

N° 428234

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

MINISTRE DE L'ACTION ET DES
COMPTES PUBLICS c/ SARL Promialp

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux
(Section du contentieux, 8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies)

M. Jean-Marc Vié
Rapporteur

Sur le rapport de la 8^{ème} chambre
de la section du contentieux

Mme Karin Ciavaldini
Rapporteur public

Séance du 11 mars 2020
Lecture du 27 mars 2020

Vu la procédure suivante :

La société à responsabilité limitée (SARL) Promialp a demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la réduction, à concurrence de 121 147 euros, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} octobre 2010 au 30 septembre 2012 et des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1504042 du 29 juin 2017, ce tribunal a prononcé la décharge de ces impositions à concurrence de 85 777 euros et rejeté le surplus de la demande.

Par un arrêt n° 17LY03359 du 20 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté l'appel formé par la société Promialp et l'appel incident formé par le ministre contre ce jugement.

Par un pourvoi, enregistré le 20 février 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre de l'action et des comptes publics demande au Conseil d'Etat d'annuler l'article 2 de cet arrêt.

Il soutient que la cour administrative d'appel de Lyon a inexactement qualifié les faits de l'espèce et méconnu l'article 268 du code général des impôts en jugeant que

l'application du régime de la TVA sur la marge aux livraisons de terrains à bâtir était soumise à la seule condition que l'acquisition par le cédant n'ait pas ouvert un droit à déduction de taxe, sans qu'il soit nécessaire que le bien revendu comme terrain à bâtir ait eu la même qualification lors de son acquisition.

Par un mémoire en défense, enregistré le 4 février 2020, la société Promialp conclut au rejet du pourvoi et à ce que soit mise à la charge de l'Etat une somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. Elle demande en outre au Conseil d'Etat, par la voie d'un pourvoi incident, d'annuler l'article 1^{er} de l'arrêt, en tant qu'il statue sur la taxe sur la valeur ajoutée afférente à la vente de deux terrains à bâtir situés sur le territoire de la commune de Claix.

Elle soutient que les moyens soulevés par le ministre de l'action et des comptes publics à l'appui de son pourvoi ne sont pas fondés, et, s'agissant du pourvoi incident, que la cour a :

- insuffisamment motivé son arrêt en ne précisant pas quel était le risque de perte fiscale couru par l'Etat du fait de la rectification de la facture qu'elle avait initialement émise ;

- dénaturé les faits de l'espèce et commis une erreur de droit en jugeant qu'il existait un risque de perte fiscale alors que le destinataire de la facture initiale n'était pas assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée et ne bénéficiait donc d'aucun droit à déduction ;

- commis une erreur de droit en jugeant que la restitution d'une TVA facturée à tort et ayant donné lieu à délivrance d'une facture rectificative était subordonnée à une condition de bonne foi du contribuable ;

- insuffisamment motivé son arrêt et commis une erreur de droit en jugeant que le prix stipulé dans la facture rectificative devait nécessairement être égal au prix hors taxe qui avait été initialement facturé ;

Par un mémoire complémentaire, enregistré le 9 mars 2020, le ministre de l'action et des comptes publics demande en outre au Conseil d'Etat de prononcer un non-lieu à statuer sur le pourvoi incident de la société Promialp à la suite du dégrèvement prononcé en cours d'instance.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jean-Marc Vié, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Waquet, Farge, Hazan, avocat de la société Promialp ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Promialp, qui exerce une activité de marchand de biens et de lotisseur, a procédé à la cession de sept parcelles situées sur le territoire de la commune de Gières (Isère), dont six terrains à bâtir, résultant de la division d'une parcelle unique sur laquelle était édifiée, à la date de l'acquisition, un immeuble d'habitation que la société a fait démolir préalablement à la division et à la vente. Elle a, dans les déclarations qu'elle a souscrites au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, estimé pouvoir faire application à ces opérations du régime de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge.

2. Il ressort également des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, par actes des 17 janvier 2011 et 24 avril 2012, la société Promialp a cédé deux terrains à bâtir situés sur le territoire de la commune de Claix (Isère) issus de la division d'un unique terrain à bâtir qu'elle avait acquis en 2009 sans que cette acquisition ne soit soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Les actes de vente relatifs à ces opérations mentionnaient une taxe sur la valeur ajoutée calculée sur la totalité du prix de vente. Estimant toutefois que le régime de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge était applicable à ces opérations, la société n'a reversé au Trésor que la fraction de la taxe mentionnée dans les actes qui correspondait à l'application du régime de la marge.

3. Il ressort enfin des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} octobre 2010 au 31 décembre 2013, à l'issue de laquelle des rappels de taxe sur la valeur ajoutée ont été mis à sa charge, procédant notamment, d'une part, de la remise en cause du régime de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge appliqué à la cession des terrains à bâtir situés à Gières et, d'autre part, de la mise en recouvrement de la différence entre la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée dans les actes de cession des terrains à bâtir situés à Claix et celle qui avait été reversée au Trésor par la société. Par un jugement du 29 juin 2017, le tribunal administratif de Grenoble a fait droit aux conclusions en décharge de la société relative au premier de ces deux chefs de rectification mais a rejeté ses conclusions relatives au second. Par un arrêt du 20 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté, d'une part, l'appel formé par la société contre le jugement, en tant qu'il a rejeté ses conclusions relatives aux opérations de cession des terrains situés à Claix et, d'autre part, l'appel incident formé par le ministre contre ce même jugement, en

tant qu'il a accordé à la société la décharge des impositions relatives à la cession des terrains situés à Gières.

4. Le ministre se pourvoit en cassation contre cet arrêt, en tant qu'il a rejeté son appel incident. La société demande, par la voie du pourvoi incident, l'annulation de l'arrêt en tant qu'il a rejeté son appel contre le jugement, en tant qu'il a statué sur la taxe sur la valeur ajoutée due à raison de la cession des terrains situés à Claix.

Sur le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics :

5. Le I de l'article 257 du code général des impôts dans sa rédaction applicable, issue de l'article 16 de la loi du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, prévoit que les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, lesquelles comprennent les livraisons à titre onéreux de terrains à bâtir, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. En vertu du 2 du b de l'article 266 du même code, l'assiette de la taxe est en principe constituée par le prix de cession.

6. L'article 392 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dispose toutefois que : « *Les États membres peuvent prévoir que, pour les livraisons de bâtiments et de terrains à bâtir achetés en vue de la revente par un assujetti qui n'a pas eu droit à déduction à l'occasion de l'acquisition, la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat* ». L'article 268 du code général des impôts, pris pour la transposition de ces dispositions, prévoit, dans sa rédaction également issue de l'article 16 de la loi du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, que : « *S'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir (...), si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, la base d'imposition est constituée par la différence entre : / 1° D'une part, le prix exprimé et les charges qui s'y ajoutent ; / 2° D'autre part, selon le cas : / - soit les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du terrain(...); / - soit la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature qu'il a effectués.* ».

7. Il résulte de ces dernières dispositions, lues à la lumière de celles de la directive dont elles ont pour objet d'assurer la transposition, que les règles de calcul dérogatoires de la taxe sur la valeur ajoutée qu'elles prévoient s'appliquent aux opérations de cession de terrains à bâtir qui ont été acquis en vue de leur revente et ne s'appliquent donc pas à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti, quand le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur.

8. Il suit de là que la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en jugeant qu'il résultait des dispositions des articles 268 du code général des impôts et 392 de la directive du 28 novembre 2006 que le bénéfice du régime de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge était subordonné à la seule condition que l'acquisition du bien cédé n'ait pas ouvert droit à déduction de la taxe et en jugeant sans incidence sur sa mise en œuvre la circonstance que les caractéristiques physiques et la qualification du bien en cause aient été modifiées entre son acquisition et sa vente.

9. Par suite, le ministre de l'action et des comptes publics est fondé à demander, pour ce motif, l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué.

Sur le pourvoi incident de la société Promialp :

10. Postérieurement à l'introduction du pourvoi incident de la société Promialp, le ministre de l'action et des comptes publics a prononcé, le 9 mars 2020, le dégrèvement des rappels de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à la vente des deux terrains à bâtir situés sur le territoire de la commune de Claix mis à la charge de la société. Les conclusions du pourvoi incident étant ainsi devenues sans objet, il n'y a pas lieu d'y statuer.

11. Il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire droit aux conclusions présentées par la société Promialp au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions du pourvoi incident de la société Promialp relatif aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée afférente à la vente de deux terrains à bâtir situés sur le territoire de la commune de Claix.

Article 2 : L'article 2 de l'arrêt du 20 décembre 2018 de la cour administrative d'appel de Lyon est annulé.

Article 3 : L'affaire est renvoyée, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Lyon.

Article 4 : Les conclusions présentées par la SARL Promialp au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 5 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'action et des comptes publics et à la société à responsabilité limitée Promialp.

Délibéré à l'issue de la séance du 11 mars 2020 où siégeaient : M. Alain Ménéménis, président adjoint de la section du contentieux, président ; M. Christophe Chantepy, M. Pierre Collin, présidents de chambre ; M. Jean-Claude Hassan, M. Frédéric Aladjidi, M. Stéphane Verclytte, M. Benoît Bohnert, M. Pierre Boussaroque, conseillers d'Etat et M. Jean-Marc Vié, maître des requêtes-rapporteur.

Lu en séance publique le 27 mars 2020.

Le président :
Signé : M. Alain Ménéménis

Le rapporteur :
Signé : M. Jean-Marc Vié

Le secrétaire :
Signé : Mme Magali Méaulle

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme,

Pour le secrétaire du contentieux, par délégation :