

TVA immobilière : cas d'une vente immobilière à prix minoré

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 14LY02825 – M. et Mme X – 10 novembre 2016 – C+
[↗](#)

INDEX

Mots-clés

TVA immobilière, Opérations taxables, Activité économique, Gestion de patrimoine, Vente immobilière à prix minoré

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ *Contributions et taxes - Taxe sur la valeur ajoutée - TVA immobilière - Opérations taxables - Condition d'assujettissement - Notion d'activité économique - Distinction avec la gestion de patrimoine - Cas d'une vente immobilière à prix minoré - Combinaison des critères de prix et des conditions d'exercice de l'activité - Activité économique : absence - Conséquence : absence d'assujettissement à la TVA.*

² Personne n'étant pas assujettie pour une autre activité que celle en litige (1). Personne ayant un intérêt financier compte tenu du montant modique de la taxe versée - Sans incidence (2). Vente à prix minoré (3 et 4) à un acheteur unique et sans mise en œuvre de moyens analogues à ceux déployés par un professionnel (5).

³ (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, 1e ch. : RJF 10/13 n° 992. Cf. CAA Lyon, 3 février 2015, N° 14LY00451 et lire aussi article ALYODA

⁴ (2) Sur l'inopérance du critère de la recherche d'un avantage fiscal 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.

⁵ (3) Sur le critère du prix pour la qualification d'opération à titre onéreux CJUE 20 janvier 2005 aff. 412/03, 1 e ch., Hôtel Scandic Gåsabäck AB : RJF 4/05 n° 417. CJUE 9 juin 2011 aff. 285/10, 8 e ch., Campsa Estaciones de Servicio SA : RJF 10/11 n° 1109. Sur l'inopérance de la notion d'acte anormal de gestion en matière de TVA Cf. CE, 18 mars 1992, SA Leybold-Heraeus-Sogev, n° 062403.

⁶ (4) Sur le critère du prix pour la qualification d'activité économique Cf. CAA Nantes, 13 décembre 2012, SCI du Parc, 11NT02275. Cf. Sol. Contr. CAA Lyon 5ème chambre 28 avril 2016, n° 13LY01889, SCI Capoue, C+. CAA Lyon 15 mai 2007, n° 03LY01267, 5ème 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° 704, 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. Comp. CJUE du 21 sept. 1988, aff. C-50/87, Commission c/ France.

⁷ (5) Sur le critère des moyens analogues à ceux déployés par un professionnel Cf. CJCE 26 septembre 1996 aff. 230/94, : RJF 11/96 n° 1370. CJUE 19 juillet 2012 aff. 263/11, 2e ch., RJF 12/12 n° 1109.

Cf. CJUE, 2e ch., 15 sept. 2011, aff. C-180/10 et aff. C-181/10 : Dr. fisc. 2011, n° 48, comm. 608, note W. Stemmer. Sol. Contr. CAA Lyon 2ème chambre 27 février 2014, n° 13LY00739, Droit fiscal n° 037, 11 Septembre 2014, comm. 521. Rapp. pour l'exercice du droit à déduction CAA Lyon 2ème chambre 12 avril 2016, N° 14LY0142, SAS Poulet Viallet Immobilier C+. Inf. TA de Grenoble n° 1104117 du 18 juillet 2014, C+.

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6301](https://doi.org/10.35562/alyoda.6301)

- ¹ Le 29 novembre 2000, M. et Mme V. ont signé un contrat de réservation relatif au chalet « Donatello », situé à Megève, le bien devant être livré le 28 février 2002. Le transfert du bien a été constaté, en état hors d'air hors d'eau courant 2004, pour un prix de 1,44 million d'euros. La fin des travaux est intervenue finalement le 30 janvier 2007.
- ² Le 26 septembre 2007, M. et Mme V. ont cédé ce bien à la société de droit luxembourgeois Compulease Real Estate, pour le prix de 2 508 361,20 euros HT ou 3 millions d'euros TTC, cette vente ayant été soumise à la TVA par les époux V.. L'administration fiscale ayant estimé que cette vente avait été effectuée à un prix inférieur à la valeur vénale du bien, qu'elle a finalement estimée à 5 millions d'euros HT, elle a mis en recouvrement le 23 décembre 2010 des rappels de TVA assortis de pénalités. Après avoir pris en compte un supplément de taxe déductible suite à réclamation des intéressés, le montant total des droits et pénalités en litige s'établit à près de 600 000 euros.
- ³ M. et Mme V. relèvent appel du jugement du 18 juillet 2014 par lequel le TA Grenoble a rejeté leur demande tendant à la décharge de ces impositions.
- ⁴ Ils soutiennent à titre principal que la cession litigieuse ne devait pas être assujettie à la taxe.
- ⁵ A la date de la cession litigieuse, s'appliquait le régime de la TVA immobilière fixé au 7° de l'article 257 du CGI, applicable en vertu du 2 de cet article aux opérations portant sur des immeubles ou parties d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans, sauf s'ils n'ont pas déjà fait l'objet d'une cession à titre onéreux à une personne n'intervenant pas en qualité de marchand de biens.
- ⁶ En raison de non conformités de ce régime avec le droit communautaire, celui-ci a connu une double transformation par la suite, par la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, puis la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012. Le législateur a entendu dans un premier temps maintenir dans le champ d'application de la taxe les opérations réalisées en dehors d'une activité économique, s'agissant des livraisons d'immeubles neufs (achevés depuis moins de cinq ans), que le cédant avait acquis au préalable en tant qu'immeuble à construire (dispositions du I 3 2° de l'article 257). Ce cas d'imposition était fondé sur l'article 12 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 qui laisse aux Etats membres la liberté de considérer comme

assujetti quiconque effectue à titre occasionnel, selon les modalités d'application déterminées par l'Etat, la livraison d'un bâtiment achevé dans le délai de cinq ans. Toutefois, cette exception, dont les fondements restaient fragiles au regard de la définition de l'assujetti retenue par le juge communautaire, que nous allons examiner, ont été abrogées par la loi du 29 décembre 2012.

⁷ Mais, même dans le régime antérieur à la loi de 2010, l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des opérations de cession d'immeubles n'était pas automatique.

⁸ Si sont en principe soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens effectuées à titre onéreux, ce qui supposera qu'existe un lien direct entre le bien livré et la contre-valeur, encore faut-il que le vendeur de l'immeuble soit un assujetti à la TVA. Aux termes de l'article 256 A du CGI, transposant l'article 9 1. de la directive 2006/112/CE du Conseil : *« 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. »*.

⁹ Pour être assujetti à la taxe sur une opération, une personne doit, en vertu des dispositions précitées, effectuer de manière indépendante une activité économique. S'agissant des personnes déjà assujetties à la taxe au titre de leurs activités habituelles, il convient de déterminer si elles agissent « en tant que telles ». Tel n'est pas le cas lorsque ces personnes réalisent une opération à titre privé, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine.

¹⁰ Voyez CJCE, 4 octobre 1995, A., 291/92 ; CJCE, 22 juin 1993, SA Satam ; 333/91, jugeant que la perception de dividendes par une holding mixte n'étant la contrepartie d'aucune activité économique, elle n'entre pas dans le champ d'application de la TVA ; CJCE, 9 juillet 2015, Petar K., 331/14 (pour l'application du principe au cas où un assujetti revend des parcelles qu'il avait acquises en vue d'une affectation pour partie à son activité professionnelle, pour partie à son patrimoine privé).

¹¹ S'agissant des assujettis en tant que tels, le CE a également jugé que la vente de lingots d'or qu'une société, assujettie par ailleurs, avait acquis à titre de placement, ne constituait pas une opération réalisée par un assujetti en tant que tel soumise à la TVA (CE, 29 décembre 1995, Société Sudfer, 118754).

¹² En ce qui concerne les opérations immobilières, la qualification d'activité économique sera reconnue si elle a pour objet « l'exploitation d'un bien en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence ». Tel est le cas de l'octroi par le propriétaire d'un bien immeuble à un tiers d'un droit de superficie sur ce bien, donnant au bénéficiaire un pouvoir d'utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée et moyennant rémunération (CJUE 4 décembre 1990 aff. 186/89, 3^e ch., Van Tiem : RJF 3/91 n° 380).

¹³ En revanche, lorsqu'il s'agit de la vente d'un bien immobilier par un contribuable qui n'exerce pas une telle profession, il n'y a pas alors de recherche de recettes ayant un caractère de permanence.

¹⁴ Dans un arrêt rendu le 15 décembre 2011, aff 180/10 et 181/10, Slaby, la CJUE a indiqué, s'agissant d'une affaire dans laquelle était en cause la revente de terrains agricoles devenus terrains à construire par un exploitant agricole, que la livraison d'un terrain destiné à la construction ne devait être considérée comme soumise à la TVA que pour autant que cette opération ne constitue pas le simple exercice du droit de propriété par son titulaire. Dans cette affaire, qui fut à l'origine de la suppression par le législateur, en 2012, des dispositions qui permettaient de maintenir dans le champ d'application de la taxe certaines opérations réalisées en dehors d'une activité économique, le juge communautaire a précisé que, bien qu'il n'y ait eu aucune intention spéculative du vendeur lors de l'achat des terrains, devenus par la suite constructibles, sans que ce changement ne résulte d'une volonté du vendeur, une vente pouvait toutefois être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée lorsque le vendeur avait entrepris des démarches actives de commercialisation foncière en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services. Il ajoutait que de telles démarches actives pouvaient notamment consister en la réalisation sur ces terrains de travaux de viabilisation, ainsi que de la mise en œuvre de moyens de commercialisation avérés.

¹⁵ Ainsi, le principe est-il que la vente par un non professionnel de terrains immobiliers constitue a priori une opération patrimoniale exclue du champ de la taxe sur la valeur ajoutée, sauf à ce que des éléments propres au dossier révèlent que le vendeur a en fait exercé une activité économique.

¹⁶ Dans un arrêt CAA Lyon, 27 février 2014, N° 13LY00739, C+, vous avez jugé, en retenant des dispositions nationales une interprétation conforme au droit communautaire, que les dispositions des articles 256 A et 257 7° du CGI n'autorisaient à taxer une opération occasionnelle de vente « que pour autant qu'elle ne constitue pas un simple exercice du droit de propriété par son titulaire », et « qu'une activité exercée à titre occasionnel ne peut être qualifiée d'activité

économique », étant soumises à la taxe les opérations relevant à titre habituel d'une activité économique. Dans cette affaire, les intéressés avaient réalisé d'importants travaux dans ce bien immobilier, transformé de grange en maison d'habitation, circonstance qui n'a pas justifié que vous y voyiez une opération relevant d'une activité économique.

17 Pour considérer qu'il y a opération économique, l'administration fiscale avance trois arguments.

18 Elle fait valoir tout d'abord que la cession a eu lieu à un prix minoré.

19 S'agissant de l'autre condition pour qu'une opération soit soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, fixée par les dispositions de l'article 256 du CGI, tenant à ce que la livraison ou la prestation soit effectuée à titre onéreux, elle ne dépend pas du niveau du prix par rapport à un prix de revient ou un prix de marché (CJCE, 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gasabäck AB, 412/03 ; CJUE, 9 juin 2011, Campsa Estaciones de Servicio SA, 285/10 ; CAA Lyon, 2^{ème} chambre, 12 avril 2016, SAS Poulat Viallet Immobilier, 14LY01742, C+).

20 Il n'est pas exclu en revanche que le niveau du prix de cession puisse avoir des conséquences sur la qualification d'activité économique, mais seulement dans des cas très limités.

21 Dans sa décision CJUE du 21 sept. 1988, aff. C-50/87, Commission c/ France, la Cour, 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. Voyez aussi CAA Nantes, 13 décembre 2012, SCI du Parc, 11NT02275 pour des loyers perçus très bas.

22 Dans un tel cas de figure, on le voit, le prix anormalement bas caractérise l'absence réelle d'activité économique, en ce que, sans doute, les acteurs ne sont plus mus par un comportement de nature économique.

23 Mais, nous saisissons mal, en revanche, en quoi la circonstance qu'une cession ait eu lieu à un prix minoré pourrait permettre de caractériser le fait qu'elle constitue une opération économique. Sans doute, l'administration fiscale entend-elle considérer que vendre un élément de son patrimoine à un prix minoré ne constitue pas une gestion raisonnable ou normale de ce patrimoine. Mais, cela n'a rien d'évident en soi, et ne saurait être un élément permettant de considérer qu'il y a activité économique.

24 Cet argument doit sans doute être combiné selon l'administration fiscale avec le deuxième, tiré de ce que le bien a été vendu à une société dont les époux V. sont les deux administrateurs. Mais, là

encore, on ne voit pas en quoi cette communauté d'intérêts pourrait avoir ici une incidence sur la qualification d'activité économique. Au contraire, elle nous semblerait plutôt vous conduire à aller dans le sens inverse (voir votre affaire SAS Poulat Viallet Immobilier, s'agissant de la location par une société de bateaux et véhicules à l'usage exclusif de son gérant et son épouse).

²⁵ Il résulte de l'instruction que l'administration fiscale voit derrière ce montage une volonté de fraude à l'ISF mais si la cession a pu être ainsi commandée par une volonté d'échapper à l'impôt, un tel élément ne saurait là non plus conduire à une qualification d'activité économique. Bien au contraire, s'agirait-il là encore d'un objectif patrimonial.

²⁶ Enfin, l'administration fiscale a indiqué en appel que les époux V. ont vendu en 2007 un autre bien immobilier, situé à Figeac, à la même société. Mais, elle ne l'établit pas. Surtout, il y a lieu de penser que les intéressés ont cédé ce bien pour les mêmes considérations et que cette double vente ne caractérisait pas une activité économique.

²⁷ Par ces motifs, et en vous laissant le soin de statuer sur l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA,

²⁸ A ce que M. et Mme V. soient déchargés des rappels de TVA mis à leur charge,

²⁹ A l'annulation du jugement du 18 juillet 2014 du tribunal administratif de Grenoble.