

PARTIE OFFICIELLE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPOTS

INSTRUCTION n° 941-2018 VP du 16 juillet 2018 relative aux modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en cas d'opérations complexes.

Rubrique thématique : Taxe sur la valeur ajoutée - opérations complexes.

Présentation

Les opérations complexes sont constituées d'une pluralité de prestations pouvant consister aussi bien en des livraisons de biens qu'en des prestations de services, lesquelles relèvent de règles différentes en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le code des impôts, en ses articles LP. 341-1 et LP. 341-3, fixe les règles de TVA applicables à ces opérations complexes.

Cependant, nonobstant l'existence de ces règles, la qualification des opérations n'est pas toujours aisée en pratique.

Le présent bulletin officiel des impôts a pour objet de commenter ces dispositions pour garantir l'homogénéité de leur interprétation.

Introduction

1 - Les livraisons de biens et les prestations de services relèvent de règles différentes en matière de TVA. Notamment, les premières sont en principe soumises au taux normal de 16 % (article 342-1 du code des impôts) et les secondes au taux intermédiaire de 13 % (article LP. 342-2 du même code).

D'où la nécessité, en cas d'opérations complexes comprenant des livraisons de biens et des prestations de services, de qualifier correctement ces opérations afin de leur appliquer le régime adéquat.

2 - Il convient, au cas par cas, de rechercher et prendre en considération les circonstances, éléments de fait, caractéristiques de l'opération et volonté des parties contractantes pour déterminer la qualification de l'opération complexe et les règles de TVA qui lui sont par suite applicables.

3 - Les opérations complexes se composent soit d'une pluralité d'opérations dissociables (chapitre 1er), soit d'une opération principale à laquelle se rattachent des prestations accessoires (chapitre 2).

CHAPITRE 1er

Pluralité d'opérations dissociables

4 - Des opérations dissociables sont des opérations formellement distinctes.

Lorsqu'une opération complexe est formée d'une pluralité d'opérations dissociables, le principe est l'application du taux de TVA propre à chacune d'entre elles (section 1). Toutefois, il convient d'appliquer un unique taux de TVA si la dissociation des opérations revêt un caractère artificiel (section 2).

Section 1 - Le principe : un taux de TVA propre à chaque opération

5 - Conformément au 2e alinéa de l'article LP. 341-1 du code des impôts : "Lorsque plusieurs produits ou services sont passibles de taux différents mais sont vendus sous un prix global, chacun doit être soumis à l'imposition à raison de son prix et au taux qui lui est propre".

Ces dispositions posent ainsi le principe applicable en cas de pluralité d'opérations dissociables : chaque opération doit être considérée comme distincte et indépendante des autres, et donc suivre le régime qui lui est propre.

6 - La facturation d'un prix global n'a pas d'incidence sur la qualification de l'opération.

S'il découle des circonstances de fait que les clients entendent acheter des prestations distinctes - l'opération complexe est dès lors composée d'opérations dissociables, il convient alors d'isoler la partie du prix unique relative à chacune des prestations fournies.

Exemple : Lorsqu'une entreprise facture à un client une prestation de location de surf et la vente d'un article de sport sous un prix global, à chacune de ces opérations devra être associé le prix qui lui est relatif afin de pouvoir soumettre chaque opération au taux de TVA qui lui est propre.

7 - Exemple : Lorsqu'une entreprise de location de surf propose également une prestation de transport facultative à ses clients (transport du client et de sa planche de surf), cette prestation de transport, indépendante de la prestation de location de surf, constitue une fin en soi pour le client. Ces prestations sont donc dissociables et soumises, chacune, au taux de TVA qui lui est propre.

Section 2 - L'exception : un taux de TVA unique pour les opérations artificiellement dissociées

8 - Dans certaines circonstances, plusieurs opérations formellement distinctes qui pourraient être fournies séparément sont si étroitement liées qu'elles ne sont plus indépendantes et forment, sur un plan économique, un tout dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel.

Par exception au principe de l'application d'un régime propre à chaque opération, une opération constituée d'un seul service sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA et est donc soumise à un taux unique de TVA.

9 - La qualification de l'opération complexe unique en prestation de services ou livraison de bien est déterminée par l'élément prédominant de l'opération, celui qui en constitue la finalité pour le client.

10 - Exemple : La livraison d'un logiciel standard et la prestation d'adaptation de ce logiciel aux besoins spécifiques du client constituent en principe deux prestations distinctes et indépendantes. Cependant, lorsque les circonstances font apparaître que la prestation d'adaptation du logiciel apparaît essentielle et constitue une finalité unique pour le client, le logiciel acquis ne présentant aucune utilité pour son utilisateur sans les adaptations stipulées, l'opération complexe forme une opération économique unique.

Compte tenu du caractère prédominant de la prestation d'adaptation du logiciel, l'opération sera qualifiée de prestation de services et par conséquent soumise au taux de la TVA intermédiaire de 13 %.

CHAPITRE 2

Les opérations accessoires à une opération principale

11 - Des prestations accessoires à une opération principale sont des prestations réalisées en relation directe avec cette dernière. Elles ne constituent pas une fin en soi pour le client, contrairement à l'opération principale, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de cette dernière.

Les opérations accessoires suivent le même régime de TVA que l'opération principale à laquelle elles se rattachent et forment, ensemble, une opération complexe unique.

Le code des impôts prévoit deux cas d'opérations accessoires pouvant se rattacher à une opération principale : la fourniture de biens indispensables à la réalisation d'un service (section 1) et les frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services (section 2).

Section 1 - Fournitures indispensables à la réalisation d'un service

12 - Le 3^e alinéa de l'article LP. 341-1 du code des impôts prévoit : "La valeur des fournitures indispensables à la réalisation d'un service doit être intégrée au prix de la prestation dans les cas suivants :

- ces fournitures sont assimilables, en raison de leur nature et de leur faible valeur, à de menues fournitures ;
- elles sont incorporées à un ouvrage ou objet préexistant, par un travail de façonnage, d'adaptation ou de transformation tel qu'elles ne peuvent plus être retirées de cet ouvrage ou objet sans occasionner de graves détériorations ;
- elles disparaissent avec la réalisation du service ;
- leur valeur est inférieure à celle de la main-d'œuvre".

13 - La fourniture d'un bien corporel et le transfert du droit d'en disposer comme un propriétaire caractérisent une livraison de biens.

Cependant, l'opération complexe unique formée des fournitures et de la réalisation du service sera qualifiée de prestation de services si, compte tenu de l'importance que la prestation de services revêt pour la clientèle, son ampleur, du temps nécessaire à son exécution et de la part de son coût dans le coût total, celle-ci n'est ni mineure ni accessoire mais présente un caractère prédominant par rapport à la livraison de sorte qu'elle constitue une fin en soi pour le client.

Par conséquent, lorsque la prestation de services apparaît plus importante que la fourniture, l'ensemble de l'opération est soumise au taux unique de TVA applicable aux prestations de services.

Exemple : Une commande particulière de fabrication d'un meuble, répondant à une demande spécifique du client et pour laquelle la valeur de la prestation est plus importante que celle des fournitures, constitue une opération complexe unique qualifiée de prestation de services et soumise, en tant que telle, au taux intermédiaire de TVA de 13 %.

14 - *A contrario*, lorsque la fourniture revêt une importance plus grande que la prestation de services et qu'elle constitue une fin en soi pour le client, l'opération complexe unique formée des fournitures et de la réalisation du service constitue une livraison de biens.

Exemples :

- la vente de tee-shirts brodés ou imprimés conformément aux exigences du client répond aux caractéristiques d'une livraison de biens dans la mesure où elle constitue la finalité pour le client. La prestation réalisée, s'incorporant au bien livré, n'est alors que l'accessoire de celle-ci. L'importance que les opérations d'ennoblissement représentent pour le client, le temps que nécessite leur exécution et la part que ce service représente dans le coût total de l'opération ne sont pas tels qu'ils confèrent à cette prestation un caractère prédominant par rapport à la simple livraison de biens, n'étant pas établi que les échantillons et maquettes produits se rapporteraient à un seul produit (cf. CAA Paris, n° 15PA01625 du 17 juillet 2017) ;
- une opération de découpe et de vente de barres d'aluminium forme une opération complexe unique dans laquelle la fourniture est plus importante que la prestation de services. Par suite, cette opération constitue une livraison de biens soumise au taux de TVA de 16 %.

15 - Lorsque la prestation de services et la fourniture apparaissent d'importance équivalente, aucune des deux ne peut être considérée comme l'accessoire de l'autre mais elles sont alors considérées comme des opérations distinctes, relevant de taux de TVA propres (cf. chapitre 1er - section 1).

16 - Il est rappelé que la qualification d'une opération complexe s'apprécie selon les circonstances, les éléments de fait, l'intention des parties contractantes.

Ainsi, une même entreprise peut facturer des opérations de façon différente selon les circonstances dans lesquelles elles sont réalisées :

- une entreprise vend une robe confectionnée par ses soins, à partir de tissus et broderies acquis par elle et d'après un patron choisi par elle qui pourra servir éventuellement pour la confection d'autres robes à venir.

La fourniture apparaît ici plus importante que la prestation de services, tant par son coût que par le fait qu'elle constitue une fin en soi pour le client.

Dès lors, l'opération doit être qualifiée de vente, soumise au taux normal de la TVA ;

- une entreprise confectionne une robe selon les instructions d'un client, à partir de tissus fournis par ce dernier.

La prestation de confection constitue ici une fin en soi pour le client et sa valeur est plus importante que les menues fournitures (fils, boutons...), le tissu étant fourni par le client.

L'opération consiste ainsi en une prestation de services, soumise au taux intermédiaire de la TVA.

Section 2 - Les frais accessoires à l'opération principale

17 - En application de l'article LP. 341-3 du code des impôts, "Sont à comprendre dans la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée :

- les frais accessoires aux livraisons de biens ou aux prestations de services, commissions, frais d'emballage, d'assurance, de transport, financiers et tous frais mis à la charge du client [...]"

Lors de la vente de biens ou de prestations de services, l'entreprise peut facturer au client différents frais accessoires tels que des frais d'emballage ou de transport.

Ces frais mis à la charge du client constituent des compléments de prix. En tant que tels, ils sont inclus dans la base imposable à la TVA et suivent donc le même régime et

en particulier le même taux de TVA que l'opération principale à laquelle ils se rattachent, et cela quand bien même ils seraient facturés séparément de l'opération principale.

18 - Cependant, les frais accessoires, tels que le prix du transport ou l'assurance, peuvent être dissociés du montant de la vente et soumis au taux propre à l'opération accessoire, à condition qu'ils constituent la rémunération effective et normale d'une prestation de services que l'acquéreur et le vendeur ont entendu expressément disjoindre et rémunérer distinctement de l'opération de vente elle-même.

Pour l'application de taux de TVA propres à chaque opération, il faut que les opérations soient distinctes et que les parties aient prévu expressément de les disjoindre.

Exemple : Une entreprise de location de vélos propose une assurance facultative à ses clients, lesquels sont libres de souscrire une assurance auprès d'une autre entreprise. Dans ce cas, la prestation d'assurance constitue une fin en soi pour le client et n'est pas l'accessoire de la prestation principale de location de vélos. Il s'agit de deux prestations dissociables soumises chacune au taux de TVA qui lui est propre.

19 - L'article LP. 341-3 du code des impôts mentionne plusieurs frais accessoires devant être compris dans la base d'imposition : commissions, frais d'emballage, d'assurance, de transport, financiers.

Cette liste n'est pas limitative, ces dispositions s'appliquant également à "tous frais mis à la charge du client".

20 - Exemple : La vente d'un portail est soumise au taux de TVA normal de 16 %. L'entreprise facture également à son client des frais de transport du portail. Une prestation de transport est en principe soumise au taux de TVA intermédiaire de 13 %. Cependant, en tant que frais accessoires à une opération de vente, les frais de transport seront compris dans la base imposable de l'opération principale de vente, laquelle sera, pour le tout, soumise au taux normal de TVA de 16 %.

21 - La présente instruction entre en vigueur à la date de sa publication au *Journal officiel* de la Polynésie française (JOPF).

Fait à Papeete, le 16 juillet 2018.

Le vice-président,
Teva ROHFRITSCH.

Schéma de détermination de la TVA applicable à une pluralité d'opérations dissociables

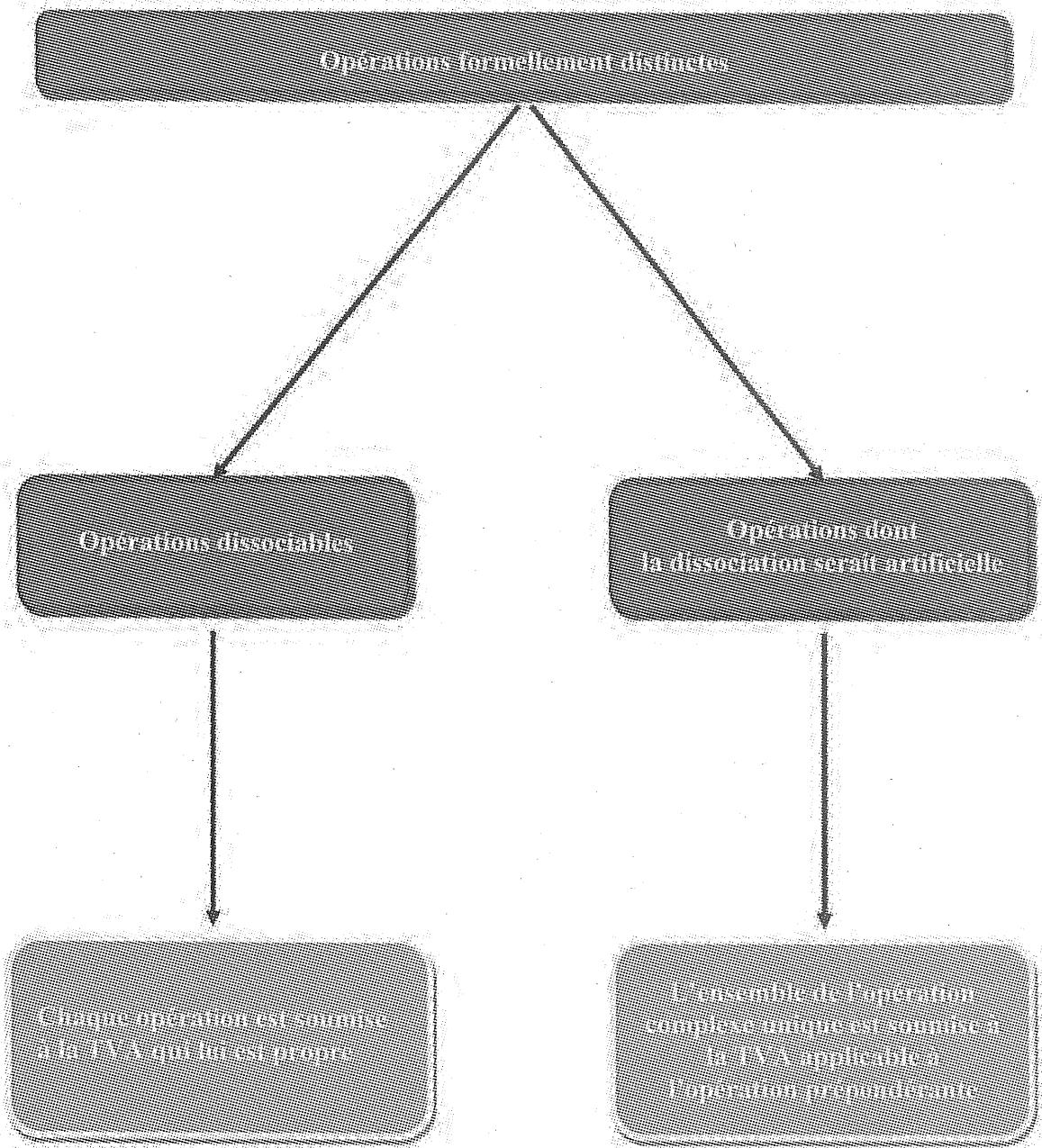


Schéma de détermination de la TVA applicable à des opérations accessoires à une opération principale

