

Convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie : régime des sociétés de personnes au regard des règles de territorialité

Lire les conclusions de :

Virginie Chevalier-Aubert

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 13LY01889 – SCI CAPOUE – 28 avril 2016 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

CFE, Convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, Territorialité de l'impôt

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Une société qui loue des biens à l'étranger mais qui possède son siège social en France et qui est gérée depuis la France, est soumise à la cotisation foncière des entreprises à raison de son activité, tant en application du droit interne que de la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie.

² La SNC Ultramarine, qui possède son siège social en métropole et qui a pour activité la location de biens matériels à des entreprises implantées en Nouvelle-Calédonie, demandait la décharge de la cotisation foncière des entreprises à laquelle elle avait été assujettie sur le fondement de l'article 1447 du code général des impôts (1).

³ La Cour juge que d'une part, du point de vue du droit interne, la SNC qui n'a en dehors des biens loués, aucun établissement, installation, matériel, personnel ou représentant en Nouvelle Calédonie, doit être regardée comme exerçant son activité de location en France, où elle a son siège et où elle est gérée (2). D'autre part, faisant application de la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, elle juge que les matériels que la société donne en location, ne sauraient constituer une installation fixe d'affaires, et qu'ainsi, la SNC ne peut pas être regardée comme disposant en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention. La SNC était donc soumise à la cotisation foncière des entreprises à raison de son activité.

⁴ (1) L'article 1447 III du code général des impôts renvoie aux règles de territorialité propres à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés. Pour une application, v. CAA Lyon, 2^{ème} ch., 29 septembre 2015, M. A. C., N° 14LY01648

⁵ (2) Rappr. de la jurisprudence selon laquelle la location d'un immeuble ne suffit pas à caractériser l'exploitation d'une entreprise au sens de l'article 209 I (impôt sur les sociétés) CE 31 juillet 2009 n° 296471, 3^e et 8^e s.-s., Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited : RJF 11/09 n° 979

⁶ CE 12 mars 2014 n° 352212, 9^e et 10^e s.-s., Société DGFP Zeta : RJF 6 /14 n° 550

Conclusions du rapporteur public

Virginie Chevalier-Aubert

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6265](https://doi.org/10.35562/alyoda.6265)

¹ 1. La SCI Capoue a acquis le 7 avril 2000, pour un prix de 838 469, 59 euros, un bien immobilier comprenant plusieurs bâtiments et des terrains d'une surface de 276 hectares. Elle a réalisé dans cette propriété des travaux de viabilisation des terrains et de rénovation d'un montant total de 994 398, 43 euros. Elle a opté pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en 2001 en application du 2° de l'article 260 du code général des impôts.

² Par un bail commercial du 2 janvier 2004, elle a donné en location à la SAS Lelahel l'ensemble du domaine, pour l'exploitation d'un centre de détente et de remise en forme à l'exception de trois pièces, moyennant un loyer de 48 000 euros hors taxe par an. Elle a conclu le 7 janvier 2008 un nouveau bail commercial qui s'est substitué au précédent, sans modification du loyer, pour l'exploitation de gîtes ruraux.

³ Elle a obtenu, en raison de la réalisation des travaux dans l'ensemble immobilier et de sa situation créditrice, des remboursements de TVA entre 2008 et 2009.

⁴ Mais ces derniers ont fait l'objet d'une remise en cause lors de la vérification de comptabilité, portant sur la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009.

⁵ A l'issue de cette vérification, l'administration a estimé que la SCI Capoue ne s'était pas livrée, au cours de la période, à l'exercice d'une activité économique au sens de l'article 256 A du code général des impôts et que, par suite, elle ne pouvait être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée et devait restituer les crédits de taxe sur la valeur ajoutée remboursés en 2008 et 2009.

⁶ La SCI Capoue relève appel du jugement du tribunal administratif de Lyon, en date du 18 juin 2013, qui a rejeté sa demande tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge pour la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009.

⁷ 2. Le présent litige porte sur les critères à retenir pour qualifier une activité économique au sens de l'article 256 A du code général des impôts.

⁸ Le tribunal administratif a considéré, dans le jugement attaqué, que *« la société civile immobilière Capoue en n'obtenant qu'un taux de rentabilité du capital qu'elle a investi de 2, 94 %, ne peut être regardée comme exerçant une activité économique au sens de l'article 256 A du code général des impôts ; que compte tenu de sa*

faiblesse, le taux de rentabilité obtenu par la société civile immobilière Capoue doit, au contraire, être regardé comme révélant l'exercice d'une libéralité au bénéfice de la société Lelahel, dont la gérante, Mme Rinaudo, détient à la fois 99, 98 % du capital de celle-ci et possède 90 % du capital de la société requérante ».

⁹ La SCI CAPOUE soutient que l'absence d'intention libérale devait être démontrée en s'appuyant sur des éléments de comparaison et non pas sur les seuls liens entre les deux sociétés, ni sur le ratio mathématique calculé par le service, ou sur l'inadaptation du bail aux difficultés économiques rencontrées. Elle indique que l'absence de recherche d'autres locataires s'explique par la spécificité des lieux.

¹⁰ Dans la proposition de rectification, du 28 novembre 2010, l'administration a estimé qu'en raison de la disproportion entre le coût de revient des constructions et le loyer de la location, la SCI Capoue ne s'était pas livrée à l'exercice d'une activité économique au sens de l'article 256 A du code général des impôts ouvrant droit à déduction de la taxe acquittée en amont.

¹¹ Le ministre fait valoir qu'en l'absence de termes de comparaison pertinents, la preuve de l'existence d'une libéralité est apportée par les circonstances de l'espèce.

¹² Il relève aussi l'existence d'une communauté d'intérêts entre les deux sociétés, des clauses excessivement favorables à la société locataire dans le nouveau bail conclu en 2008, notamment, l'absence de possibilité de réévaluation du loyer, le loyer peu élevé au regard de la consistance des biens loués et des travaux réalisés par le preneur, les clauses de révision prévues au bail non appliquées et un taux de rentabilité de seulement 2, 94 %.

¹³ Dans la proposition de rectification, l'administration s'est précisément fondée sur la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) (*arrêt du 21 septembre 1988 aff. C-50/87, Commission/France : Dr. fisc. 1988, n° 50, comm. 2305, concl. G. Slynn*) et sur des décisions jurisprudentielles nationales (notamment *Tribunal administratif de Lyon du 3 mars 2003 n° 98-5583 RJF 6/03*)

¹⁴ Il convient de s'interroger sur les critères à retenir pour la qualification d'activité économique et notamment de déterminer si un loyer bas, une rentabilité faible, regardés comme une libéralité peuvent permettre de remettre en cause l'existence d'une activité économique.

¹⁵ Les règles d'assujettissement à la TVA sont fixées par l'article 256 du code général des impôts, qui a transposé en droit français la 6ème directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977, remplacée par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

16 Aux termes de l'article 256 A du code général des impôts (CGI) :

17 « Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui
effectuent de manière indépendante une des activités économiques
mentionnées au cinquième alinéa, (...) »

18 *Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent
comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de
prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles
et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment
considérée comme activité économique une opération comportant
l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en
retirer des recettes ayant un caractère de permanence. »*

19 Aux termes de l'article 9 § 1 de la directive TVA de 2006 :

20 « 1. Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon
indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique,
quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

21 *Est considérée comme « activité économique » toute activité de
producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris
les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales
ou assimilées.*

22 *Est en particulier considérée comme activité économique,
l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des
recettes ayant un caractère de permanence »*

23 L'article 2 § 1 de la directive TVA de 2006 dispose :

24 « 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

25 *c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le
territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel
(...) »/*

26 Nous sommes en présence, en l'espèce, d'une location, qui peut être
considérée comme relevant d'une activité économique au sens de
l'article 256 A du CGI, en raison de la réalisation habituelle de
prestations de services à titre onéreux.

27 L'article 4-2 de la 6e Directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977
reconnait par exemple l'existence d'une activité économique en cas
de réalisation d'une seule opération comportant l'exploitation d'un
bien corporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de
permanence. (Voir *Cour de justice de l'Union Européenne (CJUE)*
arrêt du 4 décembre 1990 aff. C-186/89, Van Tiem : Dr. fisc. 1991,
n° 26, comm. 1356 qui concerne l'application de la TVA aux Pays-
Bas).

28 La doctrine administrative a posé comme principe, à la suite de la décision de la CJCE du 21 septembre 1988 précitée, que l'activité économique ne peut être reconnue lorsqu'en raison de la minoration du prix, l'opération s'analyse en réalité en une libéralité. La doctrine a même fixé des seuils de rentabilité minimale.

29 Dans l'arrêt précité du 21 septembre 1988, la Cour condamne le décret n° 79-310 du 9 avril 1979 dit des "quinzièmes" limitant le droit à déduction des bailleurs.

30 A cette occasion, la Cour précise que « *Lorsqu'en raison du montant du loyer, la location doit être considérée comme une libéralité, et non pas comme une activité économique au sens de la directive, la déduction initialement opérée fait l'objet d'une régularisation dont le délai peut être porté jusqu'à dix ans* ».

31 Il n'y a pas à notre connaissance de jurisprudence du Conseil d'Etat sur cette question précise.

32 En revanche, les cours et les tribunaux administratifs, mise à part celle de Lyon, ont repris l'interprétation de l'arrêt faite par la doctrine et retiennent pour qualifier l'activité économique le critère unique du loyer insuffisant, induisant un taux de rentabilité inférieur à 4 %. (voir *tribunal administratif de Paris 20/10/2004 N° 09707266/1 Société Kupkac C+ ; cour administrative d'appel Marseille 18/10/2007 sarl Mieux Vivre n° 03MA01435 ; Cour administrative d'appel de Nantes du 13/12/12 SCI du Parc n° 11NT02275 ; Cour administrative d'appel de Marseille 3/02/2015 SNC ROVAL n° 14MA00276*) .

33 A noter, pour votre complète information, que nous ne sommes pas les seuls à nous interroger, 18 ans après, sur la portée de cet arrêt de la CJCE.

34 Dans une décision rendue le 1^{er} décembre 2015 le First Tier Tribunal, juridiction fiscale britannique de 1^{ère} instance spécialisée à ressort national (voir version en ligne, s'interroge longuement sur la notion d'activité économique au sens de la directive TVA et notamment sur la portée de la jurisprudence précitée de 1988. Il indique que la location à un prix traduisant une libéralité est un indice dans le sens de l'absence d'activité économique. Il applique ensuite ce critère pour conclure à l'existence d'une activité économique (loyer représentant 95 ou 98 % du prix du marché).

35 Il rappelle que l'on est loin d'un précédent d'une juridiction supérieure pour lequel le loyer était de 100 £, alors que les travaux de rénovation avaient coûté 100 000 £ (High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, 29 novembre 2001, affaire *Yarburgh*)

36 Revenons à notre jurisprudence nationale et même locale, la cour administrative d'appel de Lyon, s'est écartée de cette jurisprudence dominante, jugeant que le caractère anormalement bas du loyer ne peut avoir pour effet de priver de la qualification d'activité économique une location dont les recettes, qui ne sont pas insignifiantes, présentent le caractère de permanence.

37 (CAA Lyon 15 mai 2007 n° 03LY01267, 5^e ch., EURL Imhotep : RJF 2/08 n° 134., en B (aux tables, p. 835))

38 Il convient de s'interroger sur la portée effective de l'arrêt de la Cour de Justice des communautés européennes.

39 Il nous semble que cet arrêt ne comporte pas une position de principe aussi tranchée que celle reprise par la doctrine administrative et certaines juridictions.

40 Il faut rappeler que cet arrêt condamnait la France en manquement pour avoir maintenu un décret excluant la déduction de la TVA d'amont lorsque le loyer (d'aval) était inférieur au 15^{ème} de la valeur de l'immeuble.

41 Ce n'est que dans un point 21 que la CJCE a indiqué que le montant du loyer pouvait conduire à ce qu'une location soit considérée comme une libéralité, et non comme une activité économique.

42 Il a été jugé par la CJUE, plus récemment, que le fait que le prix soit inférieur et même manifestement inférieur au prix du marché est en lui-même sans incidence.

43 (Voir CJUE, 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03 (point 22) - CJUE, 9 juin 2011, Campsa Estaciones de Servicio SA, C-285/10 (points 25 et 27))

44 Il a aussi été jugé que l'existence de liens entre les parties est aussi sans incidence.

45 (Voir CJUE, 9 juin 2011, Campsa Estaciones de Servicio SA, C-285/10 (point 25))

46 Une activité peut être qualifiée d'économique lorsqu'elle présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération perçue par l'auteur de l'opération.

47 L'arrêt de la CJUE du 29 octobre 2009 (*Commission/Finlande C-246/08*) pose ces deux conditions, mais semble réserver des cas particuliers (« *en règle générale* ») (point 37).

48 La notion d'acte anormal de gestion, vous le savez, ne s'applique pas en matière de TVA. Il n'est d'ailleurs pas invoqué en l'espèce.

49 En relevant une libéralité, des liens entre les sociétés, ce qui est invoqué c'est l'absence de réelle activité. Le loyer bas serait un indice d'une activité fictive en quelque sorte, sans caractère véritablement onéreux. C'est le caractère onéreux de la prestation qu'il convient d'apprécier.

50 Si le loyer est symbolique ou tellement dérisoire, le caractère onéreux de la location ne peut être reconnu. Nous serions plus alors sur le terrain de la fictivité ou de l'abus de droit, qui n'est pas évoqué par l'administration.

51 Il nous semble qu'en l'espèce, nous ne pouvons pas adopter une position de principe consistant à ne pas prendre en considération le montant du loyer, comme un indice de l'exercice d'une activité économique, d'une prestation rendue à titre onéreux (voir d'ailleurs l'arrêt de la cour de Lyon précité du 15 mai 2007 qui faisait référence à « *des recettes pas insignifiantes* »).

52 En revanche, il ne convient pas, selon nous, de rentrer dans un raisonnement ancré sur une comparaison trop stricte avec le taux de marché, sur le taux de rentabilité normal, qui est un raisonnement pour l'acte anormal de gestion.

53 Il ne paraît pas aisé de fixer un seuil entre le loyer bas mais réel et un loyer tellement dérisoire ou symbolique, qu'il s'apparente à une absence de loyer, qu'il exclut le caractère onéreux de l'opération et partant, le droit à déduction de la TVA d'amont.

54 Il a été jugé par la CJCE que la gratuité caractérise par exemple une libéralité hors du champ d'application de la TVA. (Voir CJCE, 1er avril 1982, aff. C-89/81, Hongkong Trade : Rec. CJCE 1982, p. 1278).

55 Le 9 juin 2011, la CJUE estimait aussi, par exemple, (CJUE, 9 juin 2011, aff. C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, préc.) qu'un prix inférieur de moitié à celui du marché demeure une contrepartie.

56 La liberté contractuelle prédomine.

57 Il faut apprécier l'existence d'une contrepartie subjective, celle voulue par les parties, le prix stipulé (voir CJUE, 8e ch., 7 mars 2013, aff. C-19/12, Efir OOD, pt 41 : Dr. fisc. 2013, n° 011, act. 141 ; Europe 2013, comm. 223, obs. A.-L. Mosbrucker ; RJF 6/2012, n° 685).

58 L'article 80 de la directive TVA permet aux États membres, afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscale, de retenir comme base d'imposition la valeur normale lorsqu'elle existe, entre le fournisseur et son client, des liens familiaux ou simplement des liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'État membre. Cette disposition est limitative. Elle ne permet pas à un État membre de la

généraliser à toutes les opérations. (Voir CJUE, 2e ch., 26 avril 2012, aff. C-621/10, Balkan and Sea Properties et Provadinvest). Or il n'existe pas de dispositions particulières pour les locations.

59 La contrepartie, critère de taxation et mesure de l'assiette de la TVA, doit avoir pour cause la contre-prestation fournie. Chacune des parties doit quelque chose à l'autre. La notion de contre-valeur effective ne signifie pas que le prix doit être celui du marché. Un prix doit avoir été stipulé, peu importe qu'il produise un résultat bénéficiaire ou déficitaire.

60 (Voir CJUE, 8 mars 1988 aff. 102/86, Apple and Pear Development Council, RJF 8-9/88 n° 970), des sommes ne peuvent être assujetties à la TVA qu'à la condition qu'il existe "un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue".

61 En l'espèce, dans notre affaire, le ministre ne conteste pas la réalité de la prestation, l'existence d'un lien direct entre la mise à disposition du domaine par la SCI Capoue et le versement par la SAS Lelabel du loyer stipulé dans le contrat de location, et la qualité d'assujettie de la SCI CAPOUE.

62 Il est aussi constant que la location litigieuse a été consentie moyennant un loyer annuel de 48 000 euros hors taxe et que les recettes générées par ce loyer ont eu un caractère de permanence.

63 Le loyer en l'espèce ne nous paraît pas dérisoire ou symbolique.

64 Le taux de rentabilité ne nous semble pas un critère pertinent.

65 Les faits, relevés par l'administration, un loyer faible induisant une rentabilité faible par rapport au coût de revient des biens loués, des conditions avantageuses dans le bail, la communauté d'intérêts et la faiblesse du chiffre d'affaires ne suffisent pas, selon nous, à révéler une absence de contrepartie effective et de lien direct entre la prestation offerte et la contrepartie reçue. La circonstance que la société ait renoncé à son projet initial de créer un centre susceptible d'accueillir 150 personnes nous paraît sans incidence.

66 Ainsi, selon nous, c'est à tort, que l'administration a estimé que la SCI CAPOUE n'avait pas d'activité économique, et donc sa qualité d'assujettie, et lui a réclamé la restitution des crédits de taxe sur la valeur ajoutée remboursés au cours de la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009.

67 **Par ces motifs nous concluons :**

68 - A ce que le jugement n° 1104943 du 18 juin 2013 du tribunal administratif de Lyon soit annulé.

69 - A ce que la SCI CAPOUE soit déchargée des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009.

70

- A ce que l'Etat verse à la SCI CAPOUE une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.