



Par Pierre Bonamy, avocat associé,



et Nicolas Guillard, avocat collaborateur, Reinhart Marville Torre

TVA et indemnités relatives aux baux - Clarifications dogmatiques de l'administration

Le traitement des indemnités au regard de la TVA a déjà fait couler beaucoup d'encre, particulièrement en matière de baux commerciaux. Le 11 mai 2022, l'administration fiscale a mis en consultation publique un document regroupant ses commentaires sur le sujet. Le 28 décembre dernier, la version finalisée de ce document a été publiée (BOI-TVA-BASE-10-10-50), au pied du sapin ou presque.

Par principe, les indemnités venant en réparation d'un préjudice ne sont pas soumises à la TVA. Elles peuvent néanmoins entrer dans le champ d'application de la TVA lorsqu'elles traduisent l'existence d'une prestation de services (ou de livraison de biens) réalisée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. En matière de baux commerciaux, le traitement au regard de la TVA des indemnités de résiliation anticipée fait l'objet de négociations systématiques. En effet, lorsque le traitement est incertain, appliquer de la TVA sur une indemnité expose celui qui la déduit. A l'inverse, considérer que l'indemnité est hors champ expose celui qui perçoit l'indemnité et est ainsi en position de collecter une éventuelle TVA. En pratique, les débats sont clos par la rédaction d'une side-letter prévoyant, dans des clauses souvent baroques, la marche à suivre en cas de redressement de l'une ou l'autre des parties.

Le Bofip intègre dorénavant les jurisprudences pertinentes. La décision Catleya y est ainsi explicitement reprise (CE, 27 février 2015, n°368661). Pour mémoire, le Conseil d'Etat avait jugé dans cette affaire que la libération des locaux consécutive à une résiliation anticipée du bail devait être regardée comme trouvant sa contrepartie dans la possibilité offerte au bailleur de conclure un nouveau bail dans des conditions plus avantageuses, l'indemnité y afférente devant dès lors être considérée comme taxable à la TVA. Le Bofip mis en consultation en mai dernier faisait une interprétation extensive de cette décision et prévoyait une taxation systématique des indemnités venant rémunérer la renonciation à percevoir des loyers, pour autant que ceux-ci soient taxables à la TVA. Dans sa version finalisée, et c'est heureux, l'administration

supprime ces commentaires supra legem et ajoute la remarque suivante « une somme dont le paiement est prévu en cas de résiliation anticipée du contrat et qui a pour finalité d'assurer l'équilibre économique de celui-ci, doit être considérée comme un élément du prix » (Ibid., §260). De même, en application de l'arrêt Lubbock, également repris, si les loyers sont exonérés de TVA, l'indemnité de résiliation sera elle aussi exonérée (CJUE, 15 décembre 1993, Lubbock, C-63/92).

Par ailleurs, l'administration précise que, lorsque le bailleur dispense le preneur de remettre les locaux en état à la fin du bail et qu'il lui facture en contrepartie une indemnité de remise en état, cette dernière doit être taxable à la TVA dès lors qu'elle s'analyse comme la contrepartie d'une prestation de services qui consiste pour le bailleur à se substituer au preneur pour la réalisation de ces travaux. On note au passage que l'indemnité d'immobilisation du bien pour la période des travaux, intégrée par le bailleur dans le calcul des sommes dues par le preneur libéré de son obligation de réaliser les travaux, suit le même régime au regard de la TVA. De telles indemnités, qui sont sans lien direct avec les loyers, devraient être taxables que le bail soit soumis à TVA ou non.

En conclusion, cette mise à jour du Bofip, en abandonnant son interprétation extensive de la décision Catleya, va à l'encontre du mouvement récent tendant à limiter le périmètre des indemnités non taxables à la TVA. Néanmoins, le nouveau Bofip déçoit ceux qui appelaient de leurs vœux une approche plus analytique qu'énumérative, au rang desquels bailleurs et preneurs, désireux de plus de sécurité juridique quant au traitement TVA des indemnités relatives à leurs baux. ■