

**ATELIER – jeudi 13 décembre 2018**  
**IMMOBILIER**  
**WEWORK**



 **Rebérat**  
& Associés

 **FIDAL**



# LA RÉCUPÉRATION DE LA TVA DANS VOS ACTIVITÉS IMMOBILIÈRES

 **Rebérat**  
& Associés

 **FiDAL**



# **1. Holding et récupération de la TVA sur les frais d'acquisition de filiales immobilières**

# 1. Holding mixte et récupération de la TVA (1/4)

## Frais d'acquisition

---

- **Une société holding peut-elle récupérer la TVA supportée sur les frais d'acquisition d'une filiale?**
- Principe
  - Une société holding a par nature pour objet la gestion de participations
  - Une société dite « holding pure » ne peut prétendre à des droits à déduction de la TVA en l'absence de la qualité d'assujetti
  - Une société holding qui exerce également une activité taxable, dite « holding mixte », peut prétendre à des droits à déduction de la TVA
  - S'agissant des frais d'acquisition, la doctrine prévoit expressément que les sociétés holding mixtes qui s'immiscent dans la gestion de leurs filiales peuvent déduire la TVA afférente à ces frais dès lors qu'il s'agit de frais généraux
- La jurisprudence conforte cette doctrine CJUE, 16 juill. 2015, aff. C-108/14 et C-109/14, Larentia + Minerva, CE, 20 mai 2016, n° 371940, Sté Ginger
- Notion clef : l'immixtion

# 1. Holding mixte et récupération de la TVA (2/4)

## Frais d'acquisition

---

### ■ En pratique

- Il résulte de la jurisprudence que des justifications concrètes sont recherchées quant à la preuve de l'immixtion dans la gestion des filiales. Par exemple :
  - Existence d'une convention de gestion et d'assistance administrative, technique et comptable.
  - Existence d'un flux de facturation « descendant » Holding > Filiales
- Le fait de facturer des loyers à ses filiales constitue une immixtion dans la gestion de ces filiales permettant de justifier un droit à déduction intégrale de la TVA relative à une opération de restructuration (CJUE Sté Marle Participations du 5 juillet 2018).
- Une société qui a l'intention d'acquérir la totalité des actions d'une autre société pour lui fournir des prestations de gestion en TVA, peut déduire la TVA supportée sur les services de conseil qu'elle a exposés en amont (dans le cadre d'une OPA), même si elle n'a pas pu lui facturer ses prestations de gestion en TVA, faute d'acquisition finalement réalisée (CJUE Ryanair Ltd du 17 octobre 2018) – voir comment organiser la preuve de l'intention – convention-cadre?

# 1. Holding mixte et récupération de la TVA (3/4)

## Frais généraux et notion de produits financiers accessoires

---

### ■ Contexte

- Lorsqu'une société holding engage des frais (de restructuration, de CAC, d'augmentation de capital, ...) se pose la question de la déductibilité de la TVA supportée par la société holding dans l'hypothèse où cette société perçoit par ailleurs des produits financiers exonérés de TVA sans possibilité d'option
- Exemple : société holding qui a une activité de prêt rémunéré auprès de ses filiales

### ■ Problématique

- Tendances des vérificateurs à remettre en cause tout ou partie de la TVA déduite au titre des frais généraux dès lors que la société holding perçoit des produits financiers récurrents malgré un BOFIP clair sur le sujet : « les produits financiers ne sauraient être vus comme étant le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de la société et revêtent bien un caractère accessoire »
- *Pour rappel* : les produits financiers doivent donc être considérés comme accessoires dès lors que (i) ces produits présentent un lien avec l'activité principale de l'entreprise (critère qualitatif) et (ii) que moins de 10% des dépenses grevées de TVA est utilisé pour la perception de ces recettes (critère quantitatif).

### ■ Position du juge

- CJUE EDM 2004 et CE 5 mars 2018
- L'octroi annuel par une société holding de prêts rémunérés aux sociétés dans lesquelles elle détient une participation constitue une activité économique, effectuée par un assujetti agissant en tant que tel
- Ces opérations exonérées « *doivent être considérées comme des opérations accessoires, au sens de l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de celle-ci dans la mesure où elles n'impliquent qu'une utilisation très limitée de biens ou de services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est due* »



# 1. Holding mixte et récupération de la TVA (4/4)

## Conclusions / Recommandations

---

- **Vigilance et anticipation des risques TVA**
- **Vérifier la notion d'immixtion**
  - Contrats / services rendus par la holding dans les filiales dans lesquelles elle s'immisce
  - Preuve de l'intention de réaliser une activité taxable à constituer en amont
- **Vérifier l'impact des activités / produits non soumis à la TVA et n'ouvrant pas droit à déduction**



## **2. Dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI**

## 2. Dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI

---

### ■ Rappel des principes

Une vente d'immeuble est en principe soit soumise à la TVA, soit exonérée de TVA avec obligation d'effectuer des régularisations de TVA

Article 257 bis du CGI : application obligatoire d'une dispense de TVA ou de régularisations de TVA aux transmissions d'universalité entre redevables de la TVA (fusion, apports)

Doctrine : application aux cessions d'immeubles immobilisés et donnés en location en TVA avant et après la cession.

- L'idée est de **simplifier la transmission** en évitant le coût de déboursement et de portage de la TVA pour l'acheteur (et le cas échéant un surcoût de droits d'enregistrement sur la facturation de régularisations de TVA) ;
- **Non applicable aux cessions d'immeubles en stocks réalisées par les marchands de biens** (même si l'immeuble est donné en location en TVA dans l'attente de sa revente - l'inscription en stock révélant l'intention de ne pas l'affecter durablement à la location) ;
- **En pratique** : exigence en principe d'une **comptabilisation en immobilisation** avant et après la cession.

### ■ Enjeux

Dispense appliquée à tort : le vendeur se voit réclamer la TVA non facturée ou non régularisée (+ intérêt de retard)

Facturation de TVA alors que la dispense s'appliquait : l'acheteur ne peut pas récupérer la TVA car facturée à tort



## 2. Dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI

---

### ■ Points d'attention :

#### ➤ **Notion d'affectation durable avant et après la cession**

Vente en dispense : risque de rappel TVA pour le vendeur si :

- Le vendeur a comptabilisé l'immeuble en immobilisation mais le revend peu de temps après son propre achat
- L'acheteur revend l'immeuble peu de temps après malgré une comptabilisation en immobilisation

#### ➤ **Levée d'option de crédit-bail immobilier avec revente immédiate ou à court terme**

CE 23 nov. 2015, n° 375054 et 375055 JM3 FOR et JM5 SAR, et BOI TVA-DED-60-20-10, §286

**Réponse n° 7359 Grau du 10 juillet 2018** : la dispense s'applique aux deux ventes successives, dès lors que le sous-acquéreur immobilise l'immeuble et le loue en TVA.

La prise d'un engagement de revendre ou de construire par le crédit-preneur ou le sous-acquéreur pour bénéficiaire de taux réduit en droits d'enregistrement n'a pas d'incidence. Mais si le crédit-preneur revend l'immeuble à un acheteur-revendeur qui l'inscrit en stock, la dispense ne s'applique pas.

L'inscription en stock constitue un élément objectif révélant l'intention de l'acheteur de ne pas affecter durablement l'immeuble à une location en TVA, mais de le revendre.

## 2. Dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI

---

### ■ Recommandations

- **Manque global de sécurité juridique** - analyse à réaliser au cas par cas en amont de la vente
- Sécurisation par demande de **rescrit** en cas de doute
- Intégration dans l'acte de vente (ou dans un protocole séparé) de **clauses** prévoyant les conséquences d'un rappel de TVA et les modalités de correction possibles.
- **Sort de l'option TVA sur les loyers du vendeur** : transmission possible à l'acheteur, ou bien l'acheteur exerce une nouvelle option
- **Etat des déductions TVA** : préparation et audit à réaliser, obtention d'extraits de comptes et factures
- **Récupération de la TVA sur les frais de cession de l'immeuble en dispense 257 bis** : des redressements mais des décisions de jurisprudence favorables (TA Paris 12 juillet 2017 IVG Baudin, CAA Versailles 10 octobre 2017 SCI assurecureuil Pierre 4).



### **3. TVA : Travaux de « rénovation » et revente d'un immeuble**

### 3. TVA : Travaux de « rénovation » et revente d'un immeuble (1/3)

---

#### ■ Principe

- Des travaux rendant à l'état neuf soit la moitié des éléments du gros œuvre soit les 2/3 de chacun des éléments du second œuvre, concourent à la production d'un immeuble neuf
- **Conséquences**
  - Comme pour le terrain à bâtir, l'immeuble est taxable de plein droit à la TVA lors de sa revente (sauf 257 bis) ;
  - Pour autant droits de mutation au taux réduit.

#### ■ Problématiques

- **Lorsque des travaux sont réalisés, la question se pose de l'impact des travaux sur la récupération de la TVA correspondante.**
  - Immeuble destiné à être vendu : travaux concourant à la production d'un immeuble neuf réalisés par un assujetti agissant en tant que tel > **déduction immédiate** ;
  - Immeuble destiné à être loué : Travaux réalisés pour les besoins d'une activité locative soumise à la TVA de plein droit ou sur option > **déduction immédiate** de l'ensemble des dépenses affectées à l'activité locative soumise à la TVA.
- **Quid du marchand de biens qui a acheté un immeuble en vue de sa revente et qui réalise des travaux ne concourant pas à la production d'un immeuble neuf ?**

### 3. TVA : Travaux de « rénovation » et revente d'un immeuble (2/3)

---

#### ■ Position de l'administration

- « Un immeuble conservé en stock parce qu'il a vocation à être cédé à plus ou moins court terme doit être considéré comme utilisé en vue de cette livraison. Cette qualification ouvre un droit à déduction immédiat de la taxe ayant grevé les dépenses engagées initialement, qu'il s'agisse de la construction ou de l'acquisition ».
- Ainsi, « s'agissant des frais directement rattachés à la livraison de l'immeuble, la taxe supportée à ce titre par le cédant est immédiatement déductible lorsque la vente ou l'apport concerne un terrain à bâtir ou un immeuble qui n'est pas achevé depuis plus de cinq ans dès lors que ces opérations sont imposables de plein droit.
- En revanche, lorsque la livraison concerne un terrain qui n'est pas à bâtir ou un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, l'opération étant exonérée de plein droit, la taxe qui a grevé les frais en cause est réputée non déductible et, s'il y a lieu, ne peut être déduite qu'une fois effectivement exercée l'option dans les conditions prévues à l'article 201 quater de l'annexe II au CGI ».

#### ■ Position TA Paris 28-1-2016 n° 1429085/2-3, 2e sect. 3e ch., SNC Omega et SAS Financière Lord Byron (décision définitive en matière de TVA)

- ✓ Dès lors que la société a acquis l'immeuble dans l'intention de procéder à sa revente dans un délai inférieur à cinq ans, **elle ne peut sérieusement soutenir que la taxe sur la valeur ajoutée grevant son prix serait déductible à raison de la mise en location de l'immeuble**, dans l'attente de sa revente ».

Selon le juge, ni la prise d'engagement de soumettre à la TVA la revente du bien, ni la mise en location soumise à la TVA de l'immeuble dans l'attente de sa revente, ne permettent la déduction immédiate de la taxe supportée lors de l'acquisition de l'immeuble.

### 3. TVA : Travaux de « rénovation » et revente d'un immeuble (3/3)

---

- **CONCLUSIONS :**

- Les positions doctrinales et jurisprudentielles sont selon nous contraires au principe de neutralité de la TVA.
- Le principe de neutralité de la TVA exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques.
- L'administration fait fi de l'intention des marchands de biens de réaliser une activité taxable.

- **RECOMMANDATIONS / POINTS D'ATTENTION :**

- Prendre en considération le coût de portage de TVA dans le calcul de rentabilité des opérations immobilières envisagées ;
- Sécuriser le régime TVA de la revente;
- Déterminer *ab initio* si les travaux concourent à la production d'un immeuble neuf ou pas.



## **4. TVA sur la marge**

## 4. TVA sur la marge

---

### Assiette de la TVA en cas de vente de terrain à bâtir ou d'immeuble ancien (sur option)

- TVA sur le prix total de la vente si l'acquisition initiale a ouvert droit à déduction
  - TVA sur la marge si l'acquisition initiale n'a pas ouvert droit à déduction :  
Trois situations possibles:
    - acquisition par le cédant auprès d'un non-assujetti (ou n'agissant pas comme tel) ou acquisition exonérée de TVA
    - affectation initiale du bien à une activité non économique par le cédant
    - la TVA ne figure pas dans l'acte d'acquisition initiale
- Selon l'administration, application de la **marge** aux seules livraisons d'immeubles **acquis et revendus sous la même qualification (vente d'un immeuble bâti ancien acheté précédemment en l'état d'immeuble déjà bâti)** - BOI-TVA-IMM-10-20-10, n°20 et Rép. Min Vogel n°4171 JO Sénat 17 mai 2018).
- Voir toutefois en sens contraire TA Grenoble 14 novembre 2016 SARL Gepim et TA Montpellier 4-12-2017SARL RGMB



## **5. Les baux et la TVA**

## 5. Les baux et la TVA (1/2)

---

### ■ Enjeux TVA

- Le versement d'une somme n'est soumis à la TVA que s'il constitue la contrepartie d'une prestation de service individualisée rendue par le bénéficiaire à la partie versante.
- La partie qui ne facture pas de TVA peut être redressée si la TVA était due.
- La TVA facturée à tort est non récupérable pour celui qui l'a payée.

### ■ Sujets:

- **Franchises, réductions et allègements de loyers** (service ou réduction de loyer?)
- **Participations du bailleur aux travaux du preneur** (service ou réduction de loyer?)
- **Indemnités de résiliation / éviction** (cf. notamment CE 27 févr. 2015, n° 368661, SCI Catleya et CAA Paris, 1er juin 2016, SNC Centre Commercial Francilia pour une exemple de résiliation à l'initiative du bailleur)
- **Indemnités de remise en état** (service ou réparation d'un préjudice? Jurisprudence contradictoire)
- **Utilisation des dépôts de garantie**
- **Abandons de créances de loyers** (CAA de Nancy, 2 février 2017, RetD Moteurs, mais CE 2 mai 2018 M B.A)
- **Droit d'entrée** (complément de loyer ou droit de bail)
- **Ventilation des taux de TVA sur les locations d'hôtels ou de résidences**

## 5. Les baux et la TVA (1/2)

---

### ■ **Nos recommandations**

- Traitement TVA des indemnités ou autres sommes systématiquement revu par l'administration en cas de contrôle.
- Attention particulière à la rédaction du bail ou du protocole de résiliation.
- Signature d'un protocole d'accord séparé prévoyant les conséquences d'une remise en cause du régime de TVA par l'administration fiscale (quel qu'il soit) et limitant au maximum les conséquences financières pour les parties.



## COORDONNEES DES INTERVENANTS

Cédric Provôt



☎ +33 1 55 68 14 16

[cedric.provot@fidal.com](mailto:cedric.provot@fidal.com)

Secrétaire : Renard Marie

☎ +33 1 55 68 15 94

Christian Reynaud-Fourton



☎ +33 1 55 68 16 43

[christian.reynaud-fourton@fidal.com](mailto:christian.reynaud-fourton@fidal.com)

Secrétaire : Lucas-Leclin Sylvie

☎ +33 1 55 68 16 50

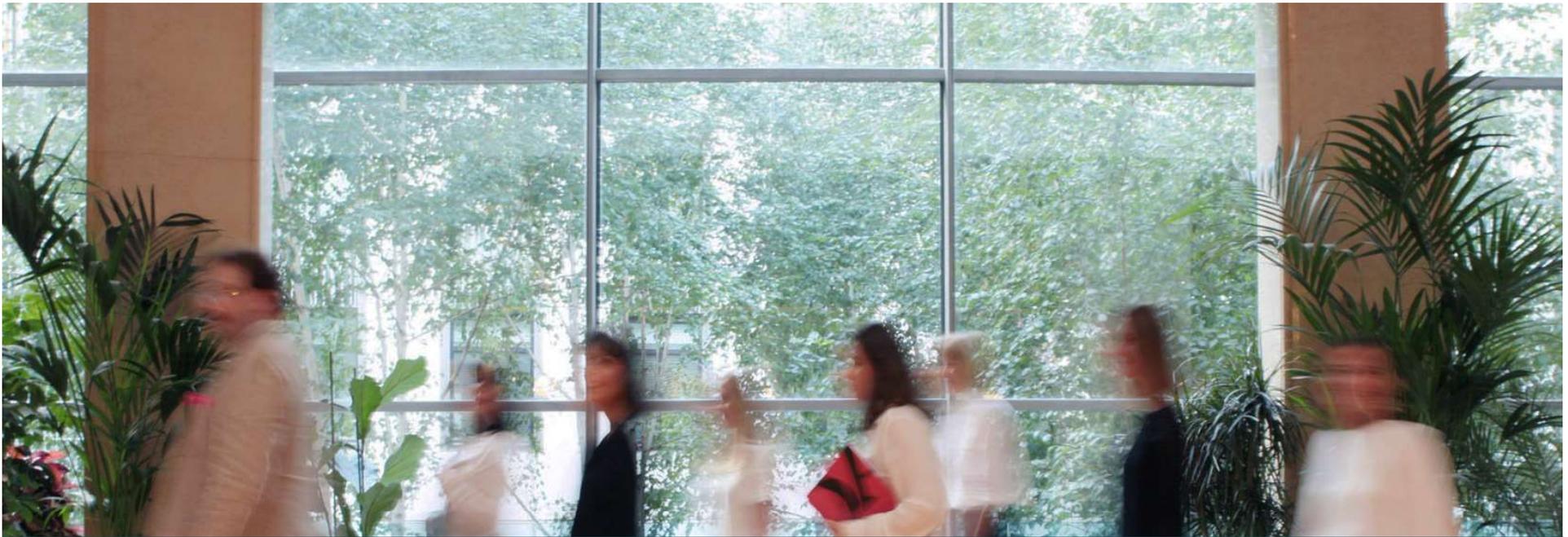
Jean REBÉRAT



☎ +33 (0)1 87 39 00 16

+33 (0)6 08 92 13 35

[jean.reberat@paris.notaires.fr](mailto:jean.reberat@paris.notaires.fr)



Merci de votre présence

