TVA sur marge en matière de vente de terrain à bâtir : sombre horizon

Pierre-Antoine LHERMITTE[1]

Résumé. Attendu par les professionnels de l'immobilier, le régime de TVA sur marge en matière de livraison de terrain à bâtir est soumise à l'interprétation de la CJUE. Dans ce contexte, l'avocat général Rantos a retenu une interprétation stricte de la directive TVA et a proposé à la Cour de retenir que l'application du régime de la taxation sur la marge suppose une identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu.

Summary. Expected by the real estate professionals, the application of the margin taxation scheme to transactions for the supply of building land is subject to the interpretation of the ECJ. In this context, Advocate General Rantos adopts a strict interpretation of VAT directive and proposes that the Court answer that the application of the margin tax scheme presupposes a legal identity between the property purchased and the property sold.

Mots-clés. TVA sur marge, vente terrain à bâtir, CJUE, achat en vue de la revente, identité juridique

1 Introduction

Pour connaitre l'issue européenne du feuilleton franco-français[2] de la TVA sur marge en matière de vente de terrain à bâtir, il faudra attendre *a minima* la fin des vacances judiciaires de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après CJUE).

Dans l'attente des réponses à apporter par le juge européen aux professionnels intéressés, il est proposé l'exercice suivant :

> Fournir, sur la base des conclusions rendues par l'avocat général Anathasios Rantos[3], une analyse prospective de ce que serait le (futur) champ d'application de la TVA sur marge en matière d'achat/revente de terrain à bâtir.

En effet, ce régime dérogatoire de taxation sur la marge, prévu à l'article 392 de la directive TVA[4], et transposé en droit français à l'article 268 du Code général des impôts, précise que, pour la livraison d'un terrain à bâtir (TAB) (ou d'une livraison d'immeuble bâti achevé depuis plus de cinq ans), la base d'imposition à la TVA est constituée de la marge, et non du prix de cession, s'il est établi que l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction.

Les marchands de biens et autres professionnels du secteur immobilier ont interprété littéralement cet article et l'ont appliqué tant à l'acquisition de terrain non bâti (TNB) que de terrain bâti (TB) auprès des personnes non assujetties (particulier, commune), destinés, après opération intercalaire (division parcellaire, viabilisation, démolition), à être revendus en tant que terrains à bâtir (TAB).

A l'inverse, pour l'administration fiscale, le régime de TVA sur marge ne s'applique que si les caractéristiques juridiques du bien acquis (qualification à l'achat : TAB) sont identiques à celles du bien revendu (qualification à la revente : TAB)[5].

Toutefois, l'administration fiscale autorise le bénéfice de ce régime pour l'acquisition d'un terrain nu ou à bâtir qui n'a pas ouvert droit à déduction par un assujetti qui procède ensuite à sa division et à son aménagement, en vue de la revente en plusieurs lots (changement des caractéristiques physiques entre l'achat – TAB et la revente - lots de TAB).

Par de récentes décisions discutées par la doctrine[6], le juge administratif de l'impôt est venu confirmer cette interprétation restrictive de l'administration fiscale sur la condition d'identité de qualification juridique[7].

Or, il subsiste des doutes sur la conformité du régime de TVA sur marge par rapport à la directive TVA, et notamment savoir s'il ne s'applique qu'aux biens achetés puis revendus sans transformation ni modification intermédiaire entre les deux étapes de l'opération.

C'est dans ce contexte que deux questions préjudicielles complémentaires (**2** et **3**) ont été posées par les juges nationaux à la CJUE afin que celle-ci donne son interprétation de l'article 392 de la directive TVA.

[1] Avocat passionné, membre du barreau de Coutances-Avranches, l'auteur est installé en Normandie, à Saint-Lô, Centre d'affaires le Phénix.

[2] Seule la France a exercé la faculté de prévoir un régime dérogatoire de taxation sur la marge sur le fondement de l'article 392 de la directive TVA.

[3] Conclusions présentées le 20 mai 2021 dans l'affaire C-299/20 Icade promotion SAS

[4] Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative à la TVA

[5] Rép. Grau : AN 26-4-2021 n° 35554

[6] TVA sur marge, démolition et division entre l'achat et la revente : un malheureux épilogue ? Muriel SUQUET-COZIC, BPIM 3/20

[7] CE 27-3-2020 no 428234, min. c/ Sté Promialp, confirmée par CE 8e ch. 1-7-2020 no 431641, min. c/ SARL RGMB, CE 8e ch. 1-7-2020 no 435463, min. c/ EURL Immoxine

2 Les conclusions de l'avocat général sous l'affaire Icade promotion (C-299/20) : les cas de transformation d'un terrain non bâti en un terrain à bâtir (TNB ⟹ TAB)

Dans cette affaire, il s'agissait d'un lotisseur qui avait acheté des terrains nus destinés, après division et travaux d'installation des réseaux, à être revendus en tant que terrains à bâtir.

Dans ce contexte, la CJUE a été saisie pour savoir si le régime de taxation à la marge des livraisons de terrains à bâtir s'applique

- 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,
- 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, télécommunication)

L'avocat général A. Ranthos a présenté ses conclusions le 25 mai 2021. Celles-ci ne lient pas la Cour de Justice, mais visent à proposer à la formation de jugement, en toute indépendance, une solution juridique à cette affaire.

Ainsi, à la lumière de ces conclusions, le régime de taxation sur la marge :

- ne s'applique pas à des opérations de livraison de terrains à bâtir lorsque ces terrains ont été acquis non bâtis par l'assujetti-revendeur ;
- ne s'applique pas à la revente d'un terrain, qui a fait l'objet, entre le moment de son acquisition et celui de sa revente, de modifications de ses caractéristiques telles que la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications) ;
- s'applique dans le cas de figure où, entre le moment de l'acquisition initiale d'un **terrain à bâtir** et celui de sa revente, les transformations subies par ce terrain sont limitées à la division de celui-ci en lots.

En effet, l'avocat général considère que

- « *la directive TVA établit une distinction claire entre, d'une part, les livraisons de terrains à bâtir qui relèvent du régime de droit commun et sont soumises à la TVA et, d'autre part, les livraisons de terrains non bâtis qui sont exonérées de cette taxe* »[8] ;
- « *les terrains non bâtis* ***qui ne sont pas destinés à supporter un édifice*** *et sont, en principe, exonérés de la TVA devraient être exclus du champ d'application de l'(article 392 de la directive TVA).* ***Autrement dit, le changement de qualification juridique de terrains tels ceux en cause dans l'affaire au principal semble exclure l'application du régime de la taxation sur la marge, qui suppose une identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu.*** »[9];
- « *dans une interprétation littérale, les termes « achetés en vue de la revente » indiquent une revente du bien en l'état sans réaliser de travaux d'envergure* »[10]
- pour ce qui est du champ d'application de la TVA, « *les constructions entreprises par la requérante, telles que, par exemple, les travaux de viabilisation, l'aménagement d'une route ou la réalisation de raccordement de divers réseaux, relèvent de la notion de « bâtiment » du fait notamment de leur incorporation au sol* » et sont « ***donc une transformation des caractéristiques du terrain à travers ses constructions, voire le commencement d'une opération de construction d'un immeuble neuf, et non pas une simple opération d'achat et de revente d'un terrain*** »[11]
- enfin, « *une division cadastrale permettant la vente d'un terrain en plusieurs lots ne devrait pas, en principe, être créatrice d'une valeur ajoutée justifiant la soumission au régime de droit commun de la TVA sur le prix de la vente. De plus, en l'absence de travaux, un tel terrain ne peut pas être qualifié de « bâtiment » »*[12].

En limitant les transformations d'un terrain à bâtir à la seule division possible de celui-ci en lots sans travaux d'aménagement, les solutions proposées ont pour effet de restreindre drastiquement le champ d'application du mécanisme de la taxation sur la marge.

Sur un point, l'interprétation proposée par l'avocat général est même plus restrictive que la position de l'administration française qui admet, pour le moment, l'application de la TVA sur marge en cas de passage de terrain non à bâtir à terrain à bâtir lorsque des aménagements permettant leur desserte par divers réseaux sont effectués[13].

Son raisonnement se base sur deux points essentiels :

- le premier précise que l'application du régime de la taxation sur la marge implique une identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu et exclut les cas de transformation substantielle du bien,

[8] Conclusions précitées, point 57

[9] Ibid. point 88

[10] Ibid. point 102

[11] Ibid. point 107, 108

[12] Ibid. point 112

[13] Rép. Grau : AN 26-4-2021 n° 35554

- le second rappelle que si les États membres possèdent une marge pour définir comme un terrain à bâtir, un terrain « *nu ou aménagé* », cette qualification fiscale est limitée par la portée de la notion autonome de « *bâtiment* », définie de manière très large via la directive TVA comme incluant « *toute construction incorporée au sol* » et notamment « *les travaux de canalisation pour le gaz, l'eau, les égouts et structures similaires* »[14].

Pour notre part, et concernant le premier point, l'analyse de la notion d'achat pour revente ne nous convainc pas. Comme le faisait justement observer un auteur[15], on ne comprend pas pourquoi une logique de négoce (achat-revente) est en soi exclusive de toute valorisation ou modification d'un bien (a fortiori lorsque ni le droit européen ni le droit français n'indiquent que les biens acquis doivent être revendus en l'état).

S'agissant du second point, ce raisonnement certes implacable aboutit à rendre totalement artificiel la distinction entre un terrain à bâtir aménagé c'est-à-dire incorporant les réseaux divers, et un terrain bâti. *De facto*, il réduit pour les lotisseurs l'application du mécanisme de TVA sur marge à l'achat-revente de terrains à bâtir nus issus d'une simple modification cadastrale.

3 La question préjudicielle posée sous l'affaire Ministre de l'Economie c. SARL les Anges d'Eux e.a. (C-191/21) : les cas de transformation d'un terrain bâti en un terrain à bâtir (TB ⟹ TAB)

Ce qui est bien avec les Anges, c'est qu'on comprend tout…Avec les (la jurisprudence) *Anges d'Eux* e.a., c'est un exercice plus cérébral auquel il convient de se livrer.

Dans cette affaire, des marchands de biens ont acquis auprès de particuliers, des terrains bâtis constitués de vastes parcelles supportant une construction, puis ont détaché et divisé les terrains nus attenant en vue de les revendre en tant que terrains à bâtir[16].

La question posée par le juge national, complémentaire à la précédente (cf. supra), est la suivante : le régime de taxation à la marge des livraisons de terrains à bâtir s'applique-t-il

- 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,
- 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 ?

La doctrine administrative considère que les notions de terrain à bâtir et d'immeuble bâti sont exclusives l'une de l'autre et que peut seul constituer un terrain à bâtir un terrain qui ne comporte pas d'ores et déjà des « *bâtiments* », au sens de « *construction incorporée au sol* »[17].

Cependant, un immeuble dont l'état le rend impropre à un quelconque usage devra être assimilé à un terrain à bâtir (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti, etc..)[18].

Le Conseil d'État, dans sa jurisprudence *Promialp*[19], a d'ores et déjà jugé que les règles de calcul de la TVA sur marge ne s'appliquent pas à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti.

Par anticipation et si on applique le critère issu des conclusions de l'avocat général Rantos, à savoir « *le changement de qualification juridique de terrains (…) exclu(t) l'application du régime de la taxation sur la marge, qui suppose une identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu* », la jurisprudence *Promialp* est conforme à cette interprétation et le régime de TVA sur marge ne s'appliquera ni à l'opération décrite dans la première question ni à la seconde question (« *le terrain faisant l'objet de la division cadastrale, suivie de la revente, (*devant disposer, pour l'avocat général, de*) la qualité de « terrain à bâtir » **dès son acquisition** »*[20].

De plus, la jurisprudence de la CJUE précise qu'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[21]. La CJUE

[14] Articles 13 ter sous b) et 31 bis règlement d'exécution UE n°1042/2013

[15] TVA – En marge ! Affaire promialp le débat est-il clos ? Etude Bertrand Lacombe, droit fiscal n°26 25 juin 2020, 282

[16] CAA Lyon 18 mars 2021 n°19LY00501, 5ème chambre, DGCF / SARL les Anges d'eux et autres.

[17] BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 n°110

[18] BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 n°120

[19] CE, 8e et 3e ch.,27 mars 2020, n°428234, SARL Promialp

[20] Conclusions A.Rantos précitées, point 113

[21] CJUE 4 septembre 2019 aff. 71/18, Statteministeriet c/ KPC Herning

reconnaît l'existence d'une telle opération unique 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[22].

A contrario, la qualification d'immeuble bâti a été retenue s'agissant d'un bien immeuble composé d'un terrain et d'un bâtiment ancien en cours de transformation en un bâtiment nouveau dès lors que, au moment de la livraison, le bâtiment ancien n'avait subi que des travaux de démolition partielle et était, à tout le moins en partie, encore utilisé en tant que tel[23].

Pour la Cour, parmi les éléments objectifs pertinents à prendre en considération, figurent, en outre,

- l'état d'avancement, à la date de la livraison d'un bien immobilier composé d'un terrain et d'un bâtiment, des travaux de démolition ou de transformation effectués par le vendeur,
- l'usage effectif de ce bien immeuble à la même date,
- l'engagement du vendeur à réaliser des travaux de démolition en vue de permettre une construction future [24].

Il s'ensuit qu'à la lumière des jurisprudences précitées et si le critère *d'identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu* est confirmé, toute opération (démolition, division parcellaire, aménagement) effectuée **entre** l'achat et la revente sur un terrain bâti et qui modifierait sa qualification d'un point de vue fiscal empêcherait l'application du mécanisme de TVA sur marge.

En revanche, si une division parcellaire est effectuée **avant** l'acquisition du terrain bâti pour distinguer le terrain d'assiette de la propriété bâti, des terrains à bâtir, le régime de TVA sur marge s'appliquera à nouveau de plein droit sur les terrains et sur option pour l'immeuble s'il est ancien (le critère d'identité juridique étant ici satisfait).

Si, à la suite d'une division parcellaire antérieure à l'acte d'acquisition, la démolition de l'immeuble est décidée, le critère d'identité juridique sera satisfait si

- l'immeuble dont l'état le rend impropre à un quelconque usage est assimilé à un terrain à bâtir (ruine, …),
- la démolition de l'immeuble destiné à être transformé forme avec la livraison des terrains à bâtir une opération unique (critères issus de la jurisprudence *Don Bosco* et *KPC Herning).*

Si, à la suite d'une division parcellaire antérieure à l'acte d'acquisition, l'aménagement des terrains à bâtir (par définition nus) est décidé, le critère d'identité juridique ne sera vraisemblablement jamais satisfait, les travaux de desserte et des réseaux étant *« une transformation des caractéristiques du terrain à travers ses constructions »*[25].

4 Conclusion

L'heure n'est pas encore au bilan et il conviendra néanmoins d'attendre les arrêts rendus par les juges du Kirchberg sur ces questions pour déterminer avec précision aux professionnels du secteur les opérations soumises au régime d'exception de la TVA sur marge et celles soumises au droit commun sur le prix de vente.

Quoi qu'il en soit, c'est une interprétation stricte qui se dessine du régime de TVA sur la marge si le critère d'identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu est reconnu par la Cour.

L'horizon s'assombrit.

[22] CJCE 19 novembre 2009 aff. 461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV

[23] CJUE 12 juillet 2012 aff. 326/11 J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, CJUE 4 septembre 2019 aff. 71/18, Statteministeriet c/ KPC Herning

[24] CJCE 12 juillet 2012, C-326/11 précité, CJCE 17 janvier 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11

[25] Conclusions A. Ranthos précitée, point 108.