



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

DROIT EUROPÉEN

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

**La distinction livraisons de biens corporels /
prestations de services en TVA
(fiche thématique)**

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES.....	2
Introduction.....	3
I – Les livraisons de biens corporels.....	4
II – Les prestations de services	5
III – Les opérations composites	6
A – La jurisprudence de la CJUE.....	6
1 – La détermination de l’existence d’une opération unique complexe.....	6
2 – La qualification de l’opération	7
B – La législation française	8
1 – Les deux situations d’opération composite	8
2 – Les critères d’appréciation de l’opération composite	8
3 – La qualification de l’opération composite	9

INTRODUCTION

Il est des notions qui paraissent parfaitement appréhendables par le plus grand nombre, ne serait-ce que par les expériences concrètes qu'elles convoquent et le sentiment de maîtrise qu'elles inspirent. Un examen plus approfondi révèle, toutefois, que certaines d'entre elles peuvent se montrer plus réticentes à dévoiler leurs contours précis. Les notions de livraisons de biens corporels et de prestations de services, qui caractérisent les opérations imposables à la TVA en raison de leur nature par opposition aux opérations imposables à ladite taxe par disposition expresse de la loi, en sont un bon exemple.

Ces notions recèlent, en effet, plusieurs difficultés. Si la notion de livraisons de biens corporels est, relativement, bien définie par le Code général des impôts (CGI), la notion de prestations de services n'est, en revanche, appréhendée qu'au travers d'une liste d'exemples. A cela s'ajoute une difficulté tenant à l'existence d'opérations complexes, c'est-à-dire d'opérations constituées de deux ou plusieurs actes ou éléments fournis aux clients. De telles opérations posent la question de savoir s'il s'agit d'opérations dissociables à qualifier séparément ou, au contraire, d'une opération globale constituant soit une livraison de biens, soit une prestation de services.

Ces difficultés ne peuvent être éludées. En effet, le classement d'une opération dans la catégorie des livraisons de biens corporels ou dans celle des prestations de services revêt, en droit fiscal, une importance majeure, dans la mesure où les règles applicables en matière de lieu d'imposition, d'exonération, d'exigibilité, de taux et de régime d'imposition (c'est-à-dire les seuils applicables) diffèrent selon que l'on se situe dans l'une ou l'autre de ces catégories.

Aussi, afin de disposer des outils à mêmes de procéder à une telle qualification, il convient, d'abord, de définir les livraisons de biens corporels (I) et les prestations de services (II), et d'analyser, ensuite, les opérations composites (III).

I – LES LIVRAISONS DE BIENS CORPORELS

Selon l'article 256 - II – 1° du CGI, « est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ». Cet article retient, donc, deux critères qu'il convient de préciser (BOFIP n° BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10 du 16/02/2022).

En premier lieu, les biens visés par cet article sont, exclusivement, les biens corporels, par opposition au biens incorporels qui constituent des prestations de services. En revanche, ces biens peuvent être tant des biens meubles que des biens immeubles. En effet, la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 réformant, à compter du 11 mars 2010, la TVA sur les opérations immobilières a supprimé le mot « meuble » dans l'article 256 – II - 1° du CGI, de sorte que, désormais, les livraisons de biens immeubles relèvent du champ d'application de droit commun de la TVA. Enfin, certains biens sont assimilés à des biens corporels : il en va ainsi, d'une part, de l'électricité, du gaz, du la chaleur et du froid qui sont assimilés à des biens meubles corporels et, d'autre part, des droits réels sur les immeubles qui sont assimilés à des biens immeubles corporels (si, pour cette seconde hypothèse, l'État a usé de la faculté que lui offre le droit communautaire de procéder à une telle assimilation).

En second lieu, l'opération doit constituer en une livraison. Celle-ci peut se définir comme l'opération qui emporte transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire. En droit français, le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) constitue un transfert de propriété. Ce transfert peut prendre plusieurs formes. La plus courante est le contrat de vente stricto sensu. Mais, il existe d'autres formules emportant un tel transfert. Tel est le cas du contrat de vente avec faculté de rachat (anciennement appelée vente à « réméré ») prévu par les articles 1659 et suivants du Code civil : ici, l'exercice de la faculté de rachat constitue l'accomplissement d'une condition résolutoire remplaçant les parties dans l'état où elles se trouvaient avant la vente, sans opérer une nouvelle mutation au sens du droit national, mais sa mise en œuvre implique une nouvelle opération de transfert, de l'acquéreur initial vers le vendeur initial, du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire, de sorte que ce transfert est constitutif d'une livraison de bien au sens et pour l'application des dispositions applicables en matière de TVA. De même, la remise matérielle d'un bien meuble corporel est assimilée à une livraison de bien lorsqu'elle est réalisée dans le cadre de contrats de location-vente, de vente à tempérament ou de vente avec réserve de propriété. C'est également le cas du transfert de propriété d'un bien meuble corporel opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique. Sur le plan des échanges intracommunautaires ou avec des Etats tiers, constituent, sous conditions, des livraisons de biens les ventes à distance intracommunautaires de biens et les ventes à distance de biens importés. Il en va de même du transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de l'Union européenne.

II – LES PRESTATIONS DE SERVICES

Les prestations de services ne font pas l'objet d'une définition précise par le Code général des impôts. Tout au contraire, son article 256 – IV - 1° les définit comme « *les opérations autres que celles qui sont définies au II* », soit les opérations autres que les livraisons de biens corporels.

Ce même article dresse, toutefois, une liste non limitative d'opérations pouvant être qualifiées de prestations de services (BOFIP n° BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30 du 29/06/2022). Il en va ainsi, notamment, de la cession ou de la concession des biens meubles incorporels, des locations de biens meubles incorporels, des locations de biens meubles ou immeubles, des transports et prestations accessoires, des travaux d'étude, de recherche et d'expertise, du fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation, des travaux à façon ou, encore, de l'exécution des obligations du fiduciaire. Plus généralement, constituent des prestations de services toutes les opérations qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail quelconque ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers (primes, participations, redevances).

Les travaux immobiliers constituent, également, des prestations de services. Ceux-ci se distinguent des opérations de vente de biens immobiliers, lesquelles constituent des livraisons de biens immeubles corporels. Ces travaux recouvrent les travaux de construction et de démolition de bâtiments et autres ouvrages immobiliers, les travaux d'équipement des immeubles ayant pour effet d'incorporer, à titre définitif, aux constructions les appareils, machines ou matériels installés, ainsi que les travaux de réfection, d'entretien, de rénovation et de réparation des immeubles et installations de caractère immobilier.

III – LES OPERATIONS COMPOSITES

En principe, chaque vente ou prestation de services doit être considérée comme distincte et indépendante et suivre le régime qui lui est propre. La réalité économique se matérialise, toutefois, relativement souvent, par des actes commerciaux qui sont composés de plusieurs éléments, c'est-à-dire de plusieurs biens et services qui sont distincts mais complémentaires. La question se pose, alors, de savoir, d'une part, si ces éléments doivent, au regard de la TVA, être appréciés de manière distincte ou globalement au sein de l'opération qu'ils composent et, d'autre part, dans cette seconde hypothèse, que l'on appelle une opération composite, si cette opération doit être qualifiée de livraison de biens ou de prestation de services afin de déterminer le régime fiscal qui lui est applicable. Ce type de questionnement n'est pas purement théorique : il impacte, en effet, les modalités de taxation à la TVA des dites opérations sur de nombreux points (territorialité, exonération, exigibilité, taux, notamment).

En l'absence de dispositions explicites en la matière au sein de la « directive TVA », le cadre a, initialement, été fixé par la Cour de justice de l'Union européenne - CJUE (A). Des règles qui ont été, récemment, reprises, en France, par le législateur à l'article 257 ter du CGI commenté au BOFIP n° BOI-TVA-CHAMP-60 du 23/08/2023 (B).

A – La jurisprudence de la CJUE

C'est la jurisprudence communautaire qui a initié la démarche en deux temps évoquée plus haut. Elle consiste à déterminer s'il s'agit d'opérations dissociables ou d'une opération unique complexe (expression utilisée par la CJUE) (1) et, dans cette seconde hypothèse, s'il s'agit d'une livraison de biens ou d'une prestation de services (2).

1 – La détermination de l'existence d'une opération unique complexe

Si la CJUE confirme qu'en principe chaque opération doit être appréhendée distinctement, elle relève, depuis de nombreuses années, que certaines opérations amènent à rechercher les éléments qui les caractérisent pour déterminer si, sur le plan économique, l'assujetti livre au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, plusieurs opérations principales distinctes ou, au contraire, une opération unique complexe (CJUE 25-2-1999 aff. 349/96). Le juge communautaire a identifié deux grandes hypothèses d'opérations uniques complexes.

La première concerne les opérations formellement distinctes, mais formant un tout indissociable. Dans certaines circonstances, en effet, plusieurs opérations formellement distinctes qui pourraient être fournies séparément et donner lieu séparément à taxation ou à exonération doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes. Il en va ainsi lorsque, sur la base d'une analyse objective, deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par un assujetti à un consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment objectivement, sur un plan économique, un tout dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel. L'ensemble de ces éléments ou de ces actes constitue, alors, une opération unique aux fins de l'application de la TVA dont le sort fiscal est déterminé par celui de l'opération prédominante au sein de cette opération globale (notamment : CJUE 27-10-2005 aff. 41/04).

La seconde vise les situations où cohabitent une opération principale et des opérations accessoires. En pareille hypothèse, les opérations accessoires partagent le sort fiscal de l'opération principale. Doivent, concrètement, être regardées comme accessoires à une opération principale, toutes les opérations qui ne constituent pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de l'opération principale fournie par le fournisseur ou le prestataire

(notamment : CJUE 25-2-1999 aff. 349/96). Pour procéder à cette appréciation, la CJUE examine les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en cause et recherche, en particulier, si celle-ci présente un caractère facultatif et si elle peut être fournie par un autre opérateur (notamment : CJUE 16-7-2015 aff. 584/13) : il faut comprendre par-là qu'une opération facultative ne peut, généralement, pas être rattachée à l'opération principale et doit, alors, suivre son régime propre. En revanche, le juge communautaire n'appréhende les modalités de facturation et de tarification que comme des indices dénués de caractère décisif.

2 – La qualification de l'opération

Selon la CJUE, pour qualifier une opération unique complexe de livraison de biens ou de prestation de services, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question pour en rechercher les éléments caractéristiques (CJUE 2-5-1996 aff. 231/94).

Concrètement, si le caractère matériel de la fourniture d'un bien corporel et du transfert du droit d'en disposer comme un propriétaire caractérise une livraison de biens, l'opération peut, tout de même, être qualifiée de prestation de services lorsque, compte tenu de l'importance que les services complémentaires revêtent pour la clientèle, de leur ampleur, du temps nécessaire à leur exécution et de la part de leur coût dans le coût total, ceux-ci ne sont ni mineurs ni accessoires, mais présentent un caractère prédominant par rapport à la livraison de sorte qu'ils constituent une fin en soi pour le client (notamment : CJUE 27-10-2005 aff. 41/04). À cet égard, s'il est vrai que le rapport entre le prix du bien et celui des services est une donnée objective constituant un indice dont il peut être tenu compte aux fins de la distinction livraison de biens / prestation de services, il n'en demeure pas moins que le coût du bien ou du service ne doit pas, à lui seul, revêtir une importance déterminante.

Une solution rendue à propos d'une activité de reprographie permettra d'illustrer ce propos (CJUE 1^e ch., 11-2-2010 aff. 88/09, *Graphic Procédé*). Le juge communautaire a, ainsi, considéré que cette activité répond aux caractéristiques d'une livraison de biens lorsqu'elle se limite à une simple opération de reproduction de documents sur des supports, le pouvoir de disposer de ceux-ci étant transféré du reprographe au client qui a commandé les copies de l'original. En revanche, cette activité doit être qualifiée de prestations de services lorsqu'il apparaît qu'elle s'accompagne de prestations complémentaires susceptibles, eu égard à l'importance qu'elles revêtent pour leur destinataire, au temps que nécessite leur exécution, au traitement que requièrent les documents originaux et à la part du coût total que ces prestations de services représentent, de revêtir un caractère prédominant par rapport à l'opération de livraison de biens, de sorte qu'elles constituent une fin en soi pour leur destinataire.

B – La législation française

S’inspirant de la jurisprudence communautaire, la législation française reprend les deux hypothèses dans lesquelles les éléments composant une opération économique doivent être appréciés globalement (1) et s’appuie, pour cela, sur un certain nombre de critères (2). Elle précise, ensuite, les modalités de détermination de la nature de l’opération composite ainsi constatée (3).

1 – Les deux situations d’opération composite

L’article 257 ter II du CGI distingue deux situations dans lesquelles plusieurs éléments, c’est-à-dire biens ou services, doivent être regroupés en une même opération devant faire l’objet d’un traitement unique au regard de la TVA (BOFIP n° BOI-TVA-CHAMP-60-20 du 23/08/2023 n° 10 et s.). Il en va, ainsi, d’abord, lorsque deux ou plusieurs éléments fournis par l’assujetti sont si étroitement liés qu’ils forment, objectivement, une seule opération économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. C’est, ensuite, le cas lorsqu’un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant l’opération principale alors que, à l’inverse, d’autres éléments doivent être regardés comme accessoires. La réalité permet d’envisager trois grandes combinaisons de ces deux situations.

D’une part, ces deux situations ne sont pas exclusives l’une de l’autre : rien n’interdit, en effet, qu’un élément principal et un élément accessoire soient si étroitement liés qu’ils forment, objectivement, une seule opération économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Il est ainsi possible, dans certaines situations, de conclure à l’existence d’une opération unique, sans s’être interrogé sur l’importance respective des différents éléments qui la compose. La question du caractère accessoire ou prédominant de certains éléments ne se posera alors que dans un second temps pour déterminer le traitement fiscal si les différents éléments s’avèrent ne pas relever des mêmes règles.

D’autre part, ces deux situations peuvent recouvrir des réalités différentes. Ainsi, afin d’écarter tout regroupement de deux éléments en une même opération, il convient de vérifier, non seulement qu’ils ne sont pas étroitement liés, mais également qu’aucun des deux n’est accessoire à l’autre.

Enfin, une même opération peut être composée de plus de deux éléments. Ainsi, il est possible qu’une même opération regroupe plusieurs éléments du fait, pour certains d’entre eux, de l’existence de liens étroits et, pour d’autres, de leur caractère accessoire par rapport à d’autres éléments.

2 – Les critères d’appréciation de l’opération composite

Aux termes de l’article 257 ter I 2° al. du CGI, « *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.* » C’est à l’aune de ces deux règles – caractéristiques de l’opération du point de vue du consommateur moyen et prise en compte de l’ensemble des circonstances de l’opération – qu’il convient de mettre en application, selon la logique du faisceau d’indices, les critères retenus par la doctrine administrative pour apprécier l’existence d’une opération composite. Celle-ci prévoit deux critères « décisifs », des critères secondaires et des critères propres aux éléments accessoires (BOFIP n° BOI-TVA-CHAMP-60-20 du 23/08/2023 n° 130 et s.).

Au titre des critères « décisifs », il convient, d’abord, de regrouper des éléments en une même opération lorsque le consommateur en recherche spécifiquement la combinaison, c’est-à-dire lorsque, par rapport à leur fourniture séparée, leur fourniture combinée répond à des besoins différents ou supplémentaires, s’agissant de la nature, de la qualité ou du prix des services rendus. Il s’agit de situations où chaque élément est directement complémentaire à un autre de telle sorte que leur combinaison est consubstantielle à l’objectif poursuivi. C’est, par exemple, le cas de la fourniture de

mets préparés, qui présuppose leur cuisson ou leur réchauffage et peut aussi, dans le cadre d'une prestation de restauration, comprendre de nombreux services connexes allant du service à table à la mise à disposition d'un local et de couverts, voire d'un vestiaire ; ou encore d'une prestation de déménagement qui comprend le chargement du véhicule depuis l'ancien logement, le transport des biens et le déchargement du véhicule jusqu'au nouveau logement.

A l'inverse, et c'est, là, le second critère « décisif », dès lors que le destinataire acquiert des biens et services dans le cadre d'actes juridiquement distincts auprès de fournisseurs différents, ces biens et services ne peuvent pas être regroupés en une même opération et seront chacun taxés entre les mains de leur fournisseur, selon le régime qui leur est propre et indépendamment les uns des autres, même lorsqu'ils présentent une forte connexité sur le plan matériel ou participent d'un même projet économique.

Au titre des critères secondaires, il convient de noter que ceux-ci interviennent pour corroborer un critère décisif ou concourent, par leur contexte et leur combinaison, à établir si le consommateur recherche spécifiquement la combinaison de divers éléments. Pris isolément, chacun de ces critères peut être écarté s'il ne va pas dans le même sens que les autres. Aucune liste exhaustive ne peut en être donnée, mais la doctrine administrative en cite deux exemples. Le premier concerne la faculté d'acquérir séparément ou non les éléments en cause. Par hypothèse, des biens ou services commercialisés séparément par un même opérateur, chacun à ses conditions tarifaires et contractuelles propres et indépendantes les unes des autres, n'ont pas vocation à être regroupés en une même opération, même si le consommateur les acquiert concomitamment. Le second a trait au prix et à la tarification. Ainsi, un prix global convenu pour un ensemble de plusieurs éléments et d'actes constitue un indice d'une opération unique. À l'inverse, convenir de prix séparés pour différents éléments est un indice de la présence de plusieurs opérations. Toutefois, ces indices, au caractère purement formel, pris isolément, sont systématiquement écartés.

Au titre des critères relatifs aux éléments accessoires, la doctrine regarde un élément comme accessoire lorsqu'il n'a pas de finalité autonome du point de vue du consommateur moyen, l'élément accessoire n'ayant qu'une fonction auxiliaire. Cette fonction peut être de rendre techniquement ou matériellement possible la fourniture de l'élément principal, ou de la rendre plus facile ou de meilleure qualité, y compris en la complétant. Il en découle que sa valeur est nécessairement minime, voire marginale. Sont, ainsi, regardés comme accessoires les éléments suivants : les services après-vente et de garantie légale associées à un bien, le service de conciergerie dans un restaurant ou dans le cadre de l'accès à un spectacle ou, encore, la location d'un emplacement de stationnement dédié à l'occupant d'un logement et situé dans le même immeuble que ce dernier.

3 – La qualification de l'opération composite

Lorsqu'il a été constaté que différents éléments devaient être regroupés en une même opération et qu'ainsi une opération composite était matérialisée, il est nécessaire, pour déterminer le traitement fiscal de cette opération, de la considérer dans sa globalité (BOFIP n° BOI-TVA-CHAMP-60-30 du 23/08/2023 n° 30 et s.). Il s'agit, alors, de savoir si elle constitue une livraison de biens ou une prestation de services. La qualification de l'opération est déterminée en recourant à la même méthode du faisceau d'indices et sur la base des mêmes critères que ceux présentés pour déterminer l'étendue d'une opération. L'objectif est, toutefois, ici, d'apprécier si, sur le plan qualitatif, ce sont les éléments afférents à des services, considérés globalement, qui prédominent par rapport à ceux afférents à la fourniture de biens, également considérés globalement ou bien l'inverse. Lorsqu'il ressort de cette analyse que les biens présentent un caractère accessoire, l'opération est qualifiée de prestation de services. Dans le cas contraire, lorsqu'il ressort de cette analyse que les services présentent un caractère accessoire, l'opération est qualifiée de livraison de biens.

Si cette méthode s'avère insuffisante pour déterminer la nature de l'opération, la qualification de l'opération en tant que prestation de services tiendra à l'ampleur et au niveau des services rendus, notamment l'absence de standardisation, l'existence d'une personnalisation en fonction des besoins

spécifiques du client et la nécessité d'une intervention humaine ou de moyens importants. L'existence d'une personnalisation au regard des besoins du client devient, ainsi, déterminante lorsqu'elle affecte la nature ou des caractéristiques essentielles du ou des biens livrés et est indispensable à leur utilisation effective.

Une fois l'opération qualifiée de livraison de biens ou de prestation de services, il sera, alors, possible de lui appliquer le traitement fiscal correspondant, notamment en termes de territorialité, d'exonération ou, encore, d'application d'un taux réduit. Plus précisément, ce régime sera déterminé en fonction de l'élément principal de l'opération ou de ses éléments autres qu'accessoires. Ainsi, la circonstance qu'un élément accessoire ne remplisse pas les conditions d'éligibilité à une exonération sans droit à déduction ou à un taux réduit ne fait pas obstacle à l'application de ce régime dérogatoire à l'opération dont il fait partie, dès lors que tous les éléments autres qu'accessoires en remplissent les conditions.