

N° 452719
EARL ÉCURIE H S...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 22 mars 2023
Décision du 12 avril 2023

Conclusions

M. Thomas PEZ-LAVERGNE, Rapporteur public

1. L'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL)¹ Écurie Hervé S... exerce une activité d'entraînement de chevaux de course dont elle est propriétaire ou de ceux qui lui sont donnés en location. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les années 2012, 2013 et 2014, à l'issue de laquelle ont été mises à sa charge des impositions supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Le redressement notifié portait tant sur le montant de TVA exigible (l'administration estimant que le montant de TVA collectée, tel que déclaré par la société, était sous-estimé) que sur le montant de TVA déductible (l'administration estimant que la société avait trop déduit). En cours de procédure, la société a obtenu le dégrèvement du rappel correspondant à la TVA exigible. Saisi par la société, le tribunal administratif d'Orléans a jugé qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur certaines sommes dégrévées en cours d'instance² et rejeté le surplus des conclusions de la demande de la société, confirmant ainsi le bien-fondé du rappel correspondant à la TVA déductible. La cour administrative d'appel de Nantes a annulé, pour irrégularité, le jugement du tribunal en tant qu'il a rejeté le surplus des conclusions de la société et, évoquant l'affaire, rejeté la demande que cette dernière a présentée devant le tribunal ainsi que ses conclusions d'appel. La société se pourvoit contre l'arrêt de la cour, mais relevons déjà qu'en cours d'instance l'administration lui a accordé un

¹ Une « exploitation agricole à responsabilité limitée » est une société civile (art. L. 324-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime).

² 9 700 euros en droits et 4 497 euros en majorations.

dégrèvement partiel d'un montant de 339 euros et, qu'en conséquence, les conclusions du pourvoi sont, dans cette mesure, devenues sans objet.

2. Le premier moyen du pourvoi est relatif à la faculté de compensation³ ouverte par l'article L. 205 du livre des procédures fiscales au profit du contribuable à l'occasion d'une demande de décharge ou de réduction d'imposition⁴.

2.1. Comme vous le savez, l'article L. 203 du livre des procédures fiscales dispose que : « *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* ».

L'article L. 205 du même livre étend la faculté de demander la compensation d'assiette⁵ au contribuable. Il précise en effet que : « *Les compensations de droits prévues* » notamment à l'article L. 203 « *sont opérées dans les mêmes conditions au profit du contribuable à l'encontre duquel l'administration effectue une rectification lorsque ce contribuable invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque la rectification fait apparaître une double imposition* ».

Il résulte des dispositions de ces deux articles du livre des procédures fiscales qu'un contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification peut, à tout moment de la procédure et alors même que le délai de

³ M. Collet, P. Collin, *Procédures fiscales*, 4^{ème} éd., 2020, PUF, n° 400-401. Cette « compensation d'assiette » ne doit pas être confondue avec la « compensation de recouvrement » (op. cit., n° 447 bis).

⁴ Comp. s'agissant d'une demande de remboursement de crédit de TVA : CE 3/8 CHR, 16 décembre 2022, *Société La ferme enfantine*, n° 451343, concl. Th. Pez-Lavergne, B (Il résulte des termes mêmes de l'article L. 203 du LPF que la compensation qu'il prévoit ne peut être mise en œuvre ou demandée par l'administration qu'à l'occasion d'une demande de décharge ou de réduction d'imposition présentée par le contribuable. Il s'ensuit que, saisie par un contribuable d'une demande de remboursement d'un crédit de TVA, le juge de l'impôt ne peut, sans méconnaître le champ d'application de cet article, faire droit à une demande de compensation présentée sur ce fondement par le ministre).

⁵ La compensation « d'assiette » (BOI-CTX-DG-20-40) de l'article L. 203 du LPF, étendue par l'article L. 205 au contribuable, est opérée entre des excédents et des insuffisances de base imposable, avant toute mise en recouvrement. Elle se distingue d'une autre faculté de compensation opérée au stade du recouvrement par le comptable public, en application de l'article L. 257 B du même livre, texte qui instaure une « compensation fiscale de recouvrement » (BOI-REC-PREA-10-30).

réclamation serait expiré, demander à bénéficier d'une compensation dans la limite de l'imposition qu'il a régulièrement contestée (CE 8/3 CHR, 26 janvier 2021, *Société Accord*, n° 437802, concl. R. Victor, B).

Il en résulte également que le contribuable qui demande à bénéficier d'une compensation d'assiette doit remplir deux conditions pour prétendre l'obtenir. Il doit d'abord établir l'existence d'une « *surtaxe* », terme employé par l'article L. 205 du LPF et qui fait écho aux « *dégrèvements reconnus justifiés* » de l'article L. 203, et qui suppose que sa réclamation⁶ tendant à la décharge ou à la réduction de l'imposition soit fondée, par exemple que la TVA collectée l'ait été à tort. Le contribuable doit ensuite démontrer que cette surtaxe lui a été personnellement préjudiciable, qu'elle lui a causé un préjudice propre. Sans surtaxe commise au préjudice propre du contribuable sollicitant la compensation, ce dernier n'y a pas droit.

2.2. En l'espèce, la société d'encouragement à l'élevage du cheval français (SECF⁷) a versé à la société requérante des sommes correspondant au montant des aides à l'emploi et aux gains de course qui lui étaient dus. Chacun de ces versements était assorti de la TVA ainsi que cela ressort clairement des documents récapitulatifs intitulés « factures », établissant le montant de ces aides et gains, que lui adressait la SECF.

La société requérante soutenait devant les juges du fond avoir reversé au Trésor public les montants de taxe sur la valeur ajoutée mentionnés dans ces « factures » alors que, selon elle, aucune TVA n'était due sur ces sommes. Estimant que le montant de la TVA ainsi indûment reversée au Trésor public excédait les droits en principal qui lui étaient réclamés au titre des rappels en litige, elle demandait la décharge, pour ce motif, de ces rappels.

La cour a rejeté cette demande pour deux raisons. Elle a estimé que le litige ne portait plus que sur la TVA déductible et non sur la TVA exigible. Elle a également considéré que les moyens de la société requérante tirés de ce

⁶ Au sens de l'article L. 190 du LPF.

⁷ Créée en 1864 sous le nom de société du demi-sang, la société d'encouragement à l'élevage du cheval français (SECF), également connue sous le nom de société LeTROT, a pour mission première d'organiser et d'œuvrer au développement des courses au trot en France et à la protection de la race du trotteur français. Association de la loi de 1901, elle est la société-mère des courses au trot en France.

qu'aucune TVA n'était due sur les gains de course et les aides à l'emploi étaient inopérants⁸, car invoqués à l'appui d'une demande de restitution de la TVA collectée irrecevable faute de réclamation préalable. La cour n'a ainsi regardé l'argumentation de la société comme inopérante que parce qu'elle l'a analysée comme tendant à la restitution de la TVA en cause, sans faire l'effort d'y voir une demande de compensation.

Ce faisant, il nous semble que la cour a méconnu la portée des écritures de la société requérante, qui, au regard de l'argumentation déployée devant elle, doit être regardée comme s'étant prévaluée, en termes non équivoques, de la compensation prévue aux articles L. 203 et L. 205 du livre des procédures fiscales. Le premier moyen du pourvoi nous paraît donc fondé.

3. Il en va de même du sixième moyen qui est tiré de ce que la cour a dénaturé les pièces du dossier en estimant que la société n'apportait aucun élément de preuve du double redressement dont elle se plaignait.

La société soutenait devant la cour qu'elle avait fait l'objet d'un double redressement à raison des opérations mentionnées à l'annexe 3 à la proposition de rectification, annexe 3 qui récapitule les montants de TVA que l'administration estimait avoir été, à tort, déduite par anticipation et qui ont fait l'objet du rappel mentionné au point 2.3. de la proposition de rectification.

La société faisait valoir que ces montants étaient déjà inclus dans les montants de TVA non déductible récapitulés à l'annexe 2 de la proposition de rectification et qui ont fait l'objet des rappels mentionnés au point 2.1. de cette proposition. Et la société mettait en évidence, sans être contredite par l'administration, ce qui aurait pu alerter les juges du fond, que les factures correspondant à ces opérations ne figuraient pas parmi celles mentionnées à l'annexe 2 comme établissant l'existence d'une TVA déductible, et que par

⁸ La cour a néanmoins écarté sur le fond le moyen qu'elle a jugé inopérant. Relevons à cet égard que son raisonnement nous semble vicié : d'une part, parce que les « gains de course » ne sont pas assujettis à la TVA (v. en ce sens : CJUE, 10 novembre 2016, *Bastova*, aff. C-432/15, qui a conduit à abroger les dispositions de l'art. 257 du CGI à l'occasion de l'adoption du projet de loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021) et, d'autre part, parce que les « aides à l'emploi », dont rien n'infirme le versement à la société requérante, sont également exclues du champ de la TVA en raison de l'absence de lien direct avec des prestations individualisées en rapport avec le niveau des avantages procurés aux personnes qui les versent (v. en ce sens : la doctrine administrative référencée sous le n° BOI-TVA-BASE-10-10-40 qui exclut du champ de la TVA les aides à l'embauche de salariés ; CE 9/8 SSR, 6 novembre 1996, *Ministre du budget c/ Société des courses de la Côte d'Amour*, n° 137686, concl. G. Goulard, C).

conséquent la TVA correspondant à ces opérations était déjà incluse dans les rappels opérés à raison des opérations mentionnées dans cette annexe.

Il nous semble en conséquence que la cour a dénaturé les pièces du dossier en estimant que la requérante n'apportait aucun élément probant pour apprécier le bien-fondé du moyen tiré de ce que l'administration l'aurait redressée deux fois à raison des opérations énumérées en annexe 3 à la proposition de rectification.

4. Si vous nous suivez pour considérer que les deux moyens que nous venons d'examiner sont fondés, vous annulerez l'arrêt attaqué en tant qu'il statue sur la demande de compensation de la société requérante, d'une part, et sur ses conclusions à fin de décharge du rappel de TVA correspondant à la TVA déduite à tort par anticipation, d'autre part.

Relevons à cet égard que vous avez déjà admis, même si ce n'est pas systématique⁹, de cantonner ainsi la cassation en matière fiscale (voyez en ce sens : CE 9/8 SSR, 26 janvier 2000, *L...*, n° 164233, concl. G. Goulard, C, décision dans laquelle vous avez confirmé l'arrêt sur le redressement, mais l'avez annulé « en tant qu'il a omis de statuer sur les conclusions relatives à la demande de compensation » du contribuable)¹⁰.

5. L'annulation que nous vous proposons n'étant que partielle, il vous faudra examiner, si vous nous suivez, les quatre autres moyens du pourvoi. Aucun d'eux n'est fondé.

5.1. Vous écarterez sans peine le deuxième moyen du pourvoi. Il est vrai que l'administration, pour calculer la différence entre la TVA qu'elle estimait

⁹ V. p. ex. : CE 3/8 SSR, 30 décembre 2002, *M. C...*, n° 229072, C (l'erreur de droit commise par la cour sur la demande de compensation, fondée sur l'invocation d'erreurs comptables préjudiciables, entraîne l'annulation de l'arrêt en tant qu'il statue sur l'année en cause, « sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens du pourvoi »).

¹⁰ V. aussi : CE 8/9 SSR, 13 novembre 1996, *M. P...*, n° 155447, concl. G. Bachelier, C (confirmation de l'arrêt de la cour sur l'imposition d'avantages en nature accordés au contribuable au titre de 1977 et annulation de l'arrêt en tant qu'il rejette la demande de compensation du contribuable au titre de 1977) ; CE 9/10 SSR, 1^{er} mars 2000, *Électricité de France*, n° 140666, concl. G. Goulard, A, fichée sur un autre point (confirmation de l'arrêt limitant l'exonération de taxe professionnelle et annulation de l'arrêt en tant qu'il accorde la compensation demandée par le ministre) ; CE, 10/9 SSR, 31 mars 2010, *M. Petit*, n° 297305, concl. J. Burguburu, B, fichée sur un autre point (confirmation de l'arrêt rejetant l'appel du contribuable et annulation de l'arrêt en tant qu'il rejette la demande de compensation du ministre). V. également en matière de redevances de sous-concession : CE 7/10 SSR, 6 juin 1997, *Société Sogeparc*, n° 140333, concl. Ch. Chantepy, C (annulation de l'arrêt seulement en tant qu'il omet de se prononcer sur la demande de compensation et qu'il fixe le point de départ des intérêts légaux).

déductible et la TVA effectivement déduite par la société (au titre de la période du quatrième trimestre 2012 au troisième trimestre 2013), n'a pas retenu le montant de 47 886 euros correspondant aux opérations mentionnées à l'annexe 2 à la proposition de rectification. Toutefois, le montant retenu par l'administration correspond à celui déclaré par la société elle-même au titre de la période en question, soit 50 927 euros. La cour n'a donc ni dénaturé les pièces du dossier, ni commis d'erreur de droit, ni insuffisamment motivé son arrêt en écartant le moyen tiré de l'erreur commise par l'administration pour chiffrer l'écart entre la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle estimait déductible et celle qui avait été déduite par la société, à hauteur de 3 041 euros.

5.2. Le troisième moyen s'écarte également aisément. C'est en effet sans erreur de droit ni dénaturation des pièces du dossier que la cour a jugé que les huit factures de la clinique équine de Meslay pour 2014 produites par la société requérante ne permettaient pas de distinguer les dépenses correspondant à des ventes de médicaments vétérinaires des prestations de soins facturées.

5.3. Le quatrième moyen du pourvoi n'emporte pas davantage la conviction : la société requérante qui ne se prévalait que des mentions figurant dans ses documents comptables sans établir qu'elle avait adressé à l'administration les déclarations exigées par l'article 287 du code général des impôts, ne justifiait pas avoir satisfait à l'obligation de déclarer la taxe grevant ses opérations intracommunautaires. La cour a ainsi pu juger sans erreur de droit ni dénaturation qu'elle n'apportait pas la preuve du respect de ses obligations déclaratives.

5.4. Au soutien de son cinquième moyen, la société fait valoir qu'elle a produit des factures et des extraits de sa comptabilité établissant la réalité des prestations correspondant aux factures au titre desquelles elle avait comptabilisé la TVA déductible figurant sur un compte de tiers (« 4456-TVA déductibles ») au titre du quatrième trimestre 2014. Toutefois, la société ne justifiant pas du paiement effectif de ces prestations pendant la période considérée, la cour ne nous paraît pas avoir commis d'erreur de droit ni dénaturé les pièces du dossier,

en jugeant que l'administration était fondée à refuser la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée figurant sur ce compte de tiers.

6. Venons-en au règlement au fond de l'affaire dans la double mesure que nous vous avons dite, celle relative au double redressement et celle relative à la compensation.

7. En premier lieu, s'agissant du double redressement, vous pourrez constater qu'au point 2.3. de la proposition de rectification, l'administration a procédé, pour l'exercice clos en 2014 et le quatrième trimestre 2014, à un rappel de TVA d'un montant de 5 403 euros, à raison des opérations mentionnées à l'annexe 3 de cette proposition qui récapitule les factures pour lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée a été déduite par anticipation.

Vous relèverez également qu'au point 2.1. de la même proposition de rectification, l'administration a procédé, pour les mêmes périodes, à un rappel de taxes d'un montant de 40 407 euros, à raison des opérations ne figurant pas à l'annexe 2 de cette proposition de rectification qui récapitule les factures pour lesquelles la société requérante était en droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée.

Les factures récapitulées à l'annexe 3 ne figurant pas au nombre des factures récapitulées à l'annexe 2, la TVA correspondante a fait l'objet, comme nous vous l'avons dit, d'un double rappel. La société est donc fondée à demander la décharge des compléments de taxe auxquels elle a été assujettie à hauteur de 5 403 euros.

8. En second lieu, il vous faut trancher la question de la compensation.

8.1. Comme vous le savez, en vertu du 3 de l'article 283 du code général des impôts (CGI) : « *Toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation* ».

Ainsi, la simple mention de la TVA sur une facture rend l'émetteur de la facture redevable de cette taxe. Cette automaticité de la dette de TVA facturée s'explique par la circonstance que, symétriquement, cette TVA est déductible pour celui à qui elle est facturée.

Et cette automaticité joue quand bien même la TVA a été facturée à tort. Votre jurisprudence est bien établie en ce sens. Vous avez ainsi jugé que le 3 de l'article 283 du CGI fait obstacle à ce qu'un contribuable qui a indûment payé la TVA en obtienne la restitution, dès lors qu'il a porté ladite taxe sur les factures ou tout autre document en tenant lieu remis par lui à ses clients (CE 8/9 SSR, 4 décembre 1974, *Sieur B...*, n° 90894, A ; RJF 2/75, n° 64)¹¹. Et cette règle rigoureuse permet à l'administration d'appréhender entre les mains de l'auteur de la facture le montant de la taxe qu'il y a mentionnée et qui est due, de ce seul fait, au Trésor public, même si le contribuable ne réalise pas d'affaires taxables au sens de l'article 256 du CGI (CE Sect., 8 avril 1994, *T...*, nos 60405, 65876 ; RJF 5/94 n° 579).

8.2. Une facturation erronée de TVA n'exclut toutefois pas les possibilités de régularisation¹².

La régularisation, par l'émetteur d'une facture, de la TVA facturée à tort, est admise par la doctrine administrative française¹³, mais à la double condition que la bonne foi des parties ne soit pas contestée et que la personne qui a facturé la TVA au titre d'opérations non passibles de cette taxe ou pour lesquelles la taxe a été facturée à un taux supérieur au taux légalement applicable envoie au client une facture rectificative.

La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne est moins restrictive¹⁴. Se fondant sur le principe de la neutralité de la TVA, elle distingue selon qu'il y a ou non risque de perte de recettes fiscales. Lorsqu'un tel risque est écarté¹⁵, qu'il est « *en temps utile, éliminé complètement* », selon les mots de la Cour, la taxe indûment facturée doit pouvoir être récupérée sans condition de bonne foi et selon une procédure nationale ne conférant pas à l'administration un pouvoir discrétionnaire. En revanche, lorsque le risque de perte de recettes fiscales n'est pas écarté, la récupération de la TVA par l'émetteur de la facture peut être subordonnée par les États membres à une condition de bonne foi et à ce

¹¹ Dans le même sens : CE 9/8 SSR, 24 mai 1989, *Indivision Flavien-Souhami*, n° 64257, concl. Ph. Martin, C ; RJF 7/89 n° 819.

¹² V. la documentation experte Francis Lefebvre – Navis, RIE-IV-7900.

¹³ BOI-TVA-DECLA-30-20-20-30, n° 390, 25 septembre 2019 ; Q. Sénat, Rép. Francou, 1^{er} juin 1979, p. 1638, n° 28217.

¹⁴ CJCE, 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG et Manfred Strobel*, aff. C-454/98, RFJ 1/01 n° 125.

¹⁵ Notamment parce que l'émetteur de la facture a empêché son destinataire de déduire la taxe ou a permis à l'administration d'annuler la déduction ou bien parce qu'il s'agit d'une facturation erronée pour une opération se situant en dehors du champ d'application de la TVA.

que l'émetteur de celle-ci ait envoyé au destinataire une facture rectifiée ne mentionnant pas la taxe¹⁶.

Faisant application de cette jurisprudence à propos d'opérations fictives, vous avez jugé, tout en reprenant les principes énoncés par la Cour de justice, que les articles 272 et 283 du CGI n'y sont pas contraires dans la mesure où ils n'excluent pas la possibilité de régulariser une facture mentionnant une taxe y figurant à tort (CE 8/3 SSR, 14 avril 2008, *Société des avitailleurs réunis bordelais*, n° 297059, concl. N. Escaut, C¹⁷).

8.3. C'est à l'aune des principes que nous venons de vous rappeler que vous pourrez trancher la dernière question soulevée par la présente affaire qui n'en présente pas moins une certaine originalité.

En l'espèce, les « factures » en litige ont été émises, non par la société requérante, mais par la société d'encouragement à l'élevage du cheval français (SECF), c'est dire qu'elles ont été émises par le « client ». Mais, il nous semble qu'a déjà été admis, tant par vous que par la Cour de justice de l'Union européenne, que les factures émises par le client entraînent pour le fournisseur l'obligation prévue au 3 de l'article 283 du CGI dès lors qu'il peut être considéré comme les ayant, en quelque sorte, validées ou endossées.

Vous avez ainsi jugé que ces dispositions sont applicables aux personnes qui, réalisant des opérations non imposables de plein droit et n'ayant pas opté pour le paiement de la TVA, signent, les faisant ainsi leurs, des factures établies par leurs clients auxquels elles se sont présentées comme redevables de la taxe (CE, 22 novembre 1978, *Sieur X...*, n° 2419, concl. Fabre, B, RJF 1/79 n° 123 ; CE 9/7 SSR, 14 décembre 1984, *Société anonyme « Sarim »*, n° 41178, concl. Bissara, C, RJF 2/85 n° 85).

De même, dans un arrêt du 17 septembre 1997, la Cour de justice¹⁸ a jugé que l'assujetti qui n'a pas contesté la mention, sur une note de crédit tenant lieu de facture émise par le destinataire des biens ou des services, d'un montant de TVA supérieur à celui qui est dû en raison des opérations taxables peut être

¹⁶ CJCE, 18 juin 2009, *Staatssecretaris van Financiën c/ Stadeco BV*, aff. C-566/07 ; RJF 10/09 n° 901.

¹⁷ V. aussi : CE 3/8 SSR, 16 mai 2011, *Crédit Coopératif*, n° 330153, C, RJF 8-9/11 n° 934, concl. E. Geffray, BDCF 8-9/11 n° 98.

¹⁸ CJCE, 17 septembre 1997, *Bernhard Langhorst*, aff. C-141/96 ; RJF 11/97 n° 1095.

considéré comme la personne qui a mentionné ce montant, et, partant, est redevable du montant indiqué au sens de l'article 21, point 1, sous c) de la sixième directive 77/388 (transposé en droit français au 3 de l'article 283 du CGI et devenu l'article 203 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006).

Ces solutions nous semblent transposables à la présente espèce.

8.4. Si vous nous suivez, il vous faudra, d'une part, affirmer que dans la mesure où la société requérante n'a pas contesté le montant de TVA assortissant, dans les documents récapitulatifs intitulés « factures » que lui adressait la SECF, le montant des aides à l'emploi et des gains de course que cette dernière lui versait, elle doit être regardée comme la personne qui a mentionné la TVA, au sens et pour l'application du 3 de l'article 283 du code général des impôts.

D'autre part, vous relèverez que la société requérante ne soutient pas, et *a fortiori* n'établit pas, avoir éliminé totalement le risque de perte de recettes fiscales, c'est-à-dire avoir évité que la SECF déduise, de son côté, la TVA acquittée. En effet, s'il fait désormais peu de doute que les gains de courses et les aides à l'emploi, assortis de TVA dans les « factures » en litige, sont hors du champ de la taxe¹⁹, cela n'était pas évident au moment des opérations en litige, si bien que le risque de pertes fiscales n'a pas été « *en temps utile, éliminé complètement* », au sens de la jurisprudence de la Cour de justice. En outre, il n'y a aucun indice en l'espèce de ce que les démarches nécessaires à une régularisation des « factures » ont été effectuées : le risque de pertes fiscales n'a pas été écarté par l'émission d'une facture rectificative ou, eu égard à la configuration particulière de l'espèce, toute démarche de même portée.

Enfin, vous pourrez constater que les deux conditions posées à la compensation d'assiette que nous vous avons rappelées (l'exigence d'une surtaxe et l'existence d'un préjudice propre à celui qui la demande) font défaut en l'espèce. En effet, la société requérante, qui ne soutient pas avoir engagé une démarche de régularisation à l'endroit de la société d'encouragement de

¹⁹ Les « gains de course » ne sont pas assujettis à la TVA (v. en ce sens : CJUE, 10 novembre 2016, *Bastova*, aff. C-432/15, qui a conduit à abroger les dispositions de l'art. 257 du CGI à l'occasion de l'adoption du projet de loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021). Les « aides à l'emploi » sont également exclues du champ de la TVA en raison de l'absence de lien direct avec des prestations individualisées en rapport avec le niveau des avantages procurés aux personnes qui les versent (v. en ce sens : la doctrine administrative référencée sous le n° BOI-TVA-BASE-10-10-40 qui exclut du champ de la TVA les aides à l'embauche de salariés ; CE 9/8 SSR, 6 novembre 1996, *Ministre du budget c/ Société des courses de la Côte d'Amour*, n° 137686, concl. G. Goulard, C).

l'élevage du cheval français ni lui avoir remboursé les montants de TVA qu'elle soutient avoir indûment collectés, n'établit pas l'existence d'une surtaxe commise à son préjudice.

Vous en concluez que sa demande de compensation au titre de l'article L. 205 du livre des procédures fiscales ne peut qu'être rejetée.

9. Et par ces motifs, nous concluons :

- qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de l'EARL Ecurie Hervé S... en tant qu'elles portent sur le rappel de taxe sur la valeur ajoutée de 339 euros correspondant à une facture du 9 décembre 2014 et les pénalités dont il était assorti ;

- à ce que l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 18 mars 2021 soit annulé en tant qu'il statue, d'une part, sur les conclusions de la société en décharge du rappel de TVA correspondant à la TVA déduite à tort par anticipation et, d'autre part, sur sa demande de compensation ;

- à la décharge de la société des compléments de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de l'exercice clos en 2014 et du quatrième trimestre 2014, à hauteur de 5 403 euros ;

- et au rejet du surplus de ses conclusions.