

## TVA et opérations complexes

Par **LouisDD**, le **01/05/2020** à **22:10**

Donné à titre de contrôle continu, durée de l'épreuve : 1h30

Commentaire (simplifié) d'arrêt ([cliquez pour rejoindre Légifrance](#))

Dans la vie économique des affaires, il n'est pas rare que les prestations de services et livraisons de biens s'entremêlent et se complètent. Il est alors légitime de se demander s'il faut appliquer un ou plusieurs régimes, et surtout le(s)quel(s), et cela afin d'éviter, comme le rappelle la CJUE, de *décomposer artificiellement certaines opérations complexes*, tout en ne perdant pas de vue qu'une certaine unité est parfois requise. Cet enjeu de qualification transparaît dans cet arrêt du Conseil d'Etat rendu le 24 avril 2019, où une société mère sous-traitait à sa société filiale ses opérations de gestion documentaire et accessoirement de leur mise sous pli et de leur affranchissement. Pour cette dernière activité, la société mère s'estime exonérée de TVA en application de l'article 261 C du code général des impôts (CGI) et ne fait donc pas rentrer en compte dans sa base d'imposition le montant de ces opérations. L'administration fiscale à la suite d'un contrôle demande la réintégration de ces sommes, sous prétexte que les opérations concernées sont de nature à être qualifiées d'opération complexe unique, soumise à un régime fiscal unique excluant toute exonération. Un jugement de première instance est rendu, puis un arrêt d'une Cour administrative d'appel, l'administration obtient gain de cause, ce pourquoi la société se pourvoit en cassation devant le Conseil d'Etat. Devant la haute juridiction, la question suivante se pose :

**les opérations de mise sous-pli et d'affranchissement sont-elles constitutives d'une opération complexe unique emportant l'application du seul régime des prestations de service ou bien doivent-elles être considérées comme distinctes et indépendantes ?**

Le Conseil d'Etat tranche et souligne l'erreur de qualification apportée par la Cour administrative d'appel, requalifiant ainsi l'opération complexe alors retenue en deux opérations distinctes et indépendantes, l'une pouvant donc effectivement bénéficier de l'exonération de TVA invoquée par la société. Cependant, rien n'est encore acquis car le Conseil d'Etat renvoie devant une autre Cour administrative d'appel.

Afin de commenter au mieux l'arrêt soumis, il faudra tout d'abord souligner l'enjeu fiscal autour de la qualification d'une *opération composée d'un faisceau d'éléments et d'actes* en une *opération complexe unique* au sens du droit européen et de la CJUE (I), pour ensuite rappeler que ce moyen invoqué par l'administration fiscale n'est qu'une exception dont il convient alors de préciser le principe (II).

### I L'opération complexe unique, véritable barrière à l'exonération de TVA

L'opération complexe unique, largement utilisée dans les arrêts de la CJUE, est un véritable argument de force pour l'administration fiscale, mais pourrait tout aussi bien profiter au contribuable, si le cas de figure allait dans son sens. La notion, largement définie par la CJUE

dans son arrêt *Aktiebolaget* du 29 mars 2007, permet, comme nous l'indique d'ailleurs le 4<sup>e</sup> considérant de l'arrêt commenté, de ne pas artificiellement décomposer une opération qui serait composée de plusieurs éléments mais dont l'impact économique serait unitaire. Aussi, retenir cette qualification emporterait deux séries d'effets : d'un côté, le régime des opérations serait fixé selon des règles à la fois de prépondérance mais également d'objectif global de l'opération (son impact économique) soit comme une prestation de service pour le tout, soit d'une livraison de biens pour le tout. En l'espèce, il semble logique que la qualification en prestation de service pour le tout ait été retenue par l'administration. D'un autre côté, et c'est d'ailleurs l'objet de ce titre, l'opération complexe unique est de nature à neutraliser un certain nombre de mesures fiscales favorables, telle une application d'un taux réduit (*CE 24 juin 2015, Société Center Parcs Resort France*) ou encore les éventuelles exonérations qui auraient pu grever certaines des opérations si elles avaient été indépendamment étudiées comme il en est question ici.

C'est en tout cas le raisonnement retenu et par l'administration fiscale et par la Cour administrative d'appel : l'opération de mise sous pli et celle d'affranchissement recevant une qualification unitaire et donc l'application d'un régime unique, celui des prestations de service, soumises à TVA en application de l'article 256 du CGI, peut importe que l'affranchissement soit une opération exonérée par l'article 261 C du CGI.

Cependant, ce que l'administration oublie, c'est que l'opération complexe unique, si elle n'est pas sans parfois faciliter le système de la TVA en imposant l'application d'un seul régime à toutes les opérations visées, requiert néanmoins une recherche et une démonstration rigoureuse et précise des éléments conduisant à retenir cette qualification, ce qui en l'espèce laisse à désirer, le Conseil d'Etat venant très rapidement sanctionner une erreur de qualification des faits, et l'amène ensuite à implicitement rappeler à l'administration fiscale ainsi qu'aux juges du fond que le principe en matière de TVA est à la distinction et à l'indépendance des opérations (II).

## **II Le juste rappel du principe d'indépendance et de distinction des opérations soumises à TVA**

Cela n'a pas encore été précisé, mais la question sur laquelle raisonne la Haute juridiction porte sur l'exception et non sur le principe en la matière. Car en effet, en ce qui concerne les opérations de TVA, la règle veut que chaque opération soit étudiée séparément avec les règles qui lui sont propres (régime, exonération...). C'est d'ailleurs le raisonnement tenu par la société défenderesse, qui au regard des textes applicables, envisageait le bénéfice de l'exonération des prestations d'affranchissement en application de l'article 261 C du CGI, et d'autre part l'intégration des opérations de mise sous pli ou encore de gestion documentaire. Ainsi, pour la société, les opérations sont bel et bien distinctes et suivront le régime qui leur est applicable.

La stratégie de l'administration, en unifiant les deux opérations sous le régime de l'opération complexe unique, était de mettre à mal l'exonération du texte susvisé, mais comme rappelé plus haut, cette qualification met la preuve d'une telle « confusion » des opérations à la charge de l'administration fiscale, qui dans la procédure étudiée, n'aura apporté aucun élément de nature à convaincre ni les juges du fond, ni les juges suprêmes, ces derniers s'appuyant aisément sur une comptabilité et facturation séparées pour les deux opérations, ainsi qu'une totale liberté de choix des clients quant au recours à la mise sous pli et/ou à

l'apposition de timbres.

Pour finir, la juridiction met en exergue le fait que la réunion systématique d'une prestation de mise sous-pli et d'affranchissement sous la qualification d'opération complexe unique serait de nature à contrevenir à l'objectif législatif de transposition du droit européen quant à l'exonération des opérations de timbres fiscaux. Cet argument, solide, est une pure logique juridique : en effet, un client qui ferait mettre sous pli ses documents, mais devrait faire rapatrier ces plis dans ses locaux ou auprès d'un tiers, pour que lui-même ou ce dernier les fasse expédier par la Poste perdrait un temps fou, et le commun des mortels peut comprendre que cette prestation de timbre « facultative » ne soit finalement presque comme imposée par la logique économique et pratique des choses. C'est pourquoi cette conclusion du Conseil d'Etat est la bienvenue, et pourrait même permettre de penser que jamais une opération d'affranchissement ne sera soumise à TVA, sauf à imaginer des hypothèses d'abus de droit ou de fraude, dont la teneur paraît bien incertaine.

Par **Isidore Beautrelet**, le **02/05/2020** à **10:01**

Bonjour

Merci pour ce commentaire très intéressant !