme un propriétaire** (même s'il ne l'est pas encore, cf. réserve de propriété), donc lorsqu'il peut user, jouir et disposer du bien. La CJUE parle souvent de « *maîtrise économique* ».

Ex. 1. Vendre le bien pour son compte même sans jamais l'avoir eu entre les mains caractérise un acte de disposition. **2.** Consommer matériellement le bien (production ou jouissance personnelle) caractérise un acte de disposition. Ces deux actes illustrent l'exigence d'un pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

Par ailleurs, il ajoute que « *Sont notamment considérés comme des biens meubles corporels : l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les biens similaires.*

3° Sont également considérés comme livraisons de biens :

a) Le transfert de propriété d'un bien meuble corporel opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique ;

b) (Abrogé à compter du 1er janvier 1996).

c) La remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat qui prévoit la location de ce bien pendant une certaine période ou sa vente à tempérament et qui est assorti d'une clause selon laquelle la propriété de ce bien est normalement acquise au détenteur ou à ses ayants droit au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ;

d) La remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat de vente qui comporte une clause de réserve de propriété ».

De surcroît, l'article 207 du CGI rappelle que « *les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent* ».

Ainsi, si les biens incorporels sont exclus de la notion de livraison de biens, ce n'est pas le cas des immeubles. **La livraison de biens, au sens de la TVA, s'applique donc aux biens meubles corporels et aux biens immeubles corporels.**

Pour les biens meubles corporels illicites, il ne faut s'arrêter au caractère illicite, qui n'est pas synonyme d'exclusion du champ de la TVA. Lorsqu'il existe un marché concurrentiel licite pour le produit concerné, les opérations illicites sont soumises à la TVA. Ainsi, seuls les biens interdits sur tout le territoire de l'UE sont hors champ.

Ex. La vente d'alcool ou de parfum de contrebande est soumise à la TVA car il existe un marché licite de l'alcool, les produits ayant ici été illégalement importés ou produits sur le territoire. *A contrario*, les stupéfiants et la fausse monnaie sont hors champ.

➤ **Les prestations de services :**

La catégorie de « *prestations de services* » fait office de catégorie résiduelle dans la mesure où celle de biens est conçue comme une catégorie fermée par la loi, qui la restreint aux seuls « *biens corporels* » (art. 256, II, 1° du CGI) ainsi qu'à quelques rares biens que la loi assimile à des biens corporels (art. 256, II, 2° du CGI). Tout le reste est « services » et la loi qualifie même de prestations de services certaines opérations particulières (**ex.** change de devises).

Il est donc impossible de pouvoir prétendre qu'une opération économique réalisée à titre onéreux ne correspond ni à une livraison de biens corporels, ni à une prestation de services car les catégories de la TVA fonctionnent selon un **couple catégorie fermée-catégorie ouverte** qui ne laisse pas de place au vide, mais seulement dans les cas extrêmes, à une hésitation sur la qualification applicable.

Ce caractère résiduel (de plus complété par certains rattachements positifs à la catégorie des prestations de services) résulte expressément du 1° du IV de l'article 256 du CGI définissant les prestations de services comme : « *Les opérations autres que celles qui sont définies au II, notamment la cession ou la concession de biens meubles incorporels, le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation, les opérations de façon, les travaux immobiliers et l'exécution des obligations du fiduciaire, sont considérés comme des prestations de services* ».

Comme pour les livraisons de biens, les prestations de services illicites sont imposables à la TVA sauf si les services sont interdits sur l'ensemble du territoire de l'UE.

Ex. La prostitution n'est pas illicite sur l'ensemble du territoire de l'UE, la CJUE (CJCE, 20 novembre 2001, aff. C-268/99, Jany c/ Pays-bas) considérant que la prostitution exercée à titre indépendant est une activité économique (ce qui fait de la personne exerçant cette activité de prostitution une assujettie agissant en tant que telle).

➤ **Les opérations complexes :**

Certaines opérations peuvent comporter plusieurs éléments, une livraison de biens et une prestation de services, voire plusieurs : on retrouve en matière de TVA la même difficulté qu'en droit des contrats spéciaux : la distinction entre le contrat de vente et le contrat d'entreprise.

Depuis la loi de finances pour 2021, l'article 257 ter du CGI prévoit l'hypothèse des opérations complexes : « *I.-Chaque opération imposable à la taxe sur la valeur ajoutée est considérée comme étant distincte et indépendante et suit son régime propre déterminé en fonction de son élément principal ou de ses éléments autres qu'accessoires.*

L'étendue d'une opération est déterminée, conformément au II, à l'issue d'une appréciation d'ensemble réalisée 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.

II.-Relèvent d'une seule et même opération les éléments qui sont si étroitement liés qu'ils forment,

objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel.

Lorsqu'un élément est accessoire à un ou plusieurs autres éléments, il relève de la même opération que ces derniers.

III.-Par dérogation aux I et II, constituent une prestation de services unique suivant son régime propre les différents éléments fournis pour la réalisation d'un voyage par une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques qui agit en son nom à l'égard du voyageur et recourt à des livraisons de biens ou des prestations de services d'autres assujettis ».

Ici, **1.** soit les opérations peuvent être distinguées et alors chacune sera qualifiée et traitée différemment (I de l'art. 257 ter du CGI) **2.** soit elles ne le peuvent pas et alors l'opération recevra une qualification et un régime unique, celui de l'opération dominante (al. 1 du II de l'art. 257 ter du CGI), **3.** soit il est possible d'identifier une prestation accessoire et une prestation principale, auquel cas la première suivra le sort de la seconde (al. 2 du II de l'art. 257 ter du CGI).

Ex. L'artiste-peintre qui prend une commande spécifique d'un client. Il va peindre (service) puis remettre le tableau (livraison).

Lorsque la prestation de services domine de beaucoup la livraison, comme c'est le cas lors de la réalisation d'une commande sur mesure, la qualification de prestation de services, prépondérante, l'emporte pour le tout. On retrouve l'idée selon laquelle les ventes « de série » sont des livraisons, tandis que les ventes « spécifiques » d'un produit réalisé sur commande sont des prestations de services :

- L'artiste-peintre qui écoule sa production réalise des livraisons de biens (CJCE, 7 mars 2002, aff. C.-169/00, Commission c./Finlande, § 35)
- L'artiste-peintre qui réalise une commande spécifique pour un client réalise une prestation de services (v. §41 des conclusions sous la même affaire).

A contrario, l'opération sera considérée comme ne faisant qu'une dès lors qu'il s'agirait d'une prestation économique indissociable. Si l'opération comporte des taux de TVA distincts, il sera pris en compte le taux le plus élevé, à l'exception du taux de 2.1%, qui lui reste applicable séparément.

2 - Les opérations réalisées à titre onéreux

L'identification d'une livraison de biens ou d'une prestation de services est une condition nécessaire mais non-suffisante. Pour entrer dans le champ d'application de la TVA, l'opération doit également avoir été effectuée à titre onéreux.

L'article 1107 du Code civil dispose : « *Le contrat est à titre onéreux lorsque chacune des parties reçoit de l'autre un avantage en contrepartie de celui qu'elle procure.*

Il est à titre gratuit lorsque l'une des parties procure à l'autre un avantage sans attendre ni recevoir de contrepartie ».

Il faut donc comprendre que **le titre gratuit chasse en principe la TVA** : les libéralités sont donc hors champ (sauf le cas des « cadeaux » aux clients considérés comme des livraisons à soi-même pour lesquels l'entreprise doit autoliquider la TVA).

1. La condition de titre onéreux exige d'abord **l'identification d'un rapport entre deux sujets de droit**, celui qui fournit la livraison ou la prestation assujettie et celui qui verse la contrepartie. Par conséquent, les mouvements internes au sein d'une même entreprise sont en principe exclus (établissement stable, succursales d'une même entreprise, virements internes).
2. La condition de titre onéreux exige surtout **l'identification d'une contrepartie à la livraison de services ou la prestation de services** fournie par l'assujetti puisque c'est celle-ci qui caractérise le titre onéreux (réciprocité des avantages accordés). Cette contrepartie n'a pas à être « objectivement équivalente », la justesse (ou normalité) de la contrepartie n'est pas prise en compte en matière de TVA. Elle est donc prise en compte tant qu'elle existe et fournira la base d'imposition.

➤ **La contrepartie :**

Quand on parle de contrepartie, cela peut être une somme d'argent, un apport en société, un bien etc... La nature de la contrepartie n'a pas d'importance, de même que son montant. Doit en principe être retenue pour l'assiette de la TVA la contrepartie subjectivement convenue par les parties, ce qui interdit à l'Administration de substituer sa propre estimation de la contrepartie, sauf dans les cas exceptionnels prévu par l'article 80 de la directive TVA, lorsqu'il existe des liens personnels, familiaux, organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques entre les parties. En ces cas, le texte prévoit trois hypothèses permettant de revenir à la valeur normale de la prestation en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

➤ **Le lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue :**

C'est l'arrêt de la CJCE, Apple and Pear Development Council, du 8 mars 1988 qui pose **la condition du lien direct entre la livraison ou la prestation et la contre-valeur reçue**, cette condition étant nécessaire pour qualifier une livraison ou une prestation à titre onéreux.

Ainsi, lorsqu'une entreprise encaisse une somme, reçoit un bien ou un service, l'assujettissement à la TVA de l'opération nécessite de déterminer si ce qu'a reçu l'entreprise est en lien direct avec un bien qu'elle a elle-même livré ou un service qu'elle a elle-même fourni. S'il est impossible de les identifier avec précision, il n'y a pas lieu d'assujettir l'entreprise à la TVA pour ce qu'elle a encaissé car, finalement, la valeur ajoutée par l'entreprise est absente. La TVA ne taxe pas les recettes, mais bien les opérations générant de la valeur ajoutée que sont les livraisons de biens et les prestations de services.

Cette exigence de contrepartie et de lien direct pose des questions notamment sur le fait de savoir les subventions et les indemnités doivent entrer dans le champ d'application de la TVA.

Les subventions entrent dans le champ d'application de la TVA lorsqu'elles sont directement liées au prix de l'opération. Par exemple, c'est notamment le cas lorsque la subvention permet d'obtenir l'équivalent d'un paiement.

Les indemnités quant à elles, ne sont pas soumises à la TVA lorsqu'elles ont le caractère de dommages-intérêts, que ce soient les indemnités d'assurance consécutives à un sinistre (*CE, 30 décembre 2002, n° 232240*) ou les indemnités dues au titre de la responsabilité civile réparant les conséquences d'une faute (ex. indemnité réparant le préjudice causé par une occupation sans titre après résiliation d'un bail commercial, v. *CE, 30 mai 2018, n° 402447, SCI Armor Immo*), ou encore l'indemnité versée pour résiliation unilatérale du contrat (*CE, 24 mai 2000, n° 190479, Déjardin*). Pour la CJUE, les arrhes conservées par l'une des parties constituent une indemnité réparant le préjudice constitué par le dédit de l'autre partie et en conséquence, sont hors-champ de la TVA (*CJCE 18 juill. 2007 Sté thermales d'Eugénie-les-Bains*).

Il s'ensuit que l'indemnité qui n'a pas le caractère de dommages-intérêts mais qui, par exemple, est allouée dans le cadre de la résolution du contrat en vue de remettre les parties dans l'État antérieur, est assujettie à la TVA. Il en est allé ainsi dans, où le juge judiciaire a prononcé la résolution d'un contrat entre un ascensoriste et un centre d'appels. L'ascensoriste devait de son côté restituer en valeur les services correctement fournis par le centre d'appels : « *Vu l'article 1184 du Code civil, dans sa rédaction antérieure à celle issue de l'ordonnance n° 2016-131 du 10 février 2016 et l'article 256 du Code général des impôts [...] Il résulte de la combinaison de ces deux textes que la restitution en valeur d'une prestation accomplie sur le fondement d'un contrat résolu doit inclure la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle cette prestation est assujettie* » (*Cass. com., 8 février 2023, n° 21-16.874, Sté H2A Telemarketing*). La solution est la même en matière de vente résolue (*Cass. com., 26 juin 1990, n° 88-17.892*). Dans ces hypothèses, la TVA doit être restituée à l'autre partie sans attendre sa restitution au débiteur par le Trésor public.

Finalement, pour savoir si une « indemnité » (qualification qui par elle-même ne dit rien) est ou non soumise à la TVA, il faut rechercher si elle est ou non la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services individualisée.

B - La notion d'assujetti

Conformément aux dispositions de l'article 256 A du CGI, la qualification imposable de l'opération suppose qu'une personne :

- ❖ Ait agi en qualité d'**assujetti à la TVA (1)** ;
- ❖ **Indépendamment de son statut juridique (2)** ;
- ❖ Et, qu'elle exerce une activité économique **de façon indépendante (3)**.

L'assujetti est donc une personne physique ou morale exerçant à titre habituel une activité économique indépendante, quelle que soit la forme de celle-ci (individuelle, sociale, associative, etc.).

1 - L'assujetti agissant en tant que tel

En matière de TVA, ce ne sont ni les opérations en tant que telles qui sont assujetties, ni les personnes en tant que telles : ce sont **les opérations en tant qu'elles sont accomplies par un assujetti agissant en tant que tel**. Il convient donc de déterminer ce qu'est un assujetti et ce que signifie l'expression « *agissant en tant que tel* ».

L'assujetti à la TVA est une personne exerçant une activité économique à titre indépendant, par opposition aux particuliers (pas d'activité économique) et aux salariés (pas d'indépendance), c'est-à-dire une entreprise.

Cette entreprise peut être ou non pourvue de la personnalité morale. Ce peut donc être une entreprise individuelle, une société, une association, etc. C'est ce qui ressort du premier alinéa de l'article 256 A du CGI : « **Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention** ».

De cela, il résulte qu'une personne physique exerçant une activité professionnelle à titre indépendant en la forme d'une entreprise individuelle est *a priori* assujettie à la TVA. Cependant, cet assujettissement ne vaut que pour les opérations accomplies dans le cadre de l'entreprise individuelle, c'est-à-dire les opérations que le chef d'entreprise accomplit en tant que tel.

La loi de finances pour 2021 a introduit la création d'un nouveau régime de groupe TVA, dont le régime est entré en application à partir du 1^{er} janvier 2023. Cette transposition du droit européen¹ permet à **des entités liées sur les plans financier, économique et organisationnel de former un assujetti unique** pour simplifier les transactions internes et bénéficier d'exonérations spécifiques.

2 - Le choix de la forme juridique de l'activité

La TVA ne dépend pas du type de personnes, mais plutôt de la **nature concrète de l'opération**.

Ainsi, le statut juridique, la forme d'intervention, la nationalité, ou le caractère lucratif ou non de l'entité ne sont pas déterminants.

Par exemple, même les associations à but non lucratif peuvent être assujetties à la TVA, dans le cadre de leurs activités accessoires, bien que des exceptions existent.

Pour être exonérée de TVA sur les activités accessoires, les associations doivent remplir 3 conditions qui sont le miroir des critères d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, à savoir que :

- ❖ **la gestion doit demeurer totalement désintéressée ;**
- ❖ **le chiffre d'affaires des activités accessoires doit être inférieur aux activités à but non lucratif ;**
- ❖ **enfin, le chiffre d'affaires des activités accessoires doit être inférieur à 76 679 € pour 2023.**

Les organismes sans but lucratif axés sur les besoins de leurs membres peuvent également bénéficier d'exonérations, sauf s'ils exercent certaines activités particulières, telles que tenir des buvettes ou des bars.

¹ Article 11 de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (directive TVA).

3 - L'exercice d'une activité économique indépendante et exercée à titre habituel

Une personne est considérée comme assujettie à la TVA lorsqu'elle exerce de manière **indépendante une activité économique** (art. 256 A du CGI), évidemment à titre habituel.

Cette indépendance suppose donc que l'assujetti agisse pour **son compte personnel**, sous sa propre responsabilité, avec une autonomie qui lui est propre.

L'absence de lien de subordination est cruciale dans l'exercice d'une activité indépendante.

Les salariés ou travailleurs à domicile, définis comme soumis à un lien de subordination, ne sont pas considérés comme assujettis.

Les critères habituellement retenus pour définir ce lien de subordination incluent les ordres et les directives, la vérification du travail et le pouvoir de sanctionner. Il s'agit par exemple des horaires définis, des itinéraires imposés, et l'interdiction de travailler pour son propre compte. Les personnes non indépendantes se limitent aux individus physiques, excluant les personnes morales.

De plus, **l'exercice habituel d'une activité économique** est requis, impliquant des **opérations répétées en vue de générer des recettes permanentes**.

Les opérations occasionnelles ne confèrent généralement pas la qualité d'assujetti puisque pour la Cour de justice de l'Union européenne, l'accomplissement d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services à titre occasionnel ne caractérise pas une activité économique (CJCE, 26 sept. 1996, aff. C-230/94, Enkler, § 20). C'est l'accomplissement répété (ou l'intention de s'engager dans un tel accomplissement) de ces opérations qui caractérise une telle activité. Autrement dit, l'activité économique est une activité habituelle.

Attention toutefois, les activités occasionnelles exercées par un assujetti peuvent être dans le champ de la TVA lorsqu'il s'est comporté comme un véritable professionnel.

L'acquisition, la détention et la cession de titres ou droits sociaux n'est par nature une activité économique : cela est vrai pour un particulier comme une société, qui peut détenir des participations dans diverses sociétés sans en faire commerce. En conséquence, la cession des titres ou droits sociaux et les dividendes qui sont la conséquence directe de la propriété (ou de l'usufruit) ne sont pas soumis à la TVA. Il en va évidemment autrement des entreprises qui font commerce de ces titres ou droits sociaux. Ainsi, la société assujettie dont ce n'est pas l'activité qui réalise ponctuellement des opérations d'arbitrage sur ses placements financiers n'est pas ici un assujetti **agissant en tant que tel**, de sorte que ces opérations sont hors-champ (CE, 29 décembre 1995, n° 118754, Sté Sudfer, ici des lingots d'or).

Au contraire des dividendes, réserves distribuées et boni de liquidation qui ne rémunèrent pas une livraison ou un service de l'associé à la société mais sont la conséquence directe du seul droit de propriété, les intérêts rémunèrent le service constitué par la mise à disposition d'un capital par le prêteur. En conséquence, ils ne sont pas matériellement exclus du champ d'application de la TVA.

Le dernier alinéa de l'article 256 A du CGI vient fixer le périmètre des activités économiques comprises dans le champ de la TVA de façon particulièrement large : « *Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* » : tous les types de biens et services économiques sont compris : la production des biens (les producteurs), la commercialisation des biens (les commerçants) et la fourniture de services (les prestataires). Surtout, **la dernière phrase de ce texte permet d'assujettir à la TVA les opérations de location d'un bien meuble ou immeuble ou d'exploitation d'un bois ou d'un panneau photovoltaïque** (CE, 22 septembre 2014, n° 360742, min c./ Synd. Intercommunal de répurcation du Centre Ouest Bretagne), même par un non-professionnel.

Lorsque l'une quelconque des conditions ici étudiées fait défaut, il faut en tirer la conclusion qu'il n'y a pas d'opération entrant par nature dans le champ d'application matériel de la TVA, mais au contraire une situation par nature hors-champ. Il faut toutefois réserver l'hypothèse possible d'un assujettissement par détermination de la loi. Dans ce cas de figure, une situation par nature exclue du champ d'application de la TVA y sera finalement intégrée : tel est notamment le cas des livraisons à soi-même.

Fin de l'extrait

La TVA

Le fascicule complet compte 72 pages.