

TVA immobilière sur la marge : opérations de livraisons de terrains à bâtir par des marchands de biens

Lire les conclusions de :

Jean-Paul Vallecchia

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 19LY00501 – ministre de l'économie, des finances et de la relance c/ SARL Les Anges d'eux - SARL Echo 5 - SAS Cletimmo – 18 mars 2021 – C [↗](#)

Requêtes jointes : 19LY00541 - 19LY01240 : sursis à statuer dans l'attente décision CJUE - CJUE, ordonnance du 10 février 2022 - C-191/21

Arrêt 19LY00541 annulé en cassation : CE, 2 avril 2024, n° 466644, C et renvoi à la CAA de Lyon sous le n° 24LY00849

CAA Lyon, 5ème chambre - 19LY00501 - 16 juin 2022 - C+

INDEX

Mots-clés

TVA immobilière, TVA sur la marge, Revente soumise à TVA, Marchands de biens, Notion de terrains à bâtir, Renvoi préjudiciel à la CJUE, Article 99 du règlement de procédure

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Les dispositions de droit interne précitées de l'article 268 du code général des impôts ont été interprétées en ce sens que les règles de calcul dérogatoires de la taxe sur la valeur ajoutée qu'elles prévoient 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, notamment quand le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur ou quand le bien acquis a fait l'objet d'une division parcellaire en vue d'en céder séparément des parties ne constituant pas le terrain d'assiette du bâtiment.

² La Cour de justice a cependant été saisie par une décision du Conseil d'Etat du 25 juin 2020, dans l'hypothèse d'un lotisseur ayant fait l'acquisition d'un terrain non bâti revendu en qualité de terrain à bâtir, après avoir effectué des travaux de viabilisation et division en lots, d'une question préjudicielle, enregistrée sous le n° C-299/20, portant notamment sur le point de savoir si l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006, d'application stricte en tant que dérogation, doit être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes : soit lorsque ces terrains, acquis non bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir ; soit lorsqu'ils ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications).

³ Le marchand de biens comme le lotisseur, agissant en qualité d'acheteurs-revendeurs, réalisent une opération de livraison d'un terrain à bâtir effectuée après avoir opéré certaines transformations d'un terrain acquis alors qu'il n'avait pas la qualification de terrain à bâtir. Les deux types d'opération diffèrent en revanche en ce que, dans un cas, le terrain a initialement été acquis bâti alors que, dans l'autre cas, il a été acquis non bâti.

La réponse aux moyens présentés dans le présent litige, lequel pose des questions complémentaires à celles dont la Cour a été saisie sous le n° C-299/20, dépend ainsi du point de savoir si l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006, qui est d'application stricte en tant que dérogation, doit être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de

terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes : soit lorsque ces terrains, acquis bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir ; soit lorsqu'ils ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles que leur division en lots. [1]

⁴ *19-06-02-08-01, Taxe sur la valeur ajoutée, TVA immobilière, TVA sur la marge, Marchands de biens, Article 268 du code général des impôts, Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, Article 392 de la Directive TVA, Article 392 de la directive du 28 novembre 2006, Opérations immobilières soumises au régime de la TVA sur la marge, Opérations de livraisons de terrains à bâtir, Terrains acquis bâtis, Revente, Division par lots, Cession de terrains à bâtir, Terrains acquis en vue de leur revente, Cession de terrains à bâtir qui avaient le caractère d'un terrain bâti lors de leur acquisition, Application du droit de l'Union européenne par le juge administratif français,*

⁵ *15-03-02-01, Renvoi préjudiciel à la CJUE, Question préjudicielle, Interprétation du droit de l'Union*

NOTES

[1] Comp. Sur l'interprétation de l'article 268 du code général des impôts au regard de l'article 392 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006, CE, 27 mars 2020, ministre de l'action et des comptes publics c/ SARL Promialp, n° 0428234, à paraître aux tables du recueil Lebon ; sur le refus de transmettre au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité de l'article 268 du CGI tel qu'interprété par le Conseil d'Etat, CE, 16 juillet 2020, Ministre de l'action et des comptes publics c/ M. X., n° 0435464. [Retour au texte](#)

Comp. Sur la question de savoir si l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme réservant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit d'opérer la déduction de cette taxe ? Ou permet-il d'appliquer ce régime à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition n'a pas été soumise à cette taxe, soit parce que cette acquisition ne relève pas du champ d'application de celle-ci, soit parce que, tout en relevant de son champ, elle s'en trouve exonérée ? CE 25 juin 2020, Société Icade Promotion logement, n° 0416727.

Cf. sur la question de savoir si l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes : - lorsque ces terrains, acquis non bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir ; - lorsque ces terrains ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications) ? CE 25 juin 2020, Société Icade Promotion logement, n° 0416727.

Lire aussi : CJUE, ordonnance du 10 février 2022 - C-191/21 en réponse à la question préjudicielle posée par la CAA de Lyon dans son arrêt du 18 mars 2021 ci-dessus référencé : "*...L'article 392 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il exclut l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraison de terrains à bâtir lorsque ces terrains acquis bâtis sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir, mais qu'il n'exclut pas l'application de ce régime à des opérations de livraison de terrains à bâtir lorsque ces terrains ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles qu'une division en lots.*"

Conclusions du rapporteur public

Jean-Paul Vallecchia

rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6682](https://doi.org/10.35562/alyoda.6682)

¹ La société Les Anges d'Eux, marchand de biens, a acquis, par acte notarié du 15 mars 2013, une propriété bâtie, située sur le territoire de la commune d'Aurec sur Loire, composée d'une habitation avec terrain attenant et dépendances pour un prix de 388.400 euros. Après avoir procédé à une division parcellaire, cette société a cédé plusieurs terrains à bâtir entre septembre 2013 et avril 2014. Ces opérations de cession ont chacune été assujetties à la TVA selon le régime de la marge prévu par l'article 268 du CGI. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a assujetti l'intégralité du prix de vente des terrains cédés à la TVA et a mis à la charge de la société Les Anges d'Eux des rappels de TVA pour la période du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2014.

² La société Echo 5, exerce la même activité de marchand de biens immobiliers. Elle a acquis le 29 septembre 2011, sur le territoire de la commune de Reyrieux, un tènement immobilier composé d'une propriété bâtie et d'un terrain boisé attenant. À la suite de redécoupages parcellaires, des 11 novembre 2011 et 13 mars 2012, et d'un permis d'aménager, du 3 mai 2012, cette société a cédé, d'une part, la propriété bâtie et son terrain le 23 novembre 2011, et, d'autre part, quatre terrains à bâtir les 27 février, 7 mai, 10 juin et 16 octobre 2014. Au terme d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014, l'administration lui a notifié des rappels de TVA du fait de la remise en cause, d'une part, du régime de la TVA sur la marge, que la société avait appliqué aux quatre dernières cessions de terrains, et, d'autre part, de la réintégration par la société en novembre 2015 d'une indemnité de servitude dans le prix de revient des lots de terrains à bâtir pour le calcul de la TVA sur la marge.

³ La société Cletimmo, également marchand de biens, a acquis au mois de juin 2013 une propriété composée d'une maison d'habitation avec terrain attenant et dépendances. Après avoir procédé à une division parcellaire, la société a cédé, outre l'habitation initiale, deux terrains à bâtir en septembre et décembre 2014. Ces deux opérations de cession ont, chacune, été assujetties à la TVA sur la marge de l'article 268 du CGI. Après une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a assujetti l'intégralité du prix de vente des terrains cédés à la TVA et a mis à la charge de la société Cletimmo des rappels de TVA pour la période du 1er janvier au 31 décembre 2014.

⁴ Les trois jugements du tribunal administratif de Lyon, du 6 novembre 2018, du 20 novembre 2018 et du 11 décembre 2018, dont le Ministre relève appel devant vous, ont déchargé ces trois sociétés des rappels de TVA mis à leur charge, estimant que la circonstance pour un assujetti de procéder, après division cadastrale, à la vente d'un terrain à bâtir issu d'une acquisition portant initialement sur un immeuble bâti et son terrain d'assiette ne faisait pas obstacle à l'application de la TVA sur la marge, l'administration ne pouvant, selon les premiers juges, limiter l'application de la TVA sur la marge au cas où la division parcellaire et la ventilation du prix d'achat seraient antérieures à l'acquisition initiale ; étant précisé que les propriétés en cause avaient été acquise auprès de particuliers n'ayant donc pas la qualité d'assujettis à la TVA.

⁵ Rappelons que : Le I de l'article 257 du CGI dans sa rédaction applicable, issue de l'article 16 de la loi du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, prévoit que les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, lesquelles comprennent les livraisons à titre onéreux de terrains à bâtir, sont soumises à la TVA ; en vertu du 2 du b) de l'article 266 du même code, l'assiette de la taxe est en principe constituée par le prix de cession.- L'article 392 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA dispose toutefois 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* ». L'article 268 du CGI, pris pour la transposition de ces dispositions, prévoit, dans sa rédaction également issue de l'article 16 de la loi du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, que : « *S'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir, ou d'une opération mentionnée au 2° du 5 de l'article 261 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* ».

⁶ Comme vous le savez, cette question avait fait l'objet d'un arrêt de la Cour, en chambres réunies, CAA Lyon, 17LY03359, société Promialp, 20 décembre 2018, censurant l'analyse sur ce point de l'administration fiscale.

⁷ Toutefois, sur recours du Ministre, le Conseil d'Etat a annulé l'arrêt de la Cour par sa décision, classée en B, n° 0428234 du 27 mars 2020, ministre de l'action et des comptes publics c./ SARL Promialp,

décision selon laquelle 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 bien même le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur.

⁸ Cette question a par ailleurs fait l'objet d'un nouveau développement depuis la décision du Conseil d'Etat n° 0416727 du 25 juin 2020, société Icade Promotion Logement, prise par les 3ème et 8ème chambres réunies, par laquelle la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) a été saisie, en raison de l'existence d'une difficulté sérieuse d'interprétation, d'une question préjudicielle portant sur deux points :

⁹ 1°) L'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme réservant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition a été soumise à la TVA sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit d'opérer la déduction de cette taxe ? Ou permet-il d'appliquer ce régime à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition n'a pas été soumise à cette taxe, soit parce que cette acquisition ne relève pas du champ d'application de celle-ci, soit parce que, tout en relevant de son champ, elle s'en trouve exonérée ?

¹⁰ 2°) L'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes : - lorsque ces terrains, acquis non bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir ; - lorsque ces terrains ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications) ?

¹¹ Le second volet de cette question préjudicielle pourrait, au travers de la seconde hypothèse qu'il envisage, rejoindre le cas de figure des sociétés Les Anges d'Eux, Echo 5 et Cletimmo, que vous examinez aujourd'hui, celui de terrains ayant fait l'objet de modifications de leurs caractéristiques entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti. La différence est que pour la société Icade Promotion Logement il s'agit de terrains non bâtis devenus des terrains à bâtir, alors que pour les sociétés Les Anges d'Eux, Echo 5

et Cletimmo – et cela valait aussi dans l'affaire Promialp jugée par la Cour puis par le Conseil d'Etat – il s'agit de propriétés bâties ayant fait, après leur acquisition, de divisions parcellaires en vue de leur revente en terrains à bâtir.

¹² Vous pourriez ainsi, afin que toutes les hypothèses soient clairement envisagées, soit attendre la réponse à la question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat, soit saisir à votre tour la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) d'une question préjudicielle venant compléter celle transmise par le Conseil d'Etat sur l'interprétation qu'il convient de donner à l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006, et donc, dans l'attente, surseoir à statuer comme l'a fait le Conseil d'Etat dans l'affaire de la société Icade Promotion Logement.

¹³ Si vous optiez pour un jugement, dès maintenant, des trois affaires qui vous sont soumises il vous faudrait alors appliquer la décision du Conseil d'Etat, classée en B, n° 0428234 du 27 mars 2020, ministre de l'action et des comptes publics c./ SARL Promialp et donc faire droit aux trois appels du Ministre. La 8ème chambre de la Section du contentieux du Conseil d'Etat (qui a aussi jugé en chambres réunies le dossier Icade Promotion Logement) a au demeurant très clairement confirmé cette solution par sa décision n° 0435464 du 16 juillet 2020, ministre de l'action et des comptes publics c./ M. X., décision qui est donc postérieure à la question préjudicielle posée le 25 juin 2020.

¹⁴ Toutefois, bien qu'étant partisan de cette solution, l'article 392 de la directive faisant très clairement référence à « la livraison (...) de terrains à bâtir achetés en vue de la revente (...) », et bien que le Conseil d'Etat nous semble avoir volontairement dissocié l'hypothèse jugée dans SARL Promialp, toutefois, cette question ayant, avant qu'elle ne soit tranchée par le Conseil d'Etat, fait l'objet d'un débat dense et animé devant et au sein de la Cour, il nous paraîtrait, finalement, très raisonnable d'obtenir l'éclairage de la CJUE sur l'interprétation qu'il convient de donner à l'article 392 de la directive, soit en attendant la réponse de la CJUE à la question déjà posée par le Conseil d'Etat, soit en formulant vous-même – et cela je crois serait d'ailleurs préférable pour aller jusqu'au bout de cette logique – une question préjudicielle venant compléter celle du Conseil d'Etat.

¹⁵ Que vous optiez pour l'une ou l'autre de ces hypothèses, il vous faudra, quoiqu'il en soit, si vous nous suivez, surseoir à statuer.

¹⁶ Par ces motifs, nous concluons au sursis à statuer, soit dans l'attente de la réponse à la question préjudicielle posée à la CJUE par le Conseil d'Etat, sur l'interprétation qu'il convient de donner à l'article 392 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA, dans l'affaire n° 0416727 du 25 juin 2020, Société Icade Promotion Logement, soit en formulant une nouvelle question préjudicielle venant compléter celle du Conseil d'Etat pour

l'hypothèse de l'acquisition d'une propriété bâtie ayant, postérieurement à son acquisition, fait l'objet d'une division parcellaire en vue de sa revente.