

ÉTUDE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

ENTREPRISE

La présente étude, qui couvre la période du 1^{er} janvier au 31 mars 2020, traite d'une sélection de décisions importantes du Conseil d'État en matière de droit fiscal de l'entreprise et des affaires.

1300

Droit fiscal de l'entreprise et des affaires : chronique d'actualité



Étude rédigée par Pierre Masquart

Pierre Masquart est avocat au barreau de Paris, Cabinet Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation

1. Impôt sur les sociétés

1 - Le Koweït soumis à l'impôt sur les sociétés. - Le Conseil d'État¹ a jugé qu'un État étranger qui a effectué des investissements immobiliers en France doit être assujéti à l'impôt sur les sociétés, dans le cadre de leur exploitation, au même titre que les organismes privés ou publics français réalisant de telles opérations. Les juges du Palais royal ont rejeté un premier pourvoi formé par l'État du Koweït contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles rendu le 3 mai 2018 qui avait confirmé son assujettissement à l'impôt sur les sociétés à raison de revenus locatifs retirés de la tour Manhattan, située à la Défense, dont il est propriétaire par l'intermédiaire de l'agence publique Kuwait Investment Authority dépendant du ministère des Finances du Koweït. Dans cette affaire, la Haute Assemblée a, tout d'abord, considéré que l'article 206, 1 du CGI assujettit à l'impôt sur les sociétés toutes les personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, « sans exclure les États étrangers ». Il s'ensuit que l'activité qu'un État étranger exerce en France est assujéti à l'impôt sur les sociétés « si cette activité, eu égard à son objet et aux conditions particulières dans lesquelles elle est exercée, relève d'une exploitation à caractère lucratif ». En l'espèce, le Conseil d'État a relevé que, conformément à la jurisprudence relative

¹ CE, 9^e et 10^e ch. réunies, 22 janv. 2020, n° 421913, publié au recueil *Lebon* : *JurisData* n° 2020-000732. - CE, 9^e et 10^e ch. réunies, 22 janv. 2020, n° 421914 et 421915, inédit.

aux collectivités publiques françaises², la cour s'était bien fondée sur la nature de l'activité en cause et sur les conditions particulières dans lesquelles elle était exercée, en écartant comme inopérante la circonstance que cette activité ne présentait pas un caractère commercial au sens des articles 34 et 35 du CGI. Dans ces conditions, les juges du fond n'avaient pas méconnu le 1 de l'article 206 du CGI et n'avaient pas commis d'erreur de droit. En outre, la cour avait relevé que l'activité de location de la tour Manhattan était réalisée dans des conditions similaires à celles dans lesquelles des entreprises privées, telles que des sociétés foncières, exercent leur activité, avec des prix pratiqués correspondant aux prix du marché et une clientèle composée de sociétés commerciales. Pour la Haute Assemblée, la cour n'avait donc pas commis d'erreur de droit ni donné aux faits une qualification juridique erronée en déduisant de ces constatations que l'activité exercée relevait d'une exploitation à caractère lucratif passible de l'impôt sur les sociétés.

Le Conseil d'État confirme également que la circonstance qu'une activité ne soit pas commerciale par nature ne fait pas obstacle à son assujettissement à l'impôt sur les sociétés³. Il en résulte que le fait que la location de locaux nus ne relève pas des bénéfices industriels et commerciaux, tels que définis à l'article 35 du CGI, ne saurait suffire à exclure par principe le caractère lucratif pour l'application de l'article 206 d'une activité de location.

Le Conseil d'État a, en revanche, accueilli les deux autres pourvois dirigés contre deux autres arrêts de la même cour qui avaient jugé que l'État du Koweït était imposable à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices dégagés par deux SCI françaises, qui réalisaient la location de locaux nus à usages de bureaux en France, et qui étaient détenues à 99,99 % par l'État du Koweït. En effet, comme l'explique le rapporteur public Emilie Bokdam Tognetti dans ses conclusions, en raisonnant comme si l'activité des SCI était celle de l'État du Koweït, et en imposant ce dernier sur le fondement du 1 de l'article 206 à raison du caractère lucratif de l'activité de location des SCI, la cour a méconnu le principe de transparence des sociétés de personnes relevant de l'article 8 du CGI. Il en résulte que l'associé d'une société de personnes visée à cet article, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou n'y est pas assujettie de plein droit, n'est soumis à cet impôt, sur la quote-part des bénéfices réalisés par la société dans la proportion des droits qu'il détient, que s'il est lui-même assujetti à cet impôt.

2. Provisions

2 - Cotisations dues au titre des accidents du travail : la sinistralité, simple modalité de calcul. - Les entreprises relevant du

régime général de la sécurité sociale peuvent-elles déduire une provision passée pour anticiper la hausse de leur taux brut individuel de cotisations dues au titre des accidents du travail ? Appelé à se prononcer sur cette question ayant donné lieu à des décisions divergentes⁴, le Conseil d'État s'est prononcé par la négative⁵, confirmant ainsi la solution retenue par l'arrêt du 22 mai 2018 de la cour administrative d'appel de Versailles⁶. En l'espèce, la caisse régionale d'assurance maladie avait notifié à la société les décisions d'indemnisation d'accidents du travail survenus dans l'entreprise au cours des exercices antérieurs. La société a alors constitué une provision correspondant à la hausse des cotisations dues au titre des accidents du travail et maladies professionnelles rendue probable par l'augmentation de la sinistralité résultant de ces décisions d'indemnisation. Dans sa décision, le Conseil d'État rappelle qu'une entreprise peut valablement porter en provisions et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'elles se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées, à cette date, par l'entreprise⁷. Si du fait des éléments communiqués par la caisse régionale d'assurance maladie, la charge provisionnée paraissait probable, évaluable et quasi certaine, le Conseil d'État a estimé que la prise en compte de la sinistralité passée ne peut être regardée comme un événement en cours à la clôture de l'exercice mais comme une simple modalité de calcul des cotisations. En effet, pour les juges du Palais royal, la responsabilité du financement des prestations et indemnités versées aux salariés au titre des accidents du travail et des maladies professionnelles incombe aux caisses d'assurance maladie, les employeurs affiliés au régime général de sécurité sociale acquittant des cotisations présentant un caractère libératoire et dont le fait générateur est constitué par le versement des rémunérations⁸. Ainsi, l'obligation pour ces entreprises de verser les cotisations trouve sa source, non dans la réalisation de risques passés, mais, comme pour les autres entreprises, dans le versement des rémunérations des salariés au cours des périodes de référence. Or, une entreprise ne peut provisionner des salaires à verser au titre de périodes de travail non

2 CE, 30 déc. 2010, n° 319617, CCI d'Ajaccio et de Corse : *JurisData* n° 2010-026557. - CE, 20 juin 2012, n° 341410, Cne La Ciotat : *JurisData* n° 2012-014859 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 30, *comm.* 394.

3 V. dans ce sens, CE, 27 févr. 2013, n° 354994, Établissement Poudix : *JurisData* n° 2013-012766 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 21, *comm.* 290 ; *Dr. sociétés* 2013, *comm.* 151, note J.-L. Pierre.

4 CAA Paris, 28 sept. 2010, n° 09PA01352, *min. c/ Sté Worms et cie.* - CAA Versailles, 13 mars 2012, n° 10VE003307, *min. c/ Sté financière Franklin Roosevelt.*

5 CE, 22 janv. 2020, n° 422501, Saint Louis Sucre, mentionné dans les tables du recueil Lebon : *JurisData* n° 2020-000558 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 25, *comm.* 279.

6 CAA Versailles, 22 mai 2018, n° 16VE00886.

7 CE, 28 juin 1991, n° 77921, *min. c/ Sté Générale* : *Dr. fisc.* 1991, n° 39, *comm.* 1694. - CE, 13 juill. 2007, n° 289233 et 289261, *Sté Volkswagen France.*

8 Cass. 2^e civ., 25 mai 2004, n° 02-31.083, SA Elf Exploration Production : *JurisData* n° 2004-023799 ; *Bull. civ. II*, n° 236 ; *RJS* 2004, n° 958.

encore accomplies⁹, sauf si les charges de personnel résultent d'une obligation existant à la clôture de l'exercice¹⁰. La solution retenue par le Conseil d'État, qui est conforme à la doctrine comptable¹¹, est, en revanche, différente de la solution retenue pour le régime des industries gazières et électriques qui admet la déductibilité des provisions¹². Comme le rapporteur public Emilie Bokdam-Tognetti l'a souligné dans ses conclusions, cette différence s'explique par la circonstance que, dans le cadre du régime général, les cotisations dues au titre des accidents du travail et maladies professionnelles versées par les employeurs présentent, à la différence du régime des industries gazières et électriques, un caractère libérateur, la sécurité sociale n'est pas un simple collecteur ou gestionnaire mais supporte les conséquences pécuniaires des accidents du travail et maladies professionnelles et le fait générateur des cotisations versées n'est pas à trouver dans les décisions passées d'indemnisation mais dans le versement de salaires.

3. Abus de droit

3 - « **Management package** » : **Partificialité d'abord !** - Par deux décisions du 12 février 2020, le Conseil d'État a estimé que l'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur, suivi d'un rachat de ceux-ci, de manière presque simultanée, par la société dont les titres ont été apportés, constituent une succession d'opérations ayant poursuivi un but exclusivement fiscal et comme nécessairement contraires à l'objectif poursuivi le législateur, dès lors qu'elle a permis aux requérants d'entrer artificiellement dans les prévisions de l'article 150-0 B du CGI en évitant l'imposition à laquelle ils auraient été soumis si la cession avait été réalisée directement et sans l'interposition d'une personne morale. Dans ces conditions, le Conseil d'État a jugé, alors même que les requérants soutenaient qu'ils n'avaient reçu aucune liquidité et qu'aucun désinvestissement n'avait eu lieu, que la cour administrative d'appel n'avait pas inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en retenant l'existence d'un abus de droit¹³. On peut s'interroger sur la portée de la formulation retenue par la décision qui ne mentionne pas explicitement un « montage artificiel »¹⁴ qui permet, en

principe, de réputer remplie la condition objective de l'abus de droit. Toutefois, il faut relever que, dans ses conclusions, le rapporteur public a bien évoqué qu'un tel montage ressortait des éléments de ces affaires en se fondant sur le fait que « les opérations litigieuses avaient permis d'appréhender en franchise d'impôt leurs parts de l'actif de la société CDA en se plaçant, artificiellement, grâce à l'interposition de leurs sociétés civiles, dans le champ du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du CGI, dont ils n'auraient pu bénéficier si CDA avait procédé au rachat de ses propres parts directement auprès d'eux, ce qui ne nous paraît pas correspondre à l'intention poursuivie par le législateur en édictant ces dispositions ».

Sur le terrain de la catégorie du gain réalisé par un dirigeant salarié et provenant d'un rachat de titres dans le cadre d'un dispositif d'intéressement des cadres dirigeants aux résultats de l'entreprise¹⁵, le Conseil d'État a estimé que la cour avait commis une erreur de droit dès lors qu'elle avait jugé que le gain litigieux devait être regardé comme un complément de salaire, sans caractériser l'existence d'un avantage financier consenti au contribuable par l'employeur à raison de ses fonctions de cadre dirigeant dont procéderait ce gain. Les affaires ont été renvoyées devant la cour administrative d'appel de Paris qui devra se prononcer sur l'existence et la caractérisation d'un tel avantage financier.

4. Taxe sur les surfaces commerciales

4 - **La Tascom et les « drive »**. - Après son application aux espaces de vente qu'un établissement assujéti met à la disposition de ses fournisseurs¹⁶ et aux magasins de vente au détail de marchandises en dépôt-vente¹⁷, la taxe sur les surfaces commerciales (Tascom) s'attaque aux ventes en ligne avec retrait. Certes, la doctrine administrative admet que les surfaces où sont stockés les produits à retirer, fermés aux clients, et les surfaces non couvertes auxquelles le public à accès pour effectuer les retraits n'ont pas à être soumises à la Tascom. Mais la même doctrine estime, en revanche, que le chiffre d'affaires réalisé à partir de ces « *drive* » doit être pris en compte dans le rapport « chiffre d'affaires/surface en m² » pour déterminer le taux de la taxe applicable¹⁸. Le Conseil d'État vient de confirmer cette interprétation¹⁹. Pour la Haute Assemblée il résulte des dispositions

9 V. J. Turot, *Provisions pour pertes et charges ; que reste-t-il de la jurisprudence ?* : RJF 6/92, p. 471.

10 CE, 25 oct. 1989, n° 66990, SARL Kamarina II. - CE, 31 mai 2000, n° 179552, Sté Total Raffinage Distribution : JurisData n° 2000-060586 ; Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 938.

11 Bull. CNCC n° 168, déc. 2012, EC 2012-44, p. 747 et s.

12 CE, 22 nov. 2017, n° 393619, min. c/ Sté Électricité de Strasbourg. - CE, 22 nov. 2017, n° 400914, min. c/ EDF.

13 CE, 10^e et 9^e ch., 12 févr. 2020, n° 421444 et 421441 : JurisData n° 2020-001671 ; Dr. fisc. 2020, n° 10, comm. 180, note R. Vabres. - V. aussi, J. Turot, *La fin du « tout noir ou tout blanc ? »* : Dr. fisc. 2020, n° 10, comm. 68. - A. Périn-Dureau, *Apport-cession et abus de droit : élargissement de la répression ou retour à l'orthodoxie ?* : Dr. fisc. 2020, n° 19, étude 235.

14 V. not. CE, 3^e et 8^e ch., 19 juill. 2017, n° 408227, Sté Ingram Micro : Dr. fisc. 2017, n° 43-44, comm. 529, p. 62, note O. Fouquet. - CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Cts Verdannet : JurisData n° 2017-020912 ; Dr.

fisc. 2018, n° 2, comm. 64, concl. É. Crépey, note F. Deboissy ; RJF 1/2018, n° 70.

15 CE, 3^e et 8^e ss-sect., 26 sept. 2014, n° 365573, Gaillochet : JurisData n° 2014-022460 ; Dr. fisc. 2014, n° 47, comm. 636, concl. E. Cortot-Bouchet, note J. Turot, J. Jeausserand et T. Audouard. - CE, (na) 21 févr. 2018, n° 405679. - CE, (na) 27 nov. 2019, n° 430600.

16 CE, 12 avr. 2019, n° 411500, Sté Printemps : Lebon T. ; JurisData n° 2019-006328 ; Dr. fisc. 2019, n° 44-45, comm. 430, concl. E. Bokdam-Tognetti.

17 CE, 24 oct. 2018, n° 419362, min. c/ EURL Floride : JurisData n° 2018-018687 ; Lebon T. ; Dr. fisc. 2018, act. 485.

18 BOI-TFP-TSC, n° 330.

19 CE, 10 mars 2020, n° 436879, Féd. des entreprises du commerce et de la distribution : JurisData n° 2020-002966 ; mentionné aux tables du recueil Lebon.

La circonstance qu'une activité ne soit pas commerciale par nature ne fait pas obstacle à son assujettissement à l'impôt sur les sociétés

mêmes de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972, dans sa version issue de l'article 46 de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour déterminer le taux de la Tascom est celui correspondant à l'ensemble des ventes au détail en l'état que cet établissement réalise annuellement, sans distinguer selon que ces ventes sont ou non réalisées dans des locaux dont la surface est prise en compte dans l'assiette de la taxe. Ainsi, les ventes relatives à des marchandises vendues sur Internet et dont le client prend livraison dans un espace dédié du magasin doivent être incluses dans le chiffre d'affaires total des ventes, alors même que les surfaces de cet espace de livraison ne seraient pas prises en compte dans l'assiette de la taxe.

5. Procédures fiscales

5 - **La fin d'un « splendide isolement ».** - Le Conseil d'État a jugé le 13 mars 2020 que dorénavant le délai de 2 mois était applicable au recours pour excès de pouvoir contre une instruction, une circulaire ou tout autre document émanant de l'administration fiscale publié au BOFIP²⁰, alors que jusqu'alors, il était possible de contester la doctrine de l'administration fiscale sans condition de délai²¹. Cette décision met ainsi fin à ce que le rapporteur public Karin Ciavaldini a appelé « un splendide isolement », dans la mesure où cette jurisprudence était en décalage avec celle applicable en contentieux général²². La décision précise que les instructions publiées avant le 1^{er} janvier 2019 peuvent être contestées jusqu'au 13 mai 2020, sous réserve de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 qui a prorogé les délais échus durant la période d'urgence sanitaire²³. Quant aux instructions publiées à compter du 1^{er} janvier 2019, elles doivent être contestées dans les 2 mois de leur mise en ligne.

6. Fiscalité des restructurations

6 - **TUP : portée générale de la clause de rétroactivité.** - La société Orange avait procédé le 5 février 2010 à une augmentation de capital de sa filiale détenue à 100 % depuis le 19 janvier 2010 afin de combler sa situation nette négative. Le 11 février 2010, elle a prononcé la dissolution sans liquidation de sa filiale avec

effet fiscal rétroactif au 1^{er} janvier 2010. Dans le calcul de la moins-value d'annulation des titres de sa filiale, la société Orange avait tenu compte de l'augmentation de capital pour la détermination

de la valeur brute des titres annulés. Il résulte de la jurisprudence qu'en cas de fusion avec clause de rétroactivité, toutes les conséquences de cette rétroactivité pour les opérations réalisées durant la période intercalaire doivent être tirées²⁴. Pour la cour administrative d'appel de Versailles, les principes en matière de rétroactivité des opérations de restructuration ne s'opposaient pas à la prise en compte de l'ensemble des éléments constituant le prix d'acquisition des titres annulés, y compris de ceux intervenus en période intercalaire. En effet, l'augmentation de capital n'avait pas d'incidence sur les résultats de la période intercalaire de l'absorbante et de l'absorbée, de sorte qu'elle ne devrait pas avoir à être neutralisée, comme dans le cas de neutralisation d'opérations réciproques, pour la détermination du prix de revient des titres de la société cible. De plus, en l'espèce, l'Administration avait pris en considération la cession de titres qui était intervenue le 19 janvier 2020, date à laquelle la société Orange avait acquis le solde des titres de sa filiale, mais s'était refusée à prendre en compte l'acquisition des titres le 5 février 2010 issue de l'augmentation de capital réalisée à cette date. Pour autant, le Conseil d'État, donnant une portée générale à la clause de rétroactivité fiscale, a censuré cette analyse en estimant que la société confondante devait être réputée s'être substituée fiscalement à la société confondue à la date d'effet rétroactif. Elle devait être regardée comme ayant reçu elle-même les apports pour leur valeur à la date où l'augmentation du capital est intervenue²⁵. À noter que depuis l'entrée en vigueur de l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI, la déduction de la moins-value subie n'est plus permise lorsque la valeur réelle des titres à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité.

7. Revenus de capitaux mobiliers

7 - **Activité occulte en France et présomption de distribution.** - Par une décision qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon²⁶, le Conseil d'État vient de compléter sa jurisprudence concernant l'existence d'une distribution de revenus en cas d'activité occulte en France par une société étrangère. La présomption de distribution prévue par l'article 109, 1^o du CGI ne joue que s'il est apporté la preuve que les rectifications du

20 CE, 13 mars 2020, n° 435634, *Sté Hasbro European Trading BV*, publié au recueil Lebon : *JurisData* n° 2020-004023 ; Dr. fisc. 2020, n° 15-16, comm. 225, note S. Rudeaux. - N. Jacquot et N. Guillaud, R.I.P. le REP ? : Dr. fisc. 2020, n° 13, act. 105.

21 CE, sect., 4 mai 1990, n° 55124, *Assoc. Freudienne et a.* - Et CE, sect., 4 mai 1990, n° 55137, *Robinet et a.* - CE, 20 déc. 2013, n° 371157, 372025 et 372675, *Sté Axa France Vie et a.*

22 CE, sect., 27 juill. 2005, n° 259004, *Millon* : *JurisData* n° 2005-068695 ; *Lebon*, p. 336 ; JCP A 2005, act. 480 ; AJDA 2005, p. 2462, note L. Janicot.

23 Ord. n° 2020-306, 25 mars 2020 : JO 26 mars 2020, texte n° 9 ; JCP E 2020, act. 243 ; JCP E 2020, 1226.

24 CE, sect., 12 juill. 1974, n° 81753 ; Dr. fisc. 1974, n° 49, comm. 1525, concl. D. Mandelkern. - CE, 18 mars 1992, n° 62402, *SA Leybold-Heraus-Sogev* : *JurisData* n° 1992-600212. - CE, 16 juin 1993, n° 70446, *Sté Laboratoires Wellcome* : *JurisData* n° 1993-043197.

25 CE, 18 mars 2020, n° 426473, *Sté Orange* : *JurisData* n° 2020-004082 ; mentionné dans les tables du recueil Lebon.

26 CE, 27 mars 2020, n° 421627 : *JurisData* n° 2020-004304 ; mentionné dans les tables du recueil Lebon.

bénéfice de la société se traduisent par un flux de sortie vers des bénéficiaires et donc par l'existence d'un désinvestissement²⁷. Par une décision récente²⁸, le Conseil d'État avait jugé qu'une cour commet une erreur de droit en jugeant que l'Administration avait pu considérer que les bénéfices imputés à un établissement stable d'une société étrangère en France devaient être regardés comme appréhendés par les requérants en leur qualité de maître de l'affaire. Dans la décision du 27 mars 2020²⁹, la rectification procédait de la mise en évidence de l'exercice par une société de droit suisse d'une activité occulte en France, dont il n'a jamais été sérieusement soutenu qu'elle aurait été retracée dans sa comptabilité, ni que les bénéfices en résultant auraient été déclarés et soumis à l'impôt en Suisse. Dans ces circonstances différentes du précédent, les juges du Palais royal ont jugé que la cour administrative d'appel n'avait pas entaché son arrêt d'erreur de droit en regardant les bénéfices ainsi imposés en France, qui n'avaient été ni mis en réserve ni incorporés au capital, comme distribués en application du 1° du 1 de l'article 109 du CGI.

8. TVA sur marge

8 - Terrains à bâtir : la nécessité de l'identité de qualification. - Pendant le confinement, les marchands de biens et les lotisseurs ont eu la mauvaise surprise de découvrir une décision du Conseil d'État qui précise, de façon décevante pour eux, les conditions d'application de l'article 268 du CGI, relatif à l'application de la TVA sur marge en cas, notamment, de livraison d'un terrain à bâtir³⁰. Cet article prévoit que l'assiette de la TVA est calculée par différence entre le prix de vente et celui d'acquisition, c'est-à-dire la marge, pour les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans taxées sur option, et celles de terrains à bâtir « si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ». Dans cette affaire, le lotisseur

avait soumis à la TVA sur marge des livraisons de terrains à bâtir issus de la division d'une parcelle unique sur laquelle était édifié un immeuble d'habitation que la société avait fait démolir préalablement à la division et à la vente. La société avait alors fait valoir qu'elle pouvait placer les cessions de terrains à bâtir sous le régime de la TVA sur la marge, dès lors qu'elle n'avait pas bénéficié d'un droit à déduction de la TVA sur l'acquisition initiale de l'immeuble achevé depuis plus de 5 ans. Alors que le tribunal administratif et la cour administrative d'appel de Lyon lui avaient donné raison, le Conseil d'État a jugé, au contraire, que l'article 268 du CGI, lu à la lumière de l'article 392 de la directive TVA du 28 novembre 2006, dont il a pour objet d'assurer la transposition, limite le champ d'application des règles de calcul dérogatoire de la TVA sur marge « aux opérations de cession de terrains à bâtir qui ont été acquis en vue de leur revente et ne s'appliquent donc pas à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti, quand le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur ». La cour administrative d'appel de Lyon a donc commis une erreur de droit en jugeant que le bénéfice du régime de la TVA sur marge était subordonné à la seule condition que l'acquisition du bien cédé n'ait pas ouvert droit à déduction de la taxe. Il en est de même en jugeant sans incidence sur sa mise en œuvre la circonstance que les caractéristiques physiques et la qualification du bien en cause aient été modifiées entre son acquisition et sa vente. Par sa décision, le Conseil d'État confirme donc la position de l'administration fiscale qui avait déjà indiqué que le régime de la TVA sur marge ne se conçoit que pour les livraisons d'immeubles acquis et revendus en gardant la même qualification³¹. Malgré ces précisions, le sujet ne semble pas épuisé. En effet, cette affaire, ainsi que d'autres, sont et vont être renvoyées devant les cours administratives d'appel qui devront se prononcer sur un certain nombre d'incertitudes. Tout d'abord, la position pourrait être différente si l'état de l'immeuble présent sur le terrain le rendait impropre à toute utilisation. De ce fait, le terrain ne devrait pas être regardé comme un terrain bâti. Dans une telle situation, l'identité juridique entre le bien acheté et le bien revendu serait conservée. Ensuite, selon certains auteurs, l'analyse du Conseil d'État reposerait sur une condition non transposée de la directive TVA, négligerait le principe de neutralité de la TVA et créerait même une véritable distorsion de concurrence³². Sujet à suivre... ■

27 CE, plén., 5 déc. 1984, n° 49962, *Étienvre : Lebon*, p. 403 ; Dr. fisc. 1985, n° 22-23, comm. 1068 ; RJF 2/1985, n° 251, concl. M.-A. Latournerie, p. 96 ; GAJF, n° 35. - CE, 7^e et 9^e ss-sect., 29 sept. 1989, n° 75304, min. c/ Venutolo : Lebon T., p. 569 ; Dr. fisc. 1990, n° 5, comm. 142, concl. O. Fouquet ; RJF 11/1989, n° 1227 ; RJF 1/1990, p. 3, chron. J. Turot. - CE, 8^e et 3^e ch., 19 déc. 2019, n° 429309, *Sté Socoprim* : JurisData n° 2019-023165 ; Dr. fisc. 2020, n° 18, comm. 232, concl. K. Ciavaldini ; RJF 3/2020, n° 221.

28 CE, 9^e et 8^e ch., 8 févr. 2019, n° 410301 et 410568, *Esch* : JurisData n° 2019-001854 ; Dr. fisc. 2019, n° 26, comm. 306, concl. M.-G. Merloz ; Dr. sociétés 2019, comm. 119, note J.-L. Pierre ; RJF 5/2019, n° 442.

29 CE, 27 mars 2020, n° 421627, préc.

30 CE, 27 mars 2020, n° 428234, min. c/ *Sté Promialp* : JurisData n° 2020-004303 ; Dr. fisc. 2020, n° 20, comm. 241 ; mentionné dans les tables du recueil *Lebon*.

31 V. BOI-TVA-IMM-10-20-10, n° 20.

32 V. dans ce sens G. Berger-Picq, *TVA sur marge dans les opérations immobilières : le choix de la complexité* : FR, n° 23/20.