N° 433745 – Ministre de l'action et des comptes publics c/ Société Le Rochefort

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 29 septembre 2021
Lecture du 13 octobre 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, Rapporteure publique

Vous voilà saisis d'un nouveau litige relatif au régime de la TVA sur la marge applicable aux professionnels de l'immobilier. Après vous être prononcés en 2020, sur la question du champ d'application de ce régime[1], et avoir renvoyé, à ce titre, une question préjudicielle à la CJUE[2], toujours pendante, le présent pourvoi vous permettra de vous pencher sur ses règles d'assiette, dans le cas d'opérations de lotissement.

Rappelons que, par dérogation au régime de droit commun qui prévoit une imposition sur le prix de vente, l'article 392 de la directive TVA 2006/112/CE ouvre aux Etats-membres la faculté de taxer 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 sur une base d'imposition correspondant à la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

La France est le seul Etat-membre de l'Union européenne à avoir opté pour un tel régime de taxation sur la marge. Avant comme après la réforme de la TVA immobilière intervenue en 2010[3], les professionnels se livrant à la revente de terrains à bâtir auprès de particuliers y étaient notamment soumis, d'abord en vertu des dispositions combinées du 6° de l'article 257 et de l'article 268 du CGI, puis, à compter du 11 mars 2010, en vertu des seules dispositions de l'article 268. La base d'imposition correspond alors, [en vertu de l'article 268 du CGI,] à la différence entre, d'une part, le prix exprimé et les charges qui s'y ajoutent, et d'autre part, les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du terrain.

1. Vous avez, de longue date, précisé les modalités de calcul de cette marge imposable dans l'hypothèse d'un bien acheté comme un tout et revendu ensuite par lots.

Par une décision du 14 février 1979 *SA Félix Frisch* (n° 9262, aux tables et à la RJF 4/79 n° 210, concl. B. Martin-Laprade), vous avez jugé que lorsqu'un marchand de biens acquiert

[1] 7 mars 2020, min. c/ Sté Promialp, n° 428234, aux tables et à la RJF 6/2020 n° 524, concl. K. Ciavaldini C 524.
[2] 25 juin 2020, Société Icade promotion logement, n°416727, inédite au recueil, RJF 10/20 n° 775, concl. M.-G. Merloz C 775.
[3] Le nouveau régime, issu de l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, s'applique depuis le 11 mars 2011.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

un immeuble qu'il revend par appartements, chaque vente constitue une opération distincte à raison de laquelle il doit s'acquitter de la TVA, de sorte que la marge imposable doit être calculée lot par lot, les pertes réalisées sur certaines ventes ne pouvant compenser les gains réalisés sur d'autres. En effet, l'article 268 du CGI, qui pose une simple règle d'assiette, ne déroge pas à l'article 269, qui détermine le fait générateur de la taxe, lequel est constitué par la livraison.

Vous avez ensuite précisé, par une décision du 23 mars 1979 *SA Valois* (n° 7000, aux tables sur ce point et à la RJF 5/79 n° 287, concl. Fabre), que, pour asseoir la taxe lors de la revente de chaque lot, il convient d'estimer son prix de revient en imputant à ce lot une fraction du prix d'achat global de l'immeuble, selon une méthode qu'il appartient au contribuable de choisir, sous réserve du droit de vérification de l'administration et sous le contrôle du juge de l'impôt.

Si ces décisions ont été rendues sous l'empire de l'ancienne version de l'article 268 du CGI, les règles qu'elles énoncent sont parfaitement transposables dans le cadre du régime postérieur à la réforme de la TVA immobilière, dès lors que les modalités de calcul de la marge imposable sont demeurées identiques. Rien ne s'oppose, par ailleurs, à leur transposition à l'achat d'un terrain à bâtir faisant l'objet d'une division parcellaire en vue de sa revente par lots, ce qu'admet d'ailleurs l'administration dans sa doctrine (BOI-TVA-IMM-10-20-10 n°300).

Le pourvoi pose la question inédite des modalités de computation du prix de revient des lots lorsqu'un lotisseur remet gratuitement ou pour un prix symbolique certaines des parcelles issues de la division à la commune afin qu'elle y réalise des équipements collectifs – opération hors du champ d'application de la TVA dans la mesure où elle n'est pas effectuée à titre onéreux.

Les faits sont les suivants. En 2007 et 2008, la société Le Rochefort a acquis, sur le territoire de la commune de Monestier-de-Clermont, cinq parcelles d'une surface globale de 26.211 m², pour un coût total de 1.262.456 euros. Ces parcelles ont ensuite été réunies, puis divisées en 37 nouvelles parcelles, dont trois ont été cédées à la commune moyennant un euro symbolique en vue de procéder à l'élargissement de la voie publique.

Pour calculer le prix de revient de chaque terrain loti cédé à des particuliers, entrant dans le calcul de la marge imposable des cessions qui se sont échelonnées au cours des années 2010 à 2012, la société a retenu le prix de revient total des terrains d'origine, ramené au prorata de la surface du terrain vendu sur la surface de l'ensemble des terrains lotis. L'administration a, pour sa part, estimé qu'elle aurait dû exclure, au prorata de leurs surfaces, la fraction du prix des terrains d'origine correspondant aux parcelles cédées à la commune et a procédé au rappel de la TVA correspondante. Ce contrôle s'est accompagné d'autres rappels plus classiques dont nous vous entretiendrons dans un second temps.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Saisie du litige, la cour administrative d'appel de Lyon a confirmé le jugement du tribunal administratif de Grenoble qui avait donné raison à la société, par un arrêt dont le ministre vous demande l'annulation (publié à la RJF 4/19, n° 323).

2. La cour a jugé que, pour déterminer le prix de revient de chaque lot, la société était fondée à prendre en compte le coût des parcelles cédées à la commune pour l'euro symbolique dès lors que ce transfert était une condition de réalisation de l'opération de lotissement et que les parcelles en cause faisaient partie de l'ensemble immobilier acquis en vue de sa réalisation.

La solution de la cour de Lyon rejoint celle qui a été retenue, notamment, par la cour de Bordeaux dans un arrêt du 9 juillet 2020, qui n'a, étonnamment, pas fait l'objet d'un pourvoi (ministre c/ SAS Société Commerciale Industrielle Immobilière, n° 18BX02878). Si l'on en croit les observations en pied d'arrêt à la RJF, comme le commentaire publié par le rapporteur public du jugement du tribunal administratif de Poitiers confirmé par la cour de Bordeaux (Dr. fisc. n° 29, 19 juillet 2018, comm. O. Guiard n° 342), elle s'inspire de votre décision *Société Terrabâtir* du 7 mai 1986 (n° 49991, RJF 1986, n° 685, concl. O. Fouquet, p. 422), qui reconnaît pour l'aménageur d'une ZAC le droit de déduire la TVA grevant des équipements publics remis gratuitement à la commune au motif que ceux-ci constituent un élément du prix des terrains aménagés.

Comme l'expliquait le président Fouquet dans ses conclusions sur cette affaire, vous deviez choisir entre deux conceptions de l'opération d'aménagement. Selon la première, qui retient une approche globale, l'exécution des équipements généraux est indissolublement liée à la réalisation de l'opération et à la commercialisation des parcelles aménagées, de sorte que leur coût est, au même titre que d'autres dépenses liées plus directement à l'aménagement des parcelles, un élément du prix de revient qui sert à l'aménageur à déterminer le prix de revente des terrains. Selon la seconde, privilégiant une approche analytique, l'exécution des équipements généraux est regardée comme exclusivement affectée à la réalisation de l'opération de transfert gratuit à la commune, placée hors du champ de la TVA. Vous avez retenu la première de ces deux conceptions, que votre commissaire du gouvernement estimait la plus logique économiquement et la plus conforme à l'esprit de la TVA.

Le ministre conteste la pertinence de la transposition d'une telle solution, adoptée à propos du droit à déduction de la TVA, aux modalités de détermination de l'assiette imposable dans le cadre du régime dérogatoire de la taxation sur la marge. Mais cette critique, formulée comme une pure pétition de principe, ne nous paraît pas fondée.

L'exercice du droit à déduction de la taxe ayant grevé une opération amont suppose l'existence d'un lien direct et immédiat avec une opération ouvrant droit à déduction, ce qui est, en principe, le cas lorsque le coût de l'opération amont est répercutée dans le prix de l'opération d'aval[4]. Pour le calcul d'une marge imposable, il s'agit, plus directement,

[4] CJUE, 29 octobre 2009, AB-SKF, C-29/08, RJF 1/10, n° 90 ; 18 octobre 2018, Volkswagen Financial Services Ltd, C-153/17, pt 41.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

d'apprécier si une charge constitue un élément du prix de revient de l'immeuble ou du terrain à bâtir dont la revente déclenche, ensuite, l'application du régime de taxation dérogatoire. Il n'est, en théorie, pas nécessaire d'examiner si cet élément du prix de revient a ensuite été répercuté ou non dans le prix de revente en aval, même si la logique économique impose, en pratique, qu'il le soit, sauf pour le vendeur à effectuer l'opération à perte.

Les éléments du prix de revient sont, pour reprendre les termes de l'article 268 du CGI, « *les sommes versées par le cédant, à quelque titre que ce soit* », pour l'acquisition du bien, ce qui excède, dans le cas de terrains lotis, le seul élément de prix correspondant à la valeur foncière de l'emprise privative du lot commercialisé.

Au cas d'espèce, le ministre admet que le coût exposé par la société pour l'acquisition des parcelles correspondant aux parties communes et aux équipements collectifs réservés aux usagers du lotissement (voiries, espaces verts), qui devait faire l'objet d'une cession gratuite à l'association syndicale des copropriétaires du lotissement, puisse être pris en compte pour déterminer le prix de revient des lots commercialisés, mais soutient que le coût des parcelles remises à la commune et destinées à l'élargissement de la voirie communale devrait en être exclu au double motif que ce coût n'aurait pas été répercuté dans le prix de vente des lots commercialisés et que la cession ne serait pas liée à l'aménagement du lotissement proprement dit.

Même s'il convient uniquement d'apprécier si le coût des parcelles cédées à la commune constitue ou non un élément du prix de revient des lots commercialisés, relevons que l'équilibre économique de l'opération imposait certainement au lotisseur de répercuter le coût d'acquisition des parcelles sur le prix de vente des terrains lotis. Par ailleurs, la cour a relevé que le transfert des parcelles à la commune était une condition de réalisation de l'opération de lotissement. Ces motifs ne sont pas argués de dénaturation et une telle condition est, au demeurant, tout à fait classique pour ce type d'opérations. Dans ces conditions, l'acquisition des parcelles transférées à la commune, comme celle des autres parcelles n'ayant pas vocation à être commercialisées, s'analysent, pour le lotisseur, comme un pur élément de coût, indissociable du coût d'acquisition des parcelles correspondant à l'emprise des terrains commercialisés, et n'ayant pas vocation à être inclus dans sa marge imposable.

Relevons d'ailleurs que la position du ministre va à l'encontre de sa propre doctrine, qui prévoit que le prix d'achat retenu pour le calcul de la base d'imposition de chaque lot doit, en règle générale, comprendre non seulement la fraction des parties communes attachée à chaque lot par tantième mais aussi une part proportionnelle des emprises des équipements généraux ou collectifs remises à la collectivité locale ou à l'association syndicale de propriétaires pour un prix symbolique (BOI-TVA-IMM-10-20-10 n°300).

Le ministre soutient également que l'intégration du coût des parcelles transférées à la commune dans le prix de revient des lots commercialisés contreviendrait aux principes énoncés dans votre décision *SA Félix Frisch*, dans la mesure où elle conduirait à imputer la marge négative dégagée par cette opération sur la marge dégagée par la vente des terrains

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

lotis. Mais, dans la mesure où la remise gratuite des parcelles en cause ne constitue pas une opération entrant dans le champ de la TVA, mais s'analyse, au contraire, comme un pur élément de coût, elle ne dégage aucune « marge » négative, au sens de la TVA. La solution retenue par la cour ne remet pas en cause le principe d'un calcul individualisé de la marge propre à chaque lot et ne déroge pas à l'interdiction de compensation des marges entre différentes opérations imposables, à laquelle ne sont soumises que les seules reventes des terrains lotis.

Nous vous proposons donc de rejeter le pourvoi du ministre, en tant qu'il se rapporte aux rappels afférents aux cessions de terrains à bâtir dans la commune de Monestier-de-Clermont.

2. Vous pourrez, en revanche, faire droit au pourvoi du ministre, en tant qu'il se rapporte aux autres chefs de rectification en litige devant la cour. Les juges du fond ont prononcé la décharge de rappels de TVA résultant de la remise en cause par l'administration de l'application du régime de la marge aux cessions de terrains à bâtir réalisées en 2012 et 2013 dans les communes de Gières et de Varces, qui avaient le caractère de terrains bâtis lors de leur acquisition.

La question de droit est identique à celle qui vous était posée dans l'affaire *Promialp* du 27 mars 2020, à l'occasion de laquelle vous avez jugé qu'il résulte de l'article 268 du CGI, lu à la lumière des dispositions de la directive TVA dont il a pour objet d'assurer la transposition, que le régime de la taxation sur la marge s'applique aux opérations de cession de terrains à bâtir qui ont été acquis en vue de leur revente et ne s'applique donc pas à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère de terrains bâtis (27 mars 2020, n° 428234, aux tables et à la RJF 6/20 n° 524, concl. K. Ciavaldini C 524).

Tel est notamment le cas lorsque le bâtiment édifié sur le terrain a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur, comme dans l'affaire *Promialp*, mais également lorsque le terrain 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, ainsi que l'a précisé une décision de votre 8e chambre *EURL Immoxine* (1er juillet 2020, n°435463, RJF 10/20, C 776)[5].

Vous pourrez donc censurer l'erreur de droit commise par la cour de Lyon pour avoir jugé que le bénéfice du régime de la marge était subordonné à la seule condition que l'acquisition du bien cédé n'ait pas ouvert droit à déduction de la taxe sans que la circonstance que les caractéristiques physiques et la qualification du bien en cause aient été modifiées entre son acquisition et sa vente n'ait d'incidence sur sa mise en œuvre.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il a statué sur les rappels afférents à la cession de terrains dans les communes de Gières et Varces, au renvoi de l'affaire à la cour,

[5] Etant précisé que la CAA de Lyon a également posé une question préjudicielle à la CJUE, s'agissant de cette dernière hypothèse, par un arrêt du 18 mars 2021 n° 19LY0050 (procédure pendante).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

dans cette mesure, au rejet du surplus des conclusions du pourvoi et à ce que l'Etat verse la somme de 1 500 euros à la société Le Rochefort au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.