

**N° 416727**

**REPUBLIQUE FRANÇAISE**

**SOCIETE ICADE PROMOTION  
LOGEMENT**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

M. Vincent Daumas  
Rapporteur

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux  
(Section du contentieux, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies)

Mme Marie-Gabrielle Merloz  
Rapporteur public

Sur le rapport de la 3<sup>ème</sup> chambre  
de la Section du contentieux

Séance du 10 juin 2020  
Lecture du 25 juin 2020

Vu la procédure suivante :

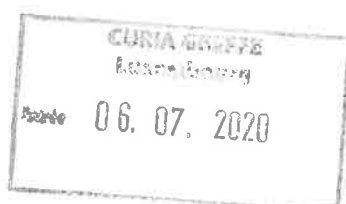
La société par actions simplifiée (SAS) Icade Promotion Logement a demandé au tribunal administratif de Montreuil la restitution, à concurrence des montants de 2 826 814 euros et 2 369 881 euros, de la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittée au titre des périodes allant, respectivement, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2007 et du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2008. Par un jugement n° 1013187, 1102827 du 27 avril 2012, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 12VE02294 du 18 juillet 2014, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par une décision n° 385232 du 28 décembre 2016, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, faisant partiellement droit au pourvoi introduit par la société, a annulé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 18 juillet 2014 en tant qu'il portait sur la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux seules opérations réalisées par cette société et renvoyé l'affaire à la cour dans la mesure de cette annulation.

Par un second arrêt n° 16VE03905 du 19 octobre 2017, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Icade Promotion Logement contre le jugement du 27 avril 2012.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire, un mémoire en réplique et de nouveaux mémoires, enregistrés les 20 décembre 2017, 20 mars, 21 septembre, 16 novembre 2018 et 7 juin 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Icade Promotion Logement demande au Conseil d'Etat, à titre principal :



1°) d'annuler ce second arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;

3°) à titre subsidiaire, d'interroger à titre préjudiciel la Cour de justice de l'Union européenne sur l'interprétation des dispositions de l'article 392 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 12 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La société Icade Promotion Logement soutient que la cour administrative d'appel de Versailles :

- a dénaturé les faits en jugeant qu'elle n'avait apporté aucune précision sur la nature exacte des opérations auxquelles elle avait procédé sur chacun des terrains concernés avant leur vente, de sorte qu'elle n'était pas fondée à soutenir que la vente de ces terrains avait concouru à la production d'immeubles neufs au sens du 7° de l'article 257 du code général des impôts ;

- a insuffisamment motivé sa décision et commis une erreur de droit en jugeant que ses opérations de vente de terrains à des particuliers ne relevaient pas du régime de la taxe sur la valeur ajoutée immobilière prévu au 7° de l'article 257 du code général des impôts, mais du régime de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge prévue par le 6° de ce même article ;

- a commis une erreur de droit en jugeant que la législation française, en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée, en vertu du 5 de l'article 261 du code général des impôts, les opérations de lotissement réalisées par les collectivités locales, alors que ces mêmes opérations réalisées par des personnes privées restaient soumises au régime de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge, ne violait pas le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée ;

- a commis une erreur de droit en se fondant sur l'absence d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de l'opération d'acquisition d'un terrain pour en déduire que l'application du régime de taxation sur la marge prévue par le 6° de l'article 257 du code général des impôts à l'opération de cession de ce terrain était conforme à l'article 392 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;

- a commis une erreur de droit en jugeant que l'article 392 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, en tant qu'il prévoit que le régime de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge peut s'appliquer aux livraisons de bâtiments et de terrains à bâtir achetés en vue de la revente, n'a ni pour objet ni pour effet d'exclure de ce régime les achats de terrains nus suivis d'une revente en tant que terrains à bâtir.

Par trois mémoires en défense, enregistrés les 3 août, 10 octobre 2018 et 24 mars 2020, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet du pourvoi. Il

soutient que les moyens soulevés par la société requérante ne sont pas fondés et qu'il n'y a pas lieu de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Vincent Daumas, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Bouzidi, Bouhanna, avocat de la société Icade Promotion Logement ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SAS Icade Promotion Logement, qui exerce une activité de lotisseur, a soumis les cessions de terrains à bâtir à des particuliers qu'elle a réalisées au cours des périodes allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2007 et du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2008 au régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur la marge résultant de la combinaison des dispositions alors prévues au 6° de l'article 257 et à l'article 268 du code général des impôts. Elle a demandé à l'administration fiscale, sur le fondement de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, la restitution de la taxe acquittée en conséquence, s'élevant selon elle à 2 826 814 euros pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2007 et 2 369 881 euros pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2008. Sa réclamation ayant été rejetée par l'administration, la SAS Icade Promotion Logement a porté le litige devant le juge de l'impôt. Elle se pourvoit en cassation contre le second arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Versailles dans ce litige, par lequel la cour, sans se prononcer sur sa recevabilité, a rejeté comme mal fondée la demande de restitution présentée par la société.

2. D'une part, aux termes de l'article 12 de la directive 2006/112/CE du Conseil 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, une opération relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, et notamment une seule des opérations suivantes : (...) / b) la livraison d'un terrain à bâtir (...) ». L'article 135 de la directive dispose que : « 1. Les Etats membres exonèrent les

opérations suivantes : (...) / k) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b) (...) ». Selon l'article 392 de la directive : « Les Etats membres peuvent prévoir que, pour les livraisons de bâtiments et de terrains à bâtir achetés en vue de la revente par un assujéti 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 ».

3. D'autre part, aux termes de l'article 257 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux périodes d'imposition 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 (...) et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux ; / (...) 7° Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles. / Ces opérations sont imposables même lorsqu'elles revêtent un caractère civil. / 1. Sont notamment visés : / a) Les ventes (...) de terrains à bâtir, des biens assimilés à ces terrains par le A de l'article 1594-0 G (...) ; / Sont notamment visés par le premier alinéa, les terrains pour lesquels, dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acte qui constate l'opération, l'acquéreur (...) obtient le permis de construire ou commence les travaux nécessaires pour édifier un immeuble ou un groupe d'immeubles ou pour construire de nouveaux locaux en surélévation. / Ces dispositions ne sont pas applicables aux terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation. / (...) ». Aux termes de l'article 268 du même code, dans sa rédaction applicable aux périodes d'imposition 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, (...) les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du bien (...) ».

4. Il résulte des dispositions, citées au point précédent, du 7° de l'article 257 du code général des impôts que ce 7° n'était pas applicable aux cessions de terrains à bâtir acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectaient à un usage d'habitation. En conséquence, de telles opérations se trouvaient soumises à la taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement des dispositions du 6° du même article, lorsqu'elles étaient réalisées par des personnes relevant de ces dernières. Dans cette hypothèse, la taxe était assise, en application des dispositions de l'article 268 du code général des impôts, non sur le prix de cession du terrain mais sur la marge réalisée par le cédant.

5. La SAS Icade Promotion Logement soutenait devant la cour administrative d'appel de Versailles qu'elle avait réalisé des acquisitions de terrains non bâtis placées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, dans le but de les revendre sans y édifier de constructions, puis avait divisé les terrains acquis en lots et procédé à des travaux d'installation de divers réseaux desservant ces lots (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications), avant de vendre les lots ainsi desservis à des personnes physiques, en tant que terrains à bâtir, en vue de la construction d'immeubles affectés à un usage d'habitation. Pour contester la soumission des ventes ainsi réalisées à la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge sur le fondement des dispositions combinées du 6° de l'article 257 et de l'article 268 du code général des impôts, la SAS Icade Promotion Logement faisait valoir que l'application à ces opérations du régime de taxation sur la marge était incompatible avec l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006, à deux égards.

6. En premier lieu, selon la SAS Icade Promotion Logement, l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 n'autorise les Etats membres à soumettre les livraisons de terrains à bâtir à un régime de taxation sur la marge que lorsque l'assujetti qui réalise de telles livraisons a supporté la taxe sur la valeur ajoutée lors de l'acquisition des terrains tout en étant privé du droit d'en opérer la déduction. Pour répondre à cette argumentation, la cour administrative d'appel a jugé que l'absence de « droit à déduction » lors de l'acquisition mentionnée par l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 couvre les cas dans lesquels l'acquisition n'a pas été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. La SAS Icade Promotion Logement soutient que la cour administrative d'appel a, sur ce point, commis une erreur de droit, en faisant notamment valoir que la version en langue anglaise de l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 limite clairement la possibilité d'appliquer le régime de taxation sur la marge à l'hypothèse où l'acquisition du bien revendu a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée sans que cette taxe puisse être déduite par l'assujetti qui le revend.

7. La réponse à ce moyen d'erreur de droit dépend du point de savoir si l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006, qui est d'application stricte en tant que dérogation, doit être interprété comme réservant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit d'opérer la déduction de cette taxe, ou s'il permet plus largement, comme sa version en langue française le suggère, d'appliquer ce régime à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition n'a pas été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, soit parce que cette acquisition ne relève pas du champ d'application de celle-ci, soit parce que, tout en relevant de son champ, elle s'en trouve exonérée.

8. En second lieu, selon la SAS Icade Promotion Logement, l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 n'autorise les Etats membres à soumettre les livraisons de terrains à bâtir à un régime de taxation sur la marge que lorsque l'assujetti qui réalise de telles livraisons se borne à acheter et revendre ces terrains en l'état. Pour répondre à cette argumentation, la cour administrative d'appel a jugé que la mention par l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 des livraisons de terrains à bâtir « achetés en vue de la revente » n'a ni pour objet ni pour effet d'exclure les achats de terrains non bâtis suivis d'une revente en tant que terrains à bâtir. La SAS Icade Promotion Logement soutient que la cour administrative d'appel a commis sur ce point une erreur de droit, en faisant notamment valoir que le régime de taxation sur la marge ne peut être appliqué aux opérations de vente d'immeubles ayant fait l'objet, depuis leur acquisition, de transformations.

9. La réponse à ce second moyen dépend du point de savoir si l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006, qui est d'application stricte en tant que dérogation, doit être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes : soit lorsque ces terrains, acquis non bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir ; soit lorsqu'ils ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications).

10. Les questions mentionnées aux points 7 et 9 sont déterminantes pour la solution du présent litige et présentent des difficultés sérieuses d'interprétation, en l'absence de jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne éclairant l'objet et la portée des

dispositions en cause. Il y a lieu, par suite, d'en saisir cette Cour en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et, jusqu'à ce que celle-ci se soit prononcée, de surseoir à statuer sur le pourvoi de la SAS Icade Promotion Logement.

D E C I D E :  
-----

Article 1<sup>er</sup> : Il est sursis à statuer sur le pourvoi présenté par la SAS Icade Promotion Logement jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur les questions suivantes :

1°) L'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme réservant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit d'opérer la déduction de cette taxe ? Ou permet-il d'appliquer ce régime à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition n'a pas été soumise à cette taxe, soit parce que cette acquisition ne relève pas du champ d'application de celle-ci, soit parce que, tout en relevant de son champ, elle s'en trouve exonérée ?

2°) L'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes :

- lorsque ces terrains, acquis non bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir ;
- lorsque ces terrains ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications) ?

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société Icade Promotion Logement, au ministre de l'action et des comptes publics et au greffier de la Cour de justice de l'Union européenne.

Copie en sera adressée au Premier ministre.

Délibéré à l'issue de la séance du 10 juin 2020 où siégeaient : M. Jacques-Henri Stahl, président adjoint de la section du contentieux, président ; M. Christophe Chantepy, M. Pierre Collin, présidents de chambre ; M. Jean-Claude Hassan, M. Frédéric Aladjidi, M. Stéphane Verclytte, M. Benoît Bohnert, M. Pierre Boussaroque, conseillers d'Etat et M. Vincent Daumas, maître des requêtes-rapporteur.

Lu en séance publique le 25 juin 2020.

Le Président :

Signé : M. Jacques-Henri Stahl

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

Pour expédition conforme,

Pour le secrétaire du contentieux, par délégation :

