



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Mars 2023

JURISPRUDENCE

TVA : la perte de la qualité d'assujetti

**Arrêt du Conseil d'Etat du 16 décembre 2022, aff. n° 452853 et 452855,
Sté Qualygest France.**

Source : Juricaf [Arrêt CE du 16 décembre 2022, n° 452853 et 452855](#)

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, nonobstant sa cessation d'activité et sa dissolution, une société qui continue à sous-louer ses locaux au repreneur poursuit une activité économique et conserve ainsi la qualité **d'assujetti**.

Elle est ainsi en droit de continuer à déduire la TVA afférente à ses frais, et, par ailleurs, n'est pas soumise à l'obligation de procéder aux régularisations de la TVA antérieurement déduite.

LES FAITS

La SARL Qualygest France, qui avait pour activité la direction de sociétés spécialisées dans l'intérim, a été **dissoute** le 31 décembre 2012, et a **cédé** le fonds de commerce qu'elle exploitait à la SARL Actual Sud par un acte conclu le 4 février 2013.

Postérieurement à cette cession, le bailleur d'un bien immobilier qu'elle avait pris en location a refusé de lui substituer une société du groupe Actual.

Aussi la SARL Qualygest France a-t-elle continué à payer le loyer au bailleur principal, pour **refacturer les loyers** correspondant au bien concerné dans le cadre d'une **sous-location** au nouvel exploitant.

L'administration fiscale, estimant que la société avait cessé son activité imposable, et avait ainsi **perdu sa qualité d'assujetti** à la TVA à la date du 4 février 2013, a :

- ⇒ remis en cause la déduction de la taxe postérieurement à cette date,
- ⇒ et notifié des rappels résultant de la régularisation de la taxe déduite antérieurement à cette date sur des travaux de réhabilitation et des frais d'ameublement d'un local situé à Nice.

Sa réclamation contre les rappels correspondants ayant été rejetée, la société Qualygest France a introduit une instance devant le Tribunal Administratif de Marseille, qui a confirmé la position de l'administration.

Sa requête en **appel** ayant également été **rejetée** par la Cour Administrative d'Appel de Marseille ([arrêt du 23 mars 2021, n°19MA03127](#)), la société se pourvoit en **cassation** devant le Conseil d'Etat, et demande la décharge des rappels de TVA découlant de cette rectification.

NB : la même affaire a fait l'objet de deux requêtes distinctes, l'une concernant les rappels relatifs à la régularisation de la taxe antérieurement déduite, l'autre visant le rejet d'une demande de remboursement de crédit de TVA. Les pourvois présentant à juger des questions semblables et ayant fait l'objet d'une instruction commune, le Conseil d'Etat a procédé à une jonction d'instance afin de statuer par une seule décision

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, le Conseil d'Etat cite les dispositions de l'article **256 A** du Code général des Impôts.

[Article 256 A](#)

*" 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, 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 ".

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

La Cour Administrative d'Appel avait considéré que, dès lors que la SARL Qualygest France était présumée avoir cessé son activité et ainsi perdu sa qualité d'assujetti à la TVA, il lui appartenait d'apporter la preuve contraire.

Or, la Cour avait jugé que la circonstance que, postérieurement à la cession de son fonds de commerce, la société avait refacturé les loyers correspondant à un bien dont le bailleur avait refusé la substitution de locataire, et qu'elle a été en litige avec le bailleur, alors qu'elle avait la possibilité de résilier le bail et s'est bornée à refacturer des loyers, ne permettait pas de la regarder comme ayant conservé sa qualité d'assujetti.

Le **Conseil d'Etat** ne suit pas le même raisonnement.

Il considère en effet que la **sous-location** est une **activité économique** au sens de l'article 256 A du CGI, et qu'elle entre dans le **champ d'application de la TVA**.

Dès lors, il importe peu que cette activité économique soit différente de celle précédemment exercée par la société, ni même que cette dernière ait été dissoute et soit en cours de liquidation : la société **conserve sa qualité d'assujetti** tant qu'elle poursuit une activité économique, en sorte que la Cour a commis une erreur de droit.

LA DECISION

Le Conseil d'Etat **annule les arrêts** de la Cour Administrative d'Appel de Marseille, et renvoie l'affaire devant cette même Cour.

COMMENTAIRES

Cette espèce est dans le **droit fil** de l'évolution de la jurisprudence relative à la **perte de la qualité d'assujetti**.

D'une façon générale, les litiges ont trait à la régularisation de la taxe antérieurement déduite, ou à la TVA grevant des dépenses postérieures à la cessation d'activité.

La position de l'**administration**, telle qu'elle est exprimée dans sa doctrine publiée au BOFIP, reste assez **rigoureuse**, et ne tient compte qu'à la marge de l'évolution jurisprudentielle.

Ainsi, s'agissant de la **régularisation** des déductions antérieures, au BOFIP sous la référence [BOI-TVA-DED-60-20-10](#), au §§ 40 et 50 :

« ... la **cessation** d'activité s'entend d'une manière générale de l'**abandon** de l'ensemble de l'**activité** industrielle ou commerciale. Elle résulte de la fermeture définitive de l'entreprise individuelle ou de la dissolution de la société, soit volontairement, soit dans le cadre d'une procédure judiciaire.

*En principe, il y a cessation d'utilisation à des opérations imposables en cas de cessation d'activité. La cessation d'activité intervient dès la date à partir de laquelle l'assujetti **cesse d'offrir au public des services ou des biens** à la vente, date qui coïncide généralement avec la fermeture des magasins, ateliers, bureaux, etc., **même s'il conserve**, sans les vendre, **les immobilisations** qui ont été nécessaires à son activité.*

*Toutefois, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, une entreprise dont l'objet est de vendre des marchandises ne peut être considérée comme ayant cessé toute activité, même en cas de fermeture et d'inactivité apparente, tant qu'elle conserve des **marchandises neuves en stock** qu'elle destine à la vente ([BOI-TVA-DED-50-20-20](#) au II § [130](#)).*

Tant que la cessation ainsi définie n'est pas intervenue, il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que la continuation de l'activité n'est plus assurée par l'assujetti lui-même mais par un tiers interposé ayant la qualité d'administrateur, de liquidateur, de liquidateur amiable, etc.

50 Les biens **d'investissement** existant dans l'entreprise à la date de la cessation d'activité doivent faire l'objet de la **régularisation** prévue à [l'article 207 de l'annexe II au CGI](#) seulement s'ils ne sont pas réalisés ou prélevés à cette date.

Toutefois, en cas de **procédure collective** d'apurement du passif, il convient désormais de considérer que la cessation d'activité intervient en matière de TVA à la date à laquelle les **stocks** sont cédés ou à la date à laquelle tous les biens mobiliers **d'investissement** sont **cédés** ou mis au rebut, si celle-ci est postérieure. ».

Et, s'agissant de la **déduction** de la taxe après cessation ou dissolution, au BOFIP sous la référence [BOI-TVA-DED-50-20-20](#) au § 130 :

« Un assujetti qui cesse son activité économique ou perd la qualité d'assujetti redevable peut se faire rembourser la totalité du crédit qu'il détient.

Les crédits à rembourser sont déterminés, le cas échéant, après qu'aient été opérées les régularisations ou les taxations de livraisons à soi-même qui incombent éventuellement aux assujettis.

Une société **dissoute**, mais dont la personnalité morale subsiste pour les besoins de sa liquidation, doit être considérée comme ayant **cessé son activité** au plus tard à la date à laquelle elle a vendu la totalité de **son stock** de marchandises, **même si elle a procédé, après cette date, à la cession d'éléments de l'actif immobilisé.**

Remarque : Pour le calcul des régularisations afférentes à des immobilisations, le Conseil d'État a retenu la date de cessation de l'activité de la société.

En cas de **procédure d'apurement collectif** du passif, il convient désormais de considérer que la cessation d'activité intervient en matière de TVA à la date à laquelle les stocks sont cédés ou à la date à laquelle tous **les biens mobiliers d'investissement** sont **cédés** ou mis au rebut, si celle-ci est postérieure.

Une entreprise qui a cessé son activité commerciale mais qui continue de supporter des dépenses afférentes à cette activité est considérée comme un assujetti et peut déduire la TVA sur les montants acquittés, pour autant qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité commerciale et dès lors que l'absence d'intention frauduleuse ou abusive est établie ([CJCE, décision du 3 mars 2005, ECLI:EU:C:2005/128, affaire C-32/03, 3ème ch., Fini H](#)). Il en est ainsi notamment de la TVA ayant grevée les honoraires des mandataires liquidateurs.

.... ».

On constate que, du point de vue de l'administration, c'est la date de l'**abandon** de l'activité qui est prioritairement retenue pour déterminer la date de cessation de l'activité en matière de TVA,

Elle peut être **repoussée** le cas échéant à la date de **cession** de la totalité du **stock**, et la cession ou la mise au rebut de tous les biens **d'investissement** n'est envisagée **que dans le cas d'une procédure collective.**

Cette position restrictive a toutefois été **invalidée** dès 2011 par le Conseil d'Etat ([arrêt n° 323188 du 30 décembre 2011](#)) qui a fixée la date de **la perte de la qualité** de redevable au moment où l'assujetti **ne dispose plus de biens**, stocks ou éléments d'actif immobilisés dont la cession est soumise à la perception de la TVA :

*« ...un assujetti, quelle que soit l'activité qu'il a exercée, doit être regardé comme ayant perdu la qualité de redevable lorsqu'il n'est plus en mesure de **réaliser aucune opération** donnant lieu à la collecte de la **TVA** ; que tel est le cas lorsque non seulement l'assujetti ne peut plus effectuer aucune des opérations qui constituaient son activité normale, soit qu'il ait cédé l'ensemble des marchandises qu'il avait pour objet de vendre, soit qu'il ait cessé totalement d'effectuer les prestations de services qu'il avait pour objet de rendre, mais également ne dispose plus de biens, stocks ou éléments d'actif immobilisé, dont la cession est soumise à la perception de la TVA... ».*

Par la suite, les juridictions françaises, également guidées par la jurisprudence communautaire, tendent toujours plus à privilégier une approche **économique**, qui conduit à faire perdurer la qualification d'assujetti tant que des **activités** économiques, quelles qu'elles soient, sont **poursuivies**, ou sont simplement **susceptibles** de l'être.

Le Conseil d'Etat ([arrêt CE du 9 octobre 2019, n° 418100](#)) a ainsi considéré, s'agissant d'une société qui, à la suite de son arrêt définitif, avait procédé à la mise en sécurité de son site industriel dans l'attente de son démantèlement et de sa dépollution, que, si les biens immobilisés de la société ont cessé d'être utilisés pour les besoins de son activité industrielle, ils étaient destinés à être soit détruits, soit cédés, soit transformés dans le cadre de la réaffectation des terrains à un nouvel usage.

Aussi a-t-il jugé que la conservation des biens immobiliers dans le patrimoine de la société dans l'attente de l'engagement des opérations de démantèlement, ne constituait pas un événement de nature à entraîner la régularisation globale de la taxe ayant grevé leur acquisition.

La CAA de Douai a rendu un arrêt également en ce sens dans une espèce assez similaire ([arrêt du 1 décembre 2021, n° 19DA02212, SAS STAF](#)).

Il faut enfin signaler que l'administration a fait sienne cette argumentation dans une autre espèce ([arrêt CAA de NANTES du 25 avril 2019, n° 17NT03253](#)), mais on relèvera (sans malice particulière) que cette fois, c'est le contribuable qui prétendait avoir perdu la qualité d'assujetti après l'arrêt de son activité de camping et la dissolution de la société : l'administration soutenait quant à elle que la société avait toujours la qualité d'assujetti lors de la vente, postérieure à la dissolution, d'une parcelle de terrain.

La CAA de Nantes a jugé qu'en effet « *si l'EURL Camping La Grande Allée Les Hortensias soutient que la vente de ce terrain entrant dans la gestion de son patrimoine non professionnel, elle ne l'établit pas alors que **l'administration fiscale** fait valoir que la **transformation** du terrain, antérieurement exploité comme camping, en lotissement constitue **une activité économique**. Dans ces conditions, l'EURL Camping La Grande Allée Les Hortensias n'apporte pas la preuve qui lui incombe qu'elle n'a pas agi, à l'occasion de*

la cession du 18 octobre 2011, comme un assujetti en tant que tel. C'est donc, à bon droit, que cette vente a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée et que la demande de restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée acquittés à l'occasion de la cession a été rejetée.. ».

CONCLUSION

En cas de cession d'une universalité de biens, qui conduit à reporter sur le cessionnaire la régularisation éventuelle de la TVA déduite antérieurement, la question du reversement par le cédant ne devrait pas se poser.

Il peut toutefois se produire, comme au cas présent, que le cédant poursuive une activité économique d'une autre nature après sa cessation d'activité antérieure.

Il semble donc naturel que cette activité économique soit taxable, et permette la déduction de la TVA d'amont.

De la même manière, une entreprise qui cessera son activité sans reprendre sera conduite soit à réaffecter certaines immobilisations à une nouvelle activité, soit à les céder en soumettant la vente à la TVA.

Le champ de la régularisation de la TVA antérieurement déduite tend par conséquent à s'amointrer au fil des décisions de jurisprudence relatives à la perte de qualité de redevable, mais il convient évidemment d'y rester attentif.