

JURISPRUDENCE

TVA, transmission d'une universalité de biens et immeubles anciens

Arrêt du Conseil d'Etat du 31 mai 2022, n° 451379, Sté Anciens établissements Georges Schiever et fils

NB : actualisé par la Loi de Finances pour 2023

Voir notre [dossier Loi de Finances](#) (page 17) dans la [Lettre de Janvier 2023](#)

Source : Légifrance Arrêt du Conseil d'Etat du 31 mai 2022, n° 451379

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

Le **Conseil d'Etat** juge que, en matière de **TVA** dans le cadre de la transmission d'une universalité de biens, le régime de **dispenses de taxation** et de **régularisation** de la taxe antérieurement déduite, prévues par les articles 257 bis du CGI et 207 de son annexe II, **ne s'applique pas** aux **cessions** d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans, dès lors qu'il s'agit d'opérations situées **hors du champ** d'application de la taxe.

Résumé Légifrance :

«1) La dispense de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévue par l'article 257 bis du code général des impôts (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....2) a) Il résulte de l'article 207 de l'annexe II au CGI qu'en cas de cession d'un bien immobilisé non soumise à la TVA, le cédant est en principe tenu de régulariser la taxe ayant grevé les dépenses d'acquisition qu'il avait antérieurement déduites. ...b) Toutefois, il n'est pas tenu de procéder à cette régularisation lorsque l'opération a été dispensée de TVA en application de l'article 257 bis....3) Cession d'un ensemble immobilier étant intervenue plus de cinq ans après son achèvement. ...a) Cette cession est ainsi placée hors du champ de la TVA en application du 2 du 7° de l'article 257 du CGI. ...b) Cette opération ne peut dès lors être regardée comme dispensée de TVA en application de l'article 257 bis du CGI, une telle dispense ne pouvant bénéficier qu'à une opération soumise à cette même taxe. ...c) Elle ne peut, par suite, pas bénéficier de la dérogation prévue par le 1° du 4 du III de l'article 207 de l'annexe II, qui permettent de ne pas procéder à la régularisation de la TVA ayant grevé les dépenses d'acquisition en cas de cession d'un bien immobilier dispensée de TVA. ».

LES FAITS

La société Anciens Ets G. Schiever et fils a fait construire en **2004** un ensemble **immobilier** composé de bâtiments à usage de supermarché, d'une station-service et d'un parking, abritant l'exploitation des fonds de commerce par deux de ses filiales.

Elle a **cédé** cet ensemble immobilier le 30 juin **2009** à la société Axis Promotion, marchand de biens qui avait **acquis** à la fois l'ensemble immobilier et les fonds de commerce, pour les **revendre** aussitôt.

S'agissant de la transmission d'une **universalité de biens**, la société Anciens Ets G. Schiever et fils n'avait **pas** opéré de **régularisation** de la TVA déductible, estimant en être **dispensée** par les dispositions de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'**administration** a considéré qu'en application des dispositions de ce même article, la **société** était au contraire **tenue**, en l'absence d'imposition à la TVA de la cession de l'ensemble immobilier à la société Axis Promotion, de **régulariser** la taxe antérieurement déduite ayant grevé les dépenses d'acquisition et de construction de l'ensemble immobilier.

Elle a ainsi **rappelé** la **TVA** (d'un montant de 503 582,80 €) correspondant à une fraction de **14/20^{ème}** de la taxe déduite initialement.

Sa réclamation contre les impositions supplémentaires correspondantes ayant été **rejetées** par l'**administration**, la société Anciens Ets G. Schiever et fils a saisi le **Tribunal** administratif de Dijon qui a **rejeté** sa requête.

La **Cour Administrative** de Lyon, devant laquelle la société a relevé appel du jugement, a **confirmé** ce dernier par un arrêt du 4 février 2021.

La société s'est pourvue en **cassation** devant le Conseil d'Etat afin de faire annuler cet arrêt et d'obtenir la décharge des impositions correspondantes.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, le Conseil d'Etat cite les dispositions des articles **257 et 257 bis** du Code général des Impôts (CGI), et **207 de l'annexe II** de ce code, dans leur version en vigueur à la date du litige..

[Article 257](#)

" Sont également **soumis** à la taxe sur la valeur ajoutée : (...)

7° Les opérations concourant à la production ou à **la livraison d'immeubles**. (...)

1. Sont notamment visés : (...)

b) Les ventes d'immeubles (...).

2. Les dispositions qui précèdent **ne sont pas applicables** : aux opérations portant sur des immeubles ... qui sont **achevés depuis plus de cinq ans...** ".

[Article 257 bis](#)

" Les ... **opérations** mentionnées (au) ... 7° 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 ... ".

Article 207 de l'annexe II

" I. - Sous réserve des dispositions qui suivent, la **déduction** opérée dans les conditions mentionnées aux articles 205 et 206 est définitivement **acquise** à l'entreprise. (...)

III. - 1. Une **régularisation** de la taxe initialement déduite et grevant un bien immobilisé est également opérée :

1° Lorsqu'il est cédé ou apporté, sans que cette opération soit soumise à la taxe sur le prix total ou la valeur totale ...

4. Les dispositions des 1 à 3 ne sont **pas applicables** :

1° Aux **cessions** ou apports **dispensés** de taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article **257 bis** du code général des impôts ; ... ".

NB : la rédaction de ces textes a été modifiée depuis la période en litige, mais les mêmes dispositions restent applicables.

Il évoque également les commentaires administratifs publiés au **BOFIP** sous la référence [BOI-TVA-DED-60-20-10](#) au § 280 :

«Les transferts de biens d'investissement réalisés dans le cadre de la **transmission d'universalité** totale ou partielle de biens prévue par les dispositions de l'article 257 bis du CGI, dans le délai de régularisation prévu à l'article 207 de l'annexe II au CGI, ne donnent **pas lieu**, chez le cédant, aux **régularisations** du droit à déduction prévu au III de ce même article.

Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant. Il est donc tenu, s'il y a lieu, d'opérer les régularisations du droit à déduction et les taxations de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient en principe incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité... ».

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

Sur les dispositions légales

Le **Conseil d'Etat** tire des dispositions des articles précités la conclusion que :

- ⇒ en cas de cession d'un bien immobilisé non soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, le **cédant** est en principe **tenu** de **régulariser** la taxe ayant grevé les dépenses d'acquisition qu'il avait antérieurement déduite (article 207 de l'annexe II),
- ⇒ **toutefois**, il n'est **pas tenu** de procéder à cette **régularisation** lorsque l'opération a été **dispensée** de TVA (article 257 bis).

Cependant, il estime que la cession de l'ensemble **immobilier** n'est **pas éligible** à la dispense prévue par l'article **257 bis** : il considère en effet que pour être dispensée de la taxe, la cession doit être placée dans le **champ d'application** de la taxe.

En d'autres termes, on ne peut être dispensé d'une taxe à laquelle on n'est pas assujéti.

Or, la cession de l'ensemble **immobilier** est intervenue **plus de 5 ans** après son **achèvement**, en sorte qu'elle est située **hors du champ d'application** de la TVA (article 257).

La **dispense** de **taxation** à la TVA de l'article 257 bis ne trouvant **pas** à s'appliquer (la cession de l'immeuble est de toute façon exonérée), la **dispense** de **régularisation** de l'article 207 de l'annexe II **ne peut pas s'appliquer** non plus, puisque cet article la lie à la dispense résultant de l'article 257 bis.

La Cour Administrative de Lyon n'avait pas envisagé cette solution : comme l'administration, elle s'était fondée sur le fait que la cession avait été consentie à un marchand de biens (qui d'ailleurs avait revendu l'immeuble et les fonds de commerce le jour même de leur acquisition).

Dans ces conditions, la **Cour** estimait que le **bénéficiaire** de la transmission (la société Axis Promotion), qui n'avait pas l'intention d'exploiter les biens, **ne pouvait** de ce fait être réputé **continuer la personne du cédant**, comme le prévoit l'article 257 bis du CGI.

Le Conseil d'Etat substitue son propre motif à celui retenu par l'arrêt de la CAA de Lyon, dont il justifie légalement le dispositif.

Sur la doctrine administrative invoquée

La **société** Anciens Ets G. Schiever et fils **invoquait**, sur le fondement des dispositions de l'article [L. 80 A du Livre des Procédures fiscales](#) (LPF), le bénéfice de l'interprétation de la loi fiscale donnée par les commentaires administratifs publiés au **BOFIP** sous la référence [BOI-TVA-DED-60-20-10](#), selon lesquels les **transferts** de biens d'investissement réalisés, dans le délai de régularisation, dans le cadre de la transmission d'une **universalité** totale ou partielle de biens **ne doivent pas** donner lieu, chez le cédant, aux **régularisations** du droit à déduction, le bénéficiaire de la transmission étant réputé continuer la personne du cédant.

Le **Conseil d'Etat** considère que la **dispense** de régularisation admise par voie doctrinale **ne peut** toutefois **s'appliquer**, ainsi que le précise l'instruction administrative, **que** lorsque le **bénéficiaire** du transfert a pour intention **d'exercer lui-même** l'activité économique transmise.

Il **juge** donc que, eu égard à la **revente** immédiate de l'ensemble immobilier par la société Axis Promotion, la **cession** de cet ensemble par la société Anciens Ets G. Schiever et fils **n'entraîne pas** dans les prévisions des **commentaires** invoqués, et que cette dernière ne pouvait par conséquent s'en prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

La Cour avait quant à elle jugé que la société requérante ne pouvait se prévaloir de l'interprétation reprise dans la documentation administrative au motif qu'elle avait été publiée postérieurement à la période d'imposition en litige.

A nouveau, le Conseil d'Etat procède à une substitution de motifs pour justifier le dispositif de l'arrêt de la CAA.

LA DECISION

Le **Conseil d'Etat** juge que la société Anciens Ets G. Schiever et fils n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque, et **rejette son pourvoi**.

COMMENTAIRES

L'analyse de cet arrêt appelle plusieurs observations.

En premier lieu, cette décision est à **rebours** d'un arrêt de la **CAA** de Paris ([CAA de Paris du 21 mars 2019, n° 18PA02009](#)), dans lequel la **Cour** a totalement fait **abstraction** du fait que la cession de l'immeuble n'entraîne pas dans le **champ d'application** de la taxe, et a admis le principe de la dispense :

*« Il résulte de l'instruction que la société requérante a procédé à la **cession** de quatre **biens immobiliers achevés depuis plus de 5 ans**, à savoir un immeuble situé ...à Paris 9ème cédé le 1er décembre 2011, un immeuble situé ...à Paris 15ème cédé le 19 mars 2013, un immeuble situé ... à Montigny Le Bretonneux (78) cédé le 25 avril 2014 et un immeuble situé ... à Toulouse (31) cédé le 15 septembre 2014, qui faisaient l'objet d'une exploitation locative assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée. Il ressort des mentions des actes de vente de ces immeubles que les acquéreurs ont déclaré leur intention de poursuivre leur exploitation dans le cadre d'une activité locative soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Ces contrats de cession avaient ainsi notamment pour objet de permettre la transmission du cédant au cessionnaire de l'exploitation des locaux en litige et devaient, par conséquent, être regardés comme procédant au transfert d'une partie autonome de l'entreprise au sens de l'article 257 bis du code général des impôts permettant la poursuite d'une activité économique. Par suite, les **cessions** des quatre immeubles ci-dessus décrits étaient **dispensées** de taxe sur la valeur ajoutée, **quand bien même** les actes de vente correspondants mentionnaient que ces **opérations** étaient **exonérées** de taxe sur la valeur ajoutée en application des dispositions du 2° du 5) de l'article 261 du même code car portant sur des **immeubles achevés depuis plus de cinq ans**... ».*

Il ne semble pas que le ministre ait introduit un pourvoi contre cet arrêt.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat n'a retenu le **motif initial** de la CAA relatif à la poursuite de l'activité et de la continuation de la personne du cédant **que pour refuser** à la société requérante le bénéfice de la **doctrine** administrative.

Sur le **fondement légal**, il a substitué un **motif** bien plus **large** en réservant le bénéfice de la dispense aux seules opérations situées dans le champ d'application de la taxe, et c'est la première fois, à notre connaissance que cette condition est évoquée.

Ce motif de refus ne devrait **pas** être appliqué qu'aux **seules cessions d'immeubles** achevés depuis plus de 5 ans : la **dispense** de taxation prévue à l'article 257 bis, qui conditionne la dispense de régularisation de la taxe antérieurement déduite par le cessionnaire, est aussi **applicable** en matière de transmission **à titre gratuit**, qui sont également situées **hors** du **champ** d'application de la taxe.

Or, [l'article 257 bis](#) dispose que :

*« Les **livraisons** de biens et les prestations de services, 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... ».*

Dès lors que le Conseil d'Etat conditionne la dispense de taxation au fait que l'opération soit située dans le champ d'application de la taxe (article 257), les articles **257 et 257 bis** sont, dans le cas des donations et successions, parfaitement **incompatibles**, sauf à considérer que le lien « créé » par la décision du Conseil d'Etat ne concernerait que les transmissions à titre onéreux.

Enfin, cet arrêt **invalide** partiellement la **doctrine** administrative qui n'a jamais fait le lien entre la dispense de taxation, et donc de la dispense de régularisation, avec le champ d'application de la taxe.

Ainsi, dans les **commentaires** publiés au BOFIP sous la référence [BOI-TVA-DED-60-20-10](#), on relève au § 280 (voir supra) l'exemple suivant :

*« **Exemple** : Un immeuble achevé en N est utilisé par un assujetti A dans le cadre de l'exploitation d'une activité industrielle et commerciale ouvrant droit à déduction. Celui-ci a exercé une déduction de l'intégralité de la TVA afférente à la livraison à soi-même constatée sur le fondement du I de [l'article 257 du CGI](#) (coefficient de déduction égal à 1). En **N+7**, A cède son exploitation à un assujetti B avec les biens **immobiliers** y affectés. Cette cession bénéficie de la **dispense** de régularisation prévue par l'article 257 bis du CGI. B continue la personne du cédant en exploitant l'universalité ainsi transmise... ».*

On remarquera ainsi que, pour refuser à la société le bénéfice de la doctrine administrative, le Conseil d'Etat ne se positionne pas sur son premier motif, mais sur le fait que la société de marchand de biens ne pouvait être regardée comme continuant la personne du cédant.

Au surplus, sous une autre référence du **BOFIP** ([BOI-TVA-IMM-10-10-10-40](#)), les **commentaires** sont parfaitement explicites :

« **40** *L'article 257 bis du CGI dispense de TVA les livraisons de biens lorsqu'elles sont réalisées entre redevables de la taxe à l'occasion de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous la forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.*

*Ce **dispositif** qui ne constitue pas une option s'applique **de plein droit** lorsque les conditions de fait et de droit en sont réunies (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10).*

*Ainsi, s'agissant d'un immeuble immobilisé et donné en location, la cession à un acquéreur qui poursuit l'exploitation en reprenant les baux en cours (après négociation ou non) doit être regardée comme intervenant dans le cadre d'une **transmission** d'universalité de biens, **éligible** comme telle à la dispense de taxation, **qu'elle intervienne dans les cinq ans** de l'achèvement de la construction **ou plus tard**.*

50 *L'option pour la taxation prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI (*) ne peut donc trouver à s'appliquer quand la cession est éligible au bénéfice des dispositions de l'article 257 bis du CGI. ».*

(*) il s'agit de l'option ouverte à un assujetti pour soumettre à la TVA la cession d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans.

CONCLUSION

Il semble bien que, par cet arrêt, le **Conseil d'Etat** ouvre une boîte de Pandore...

Ainsi qu'il vient d'être exposé dans les commentaires, non seulement il **invalide** la **doctrine** administrative sur certains points, mais il conduit à rendre les articles **257 et 257 bis contradictoires** dans leurs dispositions respectives.

Il ne fait aucun doute que l'Etat et l'administration seront conduits à **réagir** à cet arrêt.

Deux solutions sont à ce stade envisageables :

- ⇒ **soit poursuivre le raisonnement du Conseil d'Etat**, et préciser dans l'article 257 bis que les **opérations** à titre onéreux ouvrant droit à la **dispense** de taxation et de régularisation sont **limitées** à celles situées dans le **champ d'application** (on imagine mal que puissent être exclues les transmissions à titre gratuit, ce qui, au surplus, serait sans doute contraire aux directives communautaires),

Dans cette hypothèse, la doctrine administrative devra également être réformée.

- ⇒ **soit** préserver l'objectif de simplification poursuivi par les dispenses de taxation et de régularisation, et **réécrire l'article 257 bis** afin de le **déconnecter** sans ambiguïté de l'article **257** au regard du champ d'application de la taxe.

Dans l'attente de **probables** nouvelles dispositions, les **contribuables pourront** en tout état de cause se **prévaloir** de la **doctrine** administrative dont les commentaires sont opposables à l'administration, sous réserve toutefois de respecter la condition de la poursuite de l'activité préexistante et continuer ainsi la personne du cédant.

0