

Champ d'application

292 Dispense de TVA et cession d'un immeuble locatif : quelle grille de lecture de l'article 257 bis suite à la jurisprudence du Conseil d'État appliquée au contrat de crédit-bail ?

Conformément à l'interprétation de l'article 5, § 8 de la 6^e directive qui résulte de l'arrêt rendu par la CJCE le 27 novembre 2003 dans l'affaire C-497/01, la dispense de TVA prévue par l'article 257 bis du CGI lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens s'applique à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise dès lors que le bénéficiaire du transfert a pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée. Ce transfert peut notamment porter sur des éléments corporels permettant cette exploitation, comme des éléments d'équipement commercial.

CE, 8^e et 3^e ss-sect., 23 nov. 2015, n° 375054, SCI JM3 FOR, concl. B. Bohner, note C. Deleu

Inédit au recueil Lebon

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société civile immobilière JM3 FOR a repris le 27 décembre 2002 un contrat de crédit-bail immobilier portant sur un ensemble immobilier situé à Morsbach composé de locaux commerciaux ; qu'elle sous-louait ces locaux à différentes sociétés ; qu'elle a acquis, le 15 avril 2007, d'une de ces sociétés des agencements immobiliers pour un montant hors taxe de 200 000 euros et a acquitté une somme de 39 200 euros au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, puis a acquis le 19 avril 2007 l'ensemble immobilier qui faisait l'objet du crédit-bail au prix de 1 238 265 euros ; que, le même jour, elle l'a revendu à un tiers au prix de 2 300 000 euros ; que cette cession, qui comprenait les agencements immobiliers acquis le 15 avril 2007, n'a pas été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ; que la société a déduit la taxe sur la valeur ajoutée acquittée lors de l'acquisition des agencements immobiliers ; que l'administration fiscale a estimé à l'issue d'une vérification de comptabilité qu'une fraction de cette taxe sur la valeur ajoutée devait faire l'objet d'une régularisation à hauteur de 19/20^e de son montant, compte tenu du fait que la cession de l'ensemble immobilier n'était pas soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ; que la société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 21 novembre 2013 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy, sur appel du ministre chargé du ministre du budget, a annulé les articles 1^{er} et 2 du jugement du 23 juin 2011 par lesquels le tribunal administratif de Strasbourg avait accordé à la société le remboursement de la somme de 39 200 euros, et a remis à sa charge les droits de taxe sur la valeur ajoutée dont la restitution lui avait été accordée par le tribunal administratif ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 257 bis du Code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 89 de la loi du 30 décembre 2005, pris en application de la faculté ouverte par l'article 5, paragraphe 8 de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du 10 avril 1995 : « Les livraisons de biens, les prestations

de services et les opérations mentionnées aux 6^e et 7^e de l'article 257, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens. (...) Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier, ainsi que, s'il y a lieu, pour l'application des dispositions du e du 1 de l'article 266, de l'article 268 ou de l'article 297 A » ; qu'aux termes de l'article 210 de l'annexe II à ce code, dans sa rédaction applicable à l'imposition en litige : « I. Lorsque des immeubles sont cédés ou apportés avant le commencement de la dix-neuvième année qui suit celle de leur acquisition ou de leur achèvement et que la cession ou l'apport ne sont pas soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale de l'immeuble, l'assujetti est redevable d'une fraction de la taxe antérieurement déduite. Cette fraction est égale au montant de la déduction diminuée d'un vingtième par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis la date à laquelle l'immeuble a été acquis ou achevé. Sont assimilés à une cession ou un apport la cessation de l'activité ou la cessation des opérations ouvrant droit à déduction ainsi que le transfert entre différents secteurs d'activités d'un assujetti prévus à l'article 213. (...) » ;

3. Considérant que, conformément à l'interprétation des dispositions de l'article 5, paragraphe 8 de la sixième directive qui résulte de l'arrêt rendu par la Cour de justice des Communautés européennes le 27 novembre 2003 dans l'affaire C-497/01, la dispense de taxe sur la valeur ajoutée prévue par l'article 257 bis du Code général des impôts lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens s'applique à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise dès lors que le bénéficiaire du transfert a pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ; que ce transfert peut notamment porter sur des éléments corporels permettant cette exploitation, comme des éléments d'équipement commercial ; que, par suite, en jugeant que le fait que la société JM3 FOR avait cédé, dès leur acquisition, les locaux faisant l'objet d'une activité de location faisait obstacle à l'application de cet article 257 bis, alors qu'il n'était pas contesté que le bénéficiaire du transfert avait poursuivi l'activité de location de ces locaux, la cour a commis une erreur de droit ; que, dès lors, et sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen du pourvoi, son arrêt doit être annulé ;

(...)

Art. 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Nancy.

CE, 8^e et 3^e ss-sect., 23 nov. 2015, n° 375055, SCI JM5 SAR (non reproduit), concl. B. Bohner, note C. Deleu

Inédit au recueil Lebon

CONCLUSIONS

1 – La société civile immobilière JM3 FOR a repris en 2002 un crédit-bail immobilier portant sur des locaux commerciaux situés à Morsbach en Moselle. Ces locaux ont été donnés en sous-location à

différentes enseignes dont une société de menuiserie et de bricolage, qui a revendu à la SCI le 15 avril 2007 divers agencements immobiliers pour une somme de 200 000 € HT majorée de 39 200 € de TVA. Le 19 avril suivant, la SCI JM3 FOR a acquis l'ensemble immobilier dont elle était crédit-locataire au prix de 1 238 265 €, puis a revendu ce bien le même jour à la société Alpha K, au prix de 2 300 000 €. L'acte de vente indique que l'opération n'entre pas dans le champ d'application de la TVA car elle porte sur un immeuble achevé depuis plus de cinq ans.

La société ayant sollicité le remboursement de crédit de TVA au titre de la période du troisième trimestre 2007 pour un montant de 55 892 €, l'administration fiscale a procédé à une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle elle estime que la TVA portant sur les agencements immobiliers acquis le 15 avril 2007 devait être régularisée en application de l'article 210 de l'annexe II au CGI qui prévoit la régularisation de la taxe déduite par vingtième en cas de cession d'immeubles non soumis à la TVA. Elle a donc réduit à due concurrence le remboursement de crédit de TVA.

De son côté, la société civile immobilière JM5 SAR a conclu un contrat de crédit-bail immobilier sur des locaux commerciaux situés à Inling en Moselle le 3 mai 2004 et a acquis auprès de la même société de menuiserie et de bricolage exploitant également un magasin dans cette enceinte des agencements divers pour une somme de 299 000 €. Le 19 avril 2007, la SCI a levé l'option et acquis l'immeuble au prix de 560 000 €, en se plaçant sous le régime de l'article 257 bis du CGI dispensant de TVA les opérations portant sur des immeubles lors de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens. Le même jour, la société JM5 SAR a revendu les locaux à la SARL Alpha K au prix de 850 000 €. Tout comme la SCI précédente, elle a présenté une demande remboursement de crédits de TVA au titre du troisième trimestre, qui a déclenché une vérification de comptabilité. L'Administration a là encore imposé la régularisation de la TVA acquittée sur les aménagements, en s'appuyant cette fois sur le fait que la levée d'option auprès du crédit-bailleur ne constituait pas une transmission universelle de patrimoine puisque la société JM5 SAR avait revendu les locaux.

Comme vous pouvez le constater, les faits dans les deux affaires sont très proches : dans les deux cas, l'acquisition des locaux a suivi celle des agencements réalisés par leurs occupants et a abouti le même jour à leur cession, mais dans la première affaire, le crédit-bail été conclu plus de dix ans auparavant, alors que dans la seconde, il avait l'été moins de trois ans plus tôt. Les deux sociétés ont sollicité devant le tribunal administratif de Strasbourg le remboursement du crédit de taxe sur la valeur ajoutée. Par deux jugements du 23 juin 2011, les premiers juges leur ont donné gain de cause en jugeant que les cessions étaient dispensées de TVA en application de l'article 257 bis du CGI. Puis, par des arrêts du 21 novembre 2013, la cour administrative d'appel de Nancy a accueilli les appels du ministre, annulé les jugements et remis les droits de TVA sur les agencements à la charge des sociétés. Ces dernières se pourvoient régulièrement en cassation devant vous contre ces arrêts.

2 – Nous pensons que l'un des moyens invoqués par les pourvois justifient de les accueillir. Il est tiré de l'erreur de droit commise par la cour au regard des dispositions 257 bis du CGI, telles qu'interprétées à la lumière des dispositions de la sixième directive n° 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, et a inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en jugeant que les conditions d'application des dispositions de l'article 257 bis du CGI des faits n'étaient pas applicables aux cessions en litige.

Rappelons, avant d'examiner ce moyen, que l'article 257 bis du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 89 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 (*Dr. fisc. 2006, n° 6, comm. 151*), applicable à la période d'imposition en

litige, prévoyait que « *Les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celles-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens (...)* ». Son troisième alinéa dispose que « *le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier* ».

Ces dispositions étaient destinées à transposer la possibilité ouverte aux États membres par l'article 5, § 8 de la sixième directive TVA de considérer qu'« *à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant* ». Cette faculté a été reprise à l'article 19 de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Le ministre soutient pour sa part en défense qu'en l'espèce, les immeubles et agencements vendus par les SCI ne constituaient pas, à eux seuls, une universalité, au contraire de l'activité de location immobilière. Il estime que la revente immédiate des biens nécessaires à l'exploitation de l'activité de location immobilière revient à liquider celle-ci, en méconnaissance de la condition de poursuite d'activité posée par la loi fiscale pour bénéficier de l'article 257 bis. Il soutient enfin que le bénéfice de ce régime doit être regardé comme subordonné à la condition que chaque acquéreur successif ait exploité l'activité transmise pendant un délai raisonnable, condition qui n'était pas satisfaite en l'espèce.

Notre jurisprudence n'a jamais eu l'occasion de **se pencher sur les modalités d'application de ce texte, mais la CJUE en a tracé les grandes lignes**. Par son arrêt du 22 février 2001 (*CJCE, 5^e ch., 22 févr. 2001, aff. C-408/98, Abbey National plc : Rec. CJCE 2001, I, p. 1361 ; Dr. fisc. 2002, n° 13, comm. 278 ; RJF 6/2001, n° 894*), elle a précisé que, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté accordée par l'article 5, § 8, les dépenses exposées par le cédant pour les services acquis afin de réaliser la transmission font partie des frais généraux de cet assujetti et entretiennent donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique dudit assujetti. Elle a également jugé que la cession de 30 % des actions d'une société ne constitue pas la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ou de services au sens de l'article 5, § 8 de la 6^e directive, même si les autres actionnaires transfèrent quasiment en même temps à la même personne le reste des actions de cette société et que ce transfert soit en étroite corrélation avec les activités de direction effectuées pour la même société (*CJUE, 9^e ch., 30 mai 2013, aff. C-651/11, Staatssecretaris van Financien c/ X BV : Dr. fisc. 2013, n° 23, act. 305 ; RJF 10/2013, n° 994*).

Elle a ensuite précisé la notion de non-livraison dans un arrêt du 27 novembre 2003 (*CJCE, 5^e ch., 27 nov. 2003, aff. C-497/01, Zita Modes : Dr. fisc. 2004, n° 18-19, comm. 466 ; RJF 2/2004, n° 211*). La cour rappelle qu'il s'agit d'une notion autonome du droit communautaire destinée à éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA et à permettre aux États membres de faciliter les transferts d'entreprises en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale certes récupérable, mais d'un montant potentiellement très élevé. Aux points 40, 44 et 45 de son arrêt, la Cour déploie un raisonnement en trois temps.

Elle s'intéresse en premier lieu à la **consistance des biens cédés** : ces derniers doivent constituer une « *entreprise ou une partie d'entreprise susceptible de poursuivre une activité autonome* », ce qui exclut l'hypothèse d'une simple cession de bien. Cette terminologie laisse toutefois planer le doute sur une éventuelle exigence de continuité d'activité entre le cédant et le cessionnaire. Son raisonnement porte ensuite sur l'**intention du cessionnaire** : les transferts concer-

nés sont ceux dont le bénéficiaire a pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie de l'entreprise transmise, et non simplement de liquider l'activité concernée, en procédant parallèlement à la cession des stocks. Le troisième temps du raisonnement porte enfin sur la **nature de l'activité que le cessionnaire entend exercer** : le considérant 45 de l'arrêt indique clairement que « rien dans l'article 5, paragraphe 8 de la sixième directive n'exige que, antérieurement à la transmission, le bénéficiaire exerce le même type d'activité économique que le cédant ». Cette considération nous paraît éclairer l'emploi par la Cour de l'article indéfini dans l'expression « une » activité qu'il s'agit de « poursuivre ». **Il s'en déduit qu'il n'y a pas, dans la jurisprudence communautaire, de condition de continuité d'activité.**

Comme on le voit, les conditions auxquelles l'application de l'article 257 bis est subordonnée sont centrées sur le cessionnaire, et non sur le cédant. Nous pensons donc que la circonstance que l'entreprise acquise a été revendue dans un délai très court n'est pas de nature à faire obstacle à l'application de ces dispositions, dès lors que l'acquéreur poursuit son activité.

Si vous nous suivez, vous sanctionnerez l'erreur de droit commise par la cour dans les deux affaires en jugeant que la concomitance de l'achat et de la revente par les SCI de locaux affectés à une activité de location faisait obstacle à l'application du régime fiscal prévu à l'article 257 bis, dès lors qu'il n'est pas contesté que le cessionnaire a poursuivi l'activité concernée.

Vous annulerez les arrêts du 21 novembre 2013 et renverrez les deux affaires à la cour administrative d'appel de Nancy. Vous pourrez faire droit aux conclusions présentées en application de l'article 761-1 du Code de justice administrative en mettant à la charge de l'État le versement à chacune des sociétés de la somme de 1 500 €.

Par ces motifs, nous concluons à l'**annulation des arrêts attaqués, au renvoi des affaires devant la cour administrative d'appel de Nancy et à l'octroi des frais irrépétibles aux sociétés requérantes.**

Benoît BOHNERT,
rapporteur public

NOTE

1 – L'article 257 bis du CGI a pour effet de neutraliser soit les opérations qui auraient été taxées, soit les conséquences des opérations exonérées (régularisations). On savait déjà qu'un immeuble locatif (en TVA) était susceptible de constituer une universalité totale ou partielle de biens. Le Conseil d'État vient préciser que la dispense de l'article 257 bis s'applique également à la cession d'un immeuble locatif réalisée juste après levée d'option d'un contrat de crédit-bail dès lors que le tiers acquéreur poursuit bien une activité locative en TVA.

Dans deux affaires très similaires, une SCI crédit-preneur sous-louait des locaux commerciaux à une entreprise. Après avoir acquis les agencements commerciaux au locataire, la SCI a très rapidement procédé à la levée d'option du crédit-bail. Le même jour, la SCI a revendu l'immeuble et ses agencements à un tiers, l'occupant restant locataire. L'administration fiscale ne contestait pas l'absence de taxation de la cession (immeuble achevé depuis plus de cinq ans) mais exigeait le reversement d'une fraction de la TVA déduite lors de l'acquisition des agencements commerciaux immobilisés par la SCI. La décision du Conseil d'État est l'occasion de rappeler les enjeux d'une erreur d'appréciation dans l'application de l'article 257 bis et de procéder à un état des lieux de la grille de lecture de ce dispositif s'agissant des activités locatives.

1. Rappel des enjeux de l'article 257 bis : quelles sont les conséquences d'une application erronée ?

2 – La dispense de l'article 257 bis du CGI s'applique de plein droit, elle ne résulte en aucun cas d'une option. L'erreur d'appréciation quant à son applicabilité ou pas peut avoir des incidences, selon les cas, tant sur le cédant que sur le cessionnaire.

A. - Immeuble achevé depuis plus de cinq ans au jour de sa cession

1° Incidence sur le cédant

3 – Lorsque l'immeuble est achevé depuis plus de cinq ans au jour de la cession, la cession de l'immeuble est en principe exonérée de TVA. Si le dispositif de l'article 257 bis s'applique, il n'y a pas d'avantage de TVA sur la cession. L'impact se situe en revanche au niveau des **droits à déduction d'amont** et de la nécessité de procéder ou non, à une régularisation de TVA à l'occasion de la cession.

Si l'**article 257 bis n'est pas applicable**, la cession est une opération située dans le champ d'application de la TVA mais exonérée de TVA (CGI, art. 261, 5). Dès lors que l'immeuble a la nature d'immobilisation et que la cession intervient dans le délai de régularisation de vingt ans, le cédant est tenu de procéder à des régularisations par vingtième de la TVA sur acquisition ou sur travaux immobiliers. Dans les affaires dont a eu à juger le Conseil d'État, l'Administration soutenait que l'article 257 bis n'était pas applicable, que la cession de l'immeuble était exonérée, et qu'en conséquence la TVA grevant l'acquisition, peu avant la levée d'option, des agencements immobiliers immobilisés, devait donner lieu à régularisation de vingtième (19/20^e en l'espèce).

En revanche, si l'**article 257 bis est applicable**, le cessionnaire est réputé poursuivre la personnalité du cédant au titre de la transmission de l'universalité de biens, ce qui justifie l'absence de régularisation de TVA par le cédant. Aussi, si le cédant a procédé à des régularisations, ces dernières ont été effectuées à tort (V. *infra* n° 4 les conséquences sur le cessionnaire). La réclamation que déposerait le cédant au titre de la régularisation erronée peut n'être pas sans incidence sur son cessionnaire.

2° Incidence pour le cessionnaire

4 – Le risque porte sur l'exercice de ses propres droits à déduction. Certes, le prix d'acquisition n'est en principe pas en lui-même grevé de TVA puisque, s'agissant d'un immeuble ancien, soit l'opération est exonérée de plein droit, soit elle bénéficie de la dispense de l'article 257 bis. Le risque intervient lorsque les **opérateurs ont considéré à tort que la cession ne relevait pas de l'article 257 bis** et que :

- **le cédant a opté à la TVA** (CGI, art. 260, 5^o bis) et le cessionnaire a exercé ses droits à déduction. Or, si l'article 257 bis du CGI s'applique, aucune option à la TVA n'était possible si bien que cette TVA a été mentionnée à tort dans l'acte. Or, le cessionnaire ne peut en principe exercer de droit à déduction sur une opération qui ne relève pas légalement de la TVA (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 21 nov. 2011, n° 316485, min. c/ Sté Tobacco Exporters International (TEI) : *JurisData* n° 2011-026300 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 3, comm. 65, concl. P. Collin ; *RJF* 2/2012, n° 108, *chron. C. Raquin*, p. 187). En outre un litige civil pourrait survenir entre les parties quant au prix payé (Cass. 3^e civ., 12 nov. 2015, n° 13-23.360, F-D : *JurisData* n° 2015-025726 ; *JCP N* 2015, act. 1128) ;

- **le cédant n'a pas opté à la TVA**, et il a le cas échéant procédé à des régularisations de TVA et a pu transférer ses droits à déduction à son cessionnaire (CGI, ann. II, art. 207, III, 3) par le « mécanisme de

l'attestation ». Or, si l'article 257 bis du CGI s'applique, non seulement le cédant ne devait procéder à aucune régularisation mais il ne pouvait davantage transférer de droits à déduction à son cessionnaire. Si ce dernier les a exercés, ils pourraient être remis en cause. Il aura en outre acquitté des droits d'enregistrement sur le complément de prix réglé à ce titre à tort. En dernier lieu, un litige non fiscal sur ce complément de prix indu peut également surgir entre les parties.

B. - Immeuble achevé depuis cinq ans au plus au jour de sa cession

5 – Cette cession est soumise à TVA, sauf dispense de l'article 257 bis. Dans le cas où ce dispositif n'a pas été appliqué, à tort, le risque

fiscal se situe avant tout chez le cessionnaire qui a exercé un droit à déduction sur la TVA réglée au cédant. Ici encore, un litige civil pourrait surgir pour tenter d'obtenir la restitution de la TVA payée à tort au cédant (*Cass. 3^e civ., 12 nov. 2015, n° 13-23.360, F-D, préc.*). Dans le cas inverse où l'article 257 bis a été appliqué à tort, le risque fiscal se situe chez le cédant qui se verrait reprocher de n'avoir pas collecté la TVA sur sa cession.

C. - Tableau récapitulatif

6 – Le tableau ci-dessous récapitule les règles exposées ci-dessus :

	Immeuble achevé depuis 5 ans au plus	Immeuble achevé depuis plus de 5 ans
	L'article 257 bis n'a pas été appliqué, à tort	
Cédant	TVA collectée à tort	Cession exonérée (sans option) : Régularisation effectuée à tort <i>ou</i> Cession en TVA sur option TVA collectée à tort
Cessionnaire	Remise en cause des droits à déduction de la TVA mentionnée dans l'acte	Cession exonérée Si le cessionnaire a bénéficié du transfert du droit à déduction : risque de remise en cause du droit à déduction + DMTO acquittés sur un complément de prix à ce titre qui ne se justifiait pas <i>ou</i> Cession en TVA sur option Remise en cause des droits à déduction de la TVA mentionnée dans l'acte
	L'article 257 bis a été appliqué à tort	
Cédant	Redressement de TVA collectée sur la cession (calcul de la TVA sur le prix, jamais sur la marge – calcul en dedans)	Redressement par régularisations de vingtième
Cessionnaire	-	-

2. L'article 257 bis appliqué à l'activité locative : quelle grille de lecture à ce jour ?

7 – Les deux conditions posées par le texte sont :

- une transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ;
- entre deux redevables de la TVA, ce qui suppose donc, pour une activité de location, qu'elle soit soumise à TVA.

Lorsque ces deux conditions sont remplies, la dispense de TVA s'applique de plein droit à tous les biens qui appartiennent à l'universalité transmise et donc aux éléments de stock ou de biens d'investissement. On sait depuis 2006 que la dispense de taxation s'applique également aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location, dès lors qu'elle est soumise à TVA (*RES n° 2006/34 (TCA), 12 sept. 2006 : Dr. fisc. 2006, n° 44, comm. 709, note M. Guichard et W. Stemmer. – BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10, 1^{er} oct. 2012, § 30*). En revanche, l'Administration en limitait son application aux seuls immeubles immobilisés, alors que le Conseil d'État vient de l'appliquer à une cession immédiatement précédée d'une levée d'option de crédit-bail. Quelle est donc désormais la grille de lecture de l'article 257 bis ?

A. - Appréciation de l'activité locative exercée par le cédant, avant cession

1° Des précisions administratives non remises en cause ou non abordées par la jurisprudence du Conseil d'État

8 – **L'activité locative du cédant doit-elle porter sur la totalité de l'immeuble cédé ?** Oui, selon la doctrine administrative (*RES n° 2006/34 (TCA), 12 sept. 2006, préc. – BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10, 1^{er} oct. 2012, § 30*). Ainsi, l'article 257 bis ne serait pas applicable à la cession d'un immeuble qui n'est affecté qu'en partie à une activité locative, l'autre partie étant par exemple réservée à l'usage du bailleur lui-même. Certains cas sont plus délicats (on pense à l'activité d'hôtellerie), que les contribuables traitent par des rescrits individuels. Le Conseil d'État n'a, pour sa part, pas eu à aborder cette condition.

9 – **La transmission de l'universalité est-elle incompatible avec la vacance totale ou partielle de l'immeuble au jour de la cession ?** Une très récente réponse ministérielle est venue rappeler : « Une cession intervenant entre deux assujettis à la TVA d'un immeuble **provisoirement vacant au moment de la cession** bénéficie de la dispense posée à l'article 257 bis du CGI dès lors que le cédant est en mesure de

démontrer qu'il **recherche activement un locataire**. La vacance des locaux cédés peut se justifier notamment par la conjoncture du marché immobilier, un changement de locataire, par des travaux ou à l'issue d'un sinistre, sans que l'intention de louer le bien en TVA n'ait été remise en cause. En conséquence, la **durée de la période de vacance ne constitue pas un critère d'appréciation** au sens de l'article 257 bis du CGI, **seule l'intention démontrée de louer le bien étant retenue** en cas de vacance. De même, les circonstances ayant motivé le départ du locataire ne sont pas, à elles seules, de nature à remettre en cause l'application du dispositif » (*Rép. min n° 90962 à M. Bernard Gérard : JOAN Q8 mars 2016, p. 2040 ; JCPN 2016, n° 12, act. 429*). Il est en effet assez fréquent en pratique que la cession soit précédée de la résiliation du bail afin de pouvoir présenter à la vente un bien libre de tout occupant, le cessionnaire mettant en place son propre locataire.

10 – L'activité locative du cédant doit-elle être exercée en totalité en TVA ? Non, l'immeuble pouvant être loué pour partie en exonération (usage d'habitation) pour partie en TVA (usage professionnel et option) tout en appliquant la dispense de TVA de l'article 257 bis (V. en ce sens, *BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10, 1^{er} oct. 2012, § 50*).

11 – Si le cédant est propriétaire de plusieurs biens, doit-il céder la totalité de ses immeubles ? Non, il peut conserver d'autres immeubles locatifs, tout en bénéficiant du régime de la dispense de l'article 257 bis au titre de la cession d'un immeuble locatif (*RES n° 2006/58 (TCA), 26 déc. 2006 : JCP N 2012, n° 42, act. 908, obs. W. Stemmer. – V. É. Frémeaux, M. Guichard et W. Stemmer, Dispense de TVA sur la cession d'un immeuble affecté à une activité de location. Bilan d'une année de pratique : Dr. fisc. 2008, n° 7, 169. – BOI-TVA-DED-60-20, 12 sept. 2012, § 280*).

12 – L'immeuble locatif doit-il être cédé à un unique cessionnaire ou peut-il être divisé et cédé à plusieurs cessionnaires, chacun poursuivant une activité locative ? Rien ne paraît faire obstacle au bénéfice de l'article 257 bis dans cette situation. Des prises de position individuelles non publiées vont en ce sens.

2° Des précisions apportées par le Conseil d'État en contradiction avec la doctrine administrative

13 – L'immeuble loué doit-il obligatoirement constituer une immobilisation pour le cédant ? Pour l'administration fiscale, n'entre pas dans le champ de l'article 257 bis l'immeuble inscrit en stock, donné à bail dans l'attente de sa revente et qui serait cédé de manière isolée, c'est-à-dire sans être inclus dans une cession globale de l'activité de marchand de biens (*RES n° 2006/58 (TCA), 26 déc. 2006. – BOI-TVA-DED-60-20, 12 sept. 2012, § 280* : « Lorsque dans le cadre de son activité d'achat-revente d'immeubles, un assujetti procède à la vente isolée d'un immeuble prélevé parmi son actif circulant (son stock), il ne peut pas bénéficier de la dispense prévue par l'article 257 bis du même code, et ce, même si dans l'attente de sa revente, cet immeuble fait l'objet d'une location soumise à la TVA. En effet, l'inscription en stock de l'immeuble constitue un élément objectif permettant de révéler l'intention de l'opérateur de ne pas affecter durablement l'immeuble en cause à une activité de location en tant que loueur d'immeuble mais de le destiner purement et simplement à la vente »).

Cette position paraît désormais très discutable puisque dans les deux arrêts commentés, le Conseil d'État apprécie la condition de poursuite de l'activité locative du côté du cessionnaire et non de celle du cédant. Ainsi, la circonstance que le preneur d'un contrat de crédit-bail immobilier, lève l'option du crédit-bail et rachète les agencements au locataire, juste avant de revendre l'immeuble avec ses agencements à un tiers, ne fait pas en soi obstacle à l'application de l'article 257 bis du CGI. L'immeuble était, avant la levée d'option, donné en sous-location par le preneur et cette activité locative s'est

poursuivie par le cessionnaire, au demeurant avec le même occupant. Le rapporteur public rappelle ainsi le raisonnement de la CJUE : « Elle s'intéresse en premier lieu à la consistance des biens cédés [entreprise ou partie d'entreprise susceptible de poursuivre une activité autonome] (...). Son raisonnement porte ensuite sur l'intention du cessionnaire (...). Le troisième temps du raisonnement porte enfin sur la nature de l'activité que le cessionnaire entend exercer (...) "rien dans l'article 5, § 8 de la sixième directive n'exige que, antérieurement à la transmission, le bénéficiaire exerce le même type d'activité économique que le cédant." », et conclut que « les conditions auxquelles l'application de l'article 257 bis est subordonnée sont centrées sur le cessionnaire, et non sur le cédant. Nous pensons donc que la circonstance que l'entreprise acquise a été revendue dans un délai très court n'est pas de nature à faire obstacle à l'application de ces dispositions dès lors que l'acquéreur a poursuivi son activité. ». Le Conseil d'État juge ainsi que le dispositif « s'applique à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'entreprise **dès lors que le bénéficiaire du transfert a pour intention d'exploiter le fonds** ».

Le Conseil d'État ne pose donc nullement comme condition d'application de l'article 257 bis que l'immeuble affecté à l'activité de location soit constitutif d'une immobilisation. Il s'intéresse avant tout à l'intention du bénéficiaire de poursuivre l'activité locative. Aussi, les immeubles en stock des promoteurs ou marchands de biens donnés en location dans l'attente de la revente paraissent désormais pouvoir relever de la dispense de l'article 257 bis dès lors que l'investisseur cessionnaire a l'intention de maintenir durablement l'activité locative. Des demandes de rescrit en ce sens semblent avoir été déposées. À ce jour, la rédaction du BOFiP n'a pas été modifiée.

14 – Le cédant doit-il justifier de l'exercice de l'activité locative pendant un délai minimum ? La durée d'exercice de l'activité locative par le cédant n'est pas prise en compte par le Conseil d'État. On s'intéresse avant tout au caractère durable de l'activité **par le cessionnaire** (V. *infra* n° 15 à 17) et a minima à ses intentions en ce sens. On notera cependant que le crédit-preneur avait affecté pendant plusieurs années le bien à une activité locative (sous-location). L'activité de location du cessionnaire s'est en fait substituée à celle de sous-location exercée par le cédant. Avant cession, le cédant était déjà un « bailleur ». En revanche, les agencements acquis auprès du locataire juste avant levée de l'option, n'ont pas en eux-mêmes été affectés à une activité locative avant cession, ils sont toutefois par nature indisociables et font partie de l'universalité de biens.

B. - Appréciation de l'activité locative exercée par le cessionnaire, après cession

15 – La recherche de l'intention d'une poursuite durable de l'activité locative : le cessionnaire doit avoir pour intention d'exploiter l'universalité de biens transmise et non simplement de la liquider immédiatement. S'agissant de la levée d'option d'un crédit-bail (opération qui n'était pas en cause dans les affaires jugées par le Conseil d'État), on recherchera si le crédit-preneur (cessionnaire) revend immédiatement le bien ou au contraire s'il poursuit une activité locative. Dans ce dernier cas, il ne paraît nullement exigé du crédit-preneur qu'il ait exercé lui-même une activité locative avant levée d'option. Indépendant du contexte de crédit-bail, il est par ailleurs fréquent que la cession s'accompagne d'un changement d'occupant des locaux et donc d'une vacance postérieure à l'acquisition. Le nouveau propriétaire devant réaliser certains aménagements « tarde » parfois à mettre en place le nouveau locataire si bien que l'immeuble reste inoccupé un certain temps après cession. Il ne devrait y avoir aucune difficulté si l'on peut justifier que l'acquéreur a bien pour intention de poursuivre l'activité locative et que telle est d'ailleurs la

finalité des travaux. Toutefois, c'est au cédant, seul redevable de la TVA sur régularisations, d'apporter des éléments de fait exclusivement liés à la situation de son acquéreur. Or, lorsqu'au jour du contrôle, les parties ne sont plus en rapport (le cessionnaire a parfois même disparu), le cédant se retrouve bien démuné.

16 – Le cessionnaire doit-il poursuivre la même activité que celle précédemment exercée par le cédant ? Non seulement il n'est pas nécessaire qu'il y ait identité de locataire, mais il n'est pas davantage requis qu'il y ait une stricte identité d'activité locative. En effet, avant levée d'option, le crédit-preneur exerce une activité de sous-location, alors que le cessionnaire va poursuivre une activité de location. La solution devrait d'ailleurs être identique lorsqu'après levée d'option, le crédit-preneur exerce une activité locative très différente du crédit-bailleur, telle que la location meublée ou équipée, voire parahôtelière ou même hôtelière (traitée en TVA parmi les activités de location, CGI, art. 261 D, V. É. Frémeaux, M. Guichard et W. Stemmer, *Dispense de TVA sur la cession d'un immeuble affecté à une activité de location. Bilan d'une année de pratique, préc. – Cons. UE, dir. n° 2006/112, 28 nov. 2006, art. 135, pt 1, § 1 et § 2, pt a : JOUE n° L 347, 11 déc. 2006, p. 1-118. – CJCE, 12 févr. 1998, aff. C-346/95, Élisabeth Blasi et Finanzamt München, pt 19. – V. exposé des motifs de l'exonération de TVA contenue dans l'article 14 du projet de sixième directive TVA, p. 16).*

17 – Le cessionnaire doit exercer une activité locative en TVA afin d'avoir la qualité de « redevable » de la TVA. S'agissant de locaux à usage professionnel, la TVA est de plein droit pour les locaux équipés mais uniquement sur option pour les locaux nus. Dans ce dernier cas, le cédant pourra utilement se constituer la preuve de l'exercice effectif de l'option par le cessionnaire (laquelle peut intervenir avant acquisition), sauf à se prévaloir de préférence dans l'acte, de la doctrine administrative autorisant le « transfert » de l'option dans le cas de transmission d'universalité de biens (*BOI-TVA-CHAMP-50-10 § 240, 4 avr. 2014* : « Lors de la transmission d'une universalité totale ou partielle d'une activité locative soumise à la taxe de plein droit ou sur option, l'option exercée par le cédant au titre de l'immeuble exploité pourra être transmise au cessionnaire dès lors que ce dernier entend poursuivre une telle activité soumise à la taxe »).

Carine DELEU,
avocat associée, SCP Alcade et Associés

MOTS-CLÉS : Taxe sur la valeur ajoutée - Champ d'application - Dispense de TVA en cas de transmission d'une universalité (CGI, art. 257 bis) - Cession d'un immeuble locatif - Jurisprudence du Conseil d'État appliquée au contrat de crédit-bail

JURISCLASSEUR : Fiscal Chiffre d'affaires, Fasc. 2025-40, Y. Sérandard ; Fiscal Chiffre d'affaires, Fasc. 2055-5, G. Laval