



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-6-06

N° 50 du 20 MARS 2006

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA). TRANSMISSION D'UNE UNIVERSALITÉ
TOTALE OU PARTIELLE DE BIENS.

(C.G.I., art. 257 bis)

NOR : BUD F 06 30011J

Bureau D 1

PRESENTATION

L'article 89 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) transpose en droit interne la faculté prévue à l'article 5 paragraphe 8 de la sixième directive TVA n° 77/388 CEE du 17 mai 1977.

L'article 257 *bis* du code général des impôts (CGI) prévoit désormais que les livraisons ou prestations intervenues dans le cadre des transmissions d'universalités totales ou partielles de biens sont dispensées de TVA.

•

- 1 -

20 mars 2006

3 507050 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

1. L'article 5, paragraphe 8, et l'article 6, paragraphe 5, de la sixième directive TVA permettent aux Etats membres de ne pas exiger l'imposition à la TVA des cessions de biens et des prestations de services réalisées dans le cadre de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens dès lors que le bénéficiaire continue la personne du cédant, tout en les autorisant à prendre, le cas échéant, les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total.
2. L'article 89 de la loi de finances rectificative pour 2005 transpose cette faculté, notamment par la création au code général des impôts d'un article 257 *bis* dispensant de TVA les livraisons, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257 du même code lorsqu'elles sont réalisées entre redevables de la taxe à l'occasion de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

I. Transmission d'universalité totale ou partielle de biens. Définition.

3. La notion de « transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens » doit être interprétée à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE)¹. Elle concerne « le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome. »
4. Cette notion ne couvre pas les transferts de biens et de services réalisés au profit d'une personne qui n'entend pas exploiter l'universalité ainsi transmise mais simplement liquider immédiatement l'activité concernée. Il en est ainsi de la simple cession de biens, telle que la vente d'un stock de produits ou de la vente isolée d'un bien immobilisé en dehors de toute opération de transmission d'entreprise ou de restructuration.
5. Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant en poursuivant l'exploitation de l'universalité transmise sous une forme ou une autre. Il n'est toutefois pas exigé qu'il ait préalablement exercé la même activité que le cédant ou qu'il poursuive strictement la même activité que celle précédemment exercée par le cédant.
6. Conformément à ces principes, sont notamment regardés comme la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens :
 - les apports globaux, effectués dans le cadre d'une opération de fusion, d'absorption ou de scissions et les apports partiels d'actifs constatés à l'occasion, par exemple, de la restructuration d'un groupe (apport d'une branche complète d'activité²) ;
 - les mutations à titre onéreux et apports de fonds de commerce ou d'exploitations agricoles, commerciales ou professionnelles. Il en est ainsi notamment des apports de fonds de commerce donnés en location-gérance qui permettent la poursuite d'une activité économique autonome, la location-gérance ne constituant qu'un simple mode d'exploitation du fonds ;
 - la transmission d'une exploitation agricole même en cas de conservation par l'exploitant agricole qui cède ou apporte son exploitation de la parcelle de subsistance prévue à l'article L.353-1 du code rural ou de stocks et les mutations partielles d'exploitation agricoles réalisées dans le cadre de plans de transmission si elles portent sur des branches complètes d'activité ;
 - la transmission d'une exploitation agricole à la suite de la dissolution de la communauté conjugale par divorce ou par le décès d'un conjoint commun en biens, à l'un des membres de ladite communauté qui vient immédiatement continuer l'activité de celle-ci ;
 - la transmission d'une entreprise à la suite d'une procédure d'apurement collectif du passif ;
 - la transmission universelle du patrimoine réalisée dans le cadre d'une opération de dissolution sans liquidation par confusion de patrimoine (article 1844-5 du code civil) ;
 - les transferts de compétence réalisés entre collectivités locales et établissements publics de coopération intercommunale en application des articles L. 1321-1 et suivants du code général des collectivités territoriales (cf. BOI 3 D-2-02 du 17 mai 2002) ;
 - les transferts de biens opérés lors de changements de mode d'exploitation des services publics.

¹ Cf. arrêt rendu le 27 novembre 2003 dans l'affaire C-497/01 « Zita Modes ».

² Notamment une branche complète d'activité constituée par l'ensemble des éléments investis dans une division de société qui constitue au point de vue technique une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens dans des conditions pouvant être qualifiées de normales dans le secteur considéré (Documentation administrative 4 I-221 et 7 H-3851)

II. Nature du cédant et du bénéficiaire

7. L'application de la dispense de taxation aux transmissions d'une universalité totale ou partielle de biens est subordonnée à ce qu'elles interviennent entre deux assujettis redevables de la TVA au titre de l'universalité transmise. La dispense de taxation ne s'applique donc pas lorsque la transmission est réalisée par un assujetti redevable de la taxe au bénéfice d'un assujetti non redevable.
8. En revanche, la dispense est autorisée lorsque la transmission est réalisée entre deux personnes ayant toutes deux ou pour l'une seulement d'entre elles la qualité de redevable partiel au titre de l'universalité transmise. Dans ces hypothèses, le bénéficiaire de la transmission, qui est réputé continuer la personne du cédant, est, le cas échéant, tenu d'opérer, au titre des biens d'investissements transmis dans le délai de régularisation, les régularisations du droit à déduction exigibles (article 215 de l'annexe II au CGI).

III. Biens et services concernés

9. La dispense de taxation s'applique à l'ensemble des biens et des services qui appartiennent à l'universalité transmise, et ce, quelle que soit leur nature, à savoir :
 - aux transferts de marchandises neuves et d'autres biens détenus en stocks ;
 - aux transferts de biens mobiliers corporels d'investissement qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même ;
 - aux transferts de biens mobiliers incorporels d'investissement ;
 - et aux transferts d'immeubles et de terrains à bâtir. Lorsque la cession de l'immeuble entre dans le champ d'application des dispositions du 7° de l'article 257 du CGI, elle n'est pas prise en compte pour l'application du 2 de ce même article.

IV. Régularisations

10. Les transferts de biens d'investissement réalisés dans le cadre de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, dans le délai de régularisation prévu à l'article 210 de l'annexe II au CGI, ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction prévues à cet article.
11. Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant. Il est donc tenu, s'il y a lieu, d'opérer les régularisations du droit à déduction et les taxations de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient en principe incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité. La transmission n'entraîne pas une remise à zéro des délais de régularisation.

V. Transmission d'universalité et régimes de la marge

12. Si le bénéficiaire de la transmission d'universalité réalise des opérations dont la base d'imposition est assise sur la marge, il doit la calculer en retenant au deuxième terme de la différence, le montant qui aurait été celui retenu par le cédant si celui-ci avait réalisé l'opération.

VI. Modalités déclaratives

13. Le cédant et le bénéficiaire de la transmission d'universalité doivent mentionner le montant total hors taxe de la transmission sur la déclaration de TVA souscrite au titre de la période au cours de laquelle elle est réalisée. Ce montant sera mentionné sur la ligne « Autres opérations non-imposables ».

VII. Entrée en vigueur

14. Les dispositions décrites ci-dessus sont entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2006.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

BOI supprimés : 3 D-4-96 ;
 3 A-6-90, point I-B-3 ;
 3 A-10-91, point I-4° ;
 3 D-2-02, point A-II-2 et point B-II ;
 3 I-1-02, section 2.
 BOI liés : 3 A-6-90 ; 3 A-10-91 ; 3 D-2-02.
 DB liée : 3 D-1411 n° 59 à 75.
 DB supprimée : 8 A -1131 n° 21.

