Cour Administrative d'Appel de Marseille

N° 09MA04041

Inédit au recueil Lebon

4ème chambre-formation à 3

Mme NAKACHE, président
M. Jean-Jacques LOUIS, rapporteur
M. GUIDAL, rapporteur public
CIAUDO, avocat

lecture du mardi 15 janvier 2013

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Texte intégral

Vu la requête, enregistrée le 16 novembre 2009, présentée pour la SARL Place Grimaldi Immobilier, dont le siège est 1 rue Maurice Jaubert à Nice (06000), par Me Ciaudo ; la SARL Place Grimaldi Immobilier demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 0805698 en date du 6 octobre 2009 par lequel le tribunal administratif de Nice a rejeté ses conclusions tendant à la décharge des droits supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités y afférentes qui lui ont été réclamés au titre de la période allant du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2004 et du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2005 en tant qu'elles excédaient les sommes de, respectivement, 33 968 euros pour 2004 et 94 905 euros pour 2005 ;

2°) de prononcer les dégrèvements demandés ;

3°) de condamner l'Etat à lui verser, sur le fondement de l'article L.761-1 du code de justice administrative, la somme de 5 000 euros ;

.....
Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la sixième directive 77/388/CEE du Conseil des communautés européennes en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives à la taxe sur la valeur ajoutée ;

Vu le code civil ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 14 décembre 2012,

- le rapport de M. Louis, rapporteur ;

- et les conclusions de M. Guidal, rapporteur public ;

1. Considérant que la SARL Place Grimaldi Immobilier a acquis, à Nice, le 17 septembre 2003, un ensemble immobilier ; qu'elle a revendiqué le régime fiscal des marchands de biens ; qu'elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, sur la période allant du 23 juin 2003 au 31 décembre 2005 ; que, s'agissant du bâtiment n° 1, composé de cinq étages, en sus d'un rez-de-chaussée qui a été conservé aux activités commerciales, la SARL requérante a rénové les cinq étages restants et les a revendus en l'état futur d'achèvement dans le cadre d'une opération de marchand de biens ; que l'administration a toutefois considéré que cette opération immobilière avait concouru à la production d'un immeuble neuf et a, en conséquence, remis en cause le régime de taxe sur la valeur ajoutée de l'article 257-6° du code général des impôts dans sa rédaction alors en vigueur, puis a réclamé à la société requérante le complément de taxe découlant de son assujettissement aux dispositions du 7° de l'article 257 du même code ; que s'agissant de cet immeuble, l'administration a donc substitué le régime de droit commun de la taxe sur la valeur ajoutée immobilière à celui du régime de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux marchands de biens et a, par conséquent, calculé la TVA due, non sur la marge bénéficiaire de l'opération, mais sur le prix de vente de l'immeuble en cause ; que l'administration a également refusé à la société requérante, dans le cadre d'un contrôle sur pièces de son dossier fiscal, le droit de recevoir les travaux immobiliers facturés par les entreprises dont elle avait utilisé les services, au taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée prévu par les dispositions de l'article 256-0-bis du code général des impôts ; que, par le jugement en date du 6 octobre 2009 dont la SARL Place Grimaldi Immobilier relève régulièrement appel, le tribunal administratif de Nice a admis en décharge les droits et pénalités découlant de la remise en cause de l'application du taux réduit au prix des travaux acquitté par la SARL requérante et a rejeté le surplus de ses conclusions ;

2. Considérant qu'il résulte de ce qui précède et par application du jugement entrepris, que l'administration a prononcé, le 4 février 2010, le dégrèvement d'une somme de 128 873 euros en droits et 5 140 euros en pénalités ; qu'il n'y a, par conséquent, pas lieu à statuer à hauteur de ces sommes ; que le litige subsistant devant la Cour s'élève à la somme de 134 965 euros en droits et 7 833 euros en pénalités, s'agissant de la TVA due au titre de la période allant du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2005 et à la somme de 19 354 euros au titre de la pénalité de l'article 1788-A du code général des impôts ;

Sur les dispositions applicables :

3. Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article 257 du code général des impôts

dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative du 9 mars 2010 : " Sont également soumis[es] à la taxe sur la valeur ajoutée : ...7° Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeuble. Ces opérations sont imposables même lorsqu'elles revêtent un caractère civil. 1. Sont notamment visés : a) les ventes et les apports en société de terrain à bâtir, des biens assimilés à ces terrains par le A de l'article 1594-O G ainsi que les indemnités de toute nature perçues par les personnes qui exercent sur ces immeubles un droit de propriété ou de jouissance, ou qui les occupent en droit ou en fait... b) Les ventes d'immeubles... " ; que ces dispositions doivent être regardées comme soumettant, en principe, les opérations immobilières au droit commun de la TVA ; qu'aux termes du 6° du même article sont également soumises à la taxe : " ... Les opérations qui portent sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels ou commerciaux " ; que si les opérations relevant du 7° de l'article 257 doivent être regardées comme soumises à la TVA selon les modalités de droit commun, celles relevant du 6° du même article ont pour objet de soumettre à un régime particulier de TVA les opérations réalisées par les marchands de biens, qui ne sont notamment assujetties à la TVA que sur la seule marge brute exprimée hors taxe, dégagée à l'occasion de la cession d'un immeuble ;

4. Considérant que la société requérante soutient, en premier lieu, que les dispositions précitées de l'article 257-6°, en tant qu'elles prévoient un régime dérogatoire applicable aux opérations immobilières réalisées par les marchands de biens, ne sont pas compatibles avec les objectifs de la directive 77/388/CEE précitée ; que, toutefois, à supposer démontrée l'incompatibilité alléguée, celle-ci serait sans effet sur la situation fiscale de la requérante, dès lors que le bénéfice des dispositions de l'article 257-6° dont elle invoque l'inconventionnalité lui a été refusé ;

5. Considérant, en second lieu, que la SARL Place Grimaldi Immobilier soutient également que le régime de TVA immobilière tel qu'il découle des dispositions de l'article 257-7° du code général des impôts, dans sa rédaction applicable, n'est pas compatible avec les objectifs de la sixième directive précitée ; qu'elle ne saurait toutefois déduire, ainsi qu'elle le fait, du seul changement de législation résultant de la promulgation de l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, la non-conformité du système de droit commun de TVA immobilière tel qu'il existait avant l'entrée en vigueur de la loi, ni de revendiquer l'application rétroactive à sa propre situation de ladite loi du 9 mars 2010 ;

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

6. Considérant qu'il résulte des pièces du dossier que s'agissant de l'immeuble acquis par la société requérante pour lequel elle entendait bénéficier du régime des marchands de biens, celui-ci était qualifié par l'expert qui en avait évalué, au moment de son acquisition par la requérante, d'immeuble en mauvais état général ; que les travaux réalisés, qui ont donné lieu à la délivrance d'autorisations de construire, ont consisté, selon le courrier adressé le 9 novembre 2006 par l'ingénieur en charge du projet à la direction générale des impôts, pièce versée au dossier par la requérante, à démolir, aux deuxième, troisième, quatrième et cinquième étages de l'immeuble, 205 m² de plancher, seuls deux fois 75 m² correspondant soit au plancher, soit au plafond de deux appartements occupés aux deuxième et quatrième étages ayant été conservés ; que cette opération doit être regardée, contrairement à ce que soutient la requérante comme une opération de démolition et de reconstruction, dès lors que les planchers ont été évacués, seules les

poutres nécessaires à la rigidité et donc à la pérennité de la structure du bâtiment ayant été conservées, et ce, quelle que soit l'importance relative des planchers détruits et reconstruits ; qu'il est par ailleurs constant que des bâtiments construits dans la cour intérieure ont été détruits et remplacés par une dalle en béton édifiée à trois mètres du sol ; que la société requérante a, ainsi que l'ont relevé les premiers juges, également modifié l'aménagement intérieur du bâtiment, qui a été refait à neuf ; que la cage d'escalier existante a été supprimée et un nouvel ascenseur, adapté aux personnes handicapées, installé ; que de nouvelles cloisons séparatives ont été créées ; que l'aspect extérieur du bâtiment a subi des modifications importantes en raison d'une part, de l'édification d'un escalier extérieur courant sur six niveaux, ainsi que des paliers d'étages correspondants, qui ont nécessité la création d'ouvertures dans le mur maître, et de la surélévation dudit immeuble ainsi que de la pose d'une nouvelle toiture, d'autre part ; que la société requérante, qui a également effectué un ravalement des façades et créé une loggia et des balcons, a changé totalement les huisseries, les fenêtres et les volets ; qu'elle a procédé, par ailleurs, à la modification de la distribution intérieure des appartements, lesquels ont été entièrement rénovés et mis en conformité avec les normes existantes de confort et d'habitabilité ; que certains d'entre eux, situés au cinquième étage, ont été équipés de mezzanines ;

7. Considérant qu'aux termes de l'article 1601-3 du code civil : " La vente en l'état futur d'achèvement est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. / Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux. " ; qu'il résulte de ces dispositions que la société requérante, qui a opté sur le plan civil, en faveur d'une cession des appartements sous le régime des immeubles à construire peut également être regardée, de ce chef, comme ayant réalisé des travaux d'une nature et d'une ampleur telles qu'ils justifiaient un paiement par les acheteurs réglé sur l'état de leur avancement ;

8. Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ce qui précède que les travaux dont s'agit doivent être regardés comme ayant entraîné une modification substantielle du gros oeuvre et des structures internes du bâtiment et qu'ils ont, de ce fait, concouru à la réalisation d'un immeuble neuf au sens de l'article 257-7° du code général des impôts ; que la société requérante n'est donc pas fondée à se plaindre de ce que, par le jugement entrepris, le tribunal administratif de Nice a estimé que les opérations litigieuses devaient être soumises au régime de droit commun de la TVA immobilière et non à celui, spécial, applicable aux opérations des marchands de biens ;

En ce qui concerne le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales :

9. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : " Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente " ; que la doctrine invoquée par la

société requérante, contenue dans une réponse à la question écrite du sénateur Dreyfus-Schmidt, parue au Journal officiel du 2 avril 1981, a pour seul objet de poser le principe selon lequel des travaux effectués sur un immeuble ancien peuvent être assimilés à une reconstruction lorsqu'ils emportent démolition totale des structures internes de l'immeuble ; que de cette assertion, il ne saurait être nécessairement déduit que le ministre pourrait être regardé comme ayant formellement admis que seule une démolition totale des structures entraînerait nécessairement la qualification de reconstruction appliquée à des travaux sur un immeuble ancien ; qu'ainsi, et à supposer même que les travaux en litige aient pu être exclus de la qualification de travaux de démolition totale des structures de l'immeuble, la SARL Place Grimaldi Immobilier ne peut à bon droit soutenir qu'en estimant que les travaux qu'elle avait réalisés devaient être soumis au régime de la TVA immobilière, l'administration aurait opéré un changement de doctrine ou serait revenue sur une interprétation qu'elle avait expressément formulée ; qu'il suit de là que le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions du premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales doit donc être écarté, dès lors, au surplus, qu'il n'appartient ni à l'administration, ni au juge d'opposer au contribuable la doctrine administrative ;

10. Considérant qu'aux termes de l'article L. 80 B du même livre des procédures fiscales : " La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable : 1° lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal..." ; qu'il ressort des pièces du dossier que la SARL requérante a saisi, le 23 juillet 2004, les services de la direction des services fiscaux des Alpes-Maritimes d'une demande tendant à ce qu'ils prennent position quant aux règles fiscales applicables à l'opération de réhabilitation qu'elle avait entreprise ; que, selon les termes même de son courrier, l'opération projetée consistait en une opération de division de certains appartements, d'embellissement de la façade et de mise de l'immeuble aux nouvelles normes de sécurité et aux normes concernant les handicapés ; qu'ainsi, l'administration s'est fondée sur les renseignements qui lui ont été communiqués, desquels il ressortait que les travaux projetés ne modifiaient ni la destination de l'immeuble, ni, de manière notable, le gros oeuvre et ne portaient que sur une restructuration partielle des appartements, sans augmentation des surfaces habitables ; que la réponse faite au contribuable admettant que l'opération immobilière en cause se rattachait à l'activité de marchand de biens ne peut à bon droit être opposée à l'administration, dès lors que la société requérante n'avait pas porté à la connaissance de l'administration l'exacte consistance des travaux qu'elle projetait et qui ont donné lieu à un permis modificatif en date du 28 août 2006 ; que l'administration ne s'est donc pas prononcée sur la situation de la société requérante en toute connaissance de cause ; qu'ainsi qu'en a, à juste titre, jugé le tribunal administratif, la SARL Place Grimaldi Immobilier ne peut à bon droit soutenir que la position prise par le service dans le rescrit du 26 juillet 2004 lui est opposable ; que le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales doit donc être écarté ;

Sur le moyen tiré de la violation des principes de sécurité juridique et de confiance légitime :

11. Considérant, ainsi qu'il a été dit plus haut, que la réponse formulée par les services de la direction des services fiscaux des Alpes-Maritimes sur la demande de la SARL requérante en date du 23 juillet 2003 s'appuyait sur des éléments de fait inexacts, faute pour la requérante d'avoir transmis l'intégralité des informations pertinentes en sa possession et faute également, pour cette dernière de n'avoir, par la suite, apporté aucun

démenti aux informations qu'elle avait elle-même communiquées à l'administration ; qu'il suit de là que la requérante ne peut, en tout état de cause, valablement soutenir que les principes communautaires de confiance légitime et de sécurité juridique auraient été, en l'espèce, méconnus ;

Sur le moyen tiré de l'incohérence de la position du service :

12. Considérant enfin que la société requérante soutient que la position du service serait incohérente, dans la mesure où ce dernier ayant admis qu'une partie des travaux réalisés pouvaient relever du taux réduit, il ne pouvait plus soumettre l'ensemble de l'opération à la TVA immobilière ;

13. Considérant que, d'une part, la position adoptée par l'administration fiscale quant au taux de TVA ne porte nullement sur la nature des travaux, dès lors qu'elle n'est pas la conséquence d'une décision spontanée du service, mais qu'elle a tiré les conséquences de l'appréciation des premiers juges, qui, pour décharger l'imposition résultant de la remise en cause du taux réduit, ne se sont nullement fondés sur la nature des travaux réalisés, mais sur le seul motif que l'administration avait, à tort, regardé la SARL requérante, en sa qualité de cliente, comme redevable prioritaire de l'impôt, et non l'entreprise qui avait réalisé les travaux litigieux ;

14. Considérant, d'autre part, que s'il est possible, ainsi que le soutient la requérante, de faire application d'un taux de TVA différent, lorsque les travaux qui concourent à la réalisation d'une même opération immobilière sont clairement dissociables selon qu'ils ont la nature de travaux de construction ou de travaux de réparation ou de rénovation, une telle règle ne trouve toutefois pas à s'appliquer lorsqu'il s'agit, comme en l'espèce, d'apprécier si une opération entre dans le champ de la TVA immobilière de droit commun ou si elle relève du régime de la TVA des marchands de biens ; que dans cette dernière hypothèse, et donc lorsque des travaux de rénovation comportent à la fois des travaux de réparation, d'entretien ou d'amélioration et des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement dissociables des précédents, sont réalisés sur un même immeuble, seuls les travaux qui ont un caractère prépondérant au regard de l'opération, entraînent, à raison de leur nature, l'application du régime de TVA immobilière ; qu'en l'espèce, et ainsi qu'il a été jugé plus haut, le caractère prépondérant des travaux entrepris faisait obstacle à ce que l'opération puisse être regardée dans son ensemble comme une simple opération de rénovation ;

15. Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ce qui précède que la SARL Place Grimaldi Immobilier n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Nice a rejeté ses conclusions en tant qu'elles excèdent la somme de 134 013 euros ; que doivent être rejetées, par voie de conséquence, ses conclusions tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DECIDE :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de statuer sur la requête de la SARL Place Grimaldi Immobilier à hauteur de la somme de 134 013 euros.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de la SARL Place Grimaldi Immobilier est rejeté.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à la SARL Place Grimaldi Immobilier et au ministre de l'économie et des finances.

"

"

"

"

2

N° 09MA04041