

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE CERGY-PONTOISE**

cl

N° 1106158

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SARL CETCO DEVELOPPEMENT

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Coblence
Rapporteur

Le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise

M. Legeai
Rapporteur public

(5^{ème} chambre)

Audience du 26 septembre 2013
Lecture du 10 octobre 2013

Code PCJA : 19-06-02-08-03-02
19-06-02-08-03-06

Code de publication : C +

Vu la requête, enregistrée le 20 juillet 2011, présentée pour la SARL CETCO DEVELOPPEMENT, dont le siège est 3, square de la Prémontière à Bagneux (92220), représentée par son gérant en exercice, par Me Hoin ; la SARL CETCO DEVELOPPEMENT demande au Tribunal :

1°) de prononcer la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittés au titre de la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2008, à hauteur de 10 910 euros ;

2°) de lui allouer le bénéfice des intérêts moratoires ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient qu'elle a été soumise à tort, en vertu des dispositions du a) du 6° de l'article 257 et de l'article 268 du code général des impôts, à la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge, au titre du quatrième trimestre 2008, pour un montant de 10 910 euros, au titre de la vente d'une maison et d'un terrain sis 109, rue des Blains à Bagneux, dès lors que ce régime de taxation est contraire au droit communautaire et en particulier aux dispositions de la directive communautaire 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;

Vu la réclamation préalable ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 16 janvier 2012, présenté par le directeur départemental des finances publiques des Hauts-de-Seine ; le directeur départemental des finances publiques des Hauts-de-Seine conclut, à titre principal, au rejet de la requête, et, à titre subsidiaire, que la décharge qui serait accordée à la SARL CETCO DEVELOPPEMENT soit réduite du montant d'impôt résultant de la taxe sur la valeur ajoutée déduite à tort au titre de la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2008 ;

Il fait valoir :

- que, s'agissant des opérations d'achat-revente d'immeubles anciens et de terrains ne constituant pas des terrains à bâtir, la non-conformité du régime de taxe sur la valeur ajoutée sur la marge est acquise et la taxe sur la valeur ajoutée collectée à tort pour les années 2007, 2008 et 2009 peut donc être restituée ;

- que, compte tenu de l'imputation de la taxe sur la valeur ajoutée déductible au titre de la période en litige, la société requérante a versé au Trésor un montant de taxe sur la valeur ajoutée inférieur à celui qui a été collecté à tort et dont la restitution a été demandée ; qu'en vertu du b) de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, seul le versement effectif d'un montant de taxe sur la valeur ajoutée ouvre droit à restitution ; qu'en l'espèce, la demande de la requérante n'est recevable qu'à concurrence du débit constaté par la déclaration rectificative déposée au titre du quatrième trimestre 2008, soit 5 758 euros, au lieu des 10 910 euros demandés, sur la période en litige ;

- que, si la SARL CETCO DEVELOPPEMENT, qui justifie de l'acquisition et de la revente du bien immobilier sis 109, rue des Blains à Bagneux, est fondée à demander la restitution de la taxe collectée à tort en tant que marchand de biens en se prévalant de la non-conformité du régime de taxe sur la valeur ajoutée sur la marge, la taxe collectée à tort ne peut cependant être restituée que sous déduction de la taxe sur la valeur ajoutée déduite à l'occasion de l'opération d'achat-revente concernée ;

- que l'administration fiscale entend opérer une compensation entre la taxe collectée à tort et la taxe déduite à tort, conformément aux dispositions de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales ; que la demande présentée par la requérante ne déterminant pas le montant de la taxe qui aurait été déduite à tort au titre de la période litigieuse, ses prétentions doivent être rejetées ;

Vu l'ordonnance en date du 18 juillet 2012 fixant la clôture d'instruction au 15 septembre 2012, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu le mémoire, enregistré le 7 septembre 2012, présenté pour la SARL CETCO DEVELOPPEMENT ; la SARL CETCO DEVELOPPEMENT conclut aux mêmes fins que précédemment ;

Elle soutient, en outre :

- que la restitution demandée ne saurait être conditionnée à un défaut de taxe sur la valeur ajoutée déductible imputée au titre de la période de reversement de la taxe sur la valeur ajoutée collectée au Trésor public ; que la non-conformité du régime de taxe sur la valeur ajoutée sur la marge est acquise et que la taxe sur la valeur ajoutée collectée à tort peut être restituée ; que la non-conformité au droit communautaire, justifiant cette restitution, est motivée par le fait qu'elle a été privée de la faculté d'opter ou non pour l'imposition d'une telle opération à la taxe sur la valeur ajoutée ;

- que l'administration ne peut à bon droit présenter une demande reconventionnelle de compensation sur le fondement de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales sans chiffrer

cette demande et conclure au rejet de la requête au seul prétexte qu'elle ne produit pas d'éléments chiffrés ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;

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 26 septembre 2013 :

- le rapport de Mme Coblence, premier conseiller ;
- et les conclusions de M. Legeai, rapporteur public ;

1. Considérant que la SARL CETCO DEVELOPPEMENT, qui exerce une activité de marchand de biens, a demandé, par une réclamation en date du 31 décembre 2010, la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge dont elle s'est acquittée au titre de la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2008, pour un montant de 10 910 euros ;

Sur la fin de non-recevoir opposée par l'administration fiscale :

2. Considérant qu'aux termes de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors en vigueur : « *Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire (...) / Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure (...)* » ; qu'aux termes de l'article R. 196-1 du même livre, dans sa rédaction alors en vigueur : « *Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas : / a) De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement ; / b) Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ; / c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation. (...)* » ;

3. Considérant que l'administration fiscale fait valoir que le versement effectif d'un montant de taxe sur la valeur ajoutée ouvrant seul droit à restitution, en vertu des dispositions, précitées, du b) de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, la requête à fin de restitution de la SARL CETCO DEVELOPPEMENT est recevable à hauteur de 5 758 euros, compte tenu de la taxe sur la valeur ajoutée déduite par la requérante au titre de la période en litige ; que la SARL CETCO DEVELOPPEMENT, qui a déposé une déclaration rectificative de

taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2008 mentionnant un montant de taxe sur la valeur ajoutée collectée de 22 929 euros et un montant de taxe sur la valeur ajoutée déductible de 17 171 euros, a bénéficié, au titre de la période d'imposition en litige, du dégrèvement de la taxe acquittée, par une décision en date du 20 juillet 2010, pour un montant de 4 219 euros ; que la société requérante, qui soutient que son droit à restitution s'élève au montant de taxe sur la valeur ajoutée sur la marge dont elle s'est acquittée lors de la vente du bien concerné, soit 10 910 euros, n'établit pas ni même n'allègue qu'elle aurait versé une somme supérieure à 5 758 euros ; qu'il en résulte que l'administration fiscale est fondée à soutenir que la requête n'est recevable qu'à hauteur de ce montant ;

Sur les conclusions à fin de restitution de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de de la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2008 :

En ce qui concerne le principe de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée :

4. Considérant qu'aux termes de l'article 256 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la période de cession du bien à l'origine de la taxe sur la valeur ajoutée en litige : « *I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. / II. 1° Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire. (...)* » ; qu'aux termes de l'article 257 du même code, dans sa rédaction applicable à la période de cession du bien à l'origine de la taxe sur la valeur ajoutée en litige : « *Sont également soumis à la taxe sur la valeur ajoutée : / (...) 6° Sous réserve du 7° : / a) 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 et commerciaux (...)* » ; qu'aux termes de l'article 268 du code précité, dans sa rédaction applicable à la période de cession du bien à l'origine de la taxe sur la valeur ajoutée en litige : « *En ce qui concerne les opérations visées au 6° de l'article 257, la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée est constituée par la différence entre : / a. D'une part, le prix exprimé et les charges qui viennent s'y ajouter, ou la valeur vénale du bien si elle est supérieure au prix majoré des charges ; / b. D'autre part, selon le cas : / - soit les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du bien ; / - soit la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature qu'il a effectués (...)* » ;

5. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 12 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : « *1. Les Etats membres peuvent considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel (...) notamment une seule des opérations suivantes : / a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation; (...)* » ; qu'aux termes de l'article 135 de la même directive : « *1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes : (...) j) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, point a); (...)* » ; qu'aux termes de l'article 137 de la directive précitée : « *1. Les Etats membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes : / (...) b) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que celles visées à l'article 12, paragraphe 1, point a) (...)* » ; qu'aux termes de l'article 392 de la directive susvisée : « *Les Etats 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* » ;

6. Considérant qu'il résulte de ces dispositions que le régime de taxation prévu par les dispositions, précitées, du 6° de l'article 257 du code général des impôts en vigueur jusqu'au 11 mars 2010, auquel la société requérante a été soumise, était incompatible avec les objectifs de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dès lors qu'il n'ouvrait pas aux opérateurs économiques réalisant des opérations de livraisons de bâtiments anciens, qui étaient exonérés de taxe sur la valeur ajoutée en application des dispositions du j) de l'article 135 de la directive précitée, la possibilité de taxer, sur option, ces mêmes opérations et alors même que l'article 137 de la même directive n'impose pas aux Etats de prévoir un régime optionnel de taxe sur la valeur ajoutée, mais leur en ouvre seulement la possibilité ;

7. Considérant, d'autre part, que l'administration ne conteste d'ailleurs pas qu'aux termes du 6° de l'article 257 du code général des impôts en vigueur au cours de la période de cession du bien en litige, les marchands de biens assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge au titre des opérations réalisées sur des immeubles anciens et des terrains ne constituant pas des terrains à bâtir ont été privés de la possibilité d'exercer leur choix entre l'exonération et l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée avant la transposition en droit interne, par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010, de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ; que, dès lors, la SARL CETCO DEVELOPPEMENT a été assujettie à tort à la taxe sur la valeur ajoutée au titre de l'opération qu'elle a réalisée le 28 octobre 2008 concernant la vente du bien sis 109, rue des Blains à Bagneux ;

8. Considérant qu'il résulte de ce qui vient d'être dit que la SARL CETCO DEVELOPPEMENT est fondée à demander la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittés au titre de la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2008 ;

En ce qui concerne le montant du droit à restitution :

9. Considérant qu'aux termes de l'article 256 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 11 mars 2010 et résultant de l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 : « *I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. / II. 1° Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire (...)* » ; qu'aux termes de l'article 257 du même code, dans sa rédaction applicable à compter du 11 mars 2010 et résultant de l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 : « *I. - Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent (...)* » ; qu'aux termes de l'article 271 du code précité, dans sa rédaction applicable à la période d'imposition en litige : « *I. 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. / 2. Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable. (...) / 3. La déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance (...)* » ;

10. Considérant que l'article 16 de loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, qui a modifié les dispositions du code général des impôts relatives à la taxe sur la valeur ajoutée sur les activités immobilières avec le double objectif de mise en conformité avec la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 susvisée et de simplification, a mis fin au régime dit de la taxe sur la valeur ajoutée immobilière en abrogeant les dispositions, précitées, des 6° et 7° de l'article 257 du code général des impôts qui définissaient, jusqu'au 10 mars 2010, un champ d'application spécifique aux opérations portant sur des immeubles ou des droits assimilés qui devaient ou pouvaient être

soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, et notamment, le régime de taxe sur la valeur ajoutée sur la marge des marchands de biens défini par le 6° dudit article ; que cette suppression a eu pour effet de rendre applicable aux opérations immobilières les règles de droit commun du régime de taxe sur la valeur ajoutée, et notamment, les règles relatives à la déductibilité de cette taxe ;

11. Considérant qu'il résulte de l'instruction que la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge ayant grevé l'opération d'achat et revente dont s'agit s'élève à la somme non contestée de 10 910 euros ; qu'ainsi qu'il a été dit précédemment, suite à la déclaration rectificative de taxe sur la valeur ajoutée souscrite en date du 9 septembre 2009 par la SARL CETCO DEVELOPPEMENT pour la période du quatrième trimestre, qui mentionne un montant de taxe sur la valeur ajoutée collectée de 22 929 euros, comportant le montant de 10 910 euros en litige, et un montant de taxe sur la valeur ajoutée déductible non contesté de 17 171 euros, cette société a bénéficié d'une décision de dégrèvement en date du 20 juillet 2010 pour un montant de 4 219 euros ; qu'il en résulte que le montant de taxe sur la valeur ajoutée dont s'est réellement acquittée la requérante se porte à 5 758 euros au titre de la période d'imposition en litige ; que la SARL CETCO DEVELOPPEMENT n'établit pas ni même n'allègue que le montant susmentionné de 17 171 euros aurait été déduit à tort et se borne à soutenir que son droit à restitution s'élèverait à la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge collectée à tort, d'un montant de 10 910 euros ; qu'il en résulte que le montant du droit à restitution de la requérante s'élève à la somme de 5 758 euros, par application des dispositions, précitées, de l'article 271 du code général des impôts ;

En ce qui concerne la demande de compensation :

12. Considérant qu'aux termes de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales : *« Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande »* ; qu'il appartient à l'administration fiscale qui entend user de son droit à compensation d'établir le bien-fondé des impositions qu'elle entend maintenir dans l'exercice de ce droit ;

13. Considérant que l'administration fiscale, qui se borne à soutenir que la demande présentée par la requérante ne détermine pas le montant de taxe sur la valeur ajoutée qui aurait été déduite à tort au titre de la période litigieuse, n'apporte, au soutien de ses prétentions à user de son droit à compensation par application des dispositions, précitées, de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales, aucun élément de nature à établir que la SARL CETCO DEVELOPPEMENT aurait imputé à tort un montant, au demeurant non chiffré, de taxe sur la valeur ajoutée déductible au titre du quatrième trimestre de l'année 2010 ; que, dans ces conditions, l'administration fiscale n'est pas fondée à demander la compensation entre la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge, dont elle ne conteste pas le bien-fondé, et comme il a été dit ci-dessus, une taxe sur la valeur ajoutée qui aurait été déduite à tort ; que, par suite, la société requérante est seulement fondée à demander la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée dont elle s'est acquittée au titre du quatrième trimestre 2008, à hauteur de 5 758 euros ;

Sur les intérêts moratoires :

14. Considérant qu'aux termes de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : *« Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un*

dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal (...) » ; et qu'en vertu du troisième alinéa de l'article R 208-1 du même livre, ces intérêts moratoires « sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le comptable chargé du recouvrement des impôts » ;

15. Considérant qu'en l'absence de litige né et actuel entre la SARL CETCO DEVELOPPEMENT et le comptable chargé du remboursement de la taxe en litige, les conclusions tendant à ce que le remboursement soit assorti des intérêts moratoires sont, en tout état de cause, irrecevables ;

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

16. Considérant qu'aux termes de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : *« Dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. Le juge tient compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée. Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation. » ;*

17. Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de l'État le versement à la SARL CETCO DEVELOPPEMENT de la somme de 1 000 (mille) euros au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il est accordé à la SARL CETCO DEVELOPPEMENT la restitution d'un montant de taxe sur la valeur ajoutée de 5 758 euros au titre de la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2008.

Article 2 : L'État versera à la SARL CETCO DEVELOPPEMENT une somme de 1 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête de la SARL CETCO DEVELOPPEMENT est rejeté.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à la SARL CETCO DEVELOPPEMENT et au directeur départemental des finances publiques des Hauts-de-Seine.

Délibéré après l'audience du 26 septembre 2013, à laquelle siégeaient :

M. Kelfani, président,
Mme Coblence, premier conseiller et M. Kiecken, conseiller.

Lu en audience publique le 10 octobre 2013.