

Baux et indemnités : Tva or not Tva ?

UN DÉBUT DE RÉPONSE DE L'ADMINISTRATION

Les «commentaires définitifs relatifs au régime des indemnités en matière de Tva publiés le 28 décembre par le «Bulletin officiel des finances publiques» ne sont pourtant pas... définitifs, estiment M^{es} Pierre Appremont et Samuel Drouin. Si le raisonnement, qui s'appuie sur la prestation ou le préjudice découlant des ruptures anticipées de baux soumis à la taxe ou pas, est relativement maîtrisable, de nombreuses questions demeurent toutefois en suspens. Notamment sur l'interprétation des circonstances qui peuvent conduire aux redressements fiscaux et aux intérêts de retard...

Par M^{es} Pierre Appremont, avocat-associé et Samuel Drouin, avocat-counsel (Galm Avocats)

À chaque négociation d'une indemnité, la question finit par se poser : et la Tva ? La réponse est souvent incertaine, ce qui conduit d'ailleurs la pratique à bien souvent appliquer une option et prévoir l'hypothèse inverse... au cas où. Est-ce vraiment du pile ou face ? Normalement non, et l'administration vient de rappeler dans sa doctrine quelques jurisprudences récentes précisant les choses. Avant d'envisager les différents cas de figure possibles en matière locative, rappelons les principes directeurs à avoir en tête pour trouver la solution :

Premier principe : décrire le ou les préjudices indemnisés

Le «préjudice» objet de l'indemnisation a-t-il été subi ou consenti ? C'est la vraie question, car consentir à un préjudice est pour la Tva, la réalisation d'une prestation de service trouvant sa source dans l'acceptation du bénéficiaire de l'indemnité.

Exemple 1 : j'ai un accident de voiture et le chauffard (pas moi évidemment), me verse une somme pour compenser les dommages subis par mon véhicule : pas de Tva car pas de prestation de service.

Exemple 2 : un réalisateur de film me voit en voiture et me propose la même somme pour que je la lui confie afin de réaliser une scène d'accident et me la rend donc endommagée... Tva (si j'agis comme assujetti) car je consens à la dégradation de mon véhicule, ce n'est plus un préjudice.

C'est le même raisonnement en immobilier : un locataire est évincé à l'issue de son bail sans pouvoir s'y opposer, l'indemnité compense un préjudice subi par le locataire et peu importe que son montant résulte d'un accord amiable ou soit fixé par le juge. Le locataire (ou le bailleur) accepte la résiliation anticipée de son bail (il pourrait y résister en appliquant le contrat), l'indemnité versée par l'autre partie est soumise à la Tva car elle rémunère son consentement à modifier le contrat.

Second principe : identifier le régime Tva du bail en cause

A ce principe fondateur et réaffirmé par la jurisprudence, s'en ajoute un autre résultant de la jurisprudence européenne (Cjue, arrêt

Lubbock du 15 décembre 1993) : l'indemnité étant un accessoire du bail, elle doit suivre le même régime de Tva.

Dès lors, si en raison du principe général précédent, la Tva est applicable, elle ne le sera effectivement que si le bail est lui-même soumis à la Tva.

Ainsi, une indemnité de résiliation anticipée d'un bail d'habitation (exonéré de plein droit de Tva) ne sera pas elle-même soumise à Tva. C'est heureux puisque si c'est le bailleur qui la verse, la Tva qui aurait grevé une telle indemnité n'aurait pas été déductible car se rattachant à l'exploitation d'un immeuble ne produisant de chiffre d'affaires soumis à Tva.

Les précisions de l'administration fiscale

La doctrine administrative récemment mise à jour (BOI-TVA-BASE-10-10-50 du 28 décembre 2022, § 230 et suivants) décline ces principes.

Tout d'abord, s'il en résulte un principe général, c'est... qu'il n'y en a pas ! Ou plus précisément que chaque cas doit être analysé au regard des principes susvisés, et donc qu'il n'y a pas des catégories d'indemnité qui seraient par principe exonérées ou taxables. Ensuite, il faut rappeler que la qualification retenue par l'acte juridique (un protocole d'accord en général) ne lie pas l'administration et n'a pas d'impact sur la qualification fiscale de l'indemnité.

Concernant les situations rencontrées le plus fréquemment, l'administration donne les indications suivantes :

- Le dépôt de garantie versé dans le cadre d'un contrat de réservation d'un immeuble (Vefa généralement) s'il est conservé par le promoteur, faute de réalisation de la vente, est soumis à Tva. La prestation rémunérée est la réservation du bien au profit du signataire du contrat de réservation.

- L'indemnité de résiliation de contrat (de travaux) est en général taxable car c'est la rémunération d'un début d'exécution du contrat ou de la mobilisation de moyens par le prestataire pour rendre la prestation. Dans cette



hypothèse, la réponse va donc dépendre, d'une part, du point de savoir si le prestataire a effectivement mis en œuvre des moyens avant la résiliation du contrat et, d'autre part, si on peut le prouver... La situation peut donc être délicate, car les choses ne sont pas toujours si claires.

a) L'indemnité de résiliation anticipée du bail est taxable puisqu'elle rémunère l'acceptation d'une partie au non-respect du contrat initial, l'administration précisant que dans ce cas, la Tva ne sera effectivement applicable que si le bail était lui-même soumis à la Tva. Pour ce cas, l'administration rappelle un arrêt du Conseil d'Etat dans lequel le juge avait cru bon de constater que le départ anticipé du preneur permettait au bailleur de relouer le bien dans des conditions financières plus avantageuses. Cependant, il nous semble que la Tva serait applicable, quelle que soit la motivation des parties et quelle que soit la partie versante.

b) En revanche, l'indemnité d'éviction pour non-renouvellement d'un bail commercial n'est pas soumise à la Tva, le preneur évincé subissant la volonté du bailleur.

c) De même, les indemnités compensant une occupation illégale des locaux du propriétaire et perçues par celui-ci (qui n'a donc jamais consenti à ladite occupation), ne sont pas soumises à Tva.

d) L'indemnité versée par le locataire en contrepartie de ne pas remettre en état les locaux à l'expiration du bail en contravention avec ses engagements contractuels, est soumise à Tva, car ici c'est le bailleur qui renonce volontairement à son droit d'exiger la remise en état par le locataire.

e) Enfin, et pour conclure il n'est pas rare qu'une indemnité transactionnelle compense différents préjudices.

Dans un tel cas, il conviendra de s'assurer du régime Tva de chacun d'entre eux et, le cas échéant, de ventiler l'indemnité entre les «préjudices» taxables (assimilés à une prestation) et les «vrais» préjudices non soumis à Tva ; ventilation qui bien évidemment pourra être contestée ultérieurement.

Conclusion : l'administration a apporté des clarifications utiles mais des incertitudes demeurent

Finalement, si cette mise à jour de la doctrine administrative a le mérite de clarifier certaines situations et d'être opposables à l'administration, elle ne règle pas tous les problèmes et les engagements prévoyant les conséquences d'un redressement fiscal sur ce sujet ont encore de beaux jours devant eux.

Evidemment, cette dernière solution, si elle permet de limiter les conséquences d'une discussion avec l'administration aux intérêts de retard pour les assujettis à la Tva, ne résout pas le problème si le débiteur de l'indemnité a une activité non soumise à Tva et de ce fait ne peut déduire la Tva faisant l'objet d'un redressement.

Une difficulté peut également apparaître concernant le montant net de l'indemnité, la partie versante pouvant considérer que le montant initialement convenu était Ttc et donc qu'en cas de redressement Tva, aucun complément d'indemnité (à hauteur de la Tva en cause) n'est dû à son bénéficiaire.

A noter toutefois que selon la doctrine et la jurisprudence du Conseil d'Etat (statuant sur les redressements notifiés par l'administration), en l'absence de précision contractuelle les montants mentionnés par un contrat doivent être supposés Ttc, alors que, selon la Cour de cassation (statuant sur les litiges privés entre les parties), lorsque le vendeur et le client sont des commerçants, il résulte d'un usage constant entre commerçants que les prix s'entendent hors taxe, sauf convention contraire. ■