

L'analyse fiscale

TVA immobilière : l'absence d'option prévue par l'article 260 du CGI régulièrement exercée interdit l'application de la dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI



Par Jean-Christophe Bouchard,
avocat à la cour,
NMW Delormeau

Dans un arrêt en date du 14 juin 2017 (CAA Nantes 14 juin 2017 n° 15NT03774), la cour administrative d'appel de Nantes rappelle que si l'option à la TVA des loyers prévue par l'article 260 du CGI n'est pas régulièrement exercée, la société ne peut pas se prévaloir de la qualité d'assujetti redevable de la TVA et ne peut se prévaloir de la dispense de TVA prévue à l'article 257 bis du CGI.

Pour rappel, l'article 257 bis du CGI prévoit une dispense de la taxe applicable à l'ensemble des biens et services qui s'inscrivent dans le cadre d'une transmission ou d'un apport d'une universalité de biens, c'est-à-dire qui concerne «le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome» (CJCE 27 novembre 2003 aff. C-497/01, Zita Modes SARL).

Pour bénéficier de ce régime, le cédant et le bénéficiaire de la transmission doivent avoir la qualité d'assujetti redevable de la TVA.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt commenté, la SCI ATM avait acquis un terrain à bâtir sur lequel elle avait fait édifier, en vue de sa location, un immeuble à usage commercial. Comme l'activité de location de locaux nus est exonérée de TVA en vertu de l'article 261 D du CGI, la SCI a exercé l'option pour l'application de la taxe aux loyers afin de pouvoir déduire la taxe grevant les travaux de construction de l'immeuble. L'immeuble a été loué puis finalement revendu plus de cinq ans après son achèvement. L'acte de vente mentionnait que la vente n'entraînait pas dans le champ d'application de la TVA compte tenu que l'immeuble était achevé depuis plus de cinq ans.

En application de l'article 207 de l'annexe II au CGI, la taxe initialement déduite par la SCI lors de la construction de l'immeuble devait faire l'objet d'une régularisation dite «globale». La SCI s'est prévaluée de l'application de l'article 257 bis du

CGI pour être dispensée de toute régularisation de TVA.

Suite à des opérations de contrôle, l'administration fiscale a décidé de procéder à une régularisation globale pour la période de régularisation restant à courir.

Dans l'arrêt commenté, la cour relève que ni le vendeur ni l'acquéreur de l'immeuble n'avaient régulièrement exercé l'option expresse des loyers à la TVA de l'article 260 du CGI concernant l'immeuble en question.

La cour reprend pour l'essentiel les solutions posées par la jurisprudence antérieure et juge que la déclaration d'option expresse ne peut pas résulter, dès lors que l'activité de la société revêt un caractère général, de la seule mention du régime TVA indiqué par la société dans sa déclaration de constitution (CE 23 décembre 2011 n° 323189, Sté Mercedes), de l'attribution à la société d'un numéro de TVA, ou encore de la soumission des baux en cours au moment de la vente à la TVA (CAA Nantes 25 mars 1997 n° 94-1164, SCI AC Investissements).

En raison de l'absence de qualité d'assujetti redevable de la TVA de la SCI ATM, la Cour en tire la conséquence logique qu'il n'est pas possible pour elle de prétendre au bénéfice de la dispense de taxe prévue à l'article 257 bis du CGI.

L'arrêt commenté est l'occasion de procéder à d'utiles rappels concernant une problématique qui constitue toujours une source d'erreurs récurrentes et fait l'objet d'une actualité contentieuse abondante. L'option à la TVA prévue par l'article 260 du CGI doit être claire et non équivoque. Elle doit faire l'objet d'une déclaration expresse à l'administration et distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles. Si cette option peut être exercée à l'occasion de la déclaration d'existence de la société propriétaire, celle-ci doit dans tous les cas comporter des indications suffisamment précises pour identifier le ou les immeubles auxquels l'option se rapporte. Tout manquement peut aboutir à des conséquences financières lourdes comme ce fut le cas en l'espèce en interdisant toute dispense de régularisation de la TVA initialement déduite. ■