

Critères d'assujettissement d'une activité économique à la TVA

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 14LY01742 – SAS Poulat Viallet Immobilier – 12 avril 2016 – C+ [↗](#)

Lire aussi l'article : Critère d'assujettissement d'une activité économique à la TVA, éclaircissement

INDEX

Mots-clés

TVA, Assujettissement, Droit à déduction, Article 256 A du code général des impôts

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Une société exerçant une activité de location assimilable à une libéralité, ne remplit pas les conditions d'assujettissement à la TVA

² Une activité de location à bas prix de biens meubles, au dirigeant d'une entreprise et à sa famille, sans mise en œuvre de moyens analogues à ceux déployés par un professionnel, ne constitue pas une activité économique susceptible d'être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), mais une libéralité.

Aux termes de l'article 256 A du Code général des impôts : « *Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. (...) Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services (...). 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* ».

³ En l'espèce, la SAS Poulat Viallet Immobilier exerce une activité de location de biens meubles à son dirigeant et à sa famille en l'absence de toute autre activité assujettie (1).

⁴ Se pose ici la question de savoir si ces opérations constituent une activité économique au sens des dispositions de l'article précité et sont susceptibles d'être assujetties à la TVA. Or, le fait que l'activité concernée soit effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans incidence pour déterminer si elle constitue une livraison de biens ou une prestation de services et une activité économique (2). Pour l'exclure du droit à déduction de la TVA acquittée sur les biens mis en location, l'administration fiscale a estimé que les loyers exigés par cette société en contrepartie des biens corporels qu'elle donnait en location à son dirigeant et à la famille de celui-ci étaient manifestement inférieurs à leur coût de revient depuis le début de la location. En effet, la location de véhicules et autres moyens de transport effectuée par cette société se faisait à des prix très bas (3 et 4) à cette seule clientèle et sans mise en œuvre de moyens analogues à ceux déployés par un professionnel (5). Ces conditions de prix et l'absence de mise en œuvre de moyens analogues à ceux déployés par un professionnel caractérisent une libéralité.

⁵ Par suite, lors d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale était donc fondée à dénier à la SAS Poulat Viallet Immobilier, pour ce seul motif, la qualité d'assujettie à la TVA à raison de ces opérations et, par voie de conséquence, à lui opposer, au regard de la loi fiscale, la non-déductibilité de la TVA ayant grevé le prix d'achat et les différentes dépenses acquises pour ces actifs sociaux.

⁶ (1) Pour une activité même exercée à titre occasionnel qualifiée d'activité économique dès lors qu'elle est exercée par une personne ayant par ailleurs la qualité d'assujettie : cf. Sol. Contr. CJUE, 13 juin 2013, aff. 62/12, 1^e ch., Galin Kostov : RJF 10/13 n° 992.

⁷ (2) Sur l'inopérance du critère de la recherche d'un avantage fiscal pour l'entreprise : cf. CJCE, 21 février 2006, aff. 255/02, gr. ch., Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, RJF 5/06 n° 648.

⁸ (3) Sur le critère du prix pour la qualification d'opération à titre onéreux : CJUE, 20 janvier 2005, aff. 412/03, 1^{ère} ch., Hôtel Scandic Gåsabäck AB : RJF 4/05 n° 417. CJUE, 9 juin 2011, aff. 285/10, 8^{ème} ch., Campsa Estaciones de Servicio SA : RJF 10/11 n° 1109.

⁹ (4) Sur le critère du prix pour la qualification d'activité économique : cf. CAA Nantes, 13 décembre 2012, SCI du Parc, n° 11NT02275. Cf. Sol. Contr. CAA Lyon 15 mai 2007, n° 03LY01267, 5^{ème} chambre, EURL Imhotep, RJF 2008, n° 0134. CE, 2 avril 2003, n° 233375, Sté d'exploitation de l'Hôtel des bains : RJF 6/03 n° 0704, concl. P. Collin BDCF 6/03 n° 78, obs. J.-C. Bouchard BGFE 3/03 p. 10 ; CJCE, 21 septembre 1988, aff. 50/87 : RJF 11/88 n° 1255. CAA Marseille, 18 octobre 2007, SARL Mieux Vivre, n° 03MA01435.

¹⁰ (5) Sur le critère des moyens analogues à ceux déployés par un professionnel : cf. CJCE, 26 septembre 1996, aff. 230/94, Enkler : RJF 11/96 n° 1370. CJUE, 19 juillet 2012, aff. 263/11, 2^{ème} ch., Ainārs Rēdlihs : RJF 12/12 n° 1109. Cf. CJUE, 2^e ch., 15 septembre 2011, aff. C-180/10, Slaby et aff. C-181/10, Kué : Dr. fisc. 2011, n° 48, comm. 608, note W. Stemmer. Sol. Contr. CAA Lyon, 2^{ème} chambre, 27 février 2014, n° 13LY00739, M. et Mme C., conclusions conformes, Droit fiscal n° 037, 11 Septembre 2014, comm. 521.

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6260](https://doi.org/10.35562/alyoda.6260)

¹ La SAS Poulat Viallet Immobilier exerce à titre principal une activité de gestion de patrimoine immobilier et financier. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle il a été considéré que certaines dépenses engagées par la société, dans le cadre d'une activité annexe, ne l'avaient pas été dans l'intérêt de son exploitation. Il s'agissait de dépenses afférentes à un bateau de plaisance, loué à M. M., président de la société, ainsi qu'à différents véhicules, loués à M. M. ou son épouse. Il en est résulté des rectifications en matière d'impôt sur les sociétés, qui ne sont pas en litige.

² Le vérificateur a également considéré que cette activité de location ne constituait pas une activité économique. Il a de ce fait remis en cause l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de cette activité annexe et a par suite refusé toute déduction de taxe, tandis que la taxe collectée a été maintenue, dès lors qu'elle avait été facturée. Il en est résulté des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, lesquels ont été assortis d'intérêts de retard et de majorations de 40% pour manquement délibéré.

³ La SAS Poulat Viallet Immobilier relève appel du jugement du 24 avril 2014 par lequel le TA Grenoble a rejeté sa demande tendant à la décharge desdits rappels.

⁴ Comme nous l'avons dit, l'administration fiscale s'est fondée, pour remettre en cause la déduction des charges en matière d'impôt sur les sociétés, sur la théorie de l'acte anormal de gestion. Mais, ainsi que l'indiquait M. Fouquet dans ses conclusions sur [CE, 18 mars 1992, SA Leybold-Heraeus-Sogev, 62403](#) « la notion d'acte anormal de gestion n'existe pas en matière de TVA. ». La TVA est en effet un impôt qui s'attache à la réalité des opérations et pour lequel est central le principe de neutralité de la taxe. Dès lors qu'un assujetti a acquitté une facture faisant figurer de la taxe sur la valeur ajoutée, il doit normalement pouvoir la déduire.

⁵ Mais encore faut-il que les opérations entrent dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée.

⁶ Aux termes de l'article 256 du CGI : « *Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.* » Par ailleurs, l'article 256 A du même code dispose : « *Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au*

cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention./ (...) 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. » La directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 retient, en son article 9.1 la même notion d'exploitation d'un bien corporel ou incorporel.

⁷ L'assujettissement d'une opération à la taxe sur la valeur ajoutée est conditionné, en vertu des dispositions précitées, à plusieurs critères, notamment le caractère onéreux de la prestation de services et le fait que l'assujetti exerce une activité économique. L'argumentation de l'administration fiscale se situe souvent à la frontière de ces deux notions mais elle s'était plus clairement située, dans la proposition de rectification, sur le second terrain. Et il n'est pas douteux qu'il y avait bien en l'espèce prestation à titre onéreux, dès lors qu'il existait un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur perçue (et alors que la qualification d'opération à titre onéreux ne dépend pas du niveau du prix par rapport à un prix de revient ou un prix de marché, voir CJCE, 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gasabäck AB, 412/03 ; CJUE, 9 juin 2011, Campsa Estaciones de Servicio SA, 285/10).

⁸ Avant d'examiner la question de l'existence d'une activité économique, précisons que l'intérêt financier pour la société Poulat Viallet Immobilier de son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée était évident. Compte tenu du montant élevé des frais d'acquisition de ces biens, comparée au montant modique de la taxe collectée, la taxe qu'elle déduisait était supérieure à la taxe collectée.

⁹ Par ailleurs, il résulte de l'instruction que la société requérante, dont l'activité principale est la gestion de patrimoine, n'était soumise à la taxe sur la valeur ajoutée que sur son activité annexe de location de véhicules et bateaux, laquelle est sans lien avec son activité principale. Elle ne pourra alors déduire la taxe afférente à l'achat de bateaux et véhicules, ainsi que des frais engagés pour leur entretien, que pour autant que les opérations de location aient les caractéristiques d'une activité économique. Est inapplicable la jurisprudence de la CJCE selon laquelle une activité même exercée à titre occasionnel est une activité économique dès lors qu'elle est exercée par une personne ayant par ailleurs la qualité d'assujettie (CJUE 13 juin 2013 aff. 62/12, 1^e ch., G. K. : RJF 10/13 n° 992).

¹⁰ Nous vous proposons dans un premier temps de rappeler quelques principes qui vous guideront dans l'appréciation de faits, laquelle est ici assez délicate.

¹¹ De façon générale, l'activité de location d'un bien meuble est une activité économique, dès lors qu'elle a un caractère de permanence, ce qui exclut les activités exercées à titre occasionnel. Cette

problématique concerne notamment les biens à usage mixte, en partie privatif et en partie professionnel. Comme l'a indiqué la CJCE, dans sa décision du 26 septembre 1996, Enkler, 230/94 (qui concernait la location occasionnelle d'un camping-car par un particulier), le juge national doit fonder son appréciation sur la nature du bien et l'ensemble des conditions de son exploitation. Sur ce dernier point, il doit s'attacher notamment à comparer les conditions dans lesquelles l'intéressé exploite le bien et celles dans lesquelles s'exerce habituellement l'activité économique correspondante. Dans cette affaire, l'avocat général a précisé que les résultats de l'activité exercée (nombre de clients, montant des recettes) ne constituent pas des critères aptes à fonder, par eux-mêmes, le jugement en question mais ces critères peuvent être pris en compte, conjointement avec d'autres.

¹² Appliquant ces principes, vous avez, à partir d'un faisceau d'indices, notamment le prix excessif demandé, qui avait eu pour conséquence une quasi-absence de location d'une maison, estimé que l'activité de location occasionnelle par un particulier de sa maison privative ne constituait pas une activité économique (CAA Lyon, 3 février 2015, M. L., 14LY00451).

¹³ A l'inverse, la CJUE avait estimé qu'une activité de vente de bois par un particulier pouvait constituer une activité économique, alors même que cette activité n'était qu'occasionnelle, liée aux conséquences d'une tempête, dès lors que le propriétaire du bien en cause a mobilisé, pour l'exploitation des fruits de ce dernier, des moyens analogues à ceux déployés par un professionnel. Voyez CJUE 19 juillet 2012 aff. 263/11, 2e ch., Ainārs Rēdlihs, RJF 12/12 n° 1109.

¹⁴ Cette jurisprudence n'est pas directement mobilisable ici puisque nous ne sommes pas en présence d'un bien mixte, utilisé à des fins privatives et locatives. Les véhicules et bateaux loués étaient loués toute l'année par la société. Dans un tel contexte, l'activité de location ne peut qu'être présumée être une activité économique. Si le ministre indique en défense qu'il n'y avait pas caractère de permanence de l'activité, cet argument nous semble devoir être écarté.

¹⁵ La CJCE a eu à connaître en 2006 plusieurs affaires présentant quelques similitudes avec la nôtre, pour lesquelles l'avocat général Luis Miguel Poiares P. Maduro a fait de très intéressantes conclusions publiées à la RJF (CJCE 21 février 2006 aff. 255/02, gr. ch., Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd). Il s'agissait de différentes affaires dans lesquelles des sociétés ou établissements publics utilisaient différents stratagèmes (tels des démembrements ou la location de biens sur

lesquels étaient réalisés des travaux) pour pouvoir récupérer de la taxe sur la valeur ajoutée alors que leur activité était normalement exonérée ou hors champ de celle-ci.

¹⁶ L'avocat général indiquait que la notion d'activités économiques a une large portée et un caractère objectif, indépendant des buts recherchés ou des résultats obtenus. Ainsi que la CJCE l'a affirmé dès 1985, CJCE 14 février 1985 aff. 268/83, R., « le système commun de TVA garantit la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités. » Il est par conséquent nécessaire de considérer une activité objectivement et en elle-même pour en identifier les traits caractéristiques afin de décider si sa nature est ou non celle d'une activité économique, plutôt que de tenir compte du but éventuel de l'opération ou des motivations des parties.

¹⁷ Ainsi, la CJCE a-t-elle affirmé dans cette affaire que « la question de savoir si l'opération concernée est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans aucune pertinence pour déterminer si elle constitue une livraison de biens ou une prestation de services et une activité économique. »

¹⁸ Dès lors, si nous vous indiquions précédemment que la location des biens par la société nous semblait motivé au moins partiellement par la volonté de pouvoir exercer un droit à déduction, est-il exclu de tenir compte de cet élément dans votre raisonnement. Notons que la CJUE a ensuite indiqué qu'il pouvait être recouru à la théorie de l'abus de droit, mais celui-ci n'est en tout état de cause nullement allégué en l'espèce.

¹⁹ Pour en revenir à notre dossier, l'administration fiscale met en avant principalement deux séries d'argument pour dénier à l'activité de location la nature d'une activité économique. Le premier est le niveau faible des prix, le second le fait que les biens sont loués exclusivement au président de la société et son épouse.

²⁰ Avant d'examiner ces deux séries d'argument, il convient de préciser que la société n'a pas cherché à valoriser un patrimoine existant, ce qui aurait pu l'amener à chercher à louer ces biens fût-ce à un prix inférieur au marché pour en tirer, au moins, quelques recettes. Elle a acquis en 2005 un bateau qu'elle a revendu en 2008, puis un autre bateau. Elle a acquis quatre véhicules entre 2005 et 2009, dont un a été revendu en 2007.

²¹ S'agissant du prix de location, l'administration fiscale met en avant l'arrêt de la CJUE du 21 sept. 1988, aff. C-50/87, Commission c/ France, qui, après avoir précisé qu'un droit à déduction ne peut être refusé lorsqu'un prix est anormalement bas, pose comme limite la pure gratuité ou la pure libéralité qui implique que la relation entre un prix payé et un avantage n'existe plus et que l'opération, de ce

fait, ne peut être regardée comme une activité économique. Compte tenu de ce que nous avons indiqué précédemment, une telle qualification ne peut qu'être exceptionnelle et elle est de fait très rarement retenue, ce qui ne permet pas aisément de fixer le niveau à partir duquel un prix bas sera regardé comme une libéralité (CAA Nantes, 13 décembre 2012, SCI du Parc, 11NT02275 pour des loyers perçus très bas, 50 euros soit un prix de 0,62 euros le m² ; a contrario CAA Marseille, 18 octobre 2007, SARL Mieux Vivre, 03MA01435).

22

Le prix de location était fixé pour le bateau à 1 254 euros HT par an. Entre l'achat du bien, en juin 2005, et sa vente, en juillet 2008, vente intervenue pour un montant de 18 000 euros, soit 12 000 euros de moins que le prix d'acquisition, le montant des loyers encaissés s'est élevé à 2 500 euros environ (soit près de cinq fois moins que la perte de valeur du bateau sur la période). Par ailleurs, les charges annuelles relatives au bateau, payées par la société, sont très supérieures au montant des loyers (de sorte que la société n'a payé aucun impôt sur les sociétés pour cette activité). Au cours de l'exercice 2006/2007, seul exercice au cours duquel le premier bateau a été loué pendant toute l'année, le montant des charges inscrites en comptabilité s'est élevé à 12 872 euros HT, alors que le montant des recettes était de 1 254 euros HT, soit dix fois moins. Le montant des frais de location du port d'attache, pris en charge par la société, est à lui seul supérieur au montant de la location. Nous connaissons peu de loueurs de véhicules prenant en charge les frais de location de parking du loueur de véhicules, et encore moins lorsque ces frais sont supérieurs au montant de la location. Même sans tenir compte de l'amortissement du bien, dont le montant est discuté, mais qui doit pourtant nécessairement être pris en compte d'une façon ou d'une autre dans la détermination du montant du loyer, le montant des charges afférentes au bateau pris en charge par la société restait six fois supérieur environ au montant des recettes. La société ne fournit aucune explication sur cet écart.

23

Certes, l'acteur économique n'a pas nécessairement la rationalité que lui prêtent les théoriciens économiques classiques, mais on peut douter qu'un comportement aussi irrationnel soit un comportement économique.

24

Des écarts de même nature peuvent être constatés pour la location du véhicule Toyota (montant du loyer inférieur à 2 000 euros, sur une période de 19 mois, le véhicule ayant été acheté 17 200 euros et revendu 12 000 euros, alors que la société a supporté des charges hors amortissement (assurance, carte grise, contrôle technique) d'un montant égal à celui du montant des locations.

25 La situation est moins évidente il est vrai pour les autres véhicules, et notamment le véhicule BMX, le seul sur lequel la société développe une argumentation un peu précise. Certes, et comme le fait valoir l'administration fiscale, le montant des charges comptabilisé excédait le montant des recettes (loyer de 627 euros par mois, soit 7 524 euros par an, prise en charge par la société des frais d'assurance soit 659 euros par an, bien acheté 55 366 euros TTC, soit 46 293 euros HT, amortissement à 9 258 euros par an pour le second exercice). Mais, la référence à l'amortissement, si elle peut donner une indication, n'est pas totalement pertinente, et l'administration fiscale ne s'est référée à aucun prix de marché. S'il est possible que le prix de location était inférieur au montant du marché, ce n'était en tous cas pas de manière significative.

26 Sur ce premier critère, mis en avant par l'administration fiscale, la situation est donc contrastée selon les biens.

27 Reste le second critère. Ainsi que l'a fait valoir l'administration, les biens n'ont été loués qu'à M. M., président de la SAS Poulat Viallet Immobilier, et à son épouse. Il résulte de l'instruction que la société ne faisait pas de démarches de recherche de clientèle ou de commercialisation. En fait, l'activité litigieuse n'était pas une activité de location de véhicules et bateaux mais une activité de location de véhicules et bateaux aux époux M..

28 Le nombre de clients, l'utilisation de moyens similaires à un loueur professionnel peuvent être pris en compte pour caractériser une activité économique (voyez les arrêts précités de la CJUE Enkler, Ainārs Rēdlihs ou encore CJCE15 septembre 2011, Slaby C-180/10) mais il est vrai que l'existence d'un seul client ne peut suffire à écarter cette qualification. Lorsqu'une personne loue le seul bien immobilier qu'il possède, il exerce une activité économique alors même qu'il n'a qu'un seul client. Ici, toutefois, la société achetait différents véhicules pour les louer tous à la même personne, qui se trouvait être son dirigeant, le critère de l'existence de relations d'intérêts devant évidemment être pris en compte pour déterminer l'existence d'une libéralité. L'activité de location de plusieurs véhicules à destination d'une seule personne ne constitue pas d'évidence une activité économique.

29 L'articulation de ces deux séries de considérations n'est pas aisée, alors qu'il nous semble, nous l'avons dit, que seul un faisceau d'indices convergent peut vous conduire à écarter la qualification d'activité économique. Lorsqu'une personne a une activité de location pour des montants en partie manifestement sans rapport avec les prix du marché, et pour partie à des prix ne constituant pas des libéralités, doit-elle être regardée comme exerçant globalement une

activité économique ou l'existence de libéralités tend elle à remettre en cause complètement cette qualification ou bien encore doit-on dissocier les deux activités ?

30

Nous sommes plutôt partisans de ne pas retenir une telle dissociation. Si l'exigibilité ou le montant de la taxe se définit par opération, la question de savoir si une personne est assujettie ou non doit selon nous s'apprécier globalement (sous réserve ensuite que l'assujetti agisse en tant que tel). Et compte tenu de l'ensemble des éléments que nous avons relevés, cette activité à destination exclusif de personnes étroitement liées à la société nous semble finalement, et après quelques hésitations, avoir eu pour but principal de conférer à ces derniers des avantages, plus ou moins importants selon les biens, ou des formes de rémunérations supplémentaires, ce qui ne caractérise pas une activité économique.

31

Vous pourriez alors regarder ces locations comme des libéralités. C'est ce qui a d'ailleurs conduit l'administration fiscale à imposer le dirigeant de la société au titre d'avantages occultes constitutifs de revenus distribués, sur le fondement de l'article 111 c) du code général des impôts. Ces dernières impositions, qui ne semblent pas avoir été contestées, supposent vous le savez une intention pour la société d'octroyer une libéralité. La solution que nous vous proposons conduit donc à donner la même qualification aux opérations en matière de taxe sur la valeur ajoutée et en matière d'imposition sur le revenu. Ceci ne nous semble toutefois pas déterminant, compte tenu des différences d'approche déjà évoquées entre les deux impositions.

32

Les doctrines citées par la société n'ajoutent rien à la loi fiscale. Par ailleurs, si vous nous suivez, vous considérerez que l'application de majorations pour manquement délibéré était justifiée.

33

Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.