

En marge ! Affaire *Promialp* : le débat est-il clos ?

Bertrand Lacombe,

avocat, chargé d'enseignement en droit fiscal

Dans ce qui a été justement présenté comme « un tremblement de terre à bâtir », le Conseil d'État a validé la position exprimée en dernier lieu par la doctrine administrative, consistant à restreindre le régime de la taxation sur la marge aux seuls cas dans lesquels le bien acquis et le bien revendu conservent la même qualification juridique. Cette décision, rendue « à la lumière » de l'article 392 de la directive TVA, est-elle de nature à clore définitivement le débat ?

1 - C'est dans un sens assez inattendu que le Conseil d'État vient de trancher 1 ce qui est progressivement devenu un contentieux de place pour les lotisseurs, aménageurs et marchands de bien.

Les services vérificateurs remettent en cause l'application de la TVA sur la seule marge réalisée par ces professionnels de l'immobilier, dès lors que le bien qu'ils revendent n'est pas strictement identique au bien qu'ils avaient acquis, sans que cette acquisition n'ouvre pourtant droit à déduction. L'Administration réclame alors la TVA sur le prix total de cession, annihilant de ce fait tout ou partie du bénéfice réalisé par le professionnel 2.

Elle a pour cela bénéficié du soutien inconditionnel de son ministre, qui, assailli de questions de parlementaires, soutenait que la revente de terrains à bâtir issus de la division parcellaire d'un terrain unique devrait être taxée sur le prix total, quand bien même l'acquisition initiale n'aurait pas ouvert droit à déduction 3.

Consécutivement à plusieurs jugements de premier ressort lui donnant tort, le ministre a finalement assoupli sa position en exigeant seulement une identité de qualification juridique entre le bien acquis et le bien revendu 4. La plupart de ces jugements, tous favorables aux contribuables, n'étaient pas frappés d'appel et ce n'est que dans quelques espèces (sans doute

1 V. CE, 8e et 3e ch., 27 mars 2020, n° 428234, SARL *Promialp* : *JurisData* n° 2020-004303 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 20, comm. 241, concl. K. Ciavaldini, note A. Moraine et J.-P. Casimir. A noter que l'administration n'a pas tardé à intégrer cette décision dans sa doctrine opposable, sous la référence BOI-TVA-IMM-10-20-10-20200513 n°20.

2 Son client, acquéreur du terrain à bâtir qui aurait alors acquitté à tort le tarif ordinaire des droits de mutation à titre onéreux, pourrait corrélativement réclamer leur restitution.

3 *Rép. min.* n° 94061 : JOAN 30 août 2016, p. 7769, L. de la Raudière ; JCP N 2016, n° 37, act. 1014. - *Rép. min.* n° 91143 : JOAN 30 août 2016, p. 7769, O. Carré ; JCP N 2016, n° 37, act. 1014. - *Rép. min.* n° 96679 : JOAN 20 sept. 2016, p. 8522, D. Bussereau ; *Constr.-Urb.* 2016, comm. 152, note N. Gonzalez-Gharbi ; FR 45/2016, p. 2. - *Rép. min.* n° 94538 : JOAN 20 sept. 2016, p. 8514, G. Savary ; *Dr. fisc.* 2016, n° 46, act. 640 ; JCP N 2016, n° 39, act. 1064. - *Rép. min.* n° 00904 : JO Sénat 7 sept. 2017, p. 2485, C. Giudicelli.

4 *Rép. min.* n° 4171 : JO Sénat 17 mai 2018, p. 2361, J.-P. Vogel ; RFP 2018, alerte 133. - *Rép. min.* n° 5999 : JOAN 12 juin 201, Mignola. - *Rép. min.* n° 1835 : JOAN 24 sept. 2019, p. 8300, Falorni ; JCP N 2019, n° 40, act. 776.

celles que l'Administration considérait comme les meilleures candidates à la réformation) que le juge d'appel fut amené à se prononcer 5. L'affaire *Promialp* fut de celles-ci, même si l'Administration n'a formé qu'un appel incident 6, et la décision du Conseil d'État, si elle infirme la position qui avait jusqu'alors été unanimement adoptée par les juges du fond, pourrait, selon nous, ne pas clore définitivement le débat.

1. Que disent les textes et leurs auteurs ?

A. - L'article 268 du CGI

2 - 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 : a) soit les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du terrain ou de l'immeuble [...] ».* Ainsi, le texte ne semble fixer qu'une condition à la taxation sur la seule marge : le fait que l'acquisition n'ait pas ouvert droit à déduction, sans qu'aucune distinction ne soit opérée quant à la qualification ayant abouti à une absence de déduction lors de l'acquisition.

3 - C'est cette approche, très littérale il est vrai, qui avait été retenue jusqu'à présent par les juges du fond pour rejeter les prétentions de l'Administration. Cette dernière soutenait que sa doctrine n'ajoute pas à la loi, au prix d'une interprétation qui a été qualifiée de « distributive ».

Dans ses conclusions au pied de l'arrêt *Promialp*, Mme le rapporteur public Karin Ciavaldini partage cette interprétation : le texte distinguerait deux notions lorsqu'il fixe le champ d'application de la TVA sur marge : d'une part, les terrains à bâtir, d'autre part, les immeubles achevés depuis plus de 5 ans. Au soutien de cette vision, elle relève que la mention « du terrain ou de l'immeuble », au a) du 2° de l'article 268 renvoie respectivement au « terrain à bâtir » et à l'« opération mentionnée au 2°) du 5 de l'article 261 ». Comme cela a pu être relevé dans ces colonnes 7, cette interprétation distributive serait incontestable si le législateur avait pris le soin de faire usage de l'adverbe « respectivement ». Est-ce un oubli ?

5 V. not., s'agissant uniquement des décisions de second degré, *CAA Lyon, 2^e ch., 27 août 2019, n° 19LY01260, Le chalet de Saint-Bon-Tarentaise : JurisData n° 2019-016769*. - *CAA Lyon, 2^e ch., 7 mai 2019, n° 18LY01019 : JurisData n° 2019-013419- inédit au recueil Lebon*. - *CAA Lyon, 2^e ch., 27 août 2019, n° 19LY01266, EURL Immoxine*. - *CAA Lyon, 2^e ch., 25 juin 2019, n° 18LY00671, SARL F.B. Immobilier : JurisData n° 2019-013261*. - *CAA Marseille, 12 avr. 2019, n° 18MA00802, SARL RGMB*.

6 *CAA Lyon, ch. réunies, 20 déc. 2018, n° 17LY03359 : JurisData n° 2018-025087 ; Constr.-Urb. 2019, comm. 53, N. Gonzalez-Gharbi ; RFP 2019, alerte 31, D. Roche ; RJ Alyoda 2019, n° 2*.

7 *R. Vogel, TVA sur marge, une première décision favorable aux marchands de biens et aménageurs, note ss TA Grenoble, 7^e ch., 14 nov. 2016, n° 1403397, SARL Gepim habitat : JurisData n° 2016-029563 ; Dr. fisc. 2017, n° 12, comm. 216*.

4 - Le détour par les travaux parlementaires est prohibé en présence d'un texte clair 8.

M. Raymond Odent précise dans son cours de contentieux administratif qu'un texte est clair « lorsque, compte tenu des règles de la grammaire, de la sémantique et de la syntaxe, son sens ne peut prêter à aucune discussion » 9. Le texte de l'article 268 du CGI nous semble littéralement clair, bien qu'une seconde approche, distributive, puisse être défendue. Admettons que le détour par les travaux parlementaires se justifie. L'intention du législateur conforte-t-elle l'approche retenue par le Conseil d'État ?

Aucune mention d'une éventuelle restriction quant à l'identité du bien acquis et revendu n'apparaît clairement dans les travaux ayant présidé à l'adoption de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010. Ainsi que rappelait justement Olivier Guiard 10, le rapport de M. Philippe Marini 11 « justifie le recours à la TVA sur la marge pour que les lotisseurs ne soient imposés que sur la valeur ajoutée créée par leurs aménagements. C'est donc bien que, dans l'esprit du législateur, le régime de la TVA sur la marge trouve à s'appliquer y compris lorsque les terrains subissent des modifications ».

Au soutien de la lecture distributive de l'article 268 du CGI, on relèvera toutefois que l'avis déposé par M. le député Olivier Carré auprès de la présidence de l'Assemblée nationale le 17 novembre 2009 fait état du fait que les dispositions introduisant l'article 268 du CGI se comprennent également par la nécessité d'aménager : « *le régime des marchands de biens : le IX prévoit l'application d'un régime de TVA sur marge, conforme aux prescriptions de la directive et limité par conséquent à la livraison d'un terrain à bâtir ou d'un terrain ou immeuble pour lesquels une option a été formulée lorsque l'acquisition du bien vendu n'a pas ouvert droit à déduction.* » En effet, si le texte « aménage » - entre autres - le régime des marchands de biens, alors il peut être soutenu que ce texte exclut les opérations se traduisant par une transformation du bien acquis...

On relèvera toutefois que ce même Olivier Carré, rédacteur de l'avis devant l'Assemblée nationale ayant présidé à l'adoption de l'article 268 du CGI et donc plutôt bien placé pour apprécier l'intention du législateur, a été parmi les premiers à alerter, via une question écrite au Gouvernement, le ministre du Budget sur le fait que certains services vérificateurs

8 CE, sect., 27 oct. 1999, n° 188685, Cne Houdan c/ Lhemery : *JurisData* n° 1999-051124 ; Lebon, p. 326, concl. C. Maugué ; JCP N 1999, 1764, note J.-L. Bourgois ; Dr. adm. 1999, comm. 12317, note C. Maugué ; Constr.-Urb. 2000, comm. 21, note P. Cornille ; Collectivités-Intercommunalité 2000, comm. 101, note L. Erstein ; RFDA 1999, p. 1297 ; AJDA 2000, p. 259, note J. Morand-Deville. - CE, 8e et 3e ss-sect., 17 mai 2000, n° 199229, Clément : Dr. fisc. 2000, n° 51, comm. 1043, concl. G. Bachelier. - CE, 8e et 3e ss-sect., 18 oct. 2000, n° 209324, min. c/ Cne de Pantin : *JurisData* n° 2000-061356 ; Lebon, p. 428 ; Dr. fisc. 2001, comm. 259, concl. G. Bachelier ; RJF 1/2001, n° 46, concl. G. Bachelier.

9 R. Odent, *Contentieux administratif*, t. 1 : Dalloz, 2007, p. 348.

10 O. Guiard, *Champ d'application et détermination de la TVA sur la marge en matière de livraison de terrain à bâtir (CGI, art. 268)* : TA Poitiers, Ire ch., 4 avr. 2018, n° 1602053, SARL Bonita (Ire esp.) : *JurisData* n° 2018-009890 et n° 1701229, SAS Sté Commerciale Industrielle Immobilière (2e esp.) : *JurisData* n° 2018-009891 ; Dr. fisc. 2018, n° 29, comm. 342.

11 Rapp. Sénat n° 278, 9 févr. 2010, p. 238 et s.

« exigent, pour permettre la taxation des prix de reventes à la TVA sur la marge en vertu de l'article 268 du CGI, des conditions non prévues par ce texte » 12.

En définitive, il nous semble que les travaux parlementaires n'apportent pas un éclairage décisif, et à tout le moins ne confortent pas clairement la thèse selon laquelle le législateur entendait réserver le régime de la taxation de la marge aux situations dans lesquelles le terrain à bâtir revendu devait avoir la qualification d'un terrain à bâtir au moment de son acquisition.

B. - L'article 392 de la directive

5 - L'article 268 du CGI assure la transposition en droit interne des dispositions de l'article 392 de la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Il doit donc être interprété à la lumière de celles-ci 13, 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* ».

Ce qui frappe en premier lieu, c'est que cette transposition en droit interne est incomplète : la directive permet d'appliquer le régime de la marge aux seuls « *achats en vue de la revente* » tandis que l'article 268 du CGI permet son application aux cessions de terrains et d'immeubles immobilisés. En second lieu, on constate que la lettre de l'article 392 de la directive ne prévoit pas expressément une absence de transformation de l'immeuble entre l'achat et la revente : il n'y a pas de restriction aux biens achetés en vue de la revente « en l'état ». Il ne s'agit en rien d'une problématique de traduction, puisque les autres versions officielles de l'article 392 ne prévoient pas non plus une condition explicite d'identité.

6 - Les travaux préparatoires disponibles ne sont hélas pas d'un grand secours 14. Ils apportent toutefois quelques précisions sur les raisons qui ont conduit à soumettre les terrains à bâtir à la TVA : « dans l'optique de la TVA en tant que taxe qui s'applique à tous les stades de la production et de la distribution et qui porte sur la "consommation", les terrains semblent tout à fait inadaptés pour servir de base à la TVA, puisqu'ils ne sont ni produits, ni consommés. Mais, si le sol comme tel ne peut être « produit », il peut faire l'objet d'actes économiques de production qui lui ajoutent une certaine valeur : un terrain à bâtir aménagé aura plus de valeur qu'un terrain en friche et l'activité économique est à la source de la plus-value du terrain. Le prix de vente ne distinguera pas entre le prix du sol et le prix du travail qui y est incorporé ».

7 - Toutefois, le fait que l'article 392 de la directive vise les achats en vue de la revente pourrait exclure toute transformation du bien entre l'achat et la revente. À notre connaissance, jamais la CJUE ne s'est prononcée sur cette condition d'identité de qualification, qui serait

12 *Rép. min. n° 91143, préc.*

13 *CE, ass., 22 déc. 1989, n° 86113, Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier : Lebon, p. 260 ; Dr. fisc. 1990, n° 14, comm. 716 ; RJF 2/1990, n° 130, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 80 ; AJDA 1990, p. 328.*

14 *V. not., la proposition de 6e directive du 20 juin 1973 présentée par la Commission au Conseil : Doc. COM (73) 950 final.*

implicite. C'est pourtant sur cette base que le Conseil d'État a considéré que les règles de taxation sur la marge « 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. »

2. Comment apprécier cette condition d'identité ?

A. - Après aménagement, le bien est-il identique ?

8 - Considérer, au motif que la directive restreint le régime de la marge aux seuls « achats en vue de la revente », que celui-ci ne saurait s'appliquer dès lors que « les caractéristiques physiques et la qualification du bien en cause (o)nt été modifiées entre son acquisition et sa vente », nous semble quelque peu hardi.

La référence dans l'arrêt *Promialp* aux « caractéristiques physiques » du bien en cause nous ramène en effet à l'exigence d'une identité physique, que le ministre a pourtant abandonnée. Cette exigence aboutirait à réduire drastiquement les cas de taxation à la marge, en excluant de fait les lotisseurs-aménageurs, et ce en contradiction avec l'intention du législateur. Les travaux parlementaires font clairement état du fait que le régime de taxation sur la marge a pour objet de taxer la valeur ajoutée liée aux aménagements. Or, l'Administration considère dans sa doctrine que les aménagements réalisés par un lotisseur sont des « constructions » 15. Pire, selon le droit communautaire, les travaux d'aménagements « ont pour objet de modifier le statut juridique ou les caractéristiques physiques dudit bien » 16.

Dans ces conditions, si le régime de taxation sur la marge a pour objet de taxer la valeur ajoutée liée aux aménagements, comme le rappellent les travaux parlementaires, n'a-t-il pas vocation à s'appliquer dans des situations où le statut juridique et les caractéristiques physiques du bien aménagé sont modifiés ?

9 - Le fait que la modification des « caractéristiques physiques » du bien acquis et revendu soit littéralement relevé par le Conseil d'État interroge sur la portée de sa décision. Il nous semble que celle-ci, qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon, ne doit pas nécessairement être étendue au-delà de l'espèce soumise à sa cassation, à savoir la revente d'un terrain à bâtir issu de la démolition d'un immeuble bâti. En d'autres termes, la modification des caractéristiques physiques peut intervenir sans que la « qualification » du bien acquis et revendu ne soit altérée. À défaut, la réponse Vogel 17 apparaîtrait désormais comme très précieuse, en ce qu'elle admet clairement l'application du régime de la marge dans l'hypothèse de la division d'un terrain à bâtir en vue de la revente en plusieurs lots, et ce en dépit de la modification des caractéristiques d'un bien dont la qualification (terrain à bâtir) est demeurée inchangée.

15 BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, 29, sept. 2014, § 30.

16 Cons. UE, règl. 282/2011, 15 mars 2011, art. 31 bis-1, tel que modifié Cons. UE, règl. 1042/2013, 7 oct. 2013.

17 Rép. min. n° 04171 : JO Sénat 17 mai 2018, p. 2361, J.-P. Vogel ; Dr. fisc. 2018, n° 22, act. 224.

B. - Après démolition, le bien est-il toujours transformé ?

10 - Le Conseil d'État juge clairement 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, quand le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur. » Ainsi, l'état et en particulier le caractère habitable ou non du bâtiment qui a été démoli (l'arrêt mentionne toutefois un « immeuble d'habitation ») n'aurait pas affecté l'analyse des juges du Palais-Royal.

11 - En conséquence, les lotisseurs, pusillanimes, devront comme les y invite l'Administration 18, faire procéder, avant toute acquisition, à une division parcellaire « permettant de distinguer la part de l'emprise libre de constructions utilisables comme telles dont la cession sera taxée comme terrain à bâtir, et la part déjà bâtie utilisable comme telle dont la qualification fiscale dépendra des caractéristiques propres ». Mieux encore, dans une situation analogue à celle de l'affaire *Promialp*, le lotisseur pourrait essayer de transférer la responsabilité de la démolition sur le cédant, quitte à en assumer indirectement le coût dans le cadre de la détermination du prix. Hélas, cela sera rarement possible lorsque le cédant sera un particulier engoncé dans ses propres contraintes fiscales, notamment en matière d'exonération de plus-value de cession de ce qui était jusqu'alors sa résidence principale 19.

12 - Toutefois, le sort des opérations se traduisant par une démolition intervenue entre l'achat et la revente de l'immeuble n'est peut-être pas définitivement réglé. La question de l'appréciation de la condition d'identité de « qualification » du bien acquis et revendu demeure entière et on observera avec attention l'arrêt qui sera rendu par la Cour administrative de Lyon à qui l'affaire a été renvoyée.

Si cette identité de qualification doit s'apprécier à l'aune des règles spécifiques à la TVA, il pourrait être soutenu devant la cour administrative d'appel de Lyon qu'un terrain grevé de constructions destinées à être démolies est... un terrain à bâtir. Après tout, l'article 257, I, 1 et 2, du CGI le définit de façon objective comme un terrain sur lequel « *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 des dispositions de l'article L. 111-3 du Code de l'urbanisme* ».

La doctrine administrative considère qu'« il ressort tant de l'articulation de la directive que du texte législatif national que les notions de terrain à bâtir et d'immeuble bâti sont exclusives l'une de l'autre. Ainsi peut seul constituer un terrain à bâtir un terrain qui ne comporte pas d'ores et déjà des « bâtiments » 20.

18 BOI-TVA-IMM-10-10-10-40, 7 janv. 2013, § 10.

19 V. E. Cruvelier, *Plus-Values immobilières et cession des dépendances d'une résidence principale* : RFP 2014, étude 2.

20 BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, 29 sept. 2014, § 110.

Cette définition n'est pas pleinement satisfaisante : elle ne restreint pas la qualification de terrain bâti à la seule emprise ou aux dépendances immédiates des « bâtiments » et ne distingue pas le bâtiment en état d'être exploité de celui impropre à tout usage. Pour la CJUE, si les terrains à bâtir sont les terrains nus ou aménagés définis comme tels par les États membres, cette définition doit tenir compte de l'objectif de la directive qui vise à exonérer de la TVA les seules livraisons de terrain non bâtis qui ne sont pas destinés à supporter un édifice 21.

13 - La Cour de Justice avait pu juger en revanche que la vente d'un terrain sur lequel est encore implanté un bâtiment vétuste qui doit être démoli, afin que soit érigée à son emplacement une nouvelle construction, et dont la démolition à cette fin, assumée par le vendeur, a déjà commencé avant cette vente, constituait un terrain à bâtir. De telles opérations de livraison et de démolition forment en effet une opération unique au regard de la TVA, ayant, dans son ensemble, pour objet non pas la livraison du bâtiment existant et du sol y adossé, mais celle d'un terrain non bâti, indépendamment de l'état d'avancement des travaux de démolition de l'ancien bâtiment au moment de la livraison effective du terrain 22.

Plus récemment, dans le cadre de la cession d'un terrain comportant un entrepôt fonctionnel destiné à être partiellement détruit, la CJUE a considéré qu'un terrain supportant un bâtiment exploitable à la date de la vente n'était pas un terrain en bâtir, quand bien même l'intention des parties était que le bâtiment soit partiellement démoli pour faire place à un nouveau bâtiment 23. On relèvera toutefois que dans cette affaire aucune des parties à l'acte de vente (pas même l'acquéreur) n'était chargée de cette démolition et que peu d'éléments objectifs ne venaient étayer l'intention des parties : il était dans ces conditions difficile de soutenir que la vente du terrain bâti et la démolition de l'immeuble constituaient une opération unique.

Ainsi, s'il peut être établi que l'acquisition du terrain bâti est si étroitement liée à la démolition du bâti que la division des deux opérations revêtirait un caractère artificiel, la qualification fiscale du bien acquis et revendu après démolition pourrait demeurer inchangée. La démonstration du lien entre acquisition et démolition ne manquera pas de susciter le débat, mais il n'est pas inconcevable, en dépit de l'arrêt *Promialp*, que cette condition d'identité « fiscale » puisse être regardée comme satisfaite dans l'hypothèse de la revente d'un terrain bâti acquis par un lotisseur ayant pris dès l'acquisition l'engagement de démolir la construction grevant le terrain pour le revendre immédiatement après.

C. - Après division, le bien est-il toujours identique ?

14 - Enfin, si nous avons raison de considérer que la décision *Promialp* ne doit pas être étendue au-delà des situations dans lesquelles l'assujetti-revendeur démolit le bâtiment acquis

21 CJUE, 8^e ch., 17 janv. 2013, aff. C-543/11, *Woningstichting Maasdriel* : RJF 4/2013, n° 450 ; Europe 2013, comm. 150, obs. A.-L. Mosbrucker. - CJCE, 4^e ch., 19 nov. 2009, aff. C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed BV* : Dr. fisc. 2009, n° 48, act. 356 ; RJF 2/2010, n° 191.

23 CJUE, 1^{re} ch., 4 sept. 2019, aff. C-71/18, *Skatteministeriet c/ KPC Herning* : Dr. fisc. 2019, n° 37, act. 392 ; Europe 2019, comm. 443, note S. Cazet ; RJF 11/2019, n° 1106.

pour revendre un terrain à bâtir, elle a « mécaniquement » pour effet de restreindre le champ d'application de la TVA sur marge, y compris dans des situations dans lesquelles aucune démolition intervient. En effet, ce critère d'identité de qualification fiscale privera d'une taxation sur leur seule marge les professionnels qui acquièrent un terrain bâti, le divisent et revendent les différents lots en l'état, sans qu'aucune démolition ou construction ne soit réalisée.

C'est dans une telle situation que l'invitation à procéder à une division parcellaire préalable à l'acquisition, pour distinguer le bon grain de l'ivraie, le bâti du « à bâtir », prend tout son sens et devrait, chaque fois qu'elle est possible, être privilégiée. Néanmoins, dans une telle hypothèse, le principe de neutralité n'est-il pas malmené ? Deux assujettis seront en effet soumis à des règles d'assiette différentes au titre d'une même opération d'achat-division-revente, selon que la simple division de l'ensemble immobilier fasse ou non changer les biens acquis de qualification fiscale...

3. Cette condition d'identité est-elle justifiée ?

A. - L'argument historique : la marge, le régime des marchands

15 - Avant la réforme intervenue en 2010, le régime de taxation sur la marge ne visait il est vrai que les opérations d'achat-revente en l'état d'immeubles qui procurent aux personnes s'y livrant à titre habituel des profits auxquels l'article 35, I, 1° du CGI attribue le caractère de bénéfices industriels et commerciaux 24. Cet argument historique est évoqué par Madame le rapporteur public dans ses conclusions au pied de l'arrêt *Promialp*. Une telle restriction, on l'a vu, n'apparaît pas dans le texte actuel ni dans les travaux parlementaires qui ont présidé à son adoption.

On objectera que dès 1973, la Commission, dans son rapport sur la 6e directive, alertait sur la difficulté, dans le contexte immobilier, de discriminer terrain à bâtir et terrain bâti : « une distinction entre un terrain aménagé pour la construction (travaux d'infrastructure, route, nivellement du terrain, pose de canalisations...) et un terrain bâti est tout à fait artificielle car, dans les deux cas, une certaine quantité de travail s'est incorporée au sol de manière indissociable ».

16 - Cette approche historique ne nous semble pas de nature à résoudre la difficulté tenant à la valorisation du bien acquis et revendu par un marchand. Certes, l'article 392 de la directive fait référence aux biens acquis pour les revendre. Oui, le régime de la marge est une exception, d'interprétation stricte et la CJUE a jugé, s'agissant des biens d'occasion, que le régime dérogatoire de la marge doit être apprécié de manière restrictive 25. Toutefois, cette référence, dans la directive, aux seuls biens acquis pour les revendre (sans préciser que cette revente doit être opérée « en l'état »), nous semble simplement exiger que les biens soient acquis pour être revendus, et pas nécessairement interdire toute valorisation ou modification

24 CE, 8e et 9e ss-sect., 13 mars 1996, n° 112391, *SCI Le Mallory* : *JurisData* n° 1996-042528 ; *Lebon*, p. 571 ; *Dr. fisc.* 1996, n° 27, *comm.* 866, *concl.* J. Arrighi de Casanova ; *RJF* 5/1996, n° 571.

25 CJUE, 3e ch., 19 juill. 2012, *aff. C-160/11, Bawaria Motors sp. z o.o.* : *Dr. fisc.* 2012, n° 30, *act.* 330. *Europe* 2012, n° 10, *comm.* 402, *note* A.-L. Mosbrucker.

entre l'acquisition et la revente, dès lors que cette valorisation ou modification ne se traduit pas par la production d'un bien nouveau.

Cette référence aux biens acquis pour les revendre pourrait en revanche se traduire par l'exigence que l'immeuble acquis soit inscrit en stock, condition qui n'a pas été reprise à l'article 268 du CGI. Une telle approche téléologique serait aisée à mettre en œuvre. Elle permettrait de distinguer la situation jugée par la Conseil d'État de celle dans laquelle un assujetti achète un immeuble bâti sans que cette acquisition ouvre droit à déduction, l'immobilise et l'utilise de façon durable, avant de le détruire et de le revendre comme terrain à bâtir. Dans cette dernière hypothèse, il n'y a pas eu de « *livraisons de bâtiment et de terrains à bâtir achetés en vue de la revente* » et il est inconcevable, au regard de la directive et en dépit de la lettre de l'article 268 du CGI, que la taxation sur la marge soit permise.

B. - L'argument arithmétique : les difficultés de calcul de la marge

17 - Disons-le clairement, cet argument nous semble peu convaincant. Pour justifier de son intransigeance quant à l'identité des biens acquis et revendus, les services vérificateurs soutiennent que l'acquisition d'un lot unique différent des lots cédés mettrait le cédant dans l'incapacité de connaître le prix qu'il aurait acquitté s'il avait acquis chaque lot comme tel... La détermination du second terme de la marge serait donc impossible.

La réponse Vogel affaiblit d'ores et déjà ce raisonnement : s'il est possible de déterminer le prix de revient de chaque terrain issu de la division d'un lot unique, on voit mal comment la présence d'une construction appelée à être revendue comme telle (ou démolie) empêcherait la détermination des terrains issus de la division de l'unique lot acquis.

En outre, il est piquant de rappeler que l'Administration indiquait en 2006, que les lotisseurs, qui devaient soumettre les ventes de lots à des particuliers à la TVA sur la marge, pouvaient estimer le prix de revient d'un lot en imputant une fraction du prix d'acquisition global du terrain, selon la méthode de leur choix et sous le contrôle de l'Administration 26. Sur le plan de la méthode, une simple « règle de trois », associée à une valorisation de l'éventuel immeuble bâti, suffit à régler la plupart des situations.

Enfin, ce même argument « comptable » était avancé par les gouvernements danois et grec dans le cadre d'un contentieux portant sur le régime de TVA sur la marge des biens d'occasion. Ils soutenaient que l'application de la TVA sur la marge suppose une identité entre le bien acheté et le bien vendu, ce qui ne serait pas le cas dans l'hypothèse de l'achat d'un véhicule automobile complet et de la revente des pièces détachées prélevées sur ce véhicule. Appliquer le régime de TVA sur la marge, là aussi, « aboutirait à l'impossibilité de calculer l'assiette taxable puisque prix de vente et prix d'achat porteraient sur des biens dissemblables ». La CJUE a écarté ce raisonnement 27.

26 RES n° 2006/5 (TCA), 7 févr. 2006 : Dr. fisc. 2006, n° 13, act. 64. - V. également, Rép. min. n° 52034 : JOAN 5 juill. 2005, p. 6638, Ducout ; Dr. fisc. 2005, n° 30-35, act. 169.

27 CJUE, 3e ch., 18 janv. 2017, aff. C-471/15, Sjelle Autogenbrug I/S, pts 41 à 45. : Dr. fisc. 2017, n° 4, act. 54.

C. - L'argument philosophique : la distinction entre négoce et production

18 - C'est au regard des principes justifiant une taxation sur la seule marge que la condition d'identité trouve sa légitimité. Ainsi que cela a été clairement rappelé et illustré dans ces colonnes 28, la philosophie du régime dérogatoire de la taxation sur la marge est de permettre lorsque l'acquisition d'un bien n'a pas ouvert droit à déduction, de ne taxer que la valeur *ajoutée* par le professionnel entre l'achat et la revente, nonobstant la déduction de la TVA sur les travaux engagés par ses soins. À défaut, cela reviendrait à soumettre à la TVA non pas l'activité du professionnel, mais un bien acquis par ses soins et qui en était exempt.

Cette philosophie se retrouve dans les travaux de la Commission préalables à l'adoption de la 6e directive 29 : « les immeubles d'habitation sont en principe exclus du champ d'application de la TVA en tant que biens « consommés » du fait de leur première occupation. Cependant, la vente d'un tel immeuble à un assujetti, tel qu'un professionnel de l'immobilier, entraîne la rentrée de l'immeuble dans le circuit commercial. Pour tenir compte de cette nouvelle commercialisation de l'immeuble qui entraînerait une charge fiscale trop lourde sur le commerce de l'immobilier, il a été nécessaire de s'écarter de la taxation selon les principes généraux » et de prévoir la possibilité d'une taxation sur la marge.

En revanche, un tel régime ne se justifie plus lorsque le bien revendu est un bien nouveau, *créé* par l'activité du professionnel. C'est la distinction entre une logique de négoce (acheter pour revendre), qui ne nous semble exclusive de toute valorisation ou modification du bien acquis et revendu, d'une logique de production, dans laquelle le bien acquis n'est que le moyen permettant la création d'un bien ou service nouveau.

Le Conseil d'État, en introduisant cette condition implicite d'identité de qualification, fait sienne cette distinction entre négoce et production. Un garde-fou s'imposait, et le fait que dans le cadre du contentieux de place, l'Administration ait péché par orgueil en se référant à sa seule doctrine a peut-être aveuglé les contribuables, qui se sont arc-boutés sur la lettre de l'article 268 du CGI. Néanmoins, la décision *Promialp*, même appréciée sous le seul prisme de l'acquisition-démolition-revente, ne va-t-elle pas trop loin ? Il nous semble qu'une approche plus équilibrée est envisageable, et on observera avec intérêt le sort du renvoi devant la Cour administrative de Lyon, particulièrement sensibilisée à la problématique 30. Un renvoi en interprétation de l'article 392 de la directive devant la CJUE permettrait sans doute de clore le débat. Un terrain « libéré » d'une construction par un lotisseur, ce n'est pas Actéon transformé en cerf par Artémis !

Mots-Clés : XXX

Bertrand Lacombe, avocat au barreau de Paris et de Toulouse, est fondateur du cabinet Lacombe Avocats. Il est chargé d'enseignement en droit fiscal à l'Université Toulouse

28 V. A. Moraine et J.-P. Casimir, *Arrêt Promialp : quand un tremblement de terre à bâtir peut cacher un glissement de terrain*, note ss CE, 8e et 3e ch., 27 mars 2020, n° 428234, SARL Promialp, préc.

29 *Ibid.*

30 Pas moins de quatre arrêts ont été rendus à ce jour par la cour administrative d'appel de Lyon sur le sujet.

Capitole et membre de l'International Fiscal Association (IFA) et de l'Institut des avocats-conseils fiscaux (IACF).