

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE TOULOUSE**

**N° 2202192**

---

**SAS CA MA**

---

Mme Nathalie Sarraute  
Rapporteuse

---

M. Cyril Luc  
Rapporteur public

---

Audience du 17 septembre 2024  
Décision du 10 octobre 2024

---

19-06-02-05  
C+

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Le tribunal administratif de Toulouse

(1<sup>ère</sup> chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 15 avril 2022, la société par action simplifiée (SAS) CA MA, représentée par Me Bouffard, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) auxquels elle a été assujettie pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2017 au 31 décembre 2018, pour un montant global demeurant en litige de 124 480 euros ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 640 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les actes de vente des 20 et 21 décembre 2017 constituent des ventes de terrains assorties d'une promesse de dation en paiement qui ne peuvent constituer le fait générateur de la TVA portant sur les constructions devant être édifiées sur les terrains cédés ;

- les constructions devant être édifiées sur les terrains cédés ne sont pas suffisamment identifiées dans les actes des 20 et 21 décembre 2017 pour pouvoir constituer le fait générateur de la TVA sur ces constructions ;

- les constructions devant être édifiées sur les terrains cédés ne sont par ailleurs pas certaines ;

- la position de l'administration fiscale, si elle devait être suivie, ferait encourir aux actes de vente la nullité.

Par un mémoire en défense enregistré le 22 septembre 2022, le directeur régional des

finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par la SAS CA MA ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la sixième directive 77/388/CEE du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ;
- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- le code civil ;
- le code général des impôts ;
- le livre des procédures fiscales ;
- les arrêts C-549/11 et C-19/12 des 19 décembre 2012 et 7 mars 2013 de la Cour de justice de l'Union européenne ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Sarraute,
- les conclusions de M. Luc, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS CA MA, créée en 2015, exerce l'activité de marchand de biens immobiliers. Du 14 mai au 2 août 2019, elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant exclusivement sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2017 au 31 décembre 2018. Par une proposition de rectification du 26 août 2019, l'administration fiscale l'a informée qu'elle envisageait, d'une part de l'assujettir à des rappels de TVA pour l'exercice clos le 31 décembre 2017 à hauteur, en droits et pénalités, de 116 480 euros et, d'autre part, d'annuler un remboursement de crédit de TVA à hauteur de 8 000 euros pour l'exercice clos le 31 décembre 2018. Après avoir rejeté, par une décision du 5 novembre 2019, les observations formulées par la SAS CA MA le 20 septembre 2019, l'administration fiscale a mis en recouvrement le somme de 116 480 euros par un avis du 15 décembre 2020. Sa réclamation préalable formée le 10 mai 2021 ayant été rejetée par une décision du 16 février 2022, par la présente requête, la SAS CA MA demande la décharge, en droit et pénalités, de la somme de 124 480 euros.

Sur les conclusions à fin de décharge :

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

*S'agissant du fait générateur de la TVA :*

2. D'une part, aux termes de l'article 257 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *I. Les opérations concourant à la production ou à*

*la livraison d'immeubles sont soumises à la TVA dans les conditions qui suivent. (...) ». Aux termes de l'article 269 du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « 1. Le fait générateur de la taxe se produit : / a) Au moment où la livraison, l'acquisition intracommunautaire du bien ou la prestation de services est effectué ; (...) ».*

3. D'autre part, aux termes de l'article 1196 du même code : « *Dans les contrats ayant pour objet l'aliénation de la propriété ou la cession d'un autre droit, le transfert s'opère lors de la conclusion du contrat. (...) ».* Aux termes du second alinéa de l'article 1342-4 du code civil : « *[Le créancier] peut accepter de recevoir en paiement autre chose que ce qui lui est dû. »*

4. Il résulte de ces dispositions que le créancier peut notamment accepter une chose autre que celle qui lui est due, à titre de dation en paiement. Lorsqu'une dation en paiement est translatrice de propriété, le transfert de celle-ci a lieu dès l'échange des consentements des parties. Toutefois, lorsque la dation en paiement porte sur une chose future, elle n'opère transfert de propriété de cette chose future que lorsque celle-ci est effectivement en mesure d'être livrée par celui qui devait la donner.

5. Il résulte de l'instruction que la SAS CA MA a acquis, le 20 décembre 2017, un terrain à bâtir non viabilisé au prix de 540 000 euros, l'acte de vente prévoyant expressément que « le prix est stipulé payable à terme par la dation en paiement ci-dessous stipulée ». Les parties ont ainsi convenu que le règlement de la totalité du prix s'effectuerait par la remise au vendeur du terrain de la propriété des lots n<sup>os</sup> 1, 3 et 4 à construire par société requérante, ces trois lots, d'une valeur unitaire de 180 000 euros, comportant chacun une villa T4 d'environ 84 m<sup>2</sup> avec garage attenant. Par un second acte du 21 décembre 2017, la SAS CA MA a acquis auprès d'un autre particulier un terrain à bâtir non viabilisé pour un prix de 180 000 euros, lequel, comme dans l'acte précédent, était payable à terme, par la remise au vendeur du lot n<sup>o</sup> 1 à construire par la société requérante, ce lot, d'une valeur unitaire de 180 000 euros, comportant une villa T4 d'environ 84 m<sup>2</sup> avec garage attenant.

6. Il ressort par conséquent des termes de ces deux contrats que la SAS CA MA s'est engagée, à titre de dation en paiement, à livrer à chaque vendeur un ou des lots identifié(s) avec précision dans chacun des actes de vente, au sein d'un ensemble de lots à construire par elle sur le terrain cédé par le vendeur. Toutefois, en renvoyant à un acte de vente authentique ultérieur, à conclure entre la société requérante et le vendeur du terrain concerné, le transfert de propriété des lots construits à remettre audit vendeur, les actes des 20 et 21 décembre 2017 doivent être regardés comme renfermant seulement une promesse de dation en paiement de la société SAS CA MA portant sur des choses futures, nécessitant la conclusion d'un acte ultérieur pour que la dation soit parfaite et emporte tous ses effets. Chacun des actes de vente prévoyant par ailleurs que le vendeur du terrain concerné devient propriétaire du ou des lots prévu(s) au contrat à compter de la date de signature de l'acte authentique constatant la dation en paiement, il résulte des dispositions précitées de l'article 269 du code général des impôts que le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée due à raison de ces opérations de dation en paiement portant sur des immeubles à construire s'est produit, non pas à la date des actes des 20 et 21 décembre 2017, mais au jour de la signature de chacun des actes authentiques ultérieurs prévus dans ces actes, constatant la dation en paiement correspondante.

*S'agissant de l'exigibilité de la TVA :*

7. Aux termes de l'article 10, paragraphe 2 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977, dont les dispositions sont reprises à l'article 65 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la

valeur ajoutée : « *Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. (...) / Toutefois en cas de versements 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* ». Il résulte de l'interprétation de ces dispositions retenue par la Cour de justice de l'Union européenne que, si le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée et son exigibilité interviennent en principe au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée, elle devient toutefois exigible dès l'encaissement, à concurrence du montant encaissé, lorsque des acomptes sont versés avant que livraison du bien ne soit effectuée. Pour que la taxe sur la valeur ajoutée soit exigible sans que le bien ait encore été livré, il faut et il suffit que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison, soient déjà connus et donc, en particulier, que, au moment du versement de l'acompte, le bien soit désigné avec précision. Enfin, le caractère intégral et non partiel du paiement du prix n'est pas susceptible de remettre en cause une telle interprétation.

8. Aux termes des dispositions de l'article 269 du code général des impôts, qui assurent la transposition en droit interne des dispositions communautaires précitées, dans leur rédaction applicable au litige : « *2. La taxe est exigible : a) Pour les livraisons et les achats visés au a du 1 et pour les opérations mentionnées aux b et d du même 1, lors de la réalisation du fait générateur (...) a bis) 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 (...)* ».

9. Pour les motifs exposés au point 6, les actes des 20 et 21 décembre 2017 doivent être regardés comme renfermant seulement une promesse de dation en paiement de la société requérante portant sur des choses futures nécessitant la conclusion d'un acte ultérieur pour que la dation en paiement soit parfaite et emporte tous ses effets. Toutefois, chacun de ces actes stipule également, d'une part que la SAS MA CA devient propriétaire du terrain concerné au jour de sa signature, et qu'il en a la jouissance à compter du même jour par la prise de possession réelle, d'autre part que le vendeur du terrain renonce, s'agissant du ou des lots à bâtir qui doi(ven)t lui être remis en paiement du prix du terrain, à la faculté de rétractation prévue à l'article L. 271-1 du code de la construction et de l'habitation, ces actes précisant que la dation en paiement s'analyse en un mode de paiement d'une dette préexistante et non en une véritable acquisition réalisée par le créancier. Dans ces conditions, et dès lors que la propriété des terrains objets des deux actes en date des 20 et 21 décembre 2017 a été transférée à la société requérante à ces dates, les vendeurs des terrains n'ayant par ailleurs pas la possibilité de renoncer à se voir remettre, en contrepartie, les lots à bâtir prévus au contrat, le paiement du prix de ces lots par les vendeurs des terrains doit être regardé comme étant intervenu au jour de la conclusion de ces actes, la circonstance invoquée par la SAS CA MA, tenant à ce que chacun desdits actes prévoit que le délai d'achèvement des constructions peut être suspendu en raison notamment de la survenance d'un cas de force majeure, étant à cet égard sans incidence. Par suite, en application des dispositions précitées du a bis) du point 2 de l'article 269 du code général des impôts, et alors que, comme il a été dit, chacun des actes des 20 et 21 décembre désigne avec précision tous les éléments pertinents du fait générateur - à savoir les lots à bâtir -, la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de la livraison de ces immeubles à construire était exigible à la date de conclusion de chacun de ces actes et non, comme le soutient la société requérante, à la date de la conclusion des actes ultérieurs constatant les datations en paiement, prévus par lesdits contrats.

10. Il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que l'administration fiscale a rappelé, au titre de l'année 2017, la TVA collectée non déclarée par la SAS CA MA grevant les opérations objets des actes de vente des 20 et 21 décembre 2017. C'est également à bon droit que

par voie de conséquence, l'administration fiscale a annulé le report de crédit de TVA d'un montant de 8 000 euros qui avait été constaté au 31 décembre 2017 et a porté le montant du remboursement de crédit de TVA demandé par la société requérante, au titre de l'année 2018, à la somme de 15 000 euros.

En ce qui concerne les pénalités :

11. Aux termes de l'article 1727 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *I. Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. A cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues au présent code. (...) / III. – Le taux de l'intérêt de retard est de 0,40 % par mois. Il s'applique sur le montant des créances de nature fiscale mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé. (...)* ».

12. Les conclusions à fin de décharge en droits des rappels de TVA étant rejetées, par voie de conséquence, celles à fin de décharge des intérêts de retard correspondants, au soutien desquelles au demeurant la société requérante ne développe aucun moyen propre, doivent l'être également.

Sur les frais liés au litige :

13. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, la somme demandée par la société requérante au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1<sup>er</sup> : La requête de la SAS CA MA est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la SAS CA MA et au directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne.

Délibéré après l'audience du 17 septembre 2024, à laquelle siégeaient :

Mme Cherrier, présidente,  
Mme Sarraute, première conseillère,  
Mme Douteaud, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe, le 10 octobre 2024.

La rapporteure,

N. SARRAUTE

La présidente,

S. CHERRIER

La greffière,

M. BOULAY

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie en ce qui le concerne ou à tous commissaires 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 :  
La greffière en chef,