

TIME TO ADAPT

COVID-19

COVID-19 & immobilier

29 juin 2020^{an}

Immobilier et Covid-19 : quelles conséquences en matière de TVA ?

Dans le contexte particulier du Covid-19, de nombreux bailleurs font face aux demandes des locataires pour réduire ou annuler – temporairement – les loyers. Les pouvoirs publics appellent de leurs vœux de telles remises qu'elles soient totales ou partielles. Cette incitation temporaire à renoncer aux créances de loyers n'est pas sans conséquence en matière de TVA pour les bailleurs et parfois pour les locataires.

Aux termes de la **charte des bonnes pratiques** conclue le 3 juin 2020, les bailleurs et locataires sont invités à se rapprocher pour convenir d'un report des loyers ou d'une franchise de loyers (avec ou sans contrepartie).

Les enjeux de l'absence de loyer

En principe, la TVA est collectée et reversée au Trésor (sur option prévue à l'article 260 2° du code général des impôts) au titre des locations de locaux nus à usage professionnel. Cependant, lorsque le bailleur renonce aux créances de loyers, **aucune TVA n'est due en l'absence d'encaissement**. Le Conseil d'Etat l'a rappelé en 2018, la TVA ne peut porter que sur une rémunération effectivement encaissée (*Conseil d'Etat, 3^{ème} et 8^{ème} Ch., 2 mai 2018 n°404161*).

Cette position n'est pourtant pas systématiquement suivie par l'administration fiscale et certaines décisions de juridictions de première instance ainsi que des cours administratives d'appel ont pu parfois considérer qu'un abandon de créances procède d'un acte de disposition s'analysant comme un encaissement suivi d'une libéralité envers le débiteur, par conséquent soumis à TVA (*CAA Bordeaux, 7 mai 2008 n°061398 Société Tekoprom et CAA Nancy 2 février 2017 n°151640*). Aussi, il est vivement recommandé de rappeler, dans les contentieux en cours, la décision récente du Conseil d'Etat toutes les fois que le désaccord persiste sur ce point.

La gestion TVA de la franchise de loyer

Dans le cadre de la négociation encadrant l'abandon de la créance de loyer par les bailleurs, les parties conviennent parfois que le preneur s'engage à prolonger le bail pour une certaine durée. Une telle situation est fréquemment analysée par l'administration fiscale comme un échange croisé de services (mise à disposition « gratuite » d'un immeuble par le bailleur trouvant en réalité sa contrepartie dans l'engagement du preneur de rester dans les locaux pour une certaine durée) pouvant donner lieu à un rappel de TVA tant au niveau du bailleur qu'au niveau du preneur à bail.

Des arguments sérieux existent pour contester cette position, en tenant notamment compte du fait que l'engagement pris par le preneur d'accepter une prolongation du bail résulte d'une négociation commerciale entre les parties. Il s'agit donc uniquement **d'un élément de détermination du prix de la prestation globale**.

Néanmoins, à titre de prudence, nous recommandons la **conclusion de protocoles transactionnels** entre les parties, visant à anticiper les conséquences fiscales de tels rappels de TVA par le jeu d'émission de factures rectificatives. En effet, une telle solution permet notamment aux bailleurs de limiter les conséquences financières d'un éventuel redressement en matière de TVA au titre de l'abandon de la créance de loyer.

La dénonciation de l'option pour les débits

L'option sur les débits conduit le bailleur à collecter et à reverser la TVA au Trésor à l'émission de la facture plutôt qu'à l'encaissement, ce qui contraint donc les bailleurs à collecter la TVA au titre d'un loyer (partiellement remis ou non) dont tout ou partie du paiement ne sera jamais perçu. La récupération de la TVA nécessitera de mettre en œuvre la procédure prévue en cas de créance irrécouvrable.

Pour limiter les impacts financiers d'une telle situation, **les bailleurs pourraient dénoncer l'option pour les débits**. Cette dénonciation doit être expressément formulée auprès du service des impôts dont relève le redevable et prend effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été expressément formulée.

Ella aura pour effet de rendre la TVA exigible lors de l'encaissement des loyers et de permettre ainsi au bailleur de ne pas supporter le poids financier correspondant à la TVA sur les loyers en cas de non-paiement (total ou partiel).

L'impact sur les droits à déduction

Cette renonciation temporaire aux créances de loyer peut-elle avoir une incidence sur le droit à déduction du bailleur ?

Si cette mesure ne devait pas, selon nous, être de nature à engendrer une régularisation globale des droits à déduction de la TVA, elle pourrait sans doute **impacter les dépenses spécifiquement affectées à la mise à disposition de l'immeuble** (TVA grevant le loyer principal en cas de sous-location par exemple).

De la même manière, cet abandon de créances de loyer pourrait engendrer un **impact sur la détermination du coefficient de déduction de la TVA** grevant les dépenses engagées au titre d'un immeuble affecté à différentes activités (taxées, exonérées, hors champ). Les enjeux pratiques d'une telle question doivent s'analyser - au cas par cas - à la lumière des modalités d'octroi des abandons de créance de loyers et de leur volume.

Néanmoins, retenir une telle approche aboutirait à faire peser sur les bailleurs le poids financier d'une mesure adoptée dans un contexte économique où la volonté du législateur est d'aider les opérateurs économiques, ce qui va évidemment à l'encontre de l'objectif poursuivi. Des arguments pertinents existent donc pour conserver un droit à déduction plein et entier dans ces circonstances.

Contacts

Laurent Chetcuti

Partner – Indirect Tax
+33 6 27 79 48 10
laurentchetcuti@kpmgavocats.fr

Arnaud Moraine

Partner – Indirect Tax
+33 6 72 27 93 06
arnaudmoraine@kpmgavocats.fr

Philippe Breton

Partner – Indirect Tax
+33 6 13 29 95 92
philippebreton@kpmgavocats.fr