

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

8 A-3-04

N° 93 du 7 JUIN 2004

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE – MUTATIONS À TITRE ONEREUX ET APPORTS EN SOCIÉTÉ D'IMMEUBLES
BASE D'IMPOSITION – APPLICATION DE LA NOTION DE VALEUR VÉNALE

(CGI, art. 257 6° et 7°, 266-2-b et 268, LPF, art. L. 17, L. 55, L. 56 et L. 66)

NOR : ECOF 0430012 J

Bureaux CF 1, D 1, D 2, T 3

PRESENTATION

La présente instruction a pour objet de préciser, en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les conditions d'application de la notion de valeur vénale pour les opérations entrant dans le champ des 6° et 7° de l'article 257 du code général des impôts (CGI).

•

I – Substitution de la valeur vénale au prix stipulé dans l'acte

1. Lorsqu'elle est supérieure au prix exprimé majoré des charges, la valeur vénale constitue un élément d'assiette de la TVA pour la détermination de la base d'imposition des opérations entrant dans le champ des 6° et 7° de l'article 257 du CGI.

2. Néanmoins, conformément aux dispositions de l'article 27 de la sixième directive TVA et aux termes de la demande française notifiée à la Commission européenne le 23 décembre 1977, il ne peut y être recouru qu'en cas de livraisons d'immeubles et dans le but de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

3. Ainsi, dans le cadre du 6° de l'article 257 du CGI, la valeur vénale ne peut être utilisée pour modifier la base d'imposition des opérations portant sur des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières, à l'exception de celles dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

4. En outre, comme la jurisprudence l'a récemment souligné à plusieurs reprises¹, l'administration est tenue, lorsqu'elle met en œuvre la notion de valeur vénale, d'établir que la différence entre cette évaluation et le prix stipulé dans l'acte résulte de la fraude ou de l'évasion fiscales.

5. En matière de TVA, l'évasion fiscale n'est pas avérée lorsque la TVA collectée par le vendeur² peut être déduite dans sa totalité par l'acquéreur assujéti à la taxe.

II – Procédure de rectification des prix

6. Lorsque l'administration entend rectifier le prix de vente d'immeubles passibles de la TVA au motif que ce prix ne correspondrait pas à la valeur vénale réelle de l'immeuble en cause, il lui appartient, en principe, de suivre la procédure de redressement contradictoire dans les conditions prévues aux articles L. 17 et L. 55 du livre des procédures fiscales (LPF).

7. Toutefois, si le redevable se trouve en situation de taxation d'office pour n'avoir pas déposé dans les délais légaux les déclarations qu'il est tenu de souscrire, l'administration est en droit d'asseoir l'imposition sur la valeur vénale réelle des biens, sans que la procédure prévue à l'article L. 17 du LPF trouve à s'appliquer. Néanmoins, si le redevable conteste la valeur fixée d'office en établissant que la mutation a eu pour contrepartie effective le paiement d'une somme inférieure à celle retenue par l'administration, celle-ci ne peut l'écarter qu'en établissant la valeur vénale réelle des biens en cause³.

III – Cas particulier : cession pour un prix symbolique

8. Une opération est considérée comme réalisée à titre onéreux, en matière de TVA, lorsqu'il existe un lien direct entre le service rendu ou le bien livré et la contre-valeur reçue. Pour cela, le bénéficiaire de la prestation ou de la livraison doit en retirer un avantage individuel et le niveau de cet avantage doit être en relation avec le prix payé. Tel n'est pas le cas lorsque le prix payé est très inférieur au niveau de l'avantage procuré au bénéficiaire de la livraison.

9. Dès lors, la cession d'un bien immobilier pour un prix symbolique constitue une opération située hors du champ d'application de la TVA. Elle est soumise aux droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun. La TVA supportée en amont par le cédant, notamment au titre de l'acquisition du terrain ou de travaux immobiliers, n'est pas déductible (CGI, art. 271).

10. Cela étant, une telle opération doit être regardée comme une mutation réalisée à titre onéreux s'il est établi que la contre-valeur reçue par le cédant est constituée en outre par une ou plusieurs sommes versées par un tiers et présentant les caractéristiques des subventions complémentaires de prix.

11. Cette analyse peut être conduite quelle que soit la qualité du cédant (collectivité locale, personne morale de droit privé...).

¹ Cf. Tribunal administratif de Lyon, 3 juillet 2001, n° 97-3956. 97-3957. 97-3958, 4^{ème} ch., SA Deviq Rhône Alpes ; Tribunal administratif de Grenoble, 20 décembre 2001, n° 982450/4, 4^{ème} ch., SNC Mussillon Morel et 2 mai 2002, n° 9803022, 4^{ème} ch., SCI L'Eterlou.

² Ou par l'acquéreur dans l'hypothèse où la mutation ou l'apport en société porte sur un terrain à bâtir ou un bien assimilé à ce terrain considéré comme n'ayant pas été placé antérieurement dans le champ d'application du premier alinéa du 7° de l'article 257 du CGI.

³ Avis du Conseil d'Etat n° 254.824, 30 juillet 2003, SCI Villa Amaya.

IV – Entrée en vigueur

12. La présente instruction s'applique aux contrôles fiscaux et aux litiges en cours. Elle est sans incidence sur les modalités d'application de la notion de valeur vénale en matière de droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière.

La directrice de la législation fiscale

Marie-Christine Lepetit