

TVA immobilière sur la marge : notion de livraison de terrain à bâtir

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 20LY01230 – ministre de l'action et des comptes publics
c/ société Promialp – 21 juin 2022 – C+

Pourvoi en cassation non admis : CE, 10 mars 2023, n° 466849, société Promialp

INDEX

Mots-clés

TVA immobilière, TVA sur la marge, Revente soumise à TVA, Marchands de biens, Notion de terrains à bâtir, Cession de terrains à bâtir, Renvoi préjudiciel à la CJUE, Article 99 du règlement de procédure, Directive TVA, Opérations taxables, Article 268 du code général des impôts, Article 257 du code général des impôts.

Rubriques

Fiscalité

Résumé

¹ Le I de l'article 257 du code général des impôts dans sa rédaction applicable au litige, 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 taxe sur la valeur ajoutée. 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.

² 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 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 code général des impôts, 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 (...), 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(...); / - soit la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature qu'il a effectués.* ».

³ Il résulte des dispositions précitées de l'article 268 du code général des impôts, lues à la lumière de celles de la directive dont elles ont pour objet d'assurer la transposition, 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.

⁴ D'une part, aux termes de l'article 12 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 : « *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 (...). Aux fins du paragraphe 1. point b), sont considérés comme « terrains à bâtir » les terrains nus ou aménagés, définis comme tels par les Etats membres ». Aux termes de l'article 135 de cette directive : « 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes : (...) k) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b) (...) ».

⁵ En premier lieu, il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne que la définition de la notion de « terrain à bâtir » est limitée par la portée de la notion de « bâtiment », définie de manière très large par le législateur de l'Union à l'article 12, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 comme incluant « toute construction incorporée au sol ». En deuxième lieu, eu égard au fait que la notion de « terrain à bâtir » englobe les terrains tant nus qu'aménagés, le critère déterminant aux fins de la distinction entre un terrain à bâtir et un terrain non bâti est celui de savoir si, au moment de la transaction, le terrain en cause est destiné à supporter un édifice. En troisième lieu, aux fins de garantir le respect du principe de neutralité fiscale, il est nécessaire que tous les terrains non bâtis destinés à supporter un édifice et, partant, destinés à être bâtis soient couverts par la définition nationale de la notion de « terrains à bâtir ».

⁶ En outre, une opération de livraison d'un terrain supportant, à la date de cette livraison, un bâtiment ne peut être qualifiée de livraison d'un « terrain à bâtir », même si l'intention des parties était que le bâtiment soit totalement ou partiellement démoli, sauf à ce que l'opération de démolition puisse être regardée comme formant avec l'opération de livraison du terrain une opération unique. Une telle opération a été reconnue dans le cas où le vendeur est chargé de la démolition du bâtiment existant et que celle-ci a déjà débuté à la date de livraison du bien.

⁷ Enfin, il incombe au juge de l'impôt de déterminer, en tenant compte des définitions législatives nationales et de toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause au principal, si un terrain relève de la notion de « terrain à bâtir ».

⁸ D'autre part, aux termes de l'article 257 du code général des impôts, dans sa version applicable au litige : « 2. Sont considérés : 1° Comme terrains à bâtir, les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou de l'article L. 111 1 2 du code de l'urbanisme. ». Aux termes de l'article 261 du même code : « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée :

/ (...) / 5. (Opérations immobilières) : / 1° Les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 ; / (...) ». [1]

⁹ *15-03-02-01, Communautés européennes et Union européenne, Application du droit de l'Union européenne par le juge administratif français, Renvoi préjudiciel à la CJUE, Question préjudicielle, Interprétation du droit de l'Union*

¹⁰ *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, Opérations immobilières soumises au régime de la TVA sur la marge (art. 268 du CGI), 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, Notion de terrain à bâtir au sens de l'article 257 du CGI, Appréciation de cette qualification à l'échelle de l'unité foncière : absence, Appréciation de cette qualification à l'échelle de la parcelle : existence.*

NOTES

[1] Cf. CAA Lyon, 5ème chambre - N° 19LY00541 - ministre de l'économie, des finances et de la relance c/ SARL Echo 5 - 16 juin 2022 - C+ [Retour au texte](#)