

Absence de taxation des particuliers à la TVA pour la cession d'un bien : opération occasionnelle qui résulte du simple exercice du droit de propriété

Lire les conclusions de :

Laurent Levy Ben Cheton

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 13LY00739 – 27 février 2014 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

TVA immobilière, Taxation des particuliers, Cession d'un bien, Opération occasionnelle, Droit de propriété, Directive communautaire

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ *Taxe sur la valeur ajoutée, TVA immobilière, Absence de taxation des particuliers, Cession d'un bien, Opération occasionnelle, Exercice du droit de propriété, Interprétation de la législation française prise pour la transposition d'une directive communautaire à la lumière des dispositions de cette directive*

² Voir CE, Section, N° 86113 - 22 décembre 1989, ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de la privatisation c/ Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier, A - Lebon p. 260

³ Conformément à l'interprétation des dispositions de la sixième directive qui résulte de l'arrêt rendu le 15 décembre 2011 par la Cour de justice des Communautés européennes dans les affaires C-180/10 et C-181/10, la livraison d'un terrain destiné à la construction doit être considérée comme soumise à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de la législation nationale d'un État membre si cet État a fait usage de la faculté prévue à l'article 12, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2006/138/CE du Conseil, du 19 décembre 2006, indépendamment du caractère permanent de l'opération ou de la question de savoir si la personne ayant effectué la livraison exerce une activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, pour autant que cette opération ne constitue pas le simple exercice du droit de propriété par son titulaire et que si, en revanche, cette personne entreprend, en vue de la réalisation desdites ventes, des démarches actives de commercialisation foncière en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2006/138, cette personne doit être considérée comme exerçant une « activité économique » au sens dudit article et doit, par conséquent, être considérée comme assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.

⁴ Une telle interprétation interdit une application autonome du 7° de l'article 257 du code général des impôts relatif à l'assujettissement d'une opération à la TVA immobilière.

⁵ Seule l'application combinée des dispositions de l'article 256 A relatives à la définition de l'assujetti et du 7° de l'article 257 du code général des impôts garantit une application du mécanisme de la taxe sur la valeur ajoutée immobilière conforme aux dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

⁶ Ces dispositions n'ont ni pour objet ni pour effet de soumettre à la TVA les livraisons de terrains à bâtir ou d'immeubles neufs réalisées à titre occasionnel lorsqu'elles ne constituent que le simple exercice du droit de propriété.

⁷ Dans les circonstances de l'espèce, la Cour administrative d'appel décide de décharger les particuliers ayant réalisé une opération occasionnelle dans l'exercice de leur droit de propriété et ne constituant pas une opération économique.

Conclusions du rapporteur public

Laurent Levy Ben Cheton

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6131](https://doi.org/10.35562/alyoda.6131)

¹ M et Mme C. avaient acquis en Haute Loire, en décembre 2003, un ensemble agricole composé d'une maison d'habitation, d'un bâtiment agricole avec jardin attenant, et de parcelles agricoles.

² Après avoir rapidement revendu la maison, le 13 avril 2004, ils entreprirent des travaux afin de transformer le bâtiment agricole en gîte rural : une fois les travaux achevés, le 1er mai 2006, le gîte fut vendu, le 12 avril 2008, avec son jardin et les parcelles agricoles.

³ Au terme d'un contrôle sur pièces, le service notifia aux Epoux C. son intention d'assujettir cette opération à la TVA immobilière, sur le fondement de 257-7° du code général des Impôts (CGI) ; puis, après rejet de leurs observations, et avis favorable de la commission départementale des impôts, une somme de 72 133 €, en droits et pénalités, fut ainsi mis en recouvre le 10 mai 2011.

⁴ La demande des Epoux C. fut rejetée par le tribunal administratif de Clermont-Ferrand, par un jugement du 22 janvier 2013 dont ils relèvent appel.

⁵ Compte tenu de l'ampleur et de la nature des travaux entrepris, comme du changement d'affectation de l'ouvrage, ce chantier constituait à l'évidence une véritable opération de reconstruction, et donc de production de logement au sens du 7° de l'article 257 du CGI, alors en vigueur CE, 26 mars 1980, Min. c/ SCI « la résidence de Port-Cros, n° 12008, au R., Droit fiscal 1980.1484, RJF 1980.135) . Nous ne nous attarderons pas, à titre principal, sur le moyen soutenant le contraire, qui ne pourra manifestement qu'être écarté.

⁶ Un autre moyen de la requête nous parait en revanche fondé.

⁷ Ce n'est d'ailleurs pas celui sur lequel s'attarde le plus la société, qui pour l'essentiel, soutient qu'à supposer même que, par leurs caractéristiques et leur importance, les travaux entrepris puissent être regardés comme une opération taxable à la TVA immobilière, taxe devait être supportée non par le vendeur, mais par l'acquéreur (redevable de la taxe aux termes de l'article 85-3° du CGI alors en vigueur, mais aussi, en vertu d'une doctrine administrative, dont se prévalent les requérants sur le fondement de l'article L 80A.) . [...]

⁸ [Mais] [...] l'essentiel nous semble résider ici dans une question d'amont - en l'occurrence, dans le moyen par lequel les époux C. contestent avoir eu, dans cette opération, la qualité d'assujetti, agissant en tant que tel.

⁹ Vous savez que, dans son régime antérieur à la loi 2010-237 du 9 mars 2010, la TVA dite immobilière (dont l'économie générale remontait à 1963, soit antérieurement à toute législation communautaire en la matière) obéissait à un régime strictement de droit interne, dont de nombreuses caractéristiques se sont avérées incompatibles avec les dispositions de la 6ème directive du 17 mai 1977, puis de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, au point de devoir être entièrement refondu en mars 2010.

¹⁰ Vous n'ignorez ainsi pas que de multiples points de friction entre l'ancien régime de « TVA immobilière » et la directive TVA avaient été relevés, voire censurés (notamment le 3° de l'article 285 du CGI, faisant supporter la TVA par l'acquéreur en certaines hypothèses (CAA Paris, 11 juillet 2006, n° 04PA01325, SA Parimmo) ; mais également certaines hypothèses d'exonérations, non prévues par la directive et ayant fait l'objet d'un recours en manquement d'Etat ; enfin, l'obligation légale d'assujettissement des marchands de biens lotisseurs, la directive prévoyant au contraire, sauf option, un régime d'exonération pour leurs opérations portant sur les biens de plus de 5 ans) .

¹¹ 2. Ces multiples faiblesses de l'« ancien régime » de TVA immobilière sont donc déjà bien connues. Mais c'est d'un autre moyen que les Epoux C. entendent vous saisir (implicitement - ou plus exactement, indirectement), tiré de l'incompatibilité de la norme interne (avant qu'elle soit réformée en mars 2010) avec le droit communautaire, en ce qui concerne l'assujettissement automatique à la TVA immobilière des opérations immobilières objectivement identifiées (i.e. de par leur objet même) comme entrant dans le champ de l'article 257-7°, sans que n'ait à être préalablement examinée la qualité d'assujetti agissant en tant que tel de l'opérateur (notamment dans l'hypothèse d'investisseurs-personnes physiques), telle qu'elle est définie à l'article 256 A du CGI.

¹² Vous savez en effet que depuis l'entrée en vigueur de l'article 16 de la loi 210-237 du 9 mars 2010, le législateur conditionne désormais expressément l'application de la TVA immobilière (hormis le cas très particulier des livraisons à soi-même de logements sociaux - 257-3-2°) à la qualité d'assujetti agissant en tant que tel, et donc au droit commun de l'article 256 A.

¹³ En revanche, l'ancien article 257 était totalement silencieux sur ce point.

¹⁴ Dans notre affaire, les requérants soutiennent ne pas avoir agi en tant qu'assujettis. Ils ajoutent que l'administration ne l'a d'ailleurs jamais soutenu.

15 Leur moyen ne tend cependant pas exactement à vous saisir d'une exception d'inconventionnalité : en faisant valoir qu'ils n'avaient pas la qualité d' « assujettis agissant en tant que tels » au sens de 256 A du CGI, et en faisant observer que l'administration n'a jamais motivé son rappel sur ce point, les requérants vous demandent plutôt (fut-ce implicitement) d'interpréter l'article 257-7° conformément à la directive du 28 novembre 2006, dont l'article 9-1 dispose qu' « est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ».

16 3. L'opérance du moyen selon lequel ils n'agissaient pas en tant qu'assujettis, suppose en effet cette démonstration préalable.

17 Pour citer les conclusions de Mme Hagelsteen sous l'arrêt du 22 décembre 1989 n° 86 113, Cercle militaire mixte de la caserne Mortier (au Lebon ; RJF 2/90 p. 80),, « la question est celle de savoir quelle conséquence tirer du silence du législateur lorsqu'il n'a pas repris, sous une forme ou sous une autre, l'intégralité des orientations qui lui étaient données [par la directive]. »

18 S'agissant desdites orientations, dans notre affaire, il nous semble résulter de l'examen des articles 9 -1 et 12 de la directive du 28 novembre 2006 que le champ de ces dispositions s'étend à l'ensemble des opérations économiques susceptibles d'incorporer le champ de la TVA, sans qu'une exception y soit faite en matière de production de biens immobiliers : celle-ci ne saurait donc être réputée par nature automatiquement assujettie, sans que soit d'abord qualifié le comportement économique de l'opérateur.

19 Ce pré-requis ne fait par ailleurs nullement obstacle, en vertu de son article 12-1, à ce que « les États membres [puissent] 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 : a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation; b) la livraison d'un terrain à bâtir. »

20 Soulignons d'ailleurs que si cet article 12 de la directive du 28 novembre 2006 autorise les Etats à regarder, le cas échéant, comme pouvant être assujettie à TVA une activité économique effectuée « à titre occasionnel », il n'autorise pour autant aucune automaticité de l'assujettissement en matière immobilière (automaticité qui reposerait sur une sorte de présomption résultant de la seule nature objective de l'opération (livraison d'un bâtiment ou terrain à bâtir).

21 En ce sens, l'article 12 de la directive de 2006 n'apparaît pas entendre déroger à son article 9, mais semble en réalité le prolonger, en sorte que l'opération doit, pour être assujettie, s'inscrire dans une activité économique, même occasionnelle, et non dans le cadre (domestique) d'une simple gestion patrimoniale privée.

22 Voyez ainsi l'arrêt CJUE 15 sept 2011, Slaby, C 180/10 (RJF 2011, Dr fiscal 20111.608 note Stemmer) qui s'attache, en matière de production d'immeubles (en l'occurrence vente de parcelles devenues constructibles), à rechercher à travers le comportement du vendeur (un agriculteur, dans ce cas), si ses opérations de ventes de biens immeubles s'inscrivent dans une logique économique, ou au contraire de gestion patrimoniale (ce qui fut retenu en l'espèce) .

23 Il nous semble donc que dans ces conditions, dans sa version antérieure à la réforme de mars 2010, l'article 257-7° du CGI ne peut être lu qu'à la lumière de ces dispositions communautaires.

24 Comme le rappelait encore Mme Hagelsteen dans ses conclusions précitées - qui renvoyait à cet égard à une décision « M. » CE, Ass., 2 mai 1975, au Lebon procédant déjà à une telle interprétation neutralisante - il « convient de présumer que le législateur ne saurait avoir voulu se soustraire aux obligations découlant pour lui d'engagements internationaux ».

25 Cela impliquera, pensons-nous, de combiner ici l'application de l'ancien article 257-7° et de l'article 256 A du CGI, étant d'ailleurs observé qu'aucun texte de droit interne ne prévoyait expressément que leur champs d'applications respectifs devaient être exclusifs l'un de l'autre.

26 Pour dire cela autrement, l'article 257-7°, dans sa version antérieure à mars 2010, ne nous semble pas in conventionnel par lui-même, du seul fait qu'il ne renvoyait pas expressément à l'article 256 A, au contraire de la nouvelle version de ce texte. Nous semblerait, en revanche, incompatible avec la directive TVA, une application des dispositions du 257-7° non combinée avec celles de l'article 256 A.

27 Si vous nous suivez, vous interpréterez donc « l'ancien » article 257-7°, relatif à l'objet des opérations soumises à la TVA immobilière (« opérations de production ou de livraison de d'immeubles »), à la lumière des articles 9 et 12 de la directive TVA de 2006, c'est-à-dire, comme pour la TVA de droit commun (ou le nouveau régime de la TVA immobilière), de façon combinée avec celles de l'article 256 A, selon lequel « sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa », i.e. « producteurs, commerçant, prestataire de services, professions agricoles, libérales ou assimilées. » Notez d'ailleurs que rien, au sein de cette liste, dans sa version déjà en vigueur avant 2010, n'excluait la production et livraison d'immeubles.

28 4. Si vous nous suivez pour admettre que le moyen de M. et Mme C. est opérant, devrez-vous le considérer, en l'espèce, fondé ?

29 Certes, si les requérants estiment ne pas avoir la qualité d'assujetti dans cette opération, c'est au seul motif qu'ils n'étaient, « à cette époque » (précisent-ils), ni promoteurs, ni marchands de biens.

30 Par lui-même, cet argument pourrait paraître un peu court, ces deux professions n'épuisant pas, à elles seules, la liste des personnes susceptibles d'agir en tant qu'opérateurs économiques, dans des transactions immobilières. Nous vous renvoyons à nouveau, s'agissant de la possibilité d'assujettir des opérations économiques occasionnelles, à l'article 12 de la directive de 2006 (précité).

31 En outre, s'agissant ici clairement d'une opération « d'achat pour revendre », l'on pourrait penser, de prime abord, que nos requérants étaient animés d'une intention spéculative susceptible de conférer à l'opération une dimension économique, dépassant de loin la simple gestion de patrimoine privé.

32 Une telle qualification nous paraît en réalité devoir être exclue, à la lumière de la lecture particulièrement restrictive que retient la CJUE de la notion d'activité économique (versus « gestion du patrimoine privé ») : dans son arrêt Slaby précité, le juge communautaire semble en effet faire peu de cas de l'intention spéculative de l'opérateur, pour ne s'attacher qu'au seul critère dirimant de l'existence, ou non, de « démarches actives de commercialisation foncière mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, commerçant ou prestataire de services » :

33 Ainsi, seul le mode opératoire (quasi-professionnel) de l'opérateur serait à cet égard déterminant, et ce, quelle que soit l'intention qui l'anime et le profit recherché.

34 Notez d'ailleurs, même si cela n'est pas en jeu au cas d'espèce, que cette jurisprudence communautaire pourrait peut-être fragiliser le lien direct unissant, en cas d'activité habituelle, les BIC de l'article 35 du CGI (intention spéculative + activité habituelle), à l'assujettissement à la TVA immobilière - lien particulièrement explicite dans le 6°) de l'article 257 dans sa version antérieure au 11 mars 2010, et qui à cet égard pourrait sembler d'une conventionnalité douteuse à la lumière de la jurisprudence Slaby.

35 En tout état de cause, dans notre affaire, l'administration ne répond pas à ce moyen : elle n'examine à aucun moment si les Epoux C. se sont livrés, par cette opération, à l'exercice d'une activité économique, et non simplement patrimoniale, devant conduire à les faire regarder comme des assujettis agissant en tant que tels.

36 Bien que vous situant, s'agissant du champ d'application de la taxe, en régime de preuve objective, il ne nous semble pas que dans ces conditions, votre office de juge du plein contentieux fiscal puisse vous conduire à rechercher d'office si les contribuables devaient, pour cette opération, être regardés comme agissant en tant qu'assujetti, au sens des articles 9 et 12 de la directive de 2006, et 256 A du CGI, alors que l'administration n'amorce jamais, sur ce point, la dialectique de la preuve - elle s'abstient au contraire totalement de répondre au moyen (tant sur le plan, d'ailleurs, de son opérance, que sur celui de son bien-fondé).

37 Vous ne pourrez selon nous que de prononcer la décharge des impositions contestées.

38 II. C'est seulement si vous ne nous suiviez pas en ce sens, et estimiez que l'opération était assujettie à TVA immobilière, que vous devriez, alors, trancher la question de l'identification du redevable.

39 [...]

40 En résumé, nous parait fondé le moyen tiré de ce que l'administration n'établit, ni même n'invoque, la qualité d'assujetti agissant en tant que tel des Epoux C., dont nous vous proposons de juger, interprétant en cela le droit interne de manière à le conformer au droit communautaire, qu'il constitue un moyen opérant y compris pour les opérations antérieures à la réforme de mars 2010.

41 Par ces motifs, nous concluons à la décharge des impositions contestées.