


Date d'exigibilité de la TVA : cas d'une vente en l'état de futur d'achèvement combinée avec une dation en paiement

Lire les conclusions de :

Thierry Besse
Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 14LY02141 – SCI Carré Bertholet – 14 juin 2016 – C+


Pourvoi en cassation N° 402939 non admis devant le Conseil d'Etat décision du 13 mars 2017

INDEX

Mots-clés

TVA, Fait générateur, Exigibilité, Vente en l'état futur d'achèvement, Dation en paiement

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ *Fiscalité - Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) - Fait générateur - exigibilité - Cas d'une vente en l'état de futur d'achèvement combinée avec une dation en paiement - Article 269 du code général des impôts (CGI) dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010*

² Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent à la date de l'acte qui constate l'opération, lequel est l'acte de cession du terrain lorsque cet acte définit les locaux remis en contrepartie de l'acquisition du terrain (1). Il ne peut y avoir incompatibilité avec le 2 de l'article 10 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires en cas de combinaison d'une dation en paiement et d'une vente en l'état de futur achèvement, dès lors que le paiement du prix intervient dans sa totalité, par la remise de terrains, au moment de l'acte de cession du terrain, qui constate l'opération.

³ En l'espèce M. X. avait acquitté la totalité du prix dès le 29 mai 2006. Le droit national ne comportait donc, dans un tel cas de figure, aucune incompatibilité avec le droit communautaire (2).

⁴ (1) Cf. CE, 17 décembre, 1980, n° 14332 : RJF 2/81 n° 117 avec chronique J.M. Sauvé p. 58 ; CE, 28 janvier 1991, n° 47795, SCI Paul Bert : RJF 3/91 n° 283, conclusions O. Fouquet LPA 77/91 p. 4 pour le cas de dation en paiement de lots à construire, en cas de cession de la totalité du terrain analysé comme une mutation à titre onéreux ; CE, 30 juillet 2003, n° 254824 SCI Villa Amaya ; CE, 26 juin 1992, n° 71544, SCI Le Tiercé.

⁵ Rapp. CE, 9 avril 1999, n° 137473, MM. O., au Recueil pour l'application de plus-values de cession à titre onéreux de biens immobiliers dans le cas d'un règlement en dation de paiement ; CAA Lyon 2ème chambre, 17 décembre 2015, n° 14LY01096, pour l'application du dispositif "Robien" prévu par les dispositions du h du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts.

⁶ Comp. CE, 24 octobre 1980, n° 16078, SCI Monge fer à moulin, pour le cas d'une promesse de dation.

⁷ Comp. CE, 5 juillet 1996, n° 115275, SCI du Faubourg Montmartre : RJF 8-9/96 n° 985, conclusions Ph. Martin BDCF 4/96, p. 28 pour le cas du propriétaire cédant des droits indivis sur son terrain en échange de lots à construire et devenant propriétaire de ceux-ci par

voie d'accèsion, au fur et à mesure de leur construction, laquelle ne s'analyse pas comme une mutation à titre onéreux ; Cass., comm., 22 mars 1988, DGI c/ SCI de Chingoudy.

8

(2) Comp. CAA Bordeaux 4 avril 2006, SNC SAE Immobilier Centre, 02BX01880 en B jugeant que les dispositions alors en vigueur de l'article 269 du CGI relatives à la date d'exigibilité de la taxe en cas de vente en l'état futur d'achèvement étaient incompatibles avec le 2 de l'article 10 de la sixième directive dans le cas d'espèce.

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6281](https://doi.org/10.35562/alyoda.6281)

¹ La SCI Carré Bertholet a acquis par acte notarié du 29 mai 2006 un terrain à bâtir sur la commune d'Annemasse, en vue d'y construire un ensemble immobilier. L'acte précisait que le prix hors taxes, de 900 000 euros, serait converti en l'obligation pour l'acquéreur de livrer au vendeur, M. Grange, plusieurs lots identifiés (neuf appartements, divers garages et parkings), au plus tard le 31 janvier 2008. Par un second acte notarié du même jour, la SCI a vendu en l'état de futur achèvement lesdits lots à M. Grange, pour un prix de 900 000 euros TTC, payable par compensation avec la somme formant le prix de la vente du terrain à bâtir.

² Les biens vendus en l'état de futur achèvement ont été livrés le 10 août 2008. La SCI a comptabilisé l'achat du terrain à la date de l'acte notarié du 29 mai 2006 et le produit de la vente le 31 octobre 2008. Elle n'a par ailleurs pas déclaré de taxe collectée sur cette vente.

³ La SCI Carré Bertholet a fait l'objet d'une vérification de comptabilité pour la période du 19 avril 2006 au 31 janvier 2009, en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Le vérificateur a comparé la taxe collectée déclarée et la taxe collectée constatée en comptabilité, pour en déduire une insuffisance de TVA déclarée de 79 573 euros. Après analyse, il a estimé que cette somme était le résultat d'une insuffisance de TVA déclarée sur la vente Grange précédemment décrite, de 147 492 euros (soit la TVA à 19, 6% sur une somme de 752 508, 36 euros, d'où un total TTC de 900 000 euros), et d'un excédent de TVA déclarée de 67 919 euros (provenant pour l'essentiel d'une taxe déclarée à 19, 6% au lieu de 5, 5%).

⁴ S'agissant plus précisément de la vente G., le vérificateur a estimé que la vente devait être soumise à la TVA en application des dispositions du 7° de l'article 257 du code général des impôts et que le fait générateur qui rendait exigible la taxe était constitué par l'acte constatant la dation en paiement par la remise de terrains, le 29 mai 2006. Le vérificateur a estimé également que la vente des biens immobiliers à M. G. avait été consentie à un prix anormalement bas, estimant cette insuffisance à un montant de 479 577 euros. Il en a déduit une insuffisance de taxe collectée exigible en 2006 de 93 997 euros. L'administration fiscale a toutefois ramené à 77 908 euros le rappel à ce titre, après avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui avait estimé que la valeur vénale de l'immeuble en litige était de 1 150 000 euros HT.

5 Les rappels de TVA résultant du contrôle, soit un total de 225 400 euros en droits, assortis de pénalités, ont été mis en recouvrement le 14 décembre 2010. Cette somme de 225 400 euros correspond aux deux rehaussements (vente G. et minoration de prix), sans que n'ait été déduit l'excédent de taxe collectée par ailleurs. La SCI Carré Bertholet a contesté ces impositions devant le tribunal administratif de Grenoble qui, par jugement du 13 juin 2014 dont elle relève appel, a rejeté sa demande.

6 La SCI Carré Bertholet estime tout d'abord que, contrairement à l'analyse faite par l'administration fiscale, la taxe sur la valeur ajoutée concernant la vente des biens immobiliers à M. G. était exigible en 2008, à la prise de possession des biens par M. G..

7 La vente de terrains à bâtir moyennant la remise d'immeubles à édifier s'analyse comme une dation en paiement, laquelle constitue une opération juridique par laquelle un débiteur cède la propriété d'un bien ou d'un ensemble de biens en paiement de tout ou partie du montant de sa dette.

8 Dans notre affaire se sont succédés deux actes (ils sont datés du même jour mais sont nécessairement successifs). Le premier acte a emporté transfert immédiat de propriété du terrain et a posé le principe d'une dation en paiement. Le second acte constate la vente en l'état de futur achèvement des locaux. Dans ce contexte particulier, le prix, correspondant au transfert des terrains, était intégralement acquitté par M. G. dès la signature du contrat de vente.

9 Dans un premier temps, et ainsi que le rappelait Philippe Martin dans ses conclusions sur CE, 5 juillet 1996, SCI du Faubourg Montmartre, 115275, publiées au BDCF, le juge administratif analysait de telles opérations comme emportant une double mutation, toutes deux assujetties à la TVA. En premier lieu, s'appliquait à la vente du terrain la TVA immobilière, qui concerne les « opérations coucourant à la production ou à la livraison d'immeubles ». Le prix taxé était en principe celui exprimé dans l'acte et le redevable l'acquéreur du terrain (en vertu du 3° de l'article 283 du CGI). En second lieu, la remise des locaux était elle aussi considérée comme une mutation à titre onéreux passible de la TVA immobilière. Le prix taxé était le prix stipulé dans l'acte de vente ou la valeur vénale et le redevable était le constructeur, lequel pouvait déduire la taxe acquittée pour l'achat de terrains, si bien qu'en pratique le constructeur payait de la TVA sur le terrain et peu ou pas sur la remise des locaux.

10 Cela résultait notamment de CE, 17 décembre 1980, n° 14332 avec la chronique de M. Sauvé à la RJF 2/81 n° 117 et de CE, 28 janvier 1991, SCI Paul Bert, 47795.

11

Dans sa décision SCI du Faubourg Montmartre, le CE a jugé que les "opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles" assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée en application de ces dispositions s'entendent de celles qui empruntent la forme soit d'une livraison à soi-même d'immeubles, soit d'une mutation à titre onéreux ou d'un apport en société de terrains à bâtir, de biens assimilés à ces terrains, d'immeubles bâtis ou de droits portant sur ces objets. Lorsqu'une personne cède des droits indivis sur un terrain en contrepartie de l'engagement de l'acquéreur de faire construire un immeuble sur le terrain et de lui remettre des lots de cet immeuble dans la proportion des millièmes de droits indivis que le cédant a conservés sur le terrain, ce dernier devient propriétaire des lots, par voie d'accession, au fur et à mesure de l'exécution des travaux. Par suite, la remise des lots ne donne lieu à aucune mutation à titre onéreux au sens de l'article 257-7° du C.G.I.

12

Le CE a ainsi infléchi sa jurisprudence pour tenir compte de l'évolution de celle de la cour de cassation qui a jugé que la cession de droits indivis ne constituant pas une mutation, elle n'était pas assujettie à la taxe de publicité foncière (Cass., comm., 22 mars 1988, DGI c/ SCI de Chingoudy). Dans un tel cas de figure, il n'y a pas double mutation et il y a lieu de considérer que les biens immobiliers s'incorporent à la propriété immobilière conservée par le vendeur au fur et à mesure de la construction.

13

Mais, cette décision n'a pas entendu revenir sur le principe selon lequel en cas de cession de la totalité du terrain, la dation en paiement de lots à construire constitue une mutation à titre onéreux. Par application de l'article 269 du CGI dans sa rédaction applicable, antérieure à la l'entrée en vigueur de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 : « 1. Le fait générateur de la taxe se produit : ... c) pour les mutations à titre onéreux... entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257, à la date de l'acte qui constate l'opération... 2. La taxe est exigible : a : ... pour les opérations mentionnées aux b, c et d du 1, lors de la réalisation du fait générateur ; ...»

14

Dans un tel cas de figure, et ainsi que l'indiquait le commissaire du gouvernement Collin dans ses conclusions sur CE, 30 juillet 2003, SCI Villa Amaya, 254824, le fait générateur de l'imposition se produit à la date de l'acte qui constate l'opération, lequel est l'acte de cession du terrain lorsque cet acte définit les locaux faisant l'objet de la dation (CE, 26 juin 1992, SCI Le Tiercé, 71544). A l'inverse, la taxe ne serait pas due à l'occasion d'une simple promesse de dation renvoyant à un acte ultérieur la transmission de propriété (CE, 24 octobre 1980, SCI Monge fer à moulin, 16078).

15

Ainsi, et au regard des dispositions nationales, le fait générateur de la taxe était l'acte de dation en paiement du 29 mai 2006.

16 La requérante estime toutefois que les dispositions nationales étaient incompatibles avec le droit communautaire. Vous savez en effet qu'existaient entre les règles nationales et les directives européennes sur la taxe sur la valeur ajoutée des points de friction voire des incompatibilités qui ont conduit le législateur à modifier les dispositions nationales, par la loi de finances rectificatives du 9 mars 2010.

17 A été ajouté notamment un a) bis au 2. de l'article 269 du CGI, aux termes duquel la taxe est exigible « *pour les livraisons d'immeubles à construire, lors de chaque versement des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux* ». Or, la vente en l'état de futur achèvement, en vertu de l'article 1601-3 du code civil est « le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. »

18 LA CAA Bordeaux a jugé dans un arrêt du 4 avril 2006, SNC SAE Immobilier Centre, 02BX01880 que les dispositions alors en vigueur de l'article 269 du CGI relatives à la date d'exigibilité de la taxe en cas de VEFA étaient incompatibles avec le 2 de l'article 10 de la sixième directive, aux termes duquel « *Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment de la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Les livraisons de biens autres que celles visées à l'article 5 § 4 b et les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs sont considérés comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent. Toutefois, en cas de versement d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement à concurrence du montant encaissé...* » Elle a ainsi estimé que la livraison d'un immeuble construit en l'état de futur achèvement intervenant au fur et à mesure de leur exécution et du paiement du prix, le fait générateur de la taxe ne saurait intervenir à la date de l'acte initial qui constate l'opération.

19 Mais, en tout état de cause, il ne peut y avoir incompatibilité en cas de combinaison d'une dation en paiement et d'une vente en l'état de futur achèvement, dès lors que le paiement du prix intervient alors dans sa totalité, par la remise de terrains, au moment de l'acte de cession du terrain, qui constate l'opération. M. Grange avait acquitté dès le 29 mai 2006 la totalité du prix.

20 Le droit national ne comportait donc, dans un tel cas de figure, aucune incompatibilité avec le droit communautaire.

21 C'est donc à juste titre que l'administration fiscale a considéré que la taxe relative à l'opération litigieuse était exigible au 29 mai 2006. Il sera rappelé sur ce point, qu'alors qu'elle ne conteste pas qu'il s'agissait d'une opération à caractère onéreux soumise à taxe sur la valeur ajoutée, la SCI Carré Bertholet n'avait pas non plus versé de taxe en 2008, à la livraison de l'immeuble.

22 La SCI Carré Bertholet conteste ensuite les rappels résultant de la substitution par l'administration fiscale de la valeur vénale du bien au prix de vente.

23 Ils sont fondés sur l'article 266 du code général des impôts, en vertu duquel si la taxe est normalement assise, pour les opérations relevant du 7° de l'article 257, sur le prix de la cession, elle est assise sur « *la valeur vénale réelle des biens, établie dans les conditions prévues à l'article L17 du livre des procédures fiscales, si cette valeur vénale est supérieure au prix, au montant de l'indemnité ou à la valeur des droits sociaux, augmenté des charges.* ». L'article L. 17 du livre des procédures fiscales prévoit que la rectification est effectuée suivant la procédure contradictoire et que l'administration est tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés.

24 Ces dispositions prévoient une dérogation au principe général selon lequel, en raison du caractère objectif de la TVA, l'assiette de la taxe est en principe le prix de la cession. Ces dispositions de l'article 266 du CGI, antérieures à la 6^{ème} directive du 17 mai 1977, ont pu être maintenues sans méconnaissance du droit communautaire en vertu de la clause de standstill de l'article 27 de cette directive, qui autorisaient le maintien de dérogations visant à simplifier la perception de la taxe ou à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

25 Compte tenu du caractère limité de cette dérogation, la cour administrative d'appel de Lyon, suivant le tribunal administratif, a jugé en interprétant ces dispositions à la lumière de celles de la sixième directive, par une interprétation neutralisante, que l'administration fiscale ne peut rehausser la valeur vénale retenue des biens que si elle établit que le prix stipulé dans l'acte résulte d'une fraude ou d'une évasion fiscale. Ceci requiert à la fois l'existence d'un écart de prix à tout le moins significatif et d'une relation d'intérêts, laquelle est de nature à faire présumer une telle intention de fraude (voyez [CAA Lyon, Société René Brisard Holding, 01LY01102](#) et CE (na), 25 juin 2007, Société René Brisard Holding, a292864, avec le commentaire à la RJF sur ce point.

26 A noter qu'il doit s'agir d'une volonté de fraude à la TVA, ce qui semble devoir exclure des situations dans lesquelles la taxe peut être déduite par l'acheteur (l'objet de la fraude ne saurait alors être une fraude à la TVA, l'impact final de la minoration de prix étant nul de ce point de vue). Mais, tel n'était pas le cas en l'espèce puisque M.

Grange, personne physique non assujettie à la TVA, ne pouvait déduire la taxe. La minoration du prix de vente, si vous la regardez comme établie, s'est bien traduite par une perte fiscale pour l'Etat.

27

La charge de la preuve pèse toujours sur l'administration dans l'hypothèse où la valeur déclarée correspond au prix encaissé et au prix stipulé dans l'acte (CE, avis du 30 juillet 2003, SCI Villa Amaya, 254824).

28

Selon l'administration fiscale, les prix de vente concernant les lots destinés à M. Grange étaient très inférieurs, au millième, au prix de vente pour les autres lots de la même opération immobilière, une fois tenu compte de l'incidence des frais de commercialisation. En tenant compte du prix de vente de biens similaires, l'administration fiscale avait estimé la valeur vénale des biens cédés à M. Grange à 1 232 000 euros environ, somme ramenée à 1 150 000 euros suite à l'avis de la commission départementale des impôts (sans que celle-ci n'ait indiqué la manière dont elle a déterminé ce prix).

29

La SCI Carré Bertholet ne conteste pas que les biens qui ont fondé la comparaison étaient similaires, mais fait valoir que l'administration a comparé des ventes à des tiers intervenues en 2006 à des ventes à M. Grange, dont le principe avait été fixé en 2004, dans un contexte de hausse du marché immobilier. Mais ce seul élément (16 mois d'écart entre la promesse de vente et l'acte de cession) ne peut expliquer l'écart très important, les biens ayant été vendus à un prix inférieur de 35% à leur valeur vénale (alors que, nous l'avons dit, l'administration fiscale, suivant l'avis de la CDI a baissé de 80 000 euros environ la valeur vénale du bien).

30

Nous semble également inopérant l'argument selon lequel la SCI aurait eu intérêt à consentir un rabais à M. Grange, pour pouvoir contracter avec lui dans le cadre d'une opération globale, dès lors que cet élément est par lui-même sans influence sur la valeur vénale des locaux, seul critère à prendre en compte (voyez par comparaison CE, 25 juin 1992, SCI Le Tiercé, 71544, le CE ayant jugé que dans le cadre d'une dation en paiement, le constructeur ne peut utilement faire état des éléments qui auraient contribué à réduire ses prix de revient, tels des économies qu'il aurait réalisées sur les frais financiers, les commissions de ventes et les charges de publicité).

31

L'administration fiscale établit donc l'existence d'un écart significatif entre la valeur vénale du bien et le prix de vente (sachant qu'ont été regardés comme significatifs des écarts de prix de 12%, voyez CE 13 juin 2012 n° 350277, 9e s.-s., Feray, ou de 17% pour l'un des biens, voyez CAA Lyon, 2^{ème} chambre, 7 juillet 2015, M. et Mme D., N° 14LY01675) .

L'existence d'une relation d'intérêts, second critère à mobiliser est ici assez évidente, dans le cadre de la double mutation litigieuse, alors que M. Grange a lui-même pu trouver intérêt à minorer le prix de vente, pour l'imposition de la plus-value.

Nous vous proposons de confirmer ce deuxième rappel.

Chacune des parties forme ensuite une demande de compensation.

Si vous nous suivez, vous n'aurez pas à examiner la demande du ministre, qui demande, au cas où il serait considéré que la date d'exigibilité de la taxe afférente à la vente Grange serait à la remise du bâtiment, en 2008, d'imposer à cette date l'opération. Les deux dates étaient en effet dans la même période d'imposition qui est, en matière de taxe sur la valeur ajoutée la période contrôlée (CE, 16 juin 1976, n° 79912 n RJF 1976. 287 ; CE, 9 février 2009, SA Import Export du Velay, 292252 ; CE, 10 juin 2010, Société Graphic Procédé, 296591) . Vous pourriez donc sur ce point faire droit, le cas échéant, à la demande de compensation de l'administration fiscale.

La SCI Carré Bertholet demande pour sa part que les rappels mis à sa charge soient compensés, pour partie, avec les excédents de taxe collectée dont avait fait état le vérificateur dans la proposition de rectification.

La SCI entend faire application des articles L. 203 et L. 205 du LPF, concernant des impositions de même nature et portant, cela n'est pas contesté, sur la même période d'imposition.

Le ministre des finances estime cette demande non fondée au motif que la surtaxe n'a pas été commise au préjudice de la SCI, qui a été dûment informée des modalités selon lesquelles elle pouvait solliciter le remboursement du crédit de taxe sur la valeur ajoutée, et s'est abstenue de le faire.

L'article L. 205 du LPF dispose que « *Les compensations de droits prévues aux articles L. 203 et L. 204 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.* »

La condition prévue par la loi est donc qu'il y ait surtaxe au préjudice du contribuable, ce qui est bien le cas en l'espèce (voyez pour une compensation admise lorsque le contribuable a omis de déduire la taxe ayant grevé une autre facture que celle ayant donné lieu à imposition, CAA Douai, 26 mai 2015, SCI du Futura, 13DA00782) . Il est même possible pour une entreprise disposant d'un crédit de TVA d'imputer ces droits sur le crédit par le jeu de la compensation (CE, 29 juin 1977, n° 93066).

41 Par ailleurs, et même si le ministre n'en fait pas état, il ne nous semble pas que vous ayez à vous interroger sur la question de savoir si l'omission avait été constatée au cours de l'instruction, élément qui peut être opposé à l'administration qui se serait ainsi délibérément abstenu d'imposer des sommes, ce qui l'empêche de revenir sur ce point (CE, plénière, 28 juin 1991, B. et fils, 63066) . Certes, l'argument textuel retenu par le CE pourrait en principe être opposé au contribuable. Mais, tant que l'imposition n'est pas établie, il ne peut y avoir pour ce dernier surtaxe motivant une demande de compensation.

42 Nous vous proposons donc de faire droit à la demande de compensation présentée par la SCI Carré Bertholet.

43 La requérante conteste enfin les majorations pour manquement délibéré mises à sa charge. Celles-ci sont suffisamment motivées, au regard des prescriptions de la loi du 11 juillet 1979. La société invoque l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, moyen opérant dès lors que les sanctions fiscales constituent des accusations en matière pénale au sens de ces stipulations (CE, 27 février 2006, K., 257964, aux Tables), mais ce moyen n'est articulé que de manière très théorique (il est reproché à l'administration fiscale de présumer la mauvaise foi mais tel n'est pas le cas) .

44 Les éléments précédemment relevés par l'administration fiscale, la qualité de professionnel de l'immobilier de la société et le contexte de l'affaire nous paraissent établir la volonté de la SCI d'éluder l'impôt, justifiant l'application de majorations pour manquement délibéré.

45 Reste une dernière question, qui concerne les effets de la compensation. La somme de 67 919 euros correspondant à l'excédent de taxe collectée versée par la SCI Carré Bertholet, dont elle est fondée à demander la compensation doit-elle s'imputer sur le montant total des droits et pénalités ou sur le montant des droits, les pénalités afférentes étant alors elles aussi déchargées ?

46 Dans une décision CE, 28 avril 1982, n° 15058, le CE a jugé que « *La compensation entre une imposition à la TVA et un crédit de taxe invoqué par le contribuable s'effectue en imputant le crédit de taxe reconnu justifié sur l'imposition totale, droits simples et pénalités confondus, et non sur les seuls droits simples, entraînant par là une réduction corrélative des pénalités* ».

47 Mais, il s'agit là d'un cas particulier, dans lequel le contribuable avait demandé l'imputation sur des rappels de taxe d'un crédit de taxe né avant la période contrôlée (une telle demande, de manière générale, doit porter sur un crédit antérieur à la période couverte par l'avis de recouvrement, voyez CE, 6 décembre 1986, SCI Les Arolles, 44100). Dans un tel cas de figure, les rappels de taxe sur la valeur ajoutée ne

sont pas excessifs, mais le contribuable peut, pour éviter des paiements croisés, demander de n'acquitter qu'un montant net de sommes dont l'administration est par ailleurs redevable envers lui. Dans un tel cas de figure, le crédit ne peut s'imputer que sur le montant total en droits et pénalités.

48

En revanche, s'agissant d'une compensation dans la même période contrôlée, l'absence de prise en compte de l'excédent de taxe collectée a bien été à l'origine d'une surtaxation sur la période vérifiée, qui doit justifier que les sommes s'imputent sur le montant des rappels (voyez en matière de TVA l'arrêt précité de la CAA Douai en matière de TVA mais aussi CE, 7 mai 2010, SARL Global Trading International, 309564).

49

Il y aura donc lieu de réduire les rappels en droits de 67 919 euros, ainsi que des pénalités afférentes.

50

Par ces motifs, nous concluons :

51

A ce que la SCI Carré Bertholet soit déchargée des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge à concurrence d'une somme de 67 919 euros en droits, et des pénalités y afférentes,

52

A l'annulation du jugement du tribunal administratif de Grenoble en ce qu'il a de contraire

53

A ce que l'Etat verse à la SCI Carré Bertholet la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA,

54

Au rejet du surplus des conclusions de la requête.