

TVA immobilière sur la marge : régime d'imposition des marchands de biens

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 15LY01276 – SCI Domaine de l'oratoire – 24 novembre 2016 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

TVA immobilière, Imposition à la marge des marchands de biens, Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Les dispositions des articles 256, 257, 268 et 283 du code général des impôts dans leur rédaction résultant de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 n'interdisent pas à l'acquéreur d'un terrain à bâtir qui l'a acquis en vue de le revendre, quelle que soit sa situation, de récupérer la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a supportée mais prévoient seulement que l'acquéreur d'un terrain à bâtir, lui-même assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, peut, lorsqu'il cède ce terrain à bâtir, soit déduire la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé l'achat de ce terrain, si le vendeur initial du terrain était lui-même assujetti, soit collecter la taxe sur la valeur ajoutée sur la seule marge, lorsque son propre achat ne lui a pas ouvert de droit à déduction en raison de la situation de son vendeur initial.

² Ces dispositions législatives, et notamment celles de l'article 268 précité du code général des impôts relatives à la taxe sur la valeur ajoutée à la marge, qui ont pour finalité de compenser l'absence de droit à déduction d'un assujetti lorsqu'il a acquis, en vue de la revente, un terrain à bâtir à un non assujetti, sont conformes aux dispositions précitées de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée qui prévoient elles-mêmes la possibilité pour les Etats membres de mettre en place un régime de taxation sur la marge pour les livraisons de bâtiments et de terrains à bâtir achetés, en vue de la revente, par un assujetti qui n'a pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée lors de l'acquisition.

³ L'article 392 de la directive n'exige pas que ce mode de taxation intervienne uniquement sur option du vendeur assujetti, mais indique seulement que les Etats membres peuvent prévoir que, pour les livraisons de terrains à bâtir achetés en vue de la revente par un assujetti 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.

⁴ Il en résulte que ces dispositions sont conformes avec les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

⁵ (1) Rappr. CE, 27 mars 2015, Société compagnie immobilière d'aménagement, 372382 ; CAA Lyon, 2 octobre 2014, SNC Saut du Lièvre, 12LY23226, C+ pour le régime antérieur à la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010.

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6302](https://doi.org/10.35562/alyoda.6302)

¹ La SCI Domaine de l'oratoire, qui exerce une activité de marchand de biens, a demandé la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée collectée au titre du troisième trimestre de l'année 2010 et du deuxième trimestre de l'année 2011, au motif que les nouvelles dispositions de l'article 257 du CGI, issues de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 étaient incompatibles avec la directive 2006/112 /CE du 28 novembre 2006, en ce qu'elles prévoient l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des terrains à bâtir.

² Suite au rejet de sa réclamation, elle a saisi le tribunal administratif de Grenoble d'une demande, qui fut rejetée par une ordonnance du 19 février 2015 de la présidente de la 7^{ème} chambre du tribunal, dont la SCI relève appel.

³ Ce rejet, fondé sur les dispositions du 7° de l'article R. 222-11 du CJA, était motivé par le fait que le seul moyen de la requérante, tiré de la non-conformité des dispositions de l'article 257 au droit communautaire, n'était pas assorti de précisions permettant d'en apprécier la portée. Mais, la requérante précisait que cette incompatibilité résultait de l'interdiction pour l'acquéreur, quelle que soit sa qualité ou sa situation vis-à-vis de la taxe de récupérer la taxe correspondante, de sorte que le moyen nous paraît bien avoir été assorti de précisions suffisantes.

⁴ La présidente de la 7^{ème} chambre du tribunal administratif de Grenoble ne pouvait donc se fonder sur les dispositions du 7° de l'article R. 222-11 du CJA et vous pourrez annuler l'ordonnance attaquée comme irrégulière.

⁵ Si vous évoquez l'affaire, vous serez confrontés au même et unique moyen.

⁶ En vertu de l'article 2 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens à titre onéreux effectués par un assujetti agissant en tant que tel. Aux termes de l'article 12 de cette directive : « 1. *Les États 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 prévoit que sont exonérées les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir. Enfin, l'article 392 de cette même directive dispose que : « *Les États membres peuvent prévoir que, pour les livraisons de*

bâtiments et de terrains à bâtir achetés en vue de la revente par un assujetti 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 ».

⁷ Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, les opérations relatives aux immeubles étaient soumises à deux régimes d'imposition distincts, le régime de la TVA dite immobilière, fixée au 7° de l'article 257 du CGI, applicable aux opérations « concourant à la production et à la livraison d'immeubles », la TVA étant assise sur le prix de cession et due par l'acquéreur, et celui des opérations réalisées par les marchands de biens et lotisseurs qui entraient dans le champ du 6° du même article, la TVA étant alors assise sur la marge et due par le vendeur.

⁸ Les cessions de terrains opérées en faveur des personnes physiques entendant construire des immeubles à usage d'habitation étaient exclues du champ de la taxe, sauf lorsqu'elles étaient opérées par des marchands de biens, entrant ainsi dans le champ du 6° de l'article 257 du code.

⁹ Ce régime était incompatible avec la directive du 28 novembre 2006, laquelle devait être transposée en droit interne au 1^{er} janvier 2008. En effet, seules les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir entrent dans le champ de l'exonération, et en excluant l'application du régime de la TVA immobilière aux cessions de terrains à bâtir en faveur de personnes physiques en vue de la construction d'habitations, le troisième alinéa du 1 du 7° de l'article 257 était incompatible avec la directive de 2006.

¹⁰ Toutefois, cette incompatibilité n'affectait pas le régime des opérations réalisées par les marchands de biens ou lotisseurs, qui étaient-elles soumises à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu du 6° de l'article 257 du CGI, selon le régime de taxation sur la marge, lequel est compatible avec l'article 392 de la directive (CE, 27 mars 2015, Société compagnie immobilière d'aménagement, 372382 ; CAA Lyon, 2 octobre 2014, SNC Saut du Lièvre, 12LY23226, C+).

¹¹ Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 9 mars 2010, dont l'objet était de rendre le régime de la taxe sur la valeur ajoutée immobilière compatible avec le droit communautaire, sont distinguées les opérations réalisées par des assujettis, soit, vous le savez, des personnes effectuant de manière indépendante une activité économique, et celles réalisées par des non assujettis.

¹² S'agissant d'opérations effectuées par des assujettis, telle la SCI Domaine de l'oratoire, qui exerce une activité de marchand de biens, elles sont normalement soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, le redevable de la taxe étant le vendeur du terrain à bâtir, en vertu des dispositions de l'article 283 du CGI.

¹³ En ce qui concerne les modalités de déduction ou de récupération de la taxe, que met en cause la société requérante, s'appliquent les dispositions de l'article 268 du CGI, aux termes duquel « *S'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir, [...], si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, la base d'imposition est constituée par la différence entre : / 1° D'une part, le prix exprimé et les charges qui s'y ajoutent ; / 2° D'autre part, selon le cas : / - soit les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du terrain ou de l'immeuble ; / - soit la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature qu'il a effectués. »*

¹⁴ Selon la SCI, le régime de la marge prévu à l'article 392 de la directive ne concernerait que les opérations soumises à taxe sur option du vendeur, un tel régime ne pouvant être obligatoire. Mais, la directive ouvrirait sans restriction le droit pour les Etats membres d'appliquer ce régime en cas de cession de terrains à bâtir. Dès lors que le terrain à bâtir objet de la livraison a été acquis en tant que terrain par le cédant et qu'il n'a pas déjà ouvert droit à déduction lors de l'acquisition, le régime de la marge s'applique, selon les modalités définies à l'article 268 du CGI, sans restriction.

¹⁵ Si l'acquéreur du terrain vendu par un assujetti est lui-même assujetti, ce dernier pourra alors déduire la taxe due au titre de la livraison, pour autant que le terrain à bâtir soit utilisé pour les besoins des opérations ouvrant droit à déduction. Il n'y a nulle impossibilité pour l'acquéreur de récupérer la taxe.

¹⁶ Par ces motifs, nous concluons à l'annulation pour irrégularité de l'ordonnance du 19 février 2015 de la présidente de la 7^{ème} chambre du TA Grenoble,

¹⁷ Au rejet de la demande présentée par la SCI le domaine de l'oratoire devant le tribunal et du surplus de ses conclusions d'appel.