

TVA immobilière sur la marge : revente par des marchands de biens d'immeubles précédemment acquis

Lire les conclusions de :

Jean-Paul Vallecchia

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème et 5ème chambres réunies – N° 17LY03359 – société Promialp – 20 décembre 2018 – C+ [🔗](#)

Arrêt annulé partiellement en cassation voir CE, 27 mars 2020, N° 428234, B et affaire renvoyée par le CE à la CAA de Lyon sous le N°20LY01230 - rejugée le 21 juin 2022 Pourvoi en cassation non admis CE, 10 mars 2023, société Promialp, n° 466849

INDEX

Mots-clés

Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, TVA, Opérations taxables, Opérations immobilières, Revente, Article 268 du code général des impôts, Appel en cours

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Le Conseil d'Etat juge qu'il résulte de l'article 268 du code général des impôts (CGI), lu à la lumière des dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 dont il a pour objet d'assurer la transposition, que les règles de calcul dérogatoires de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qu'il prévoit s'appliquent 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. [1]

Arrêt CAA de Lyon : annulé

² Il résulte de l'article 268 du code général des impôts (CGI), lu à la lumière des dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 dont il a pour objet d'assurer la transposition, que les règles de calcul dérogatoires de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qu'il prévoit s'appliquent 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.

³ Il résulte de l'article 268 du code général des impôts et de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 que l'application de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge aux livraisons de terrains à bâtir est conditionnée au seul fait que l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée lors de son acquisition. Application à une société qui avait acquis un terrain supportant un immeuble d'habitation en vue de le céder à des particuliers après démolition de l'immeuble et division cadastrale en plusieurs parcelles et qui n'avait pas bénéficié d'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sur l'acquisition initiale de l'immeuble achevé depuis plus de cinq ans, acquis auprès de particuliers et, par suite, hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. [2]

⁴ *19-06-02-01-01, TVA immobilière, Opérations immobilières, Opérations soumises au régime de la TVA sur la marge, Article 268 du code général des impôts, Cession de terrains à bâtir acquis en vue de leur revente, Champ d'application, Exclusion, Cession de terrains à bâtir qui avaient le caractère d'un terrain bâti lors de leur acquisition.*

NOTES

[1] Voir aussi [CE, N°416727, SAS Icade Promotion Logement, 25 juin 2020](#)
application de la TVA sur marge, le Conseil d'Etat a saisi la Cour de justice de
l'Union européenne qui a rendu son arrêt [CJUE - 30 septembre 2021 - C-299/20](#)
[Retour au texte](#)

[2] Rapp. TA Montpellier 4 décembre 2017 n° 1602770, *SARL RGMB* : RJF 6/18
n° 603 ; TA Grenoble 14 novembre 2016 no 1403397, *SARL Gepim Habitat* :
RJF 4/17 no 314. [Retour au texte](#)

Conclusions du rapporteur public

Jean-Paul Vallecchia

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6499](https://doi.org/10.35562/alyoda.6499)

¹ C'est dans le cadre de son activité de marchand de biens que la SARL Promialp a acquis le 22 novembre 2010, à Gières, dans le département de l'Isère, une maison avec un terrain attenant, situés au n° 04 de l'Allée des Jonquilles, terrain composé de deux parcelles, l'une de 2.531 m² et l'autre de 13 m² ; ce bien étant un immeuble achevé depuis plus de 5 ans il a été déclaré comme n'entrant pas dans le champ de la TVA et la société Promialp a demandé le bénéfice du régime d'acquisition en vue de la revente de l'article 1115 du code général des impôts (CGI) . Après leur acquisition, les deux parcelles de terrain composant ce tènement immobilier ont été réunies en 2011 pour ne former qu'une seule parcelle (AR 315), qui, elle-même, a ensuite été divisée, en 2012, en 7 parcelles (AR 316, 317, 318, 319, 320, 321, et 322). Et, après démolition de la maison existante, 6 des 7 parcelles ainsi créées ont été revendues en 2012 comme autant de lots à bâtir, la 7^{ème} constituant les parties communes du lotissement.

² Cette même activité de marchand de biens a aussi conduit la société Promialp à vendre en 2011 une parcelle de terrain à bâtir de 250 m² située à Claix, au n° 02 b de la Rue de Ronzy, l'acte de vente mentionnant que la vente de ce terrain entrerait dans le champ d'application de la TVA qui sera exigible sur le prix total ; un prix de vente TTC de 125.000 euros (104.515 euros HT soit une TVA de 20.484, 95 euros).

³ Par ailleurs une seconde opération a également été réalisée à Claix, en 2012, par la société Promialp, celle de la vente d'un autre terrain, situé au n° 04 b de la Rue de Ronzy, d'une superficie de 224 m², sous le même régime de la TVA que la vente du terrain précédent, cette seconde vente ayant été réalisée au prix de 110.000 euros TTC (91.973, 25 euros soit une TVA de 18.026, 75 euros).

⁴ Sur ces deux opérations réalisées sur le territoire de la Commune de Claix la société Promialp ne s'est toutefois acquittée que d'une TVA sur la marge calculée par elle-même.

⁵ Enfin la société Promialp a vendu en 2012 une maison à Saint-Ismier, au n° 0399 Chemin de Chartreuse, vente qui a été considérée par la société Promialp comme exonérée de TVA en raison de l'achèvement de l'immeuble depuis plus de 5 ans, mais avaient toutefois été déduites antérieurement à la vente, en 2009, 2010 et 2011, et 2012, la TVA ayant grevé les dépenses de travaux et les frais engagés en

vue de la vente de cette maison, soit une somme totale de 25.637 euros (2.519 euros pour 2009, 8.393 euros pour 2010, 11.542 euros pour 2011 et 3.183 euros pour 2012) .

⁶ A la suite de la vérification de comptabilité ayant visé la société Promialp, la vente des 6 parcelles de terrain à bâtir situées à Gières, qui avait été exclue de la TVA par la SARL Promialp, a été soumise à la TVA sur le prix total en application de l'article 266 2 b) du CGI, l'application de l'article 268 du CGI n'étant pas retenue par l'administration fiscale ; la vente des terrains de la Rue de Ronzy à Claix a d'autre part donné lieu au rappel de la TVA mentionné dans les actes de ventes dont la société Promialp ne s'était pas acquittée ; et enfin s'agissant de la vente de la maison de Saint-Ismier, l'administration fiscale a régularisé, sur le fondement de l'article 207 VI 2°) de l'annexe II au CGI, la TVA déduite pour les travaux et frais engagés antérieurement à la vente.

⁷ Le jugement n° 01504042 du Tribunal Administratif de Grenoble du 29 juin 2017 a déchargé la société Promialp de la TVA sur les ventes des 6 parcelles de terrain de Gières, les premiers juges estimant que l'administration ne pouvait limiter l'application de la TVA à la marge aux seuls cas où la division parcellaire et la ventilation du prix d'achat seraient antérieures à l'acquisition initiale ; le surplus des conclusions de la demande a été rejeté par le Tribunal.

⁸ La société Promialp relève appel du jugement en tant qu'il a rejeté le surplus de ses conclusions de première instance.

⁹ L'administration fiscale présente un appel incident visant à remettre en cause la décharge accordée par le Tribunal. Cet appel incident, qui ne constitue pas un litige distinct, apparaît recevable : voyez par analogie Conseil d'Etat n° 25395 du 13 novembre 1981 *département de la Sarthe*

¹⁰ S'agissant en premier lieu de l'appel incident de l'administration, qui vise donc la vente des 6 parcelles de terrain de Gières, issues d'un bien immobilier d'origine déclaré comme n'entrant pas dans le champ de la TVA, cet appel incident pose la question de savoir si l'application du régime de la TVA sur la marge prévu par l'article 268 du CGI en cas de livraison d'un terrain à bâtir est subordonnée, comme le soutient l'administration fiscale, à l'identité du terrain acquis puis revendu quant à ses caractéristiques physiques et à sa qualification juridique.

¹¹ Pour l'administration fiscale, en cas de division parcellaire intervenue entre l'acquisition initiale et la cession ayant entraîné un changement de qualification juridique ou un changement physique telle qu'une modification des superficies vendues par rapport à l'acte d'acquisition, mais aussi dans le cas d'un lot revendu comme terrain à bâtir ayant été acquis comme terrain d'assiette d'un immeuble bâti,

ce qui est le cas de figure d'aujourd'hui, pour l'administration fiscale donc, la taxation doit se faire sur le prix de vente total, en application des articles 266 et 257 du CGI, car, dans ces situations particulières, appliquer le régime de la marge aboutirait à l'impossibilité de calculer l'assiette taxable puisque prix de vente et prix d'achat porteraient sur des biens dissemblables.

¹² Cette doctrine administrative, reprise dans le Bofip, et qui est contestée par la SARL Promialp, a été exprimée et confirmée dans plusieurs réponses ministérielles publiées en 2016 et 2017 : réponse Carré n° 091143 : Assemblée Nationale 30 août 2016 p.7769 ; réponse Savary n° 94538 : Assemblée Nationale 20 septembre 2016 p.8514 ; réponse Bussereau n° 96679 : Assemblée Nationale 20 septembre 2016 p.8522 ; et réponse Giudicelli n° 00904 : Sénat 7 septembre 2017.

¹³ Il faut préciser ici que cette position de l'administration fiscale s'est assouplie, cette dernière ayant désormais abandonné le critère de l'identité physique du bien immobilier faisant l'objet d'une mutation pour ne conserver que celui de l'identité juridique. C'est la réponse ministérielle du sénateur Jean-Pierre Vogel (JO Sénat 17 mai 2018 n° 04171), à laquelle la requérante se réfère, qui a rendu compte de cette évolution. L'administration fiscale le reconnaît dans ses écrits devant la Cour mais maintient son analyse en ce qui concerne l'opération touchant la revente, par la société Promialp, de la propriété acquise à Gières.

¹⁴ La SARL Promialp estime que, ce faisant, l'administration fiscale ajouterait à la loi, ni l'article 268 du CGI, ni même l'intention du législateur ne subordonnant, selon elle, le bénéfice du régime de la TVA sur la marge, dans le cas de la livraison d'un terrain à bâtir, à la condition que le bien ait été acquis comme terrain à bâtir. Et la SARL Promialp ajoute, à juste titre au demeurant, que les tribunaux administratifs qui se sont prononcés sur cette question ont tous censurés la position de l'administration fiscale. Voyez effectivement à ce sujet TA de Grenoble 14 novembre 2016 n° 1403397 *sarl Gepim Habitat* : RJF 2017 n° 314, ou encore TA de Grenoble 15 juin 2017 n° 1502588 *sté Fimiron*, classé en C+, ainsi que TA de Montpellier n° 1602770 du 4 décembre 2017 *société à responsabilité limitée RGMB* (dont la requérante signale qu'il a été cité dans le Rapport public 2017 du Conseil d'Etat), TA de Montpellier 15 janvier 2018 n° 1700206 *société Terres du Sud* et TA de Pau n° 1502046 du 6 juillet 2017 *société Zerendi Investment* et TA de Pau 25 janvier 2018 n° 1600521 *sarl de Cambracq*).

¹⁵ Pour ne revenir que sur le jugement du TA de Montpellier cité dans le Rapport public 2017 du Conseil d'Etat, il s'agissait de l'acquisition par la société RGMB, le 19 juillet 2012, sur le territoire de la Commune de Villemoustaussou, dans l'Aude, d'un bien immobilier

composé d'un local à usage d'habitation et d'un terrain attenant, acquisition, auprès de particuliers n'ayant pas la qualité d'assujettis à la TVA, et n'ayant donc pas ouvert à la société de droit à déduction ; après avoir procédé à une division parcellaire, la société RGMB a cédé plusieurs terrains à bâtir ; et les magistrats du TA de Montpellier ont considéré qu'il ne résultait : « *ni des dispositions (...) de l'article 268 du code général des impôts, ni même de l'intention du législateur, que le bénéfice du régime de la taxe sur la valeur ajoutée dit "sur la marge" est subordonné, dans le cas de la livraison d'un terrain à bâtir, à la condition que le bien ait été acquis comme terrain à bâtir ; qu'ainsi, la seule circonstance que le bien immobilier ayant fait l'objet de cette division n'avait pas été acquis comme terrain à bâtir ne faisait pas obstacle à l'application des dispositions précitées de l'article 268 du code général des impôts ; que par suite, la société RGMB est fondée à soutenir que l'administration a fait une inexacte application de ces dispositions en remettant en cause pour un tel motif le régime de la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge qu'elle avait appliqué à bon droit; »*. Fin de citation.

¹⁶ L'article 268 du CGI dispose que : « *S'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir, ou d'une opération mentionnée au 2°) du 5 de l'article 261 (soit les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans) pour laquelle a été formulée l'option prévue au 5°) bis de l'article 260, 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. (...) »*.

¹⁷ Cet article 268 du CGI, et les articles et 231 puis 206 de l'annexe II à ce même code, assurent la transposition en droit interne des dispositions de l'article 392 de la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006, selon lesquelles : « *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 »*.

¹⁸ Ces dispositions prévoient donc expressément que les opérations auxquelles se livrent les sociétés peuvent être soumises à un régime de taxation sur la marge, dérogoratoire au régime de droit commun et cela alors même que l'acquisition des terrains à bâtir n'aurait pas été assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

19 Le Conseil d'Etat a jugé que les modalités de calcul de la TVA sur la marge définies à l'article 268 du CGI sont conformes aux dispositions de la directive TVA et, par suite, au droit de l'Union européenne : voyez sur ce point les décisions CE, 10 mars 2017, n° 392946 SNC Les Terres à Maisons Normandie, à la RJF 2017 n° 672 ; et aussi, sous l'empire de la Directive TVA antérieure du 17 mai 1977, CE, 30 septembre 1992, n° 74640, sarl Véfrance Foncier : à la RJF 1992 n° 1491.

20 Ce régime de la TVA sur la marge, dérogatoire au droit commun de l'imposition sur l'assiette totale qui découle des articles 266 et 257 du CGI doit, à ce titre, et comme vous le savez, être strictement encadré.

21 L'article 12 de la Directive communautaire de 2006, qui reprend l'article 4 de la Directive de 1977, et dont découle notre législation interne, inclut la livraison des terrains à bâtir dans le champ des opérations soumises à la TVA, et son article 392, qui reprend l'article 28-3 de la Directive de 1977, autorise les Etats à retenir, pour les 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, une base d'imposition à la TVA « constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat ». Comme l'a jugé la Cour de justice de l'Union Européenne (CJUE), dans un arrêt du 17 janvier 2013 *Woningstichting Maasriel*, affaire n° 0543/11, à la RJF 4/13 n° 450, la Directive pose ainsi un principe de soumission à la TVA des opérations portant sur les terrains non bâtis destinés à supporter une construction ; l'exonération partielle par application de la taxe sur la seule marge bénéficiaire n'étant donc que dérogatoire et d'interprétation stricte.

22 Au cas d'espèce le bien immobilier qui a été acquis n'était pas un terrain à bâtir. Il s'agissait, nous l'avons dit, d'une maison d'habitation avec un terrain attenant, situés au n° 04 de l'Allée des Jonquilles, à Gières, terrain composé de deux parcelles, l'une de 2.531 m² et l'autre de 13 m². Et si ce bien a été déclaré, comme nous l'avons vu, comme n'entrant pas dans le champ de la TVA, c'est au titre de la maison construite sur le terrain et achevée depuis plus de 5 ans, la société Promialp ayant demandé le bénéfice du régime d'acquisition en vue de la revente de l'article 1115 du CGI. Or, après l'acquisition, les deux parcelles de terrain composant ce tènement immobilier ont été réunies pour ne former qu'une seule parcelle, qui, elle-même, a ensuite été divisée, en 2012, en 7 parcelles, et, après démolition de la maison existante, 6 des 7 parcelles ainsi créées ont été revendues, comme autant de lots à bâtir, la 7^{ème} constituant les parties communes du lotissement.

23 Dans cette configuration particulière, nous ne nous trouvons pas à notre sens, dans l'hypothèse de l'acquisition d'un terrain à bâtir destiné, dès l'origine, à être divisé en lots, et dont il suffirait ensuite

de déterminer, comme le soutient la requérante, et comme au demeurant le pratique l'administration fiscale à l'endroit des lotisseurs, quelle serait la valeur ajoutée par l'opérateur économique.

24

Dans notre affaire, cette valeur ajoutée aurait un sens à partir du bien tel qu'il a été acquis et notamment de la partie de ce bien (la maison d'habitation) qui a déterminé l'exclusion de l'opération d'acquisition du champ de la TVA. L'immeuble ayant été détruit, nous nous trouvons face à un terrain devenu entièrement constructible. Ce n'est donc pas l'opération de lotissement qui pose problème ici, opération pour laquelle il vous est indiqué qu'un permis de lotir a été obtenu antérieurement à l'acte d'achat, et opération à laquelle l'administration fiscale sait en réalité appliquer la TVA sur la marge, mais, ce qui pose problème, est la destruction de la maison d'habitation, laquelle a augmenté l'emprise libre de construction et donc la surface à bâtir. Affirmer comme le fait la requérante que l'emprise foncière acquise était déjà, avant l'acquisition, en nature de terrain à bâtir ne nous paraît pas exact, sauf à seulement considérer que le terrain étant quoiqu'il en soit potentiellement constructible, la présence ou l'absence d'un immeuble resterait sans incidence, ce qui serait très - trop à notre sens - simplificateur.

25

Nous ne pensons pas en effet que ce raisonnement puisse être tenu, car la notion de terrain à bâtir et la notion de terrain constructible, et qui plus est constructible et bâti, ne se superposent pas, d'autant moins d'ailleurs qu'ici l'essentiel de l'emprise foncière acquise - soit 2.531 m² - concerne la propriété bâtie, la seule autre parcelle ajoutée ayant une superficie de 13 m². Au sens de l'article 12 de la Directive européenne de 2006 les terrains à bâtir sont « *Les terrains nus et aménagés définis comme tels par les Etats membres* » ; aménagés devant ici s'entendre comme aménagés en vue de leur construction, c'est à dire viabilisés. Or, l'acquisition dont il s'agit a concerné une maison d'habitation achevée depuis plus de cinq ans dotée d'un terrain d'assiette de 2.531 m², pas d'un terrain à bâtir ; la parcelle de 13 m² pouvait éventuellement avoir cette qualité, à moins que le règlement d'urbanisme applicable n'ait prévu, pour qu'un terrain soit constructible, une superficie minimale.

26

Les dispositions de l'article 257 du CGI relatives aux conditions d'assujettissement à la TVA des biens immobiliers, issues de la loi de finances rectificative pour 2010, définit les terrains à bâtir, comme des terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un document d'urbanisme, et opèrent une nette distinction entre ces terrains et les immeubles neufs, qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années, une distinction clairement reprise par les dispositions de l'article 268 du CGI, qui renvoient pour les immeubles achevés depuis plus de cinq ans au 2°) du 5 de l'article 261 du CGI. Et ces, textes, nous l'avons rappelé, appliquent le droit de l'Union européenne.

27

La position de l'administration fiscale ajouterait au texte de l'article 268 du CGI si l'opération avait véritablement consisté dans l'acquisition d'une emprise foncière constructible non bâtie destinée à être divisée en lots. Car le but du régime de la TVA sur la marge est de limiter l'assiette de la taxe pour que le lotisseur-vendeur, qui est à l'origine de l'opération économique caractérisée par la création du lotissement et la cession en lots de terrains à bâtir, soit redevable d'une taxe assise sur la seule valeur ajoutée qu'il crée et qui résulte du réaménagement et de la viabilisation des terrains achetés. Assujettir à la TVA sur le prix global de cession les opérations des lotisseurs qui revendent des terrains à bâtir acquis sans droits à déduction, reviendrait effectivement à taxer la fourniture initiale du terrain, alors qu'en sa qualité d'acheteur, le lotisseur n'a pas vocation à être redevable d'une taxe sur cette opération. C'est bien ce que nous paraît avoir pris en compte la nouvelle doctrine de l'administration fiscale qui n'exige plus une identité physique des biens achetés et des biens vendus. Et à cet égard la question soulevée par l'administration fiscale de la date de la division cadastrale du terrain d'origine ne nous paraît plus d'actualité.

28

Mais le litige qui vous est soumis ne nous paraît pas recouvrir une telle hypothèse et la position de l'administration fiscale ne nous paraît méconnaître ni le droit de l'Union européenne, ni le texte de l'article 268 du CGI, ni les intentions exprimées par le législateur au cours des travaux préparatoires à la loi de finances rectificative pour 2010. Sur ce point le rapport n° 0278 du sénateur Philippe Marini affirmait que « (...) *dans le cas où un aménageur achète un terrain à bâtir à un particulier, cette transaction ne pourra pas faire l'objet d'une perception de TVA. Pour autant, en revendant ce même terrain avec des aménagements, une TVA de 19,6 % sera perçue sur la différence entre le prix de vente et le prix du foncier, c'est-à-dire sur les aménagements.* ». Fin de citation.

29

Nous retrouvons bien là, dans les intentions du législateur, la notion encore retenue par la loi et le CGI de terrain à bâtir, alors que nous avons ici affaire avec une propriété immobilière bâtie exonérée de TVA du fait d'une maison d'habitation achevée depuis plus de cinq ans, finalement démolie pour devenir un véritable terrain à bâtir.

30

Comment dans ces conditions le calcul de la marge taxable serait-il possible ? On ne peut pas ici se borner à simplement soustraire le prix d'achat au prix de vente. La démolition de la maison, qui aboutit à la création d'un terrain entièrement constructible, c'est-à-dire, pour la création d'un lotissement, à une valeur ajoutée importante, doit nécessairement, et au minimum, entrer dans le calcul de cette marge. Or, nous ne savons pas si tel a été le cas puisque la société Promialp a elle-même procédé à ce calcul de la marge taxable. De plus, au-delà du strict prix de la démolition, comment évaluer précisément la valeur ajoutée par cette démolition par rapport à l'aménagement

d'ensemble du lotissement créé ? Le seul calcul d'un prix moyen au m² du foncier sur le secteur concerné ne nous paraît pas pouvoir résoudre cette difficulté car, d'une part, comme nous l'avons dit, nous ne savons pas exactement comment la société Promialp a calculé cette marge, d'autre part et en tout état de cause, car la société Promialp a acheté une maison d'habitation dotée d'un terrain de 2.531 m², et non un terrain à bâtir entrant dans le champ de l'article 268 du CGI. Diviser un ou des terrains à bâtir en lots est une opération de découpage neutre pour ce qui est de la qualification juridique de terrain à bâtir. Tel n'est pas le cas d'un terrain construit qui devient un terrain à bâtir. Au cas d'espèce seule la parcelle de 13 m² pouvait éventuellement recevoir cette qualification (sauf si, ce qui est probable, le règlement d'urbanisme prévoyait une superficie minimale des terrains constructibles). La circonstance que cette petite parcelle vierge de toute construction ait été réunie à la plus grande ne permet évidemment pas de conférer à l'ensemble une nature juridique de terrain à bâtir. En sens inverse il faut constater que c'est bien sur la quasi seule emprise de la propriété bâtie d'origine que sont créés les 7 lots du lotissement, ce qui est loin d'être anodin. Nous ne sommes plus là comme voudrait le laisser entendre la société Promialp dans une simple question d'optimisation fiscale. Non. Nous en sommes très loin. La nature juridique de terrain à bâtir figure bien dans le texte de l'article 268, et même, comme le précise le texte, à compter de « *l'acquisition du terrain* », l'article 268 du CGI bornant ainsi clairement son champ d'application à cette catégorie d'opérations ainsi qu'à celles relatives aux immeubles achevés depuis plus de cinq ans.

³¹ En conséquence, si, sur ce point de l'application de l'article 268 du CGI, nous ne partageons pas toutes les analyses présentées par l'administration fiscale dans ses écrits initiaux devant la Cour (ses écrits plus récents admettent cependant une évolution de sa doctrine sur ce sujet), nous pensons toutefois qu'à l'égard de l'opération réalisée par la SARL Promialp à Gières elle a fait une exacte - et stricte comme elle le devait - application de ce texte en considérant que cette opération ne pouvait entrer dans le champ d'application de ces dispositions et devait se voir appliquer la TVA de droit commun.

³² S'agissant en second lieu des deux autres opérations réalisées par la société Promialp, celle des deux ventes de terrains à Claix et celle de la vente de la maison à Saint-Ismier, opérations qui sont donc visées par les conclusions de l'appel principal qui vous est soumis par la SARL Promialp.

³³ Pour les deux ventes de terrains à Claix, les premiers juges ont donc, en l'absence d'actes rectificatifs, maintenu, sur le fondement du 3 de l'article 283 du CGI, les rappels des montants de TVA tels qu'ils figuraient sur les actes de vente des 17 janvier 2011 et 24 avril 2012, actes tenant lieu de factures, bien que les montants déclarés par la

société Promialp aient été nettement inférieurs. La requérante s'est, dès le début du litige devant la Cour, retranchée derrière le caractère erroné des mentions de TVA figurant sur les actes de vente et derrière la faculté de régularisation qui lui était ouverte ; elle citait notamment à cet égard la décision de la Cour de Justice de l'Union Européenne du 19 septembre 2000 aff. 454/98 plén. *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG et Manfred Strobel*, à la RJF, 1/01 n° 125.

34

Comme le soutenait à juste titre l'administration fiscale, erronée ou pas, la TVA figurant dans l'acte de vente d'un immeuble est assimilée à une facture et, de ce seul fait doit, en vertu du 3 de l'article 283 du CGI, être acquittée : CE, n°231165, 19 mars 2003, *sarl Cabinet Giordano*, à la RJF 6/03 n° 698. Toutefois l'administration fiscale reconnaît la faculté de régularisation entérinée par la jurisprudence européenne (Cour de Justice des Communautés européennes arrêt du 13 décembre 1989 *Genius Holding BV* n° C-342/87), laquelle a été prise en compte par la Conseil d'Etat (CE, n°297059, 14 avril 2008 *société des Avitailleurs réunis bordelais*, à la RJF 7/08 n° 0801 ou encore CE n°375667, 15 février 2016) . Bien évidemment la Cour de Lyon juge en ce sens, voyez par exemple l'arrêt de la 2^{ème} chambre de la CAA de Lyon 15LY01741, 3 janvier 2017, *SAS Gaillard*.

35

Pour ces deux ventes de Claix les actes rectificatifs annoncés ont été produits : ils n'étaient ni signés ni datés ; il n'était pas certain qu'ils aient été soumis à la publicité foncière et que les droits d'enregistrement aient été acquittés ; et l'administration fiscale a considéré que ces actes comportant les mêmes montants que les sommes initialement dues par les acquéreurs ils ne pouvaient donc tenir lieu de factures rectificatives.

36

Qu'en est-il ? Désormais vous disposez, en réponse à votre demande, des actes datés des 30 et 31 mars 2017, signés, en règle par rapport aux droits d'enregistrement et à la publicité foncière. Ces actes, qui font maintenant application d'une TVA sur la marge telle qu'elle avait été déclarée, vous questionneront cependant par le fait qu'ils mentionnent des prix de vente correspondant à ce qu'étaient antérieurement, dans les actes de vente initiaux, les prix de vente TVA incluse à la charge du vendeur. Lors de l'audience du 23 octobre dernier cela nous était, à l'instar de l'administration fiscale, apparu comme une anomalie. Logiquement nous aurions dû trouver des prix de vente hors taxe identiques et des prix de vente TVA sur la marge incluse différents des prix de vente TVA normale incluse des actes initiaux. Ces actes rectificatifs comportent donc des prix de ventes supérieurs à ce qu'ils étaient dans les actes d'origine. Cela est très étrange, car la TVA d'origine paraît avoir été transformée en complément de prix, alors que les actes rectificatifs sont censés être intervenus pour corriger seulement le régime de la TVA. Doit-on considérer que cela ne concerne que la relation vendeur/acquéreur... ? Il est certain quoiqu'il en soit que l'absence de

risque de perte fiscale qui est liée à la notion de facture rectificative est ici confortée par des prix de vente supérieurs aux prix initiaux. Par ailleurs, la bonne foi de la société Promialp, que vous devez aussi rechercher pour admettre les actes rectificatifs, paraît pouvoir être retenue puisque, comme les premiers juges l'avaient d'ailleurs relevé, elle avait déclaré, pour ces deux opérations, une TVA sur la marge correspondant aux montants figurant sur les actes rectificatifs. Quant au délai de production de ces actes rectificatifs, si l'omission à déclaration peut être réparée avant le 31 décembre de la 2^{ème} année qui suit l'omission (voyez sur ce point CE, n° 308312, 24 février 2010, société Saint-Gobain Pam), soit dans un délai identique au délai de réclamation de l'article R.196-1 du LPF, qui débute à compter de l'avis de mise en recouvrement, il nous semble qu'ici la société Promialp se trouvait dans le cadre du délai de reprise de 3 ans de l'article R. 196-3 du LPF ayant débuté à compter de la proposition de rectification du 16 avril 2014 et ayant pris fin le 16 avril 2017, les actes de vente rectificatifs des 30 et 31 mars 2017 étant donc bien intervenus dans ce délai.

³⁷ Cela dit, vous pourrez aussi vous inspirer d'une solution plus audacieuse du tribunal administratif de Montreuil, n° 1502570 du 1^{er} décembre 2016 *société Detox Delight*, à la RJF 3/17 n° 233, qui, se fondant sur le principe de neutralité de la TVA, estime que dans une relation de vente à l'égard de clients qui sont des particuliers ne pouvant récupérer la TVA, le risque de perte fiscale est inexistant et permet tout simplement de sa passer de factures rectificatives pour demander à passer à un taux réduit de TVA.

³⁸ Vous pourrez donc, pour les deux ventes dont il s'agit, décharger la société Promialp de la différence entre les montants de TVA figurant sur les actes d'origine et les montants de TVA déclarés et figurant sur les actes rectificatifs, soit 12.530 euros (pour la parcelle AK 311) et également 12.530 euros (pour la parcelle AK 310), soit un total de 25.060 euros.

³⁹ Enfin pour la maison de Saint-Ismier, achevée depuis plus de cinq ans dont la vente, exonérée de TVA, est intervenue le 27 janvier 2012, et avant laquelle la société Promialp avait déduit la TVA les dépenses de travaux qu'elle avait engagés en 2009, 2010 et 2011, contrairement à ce que soutient la requérante, sa qualité de marchand de biens et donc d'assujettie redevable de la taxe lui permettait de déduire immédiatement dès la date du paiement la taxe ayant grevé les travaux de réfection et d'aménagement du bien réalisé avant la revente, et la vente ayant été par ailleurs exonérée de TVA il fallait régulariser les déductions faites en amont sur le fondement de l'article 207 VI 2°) de l'annexe II au CGI, le droit à déduction n'étant, conformément à l'article 271 III b) du CGI, définitivement acquis que lorsque l'opération a elle-même donné lieu à une taxation définitive : Conseil d'Etat n° 095344 du 18 février 1976 *société Moritz*.

40

Par ces motifs, nous concluons à la réformation du jugement attaqué, au titre de l'appel principal, à ce que la SARL Promialp soit déchargée de la somme de 25.060 euros correspondant à la différence entre les montants de TVA figurant sur les actes de vente d'origine des terrains de Claix et les montants de TVA déclarés et figurant sur les actes rectificatifs, (12.530 euros pour la parcelle AK 311 et également 12.530 euros pour la parcelle AK 310), au titre de l'appel incident, à ce que soit remise à la charge de la SARL Promialp en droits et pénalités les rappels de TVA d'un montant de 85.777 euros auxquels elle a été assujettie au titre de la période du 1^{er} octobre 2011 au 30 septembre 2012, et au rejet, dans les circonstances de l'espèce, des conclusions présentées par la société Promialp au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.