

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 38 DU 29 MARS 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 A-2-12

INSTRUCTION DU 22 MARS 2012

INFORMATION JURISPRUDENCE
DECISION RENDUE PAR LE CONSEIL D'ETAT
ARRET N° 323189 DU 23 DECEMBRE 2011

NOR : BCR Z 12 00018 J

Bureau JF-2C

PRESENTATION

T.V.A. : champ d'application - opérations imposables sur option - location de locaux nus - sous-location de locaux nus par une société qui en dispose en vertu d'un contrat de crédit-bail immobilier.

Par un arrêt rendu le 23 décembre 2011, le Conseil d'État a jugé que l'opération par laquelle une société donne en sous-location un immeuble nu dont elle dispose en vertu d'un contrat de crédit-bail immobilier, dans des conditions similaires à celles d'une location d'immeubles nus, est assimilable à une location de locaux nus pour l'application du 2° de l'article 261 D du code général des impôts (C.G.I.).

Aussi, l'option prévue par l'article 260 du C.G.I. doit faire l'objet d'une déclaration expresse à l'administration et distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles. Si elle peut être exercée à l'occasion de la déclaration d'existence, cette dernière doit comporter des indications suffisamment précises pour identifier le ou les immeubles auxquels elle se rapporte.

D.B. liée : 3 A-512 du 20 octobre 1999.

Le Chef de Service

Jean-Pierre LIEB

- 1 -

29 mars 2012

3 507038 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.
Direction générale des finances publiques

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Rédaction : CDFiP

17, Bd du Mont d'Est - 93192 Noisy-le-Grand cedex

C.E. 23 décembre 2011, n° 323189, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., S.N.C. Mercedes c. / Ministre

D.B. liée : 3 A-512

DECISION DU CONSEIL D'ETAT :

« [...] Considérant que la Société Mercedes a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1^{er} janvier 1994 au 31 juillet 1997 à l'issue de laquelle l'administration a mis à sa charge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée assortis de pénalités au motif que n'ayant pas opté pour l'assujettissement au régime réel normal de la taxe au titre de son activité de location de locaux nus à usage industriel dont elle disposait en vertu d'un contrat de crédit-bail, elle ne pouvait pas imputer la taxe qu'elle avait supportée à raison des redevances qu'elle avait versée au crédit-bailleur sur la taxe qu'elle a encaissée à raison des loyers payés par ses locataires ; que, par jugement du 7 février 2007, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces rappels et pénalités ; que, par un arrêt du 2 octobre 2008, la cour administrative d'appel de Paris, après avoir constaté qu'il n'y avait plus lieu de statuer sur les conclusions de la requête à concurrence du dégrèvement accordé par l'administration d'une partie des pénalités infligées à la société, a d'une part rejeté le surplus de ses conclusions tendant à la décharge des rappels de taxe et des pénalités restant en litige et, d'autre part, dit n'y avoir lieu à statuer sur sa demande tendant à la suspension de la mise en recouvrement des droits supplémentaires et pénalités ; que la Société Mercedes se pourvoit en cassation contre cet arrêt en tant qu'il n'a pas fait droit à sa demande au fond ;

Sur l'étendue du litige :

Considérant qu'en cours d'instance, l'administration a procédé au dégrèvement des sommes restant dues au titre des pénalités de 40 % infligées au titre de l'article 1728 du code général des impôts restant en litige ; que, dès lors, les conclusions du pourvoi sont, en tant qu'elles concernent ces pénalités, devenues sans objet ; qu'il n'y a, par suite, pas lieu d'y statuer ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant, en premier lieu, que, pour déduire que le moyen tiré du non-respect des conditions d'application de la procédure de taxation d'office était sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition, la cour s'est livrée à une appréciation des faits exempte de dénaturation en jugeant que la procédure de redressement contradictoire avait été suivie par l'administration, y compris pour les mois durant lesquels la société se trouvait en situation de taxation d'office ;

Considérant, en second lieu, que s'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et à tout moment avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements en particulier obtenus auprès de tiers, qu'elle a utilisés pour établir les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé, notamment, de discuter utilement leur provenance ou de demander, avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent, que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition, ces obligations ne s'étendent pas aux actes de procédure établis par l'administration dans ses relations avec le contribuable, tels les mises en demeure qui lui ont été adressées et leurs accusés de réception ; qu'ainsi, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en écartant le moyen tiré de ce que l'administration aurait suivi une procédure irrégulière en ne transmettant pas ces pièces à la demande du contribuable ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 261 D du code général des impôts : « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : (...) / 2° Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus (...) » ; que, sous réserve des cas où la loi attribue la charge de la preuve au contribuable, il appartient au juge de l'impôt, au vu de l'instruction et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, d'apprécier si la situation du contribuable entre dans le champ de l'assujettissement à l'impôt ou, le cas échéant, s'il remplit les conditions légales d'une exonération ; que par suite, alors que la Société Mercedes était seule en mesure de justifier qu'au regard des aménagements apportés aux entrepôts qu'elle louait, ceux-ci ne pouvaient plus être regardés comme des locaux nus, la cour n'a méconnu ni les dispositions de l'article 261 D du code général des impôts et les objectifs de la directive communautaire 77/388/C.E.E. du 17 mai 1977 dont cet article assure la transposition, ni les règles gouvernant la charge de la preuve en jugeant qu'il appartenait à la société d'apporter les justifications nécessaires quant à la consistance des aménagements apportés à ces locaux ;

Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes de l'article 260 du code général des impôts : « Peuvent sur leur demande acquitter la taxe sur la valeur ajoutée : (...) / 2° Les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ou, si le bail est conclu à compter du 1^{er} janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti. (...) / Les conditions et modalités de l'option (...) sont fixées par décret en Conseil d'État » ; que selon l'article 193 de l'annexe II au même code : « (...) Les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles doivent exercer une option distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles. (...) » ; que, dans sa version applicable au litige, l'article 195 de cette annexe dispose : « L'option et sa dénonciation sont déclarées dans les conditions et selon les modalités prévues par le 1° de l'article 286 du code général des impôts pour les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, en cas de commencement ou de cessation d'entreprise. » ; qu'aux termes de l'article 286 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable en l'espèce : « Toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit : / 1° Dans les quinze jours du commencement de ses opérations, souscrire au bureau désigné par un arrêté une déclaration conforme au modèle fourni par l'administration. Une déclaration est également obligatoire en cas de cessation d'entreprise (...) » ; qu'ainsi, par application combinée des dispositions précitées, l'option prévue par l'article 260 du code général des impôts doit faire l'objet d'une déclaration expresse à l'administration et distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ; que si elle peut être exercée à l'occasion de la déclaration d'existence, cette dernière doit comporter des indications suffisamment précises pour identifier le ou les immeubles auxquels elle se rapporte ; que dès lors que l'activité de la société revêt un caractère général, comme en l'espèce lorsqu'elle porte sur toutes opérations à caractère immobilier, la déclaration expresse ne saurait résulter de la mention du régime auquel la société indique être assujettie dans le cadre de sa déclaration de constitution, qui ne peut être interprétée par l'administration, de manière claire et univoque, comme l'expression de l'exercice de son option pour la soumission au régime réel de taxe sur la valeur ajoutée de l'activité afférente à des immeubles précis ; qu'il suit de là qu'en jugeant que la seule mention, figurant sur le formulaire de constitution de la Société Mercedes, de l'assujettissement au régime réel normal à la taxe sur la valeur ajoutée ne saurait valoir option expresse pour ce régime, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ; ...

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la Société Mercedes n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque ; que, par suite, ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions du pourvoi à hauteur de la somme de 38 812 €, dégrevée au titre des pénalités infligées en application de l'article 1728 du code général des impôts.

Article 2 : Le surplus des conclusions du pourvoi de la Société Mercedes est rejeté. [...] ».

*

NOTA :

1. La sous-location par le crédit-preneur de locaux nus pris en crédit-bail est exonérée de la T.V.A. en application du 2° de l'article 261 D du C.G.I..

2. L'option peut être exercée par une simple lettre adressée au service des impôts territorialement compétent, formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la T.V.A. son activité de location de locaux nus à usage professionnel¹, avec toutefois la référence de l'immeuble ou des locaux loués en cas de pluralité d'immeubles.

3. L'option à la T.V.A. ne peut résulter du seul fait que le contribuable ait facturé la taxe².

4. Le fait que la taxe facturée aux sous-locataires ait été versée au Trésor ne confère au crédit-preneur aucun droit à déduction.

¹ B.O.I. 3 A-4-05 du 23 mai 2005.

² C.E. 16 novembre 2005, n° 257532, S.C.I. Genty immobilier, R.J.F. 2/06, n° 130.