

**N° 448818**  
**SA Habitat des Hauts-de-France**

**8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 23 février 2022**

**Lecture du 11 mars 2022**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Romain VICTOR, rapporteur public**

1.- La société Habitat 62/59, devenue Habitat des Hauts-de-France<sup>1</sup>, est une société anonyme d'HLM<sup>2</sup>, dont le siège est à Coquelles (Pas-de-Calais). En 2009, elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité en matière de TVA, au cours de laquelle l'administration a constaté que, dans le cadre de son activité de bailleur social, la société faisait l'acquisition de terrains nus ou recouverts de bâtiments destinés à être démolis en prenant, dans l'acte d'achat, l'engagement d'y construire, dans un délai de quatre ans, des immeubles neufs à usage d'habitation, en contrepartie de quoi elle bénéficiait d'une exonération de droits de mutation à titre onéreux<sup>3</sup>.

Ces acquisitions en vue de la construction ayant la nature d'opérations « *concourant à la production ou à la livraison d'immeubles* » au sens des dispositions alors en vigueur du 7° de l'article 257 du CGI, elles étaient soumises à la « TVA immobilière » que notre droit fiscal connaissait depuis 1963<sup>4</sup> et dont le redevable se trouvait être l'acquéreur, et non le vendeur, lorsque l'immeuble n'était pas déjà placé dans le champ de la TVA immobilière<sup>5</sup> – ce qui n'était pas conforme aux règles posées par la directive de 2006 relative au système commun de la TVA<sup>6</sup>. La taxe, s'agissant de ventes de terrains à bâtir et terrains assimilés au profit d'organismes HLM, était perçue au taux réduit de 5,5%<sup>7</sup>.

On se souvient que ces règles ont été modifiées de fond en comble, à compter du 11 mars 2010, par la loi de finances rectificative pour 2010<sup>8</sup>, dans le cadre de la réforme de la

---

<sup>1</sup> En mai 2017.

<sup>2</sup> Au sens de l'article L. 422-2 du code de la construction et de l'habitation.

<sup>3</sup> Exonération quasi-complète en réalité, car l'article 1594-0 G du CGI réserve l'application de l'article 691 bis du même code qui prévoit que « *Les actes d'acquisitions visées au A de l'article 1594-0 G donnent lieu à la perception d'une taxe de publicité foncière ou d'un droit d'enregistrement de 125 €* ».

<sup>4</sup> Article 27 de la loi n° 63-254 du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière.

<sup>5</sup> En application de l'article 285, 3° du CGI

<sup>6</sup> Articles 193 et suivants de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>7</sup> En vertu de l'article 278 *sexies* du CGI.

<sup>8</sup> Plus précisément par l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

TVA et des droits de mutation sur les ventes immobilières, en vue de rendre le droit interne compatible avec le droit de l'Union européenne, alors que la Commission européenne avait notifié aux autorités françaises un avis motivé le 23 novembre 2009.

Il arrivait toutefois que la société Habitat 62/59 renonce à construire sur des emprises foncières dont elle avait fait l'acquisition et, après viabilisation et division en lots, les revende en tant que terrains à bâtir à des particuliers, ces cessions n'étant pas soumises à la TVA immobilière en vertu des dispositions du a) du 1 du 7° de l'article 257 du CGI, dans leur rédaction issue de l'article 40 de la loi de finances pour 1999, qui en avait écarté l'application en ce qui concerne les « *terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation* ».

Le vérificateur constatait néanmoins qu'afin de pouvoir déduire la taxe ayant grevé les dépenses qu'elle avait exposées pour l'aménagement et la viabilisation des terrains cédés, la société avait appliqué aux opérations de revente le régime de la TVA sur la marge, prévu par l'article 268 du CGI en faveur des marchands de biens et lotisseurs. Le service notait ainsi que la société avait déclaré, au titre du mois de février 2007, la TVA sur la marge réalisée sur toutes les reventes de terrains à bâtir effectuées en 2006, pour un montant de 886 533 €, dont elle avait déduit la TVA payée sur les prestations nécessaires à l'aménagement des terrains cédés. Mais il constatait aussi que, dans la déclaration souscrite au titre du mois suivant (mars 2007), la société avait porté en déduction l'intégralité de la TVA déclarée le mois précédent, la seconde déclaration annulant les effets de la première et revenant à ne pas soumettre à la TVA les cessions dont le fait générateur était situé en 2006.

Interrogée sur ce coup d'accordéon, la société faisait valoir deux justifications.

D'une part, s'agissant des ventes réalisées au titre de la période du 16 juillet au 31 décembre 2006, elle se prévalait de l'exonération consentie aux organismes HLM sur les livraisons d'immeubles qu'ils réalisent par l'article 41 de la loi du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement<sup>9</sup> et codifiée au g) du 1° du 5 de l'article 261 du CGI. Le bénéfice de cette exonération n'était pas remis en cause par l'administration.

D'autre part, s'agissant des ventes réalisées au cours de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 15 juillet 2006, la société invoquait, sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A du LPF, le paragraphe n° 17 de la documentation administrative de base référencée 8 A-4111 à jour du 15 novembre 2001, aux termes duquel : « *Par mesure de tempérament, les organismes d'HLM fonctionnant selon les règles prévues par la législation spéciale en la matière et qui réalisent des opérations de marchands de biens ou assimilées ne sont pas soumis aux taxes sur le chiffre d'affaires lorsque ces opérations n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 257-7°* ». Autrement dit, elle invoquait une doctrine que la loi du 13 juillet 2006 avait « légalisée », tout en faisant valoir que l'absence de TVA exigible sur les ventes ne lui interdisait pas de déduire la TVA amont, en se prévalant de votre jurisprudence en ce sens (Section, 3 nov. 1978, *Sté touristique thermale et hôtelière de Divonne-les-Bains* n° 2409, rec.

---

<sup>9</sup> Loi n° 2006-872.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

p. 418, RJF 1978 n° 530 ; 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 27 juil. 2005, *Sté Gescap*, n° 271822, T. pp. 786-866-870-979).

Par une première proposition de rectification du 18 décembre 2009, le service remettait en cause l'exercice par la société de son droit à déduction de la TVA amont du fait de l'absence de TVA aval (sur les reventes de terrains). Il abandonnait toutefois cette rectification et adressait à la société une nouvelle proposition, le 6 avril 2010, par laquelle il remettait en cause la déduction, à laquelle la société avait procédé sur la déclaration CA3 souscrite au titre de mars 2007, de la marge sur les ventes réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 15 juillet 2006, qu'elle avait portée dans sa déclaration de février 2007, en estimant qu'elle ne justifiait pas avoir appliqué la doctrine invoquée. C'est un rappel d'un montant de 691 277 € qui était ainsi mis en recouvrement en août 2011 étant précisé que si le fait générateur de la taxe était la livraison des terrains à bâtir intervenue en 2006, c'est bien une TVA au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2007 qui était rappelée dès lors que la société avait corrigé spontanément une insuffisance de déclaration en ajoutant les recettes non déclarées au chiffre d'affaires taxable porté sur la déclaration du mois de février 2007, qui était le mois de la découverte de l'omission.

La société introduisait une réclamation en novembre 2011. Trois ans plus tard, en l'absence de rejet exprès, elle portait le litige devant le tribunal administratif de Lille qui rejetait sa demande de décharge par un jugement du 17 avril 2018, en se fondant sur le motif qu'elle n'avait pas fait application de la doctrine invoquée. La société se pourvoit contre l'arrêt du 19 novembre 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Douai a rejeté son appel.

2.- L'annulation est certaine car la cour a commis une erreur de raisonnement en statuant sur l'application de la loi fiscale, à moins qu'elle ne se soit méprise sur l'objet du litige.

En effet, alors que ce litige, eu égard à la rectification dont il procède, portait sur l'application de la TVA à des opérations de vente de terrains que la société avait acquis en vue d'y réaliser des programmes de construction qu'elle avait finalement abandonnés, la cour a relevé, au point 1 de son arrêt, que les rectifications concernaient des « *acquisitions de terrains* » par la société ; puis, au point 4, elle s'est fondée, pour juger que les ventes étaient soumises à la TVA, sur ce que la société avait, dans ses déclarations afférentes aux « *acquisitions en cause, soumis celles-ci, compte-tenu de l'engagement de construire qu'elle avait (...) souscrit, à la TVA dans les conditions prévues au 7° de l'article 257 du CGI, s'agissant d'opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles (...)* ».

Autrement dit, la cour s'est fondée, pour juger que les ventes réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 15 juillet 2006 étaient soumises à la TVA, sur le motif inopérant tiré de ce que l'acquisition des terrains revendus était soumise à la TVA immobilière en vertu des dispositions du 7° de l'article 257 du CGI, ce qui revient à confondre deux opérations entièrement distinctes et à justifier le bien-fondé de l'application du régime de la TVA sur la marge bénéficiaire aux opérations de revente (au taux normal de 19,6%) par le comportement

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

du redevable ayant soumis l'opération initiale d'achat à la TVA sur le prix total (au taux réduit de 5,5%)...

Au demeurant, si vous n'annulez pas l'arrêt en tant qu'il a statué sur la loi fiscale, vous l'annuleriez en tant qu'il a statué sur l'interprétation de la loi fiscale car la cour a opposé à la requérante, au point 7 de son arrêt, pour lui refuser le bénéfice de la doctrine invoquée, qu'elle avait « *elle-même placée, dans les déclarations de TVA qu'elle a déposées, les acquisitions de terrains en cause sous le régime de la TVA immobilière prévue au 7° de l'article 257* ». Or là encore, en toute rigueur, le traitement fiscal de l'opération d'achat est sans incidence sur le traitement fiscal de l'opération de revente subséquente.

**3.-** Après cassation, vous pourrez d'abord juger, sur le terrain de la loi fiscale, que les opérations de cessions, seules en cause, et qui sont celles effectuées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 15 juillet 2006, devaient être soumises à la TVA en vertu du 6° de l'article 257 du CGI, donc selon le régime de la marge, mais cette première étape du raisonnement appelle quelques précisions.

Tout d'abord il existe une hiérarchie ou une règle de priorité entre le régime de la TVA immobilière applicable aux opérations concourant à la production ou la livraison d'immeubles (7° de l'article 257) et le régime de la TVA sur la marge applicable aux opérations portant sur des immeubles dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des BIC, c'est-à-dire le régime des marchands de biens et autres lotisseurs, constructeurs et intermédiaires en immobilier, tel qu'il est prévu par l'article 35 du CGI (6° de l'article 257).

En effet, les opérations des marchands de biens n'étaient imposables à la TVA sur la marge que pour autant qu'elles ne relevaient pas de la TVA immobilière. Ainsi, et malgré ce que la numération laissait augurer, le 6° n'était susceptible de s'appliquer que pour autant que le 7° ne s'appliquait pas. Ceci s'explique par le fait que la TVA est un impôt qui frappe des opérations, avant de frapper des opérateurs. Le texte général (TVA immobilière sur les opérations immobilières) s'appliquait donc prioritairement, y compris aux marchands de biens, par rapport aux dispositions spéciales concernant ces derniers (9<sup>ème</sup> et 7<sup>ème</sup> ssr, 5 févr. 1986, Y..., n° 40998, T. sur un autre point, concl. P. Racine ; 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 16 déc. 1991, T..., n° 110623, RJF 1992 n° 198 ; 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 21 déc. 2006, V..., n° 290092, RJF 2007 n° 268, concl. P. Collin).

Dans notre affaire, il est clair que le 7° n'est pas applicable. Nous l'avons dit : la loi de finances pour 1999 a complété les dispositions du a) du 1 du 7° de l'article 257 pour sortir les ventes de terrains à bâtir à des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles à usage d'habitation du champ de la TVA immobilière, afin d'éviter de faire supporter la taxe aux particuliers qui achetaient des terrains en vue de la construction d'immeubles à usage d'habitation, s'agissant d'une imposition qui, rappelons-le, était due par l'acquéreur.

Il reste à vérifier que les cessions relevaient du 6° qui vise « *Les opérations qui portent sur des immeubles (...) et dont les résultats doivent être compris dans les bases de*

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

*l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires industriels ou commerciaux* », étant observé que vous avez jugé qu'une opération peut n'entrer ni dans le 7°, ni dans le 6° (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 27 mars 2015, *Sté S2J*, n° 374159, concl. N. Escaut, Dr. Fisc. 2015 n° 26 c. 427).

Les opérations litigieuses portaient assurément sur des immeubles, mais peut-on considérer que les résultats de ces opérations devaient « être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des BIC » ? Et comment combiner un texte TVA qui renvoie à un texte IR/BIC, s'agissant d'une société soumise à l'IS ?

Nous relevons sur ce point que vous jugez que le 6° de l'article 257, bien qu'il renvoie au régime d'imposition des personnes physiques ou sociétés de personnes exerçant une activité de marchand de biens ou une activité assimilée, s'applique aussi aux personnes morales assujetties à l'IS (7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 13 oct. 1986, *Sté Finadim*, n° 45824, RJF 12/86 n° 1069 ; 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 4 mai 1988, *SA Financia*, n° 56111, RJF 6/88 n° 725 ; 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> ssr, 20 mai 1998, *Sté d'exploitation des carburants*, n° 155738, RJF 7/98 n° 826).

Mais concernant une entreprise commerciale, la distinction entre profits immobiliers spéculatifs taxables en BIC et profits occasionnels des particuliers relevant des PVI n'a pas d'objet. C'est pourquoi vous substituez à cet aiguillage un autre aiguillage, qui repose sur la question de savoir si les immeubles cédés ont la nature d'un élément d'actif immobilisé ou d'un élément de stock (9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ssr, 26 mars 2003, *Sté Le Touquet Syndicate Ltd*, n° 221849, RJF 2003 n° 679, concl. G. Goulard BDCF 2003 n° 74 ; 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ssr, 17 avr. 2008, *SARL Sovadim*, n° 271435, RJF 2008 n° 794, concl. L. Vallée BDCF 2008 n° 88). On se souvient en effet que les terrains acquis par les marchands de biens en vue de leur revente ne constituent pas un élément de leur actif immobilisé mais un élément de leur actif circulant, s'agissant d'« actifs détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité »<sup>10</sup>.

En l'espèce, le dossier enseigne que la SA Habitat 62/59 avait acquis les terrains pour construire elle-même et non pour revendre ou lotir, mais il montre aussi que la société s'est placée rétroactivement sous le régime des marchands de biens. N'ayant pas été en mesure de respecter l'engagement de construire pris lors de l'acquisition du terrain, elle a revendiqué l'application de l'article 1115 du CGI qui exonère de droits de mutation à titre onéreux les acquisitions faites par les marchands de biens, sous condition de revente dans le délai de quatre ans. Il est permis d'en déduire que la société avait traité comptablement les terrains comme des éléments de stock.

Par suite, les cessions de terrains à bâtir étaient imposables sur le fondement du 6° de l'article 257, selon le régime de la marge, l'imposition étant due, conformément au droit commun, par le vendeur, donc par la société Habitat 62/59.

Il importe peu, à cet égard, que l'article 20 de la loi du 9 août 2004 relative au soutien à la consommation et à l'investissement<sup>11</sup> ait complété les dispositions du premier

<sup>10</sup> Art. 211-7 du PCG. Cf. Plén., 4 juil. 1979, n° 5511, rec. p. 305, concl. Fabre Dr. Fisc. 1980 n° 16 c. 908.

<sup>11</sup> Loi n° 2004-804. Disposition issue d'un amendement n° 1 rectifié bis, présenté par M. Girod, sénateur.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

alinéa du 6° bis de l'article 207 du CGI pour étendre aux sociétés d'HLM le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les sociétés des résultats provenant d'opérations de lotissement – exonération qui était antérieurement réservée aux établissements publics et SEM d'aménagement.

Ces dispositions, abrogées par la loi de finances pour 2020<sup>12</sup>, étaient issues d'un amendement sénatorial motivé par la volonté de « *replacer les sociétés d'HLM et les SEM dans la même situation vis-à-vis des opérations de rénovation urbaine et de renouvellement urbain* »<sup>13</sup>. Elles visaient ainsi<sup>14</sup> les cas dans lesquels un bailleur social agissait dans le cadre d'opérations d'aménagement, les lotissements étant mentionnés dans une énumération parmi les ZAC, les zones de restauration immobilière, les zones de résorption de l'habitat insalubre et les opérations de rénovation urbaine. Or tel n'était pas le cas en l'espèce. En outre, en optant pour le régime des marchands de biens, la société s'était elle-même placée en dehors de ce régime fiscal, qui venait compléter l'exonération dont les organismes HLM bénéficiait au titre de leurs activités relevant du service d'intérêt économique général du logement social. Enfin et en tout état de cause, pour l'application des règles en matière de TVA, la loi fiscale n'impose pas de constater que l'assujetti aurait été effectivement imposé selon le régime BIC ou soumis à l'IS à raison du profit résultant des opérations considérées.

4.- Vous devrez alors vous prononcer sur le moyen, central dans le litige, tiré de l'interprétation administrative de la loi fiscale.

La société invoque, depuis le début du contentieux, une instruction fiscale du 15 novembre 2001 qui, reprenant une tolérance datant de l'entre-deux-guerres, fait échapper aux taxes sur le chiffre d'affaires les « *opérations de marchands de biens ou assimilées* » que les organismes HLM fonctionnant selon les règles prévues par la législation spéciale en la matière réalisent, « *lorsque ces opérations n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 257-7° du CGI* ».

Les conditions mises au bénéfice de la doctrine nous paraissent remplies.

i) nous sommes bien face à un rehaussement au sens du second alinéa de l'article L. 80 A, puisque l'administration a remis en cause la déduction à laquelle la société Habitat 62/59 avait procédé sur sa déclaration de mars 2007, par laquelle elle a en définitive estimé que les cessions réalisées en 2006 n'étaient pas imposables.

ii) et contrairement sur ce point à ce que la cour avait relevé dans son arrêt, la doctrine n'avait pas été rapportée lorsque la société a souscrit<sup>15</sup> sa déclaration au titre de mars

---

<sup>12</sup> Par l'article 29 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

<sup>13</sup> Cf. Sénat, séance du 15 juillet 2004, au cours de laquelle M. Girod indique que son amendement «  *vise à replacer les sociétés d'HLM et les sociétés d'économie mixte dans la même situation vis-à-vis des opérations de rénovation urbaine et de renouvellement urbain* ».

<sup>14</sup> Cf. le rapport du 10 octobre 2019 fait par M. Joël Giraud, député, rapporteur de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le PLF pour 2020, p. 377.

<sup>15</sup> Vraisemblablement en avril 2007.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

2007. En effet, si une instruction publiée le 29 mars 2007<sup>16</sup> a rapporté le paragraphe de la doctrine invoquée, c'est uniquement en ce qui concerne les opérations réalisées à compter du 16 juillet 2006, car l'instruction commentait la loi du 13 juillet 2006.

iii) la société Habitat 62/59, qui avait, dans la déclaration souscrite au titre de février 2007, soumis à la TVA sur la marge l'intégralité des opérations de revente réalisées en 2006, était en droit de rectifier sa déclaration, en faisant valoir que ces opérations n'étaient, en réalité, pas imposables, sans qu'aucune règle de forclusion ou prescription ne puisse lui être opposée.

iv) il nous paraît clair que la société doit être regardée comme ayant fait application de la doctrine invoquée. Cela ressort sans ambiguïté de ce qu'après avoir souscrit une déclaration au titre de février, soumettant les ventes de terrains à la TVA, elle a souscrit une déclaration au titre de mars pour corriger cette première déclaration, en faisant à ce moment précis le raisonnement qu'elle pouvait obtenir la déduction de la taxe grevant les dépenses de viabilisation sans être pour autant imposée sur les opérations de revente des terrains viabilisés.

v) la société entre dans les prévisions de la doctrine qui s'applique aux organismes HLM réalisant des opérations de « *marchands de biens ou assimilées* », lesquelles incluent les opérations de lotissement.

Elle est par conséquent fondée à bénéficier de la protection que lui confère la garantie contre les changements de doctrine.

5.- Vous n'en aurez terminé de l'examen de cette affaire qu'après avoir statué sur la demande de substitution de base légale présentée en défense par le ministre qui « *demand[e] à la formation de jugement que soient substituées les dispositions du I du I et du I du II de l'article 271 du CGI aux dispositions initialement retenues de l'article L. 80 A du LPF* ».

Il suffit d'énoncer cette demande, dans les termes et le contexte dans lesquels elle est présentée, pour aussitôt l'écarter.

Une demande de substitution de base légale ne saurait avoir pour objet ou pour effet de permettre à l'administration de parer une décision de décharge prononcée par le juge de l'impôt sur le terrain de la doctrine.

Si vous nous avez suivi jusqu'à ce stade du raisonnement, pour accueillir le moyen fondé sur l'article L. 80 A du LPF, c'est bien que vous avez jugé que l'imposition était fondée en droit, en l'occurrence sur une base légale qui est le 6° de l'article 257 du CGI, eu égard au caractère subsidiaire du terrain doctrinal par rapport au terrain légal.

---

<sup>16</sup> Instruction n° 8 A-2-07 publiée au BOI n° 47 du 29 mars 2007.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Une substitution de base légale n'aurait eu d'objet que si, en amont de l'examen du moyen présenté sur le fondement de la doctrine, vous aviez écarté l'article 257 6° du CGI comme base légale du rappel.

Ce dont vous êtes saisis s'apparente plutôt à une demande de compensation au sens de l'article L. 203 du LPF : succombant s'agissant de la TVA aval, le ministre entend refuser la déduction de la TVA amont, en critiquant, à la lumière d'un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne<sup>17</sup>, votre jurisprudence *Sté touristique thermale et hôtelière de Divonne-les-Bains* qui autorise un assujetti à exercer son droit à déduction de la TVA grevant les biens et services qui lui ont été facturés pour les besoins d'une opération qui n'est finalement pas taxée en vertu d'une tolérance administrative.

La condition de triple identité de personne, de période d'imposition et d'impôt est certes remplie.

Il est vrai également, que vous avez déjà admis que l'administration est fondée à demander la compensation entre, d'une part, un rappel de TVA, correspondant à la remise en cause du droit à déduction, irrégulièrement rattaché par l'administration à un exercice N, au lieu et place de l'exercice N+1 et, d'autre part, des droits omis au titre de cet exercice N+1, compris dans la période visée par l'avis de mise en recouvrement (9<sup>ème</sup> ss, 9 févr. 2009, *SA Import-Export du Velay*, n° 292252, RJF 2009 n° 485).

Mais il résulte des termes mêmes de l'article L. 203 du LPF que la compensation ne peut être opposée par l'administration qu'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. Or si l'administration peut se fonder sur des éléments postérieurs à l'examen de la réclamation et qui seraient apparus y compris pendant la durée du contentieux devant le juge de l'impôt (10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> ssr, 31 mars 2010, *P...*, n° 297305, T. pp. 712-713-717-735 ; 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chr, 18 juil. 2018, *Sté BNP Paribas*, n° 404226, T. p. 634), vous avez retenu, dans une configuration symétrique de la nôtre, que l'administration qui s'est délibérément abstenue d'assujettir une vente à la TVA, n'est pas fondée, à l'occasion d'un litige relatif aux droits à déduction du vendeur, à demander la compensation entre ces droits à déduction et l'insuffisance d'imposition résultant de la non-taxation de la vente, dès lors que cette insuffisance n'a pas été constatée au cours de l'instruction (Plén., 28 juin 1991, *Min. c/ Sté Blumet et Fils*, n° 63066, rec. p. 259, RJF 1991 n° 1073). Il en va de même ici et la demande, à supposer que vous fassiez l'effort de la traiter comme une demande de compensation, ne peut qu'être rejetée.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Lille, à la décharge de rappels de taxe sur la valeur ajoutée et à ce que l'Etat verse la somme de 5 000 € à la requérante au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

---

<sup>17</sup> CJUE, 3<sup>ème</sup> ch., 28 nov. 201, *MDDP*, aff. C-319/12, RJF 2014 n° 204.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*