



La TVA sur les indemnités de résiliation et les indemnités d'éviction

I PROPOS LIMINAIRES.

Le droit fiscal est un droit complexe aux multiples sources et aux interprétations parfois baroques.

Monsieur le Professeur Maurice COZIAN a critiqué ces interprétations souvent dictées par l'opportunisme de l'administration fiscale qui se sert d'un principe d'autonomie du droit fiscal.

Dans le cadre de nos dossiers relatifs aux baux commerciaux, et plus généralement aux opérations juridiques impactant le fonds de commerce, tout avocat en qualité de professionnel du droit (au même titre que les Notaires par exemple) ont eu à se poser la question ou auront à **se poser la question de l'assujettissement des indemnités versées par l'une ou l'autre des parties à la TVA.**

C'est un enjeu primordial car la TVA est reversée au Trésor Public au taux de 20%.
Quelles sont les parties en présence ?

Un bailleur/ Un Preneur

L'un ou l'autre peut ne pas être redevable de la TVA.

Je rappelle que la location nue d'un bien immobilier, même dans le cadre d'un bail commercial, n'est pas une opération soumise à la TVA de plein droit.

Il est donc primordial de procéder à une analyse des parties en présence, et de leur régime fiscal applicable à la TVA.

Pour le Commerçant/ Preneur, à 90% il sera un redevable de la TVA. (Attention aux activités exonérées par la Loi)

II RAPPEL DU DROIT APPLICABLE.

Les sources :

- le droit de l'union européenne (6^{ème} directive)
- le droit interne (Code Général des Impôts issu des lois de finances)
- la doctrine administrative (opposable à l'Administration fiscale)
- la jurisprudence

Le terme général d'indemnité désigne des sommes de natures diverses qui ne suivent pas toutes le même régime au regard de la TVA.

II-1 La règle de droit applicable.

- L'article 256 du code général des impôts :

" I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. (...) " ;

- L'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (Arrêt C-250/14 dit Air France KLM c Ministère des comptes publics) du 23 décembre 2015 et l'arrêt du Conseil d'État du 13 avril 2016, (CE 8ème / 3ème SSR, n° 365172)

- Litige opposant l'administration fiscale française à AIR France KLM :

La société Air France, devenue Air France-KLM, a, pour les vols intérieurs qui sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, conservé la totalité des sommes acquittées par ses clients correspondant aux billets non échangeables périmés en raison de l'absence des clients lors de l'embarquement ou aux billets échangeables inutilisés dans le délai de leur validité, **sans reverser à l'administration fiscale la taxe sur la valeur ajoutée sur le produit de la vente de ces billets au motif que ces recettes ne pouvaient être rattachées à l'exécution d'une prestation de services de transport et qu'elles constituaient dans leur ensemble des indemnités de résiliation n'entrant pas dans le champ d'application de la taxe.**

L'administration lui a notifié, au titre de la période du 1er avril 2000 au 31 mars 2003, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au taux réduit de 5,5 %, portant sur les sommes correspondantes à la vente de ces billets.

- Solution : arrêt du Conseil d'Etat du 13 avril 2016 :

« Considérant, en troisième lieu, qu'ainsi que l'a relevé la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt C-250/14 du 23 décembre 2015, le prix payé par le passager défaillant correspond à l'intégralité du prix à payer et le montant conservé par les compagnies aériennes ne vise pas à indemniser un préjudice qu'elles auraient subi du fait de la défaillance d'un passager, **mais constitue une rémunération et ce, même si le passager n'a pas bénéficié du transport ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les sommes conservées à la suite de l'inexécution définitive de la prestation de transport devaient être soumises à cette taxe** en relevant que le passager ne pouvait être regardé comme ayant résilié le contrat que dans le cas où il exerce sa possibilité de se dédire d'un contrat de transport remboursable ; »

II-2 La doctrine administrative (opposable à l'administration fiscale) a été mise à jour en Mai 2022 et a précisé le sort des indemnités versées au regard de la TVA.

Accessible sur Internet (<https://bofip.impots.gouv.fr>)

BOI-TVA-BASE-10-10-50 du 11 mai 2022 (paragraphe 240 et suivants)

III APPLICATION AUX INDEMNITES VERSEES DANS LE CADRE DU BAIL COMMERCIAL : La summa divisio consacrée par l'administration fiscale.

III-1 Assujettissement à la TVA.

§240

Pour être imposées à la TVA, les indemnités doivent correspondre à des sommes perçues en contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse, ou d'une livraison de biens.

À l'inverse, une indemnité qui a pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial, fût-il courant, n'a pas à être soumise à la TVA, dès lors qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens.

§ 250

Pour déterminer les règles de TVA applicables à une indemnité, il convient donc, dans chaque situation de fait, d'analyser les conditions de son versement.

Si la somme représente, pour la personne qui la verse, la contrepartie d'un service qui lui est rendu, il conviendra de conclure au caractère taxable de cette somme indépendamment du fait qu'elle résulte de l'application du contrat ou de la loi, ou du fait que le montant a été fixé par le juge.

À cet égard, pour la détermination du régime applicable, il est rappelé que l'administration n'est pas liée par la qualification juridique donnée à l'indemnité par les parties.

En outre, le seul fait que le versement de l'indemnité soit subordonné à la renonciation par le bénéficiaire à tout recours juridictionnel ne saurait être assimilé à un service rendu à la partie versante.

Enfin, la circonstance qu'une indemnité versée, notamment dans le cadre de l'interruption prématurée d'un contrat de crédit-bail, soit qualifiée d'indemnité de résiliation ne permet pas, à elle seule, de conclure au caractère taxable ou non taxable de cette somme.

- **les indemnités de résiliation anticipée des baux commerciaux**, lorsqu'elles rémunèrent la renonciation de l'une des parties à son droit d'occuper le bien ou de percevoir le loyer
(CE, décision du 27 février 2015, n°368661, Catleya, ECLI:FR:CESJS:2015:368661.20150227).

« convention ad hoc, qui a pour seul objet d'obtenir la libération des locaux afin de permettre à la première de ces sociétés, sur son initiative, de disposer de la libre jouissance du local commercial pour toute la période qui était couverte par le contrat initial de location dont la seconde était jusqu'alors titulaire.

La libération des locaux consécutive à la résiliation anticipée du bail doit, dès lors, être regardée comme un service rendu nettement individualisable, trouvant sa contrepartie dans la possibilité qui a ainsi été offerte à la SCI Catleya de conclure un nouveau bail dans des conditions de marché plus avantageuses. »

Remarque : La CJUE, dans son arrêt du 15 décembre 1993, aff.C-63/92, Lubbock Fine & Co a aligné le régime d'exonération des indemnités de résiliation assujetties à la TVA sur celui des loyers, afin de ne pas pénaliser le bailleur qui décide de ne pas opter pour la TVA et ne pourra donc pas déduire la TVA grevant l'indemnité en question.

Ainsi, si les loyers sont exonérés de la TVA, l'indemnité de résiliation, dans les cas où elle est placée dans le champ d'application de la TVA, le sera aussi. **Une indemnité de résiliation anticipée de bail pourrait donc entrer dans le champ d'application de la TVA, mais en être exonérée.**

- **les sommes perçues par le bailleur en contrepartie de la possibilité accordée au preneur de se libérer de son obligation de remise en état des locaux à la fin du bail.**

Il s'agit des situations où le preneur s'engage contractuellement à restituer les locaux dans l'état dans lequel ils étaient au commencement du bail, ce qui peut impliquer pour lui l'engagement de travaux de remise en état. Le fait pour le bailleur de libérer le preneur de cette obligation en contrepartie du versement d'une indemnité s'analyse comme une prestation de services qui consiste à se substituer au preneur pour la réalisation de ces travaux ;

III-2 Non application de la TVA

§ 350 de la doctrine :

« Les indemnités, qui sont de véritables dommages-intérêts, c'est-à-dire qui ne font que sanctionner l'inexécution d'une obligation (code civil (C. civ.), art. 1217 et suivants) ou, à titre général, la lésion d'un intérêt quelconque (C. civ., art. 1240), ne constituent pas la contrepartie d'opérations imposables à la TVA. »

Cas de l'indemnité d'éviction :

L'article L 145-14 du code de commerce dispose :

*« Le bailleur peut refuser le renouvellement du bail. Toutefois, le bailleur doit, sauf exceptions prévues aux articles L. 145-17 et suivants, payer au locataire évincé **une indemnité dite d'éviction égale au préjudice causé par le défaut de renouvellement.***

Cette indemnité comprend notamment la valeur marchande du fonds de commerce, déterminée suivant les usages de la profession, augmentée éventuellement des frais normaux de déménagement et de réinstallation, ainsi que des frais et droits de mutation à payer pour un fonds de même valeur, sauf dans le cas où le propriétaire fait la preuve que le préjudice est moindre. »

Dès lors que l'indemnité dite d'éviction est égale au préjudice causé, il n'y a pas de doute sur la non application de la TVA à cette indemnité, qu'elle soit judiciairement fixée ou selon un protocole transactionnel.

Le même raisonnement est tenu en matière d'indemnité d'occupation mais judiciairement fixée.

IV EN PRATIQUE, EN CAS DE DOUTE QUE FAIRE ?

IV -1 LE RESCRIT FISCAL

Le rescrit fiscal vous permet d'obtenir la position de l'administration sur le sens et la portée d'un texte fiscal en application de l'article L. 80 A alinéa 1 du livre des procédures fiscales (LPF).

Il s'agit d'une demande individuelle qui porte sur un point de droit particulier.

L'article L 80 B du LPF dispose que :

« La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable :

1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi.

Un décret en Conseil d'Etat précise les modalités d'application du présent 1°, notamment le contenu, le lieu ainsi que les modalités de dépôt de cette demande ;

Concrètement, vous adressez une lettre avec tous les éléments de fait et de droit que vous jugez utile et les pièces justificatives (projet de transaction) pour permettre à l'administration de prendre position.

L'administration vous répond dans une lettre qui sera opposable à cette dernière en cas de contrôle ultérieur.

IV-2 LA PRATIQUE DES SIDE LETTER

Une possibilité est également de faire signer aux parties une lettre complémentaire qui prévoit qu'en cas de contentieux fiscal le bailleur puisse rappeler la TVA afférente à ce type d'opération par l'émission de factures rectificatives, et que le locataire puisse déduire la TVA payée, une fois les factures acquittées.