

## CONCLUSIONS

### Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Cette affaire vous permettra de préciser, à la suite de votre décision *M. P...* du 9 juin 2020 (n° 432596, aux tables et à la RJF 8-9/20 n° 686), les conditions dans lesquelles la vente d'un terrain à bâtir réalisée par des personnes physiques après l'obtention d'un permis d'aménagement peut être regardée comme l'exercice d'une activité économique, assujettie à la TVA, et non pas comme un acte de gestion de leur patrimoine personnel.

#### 1. Rappelons, tout d'abord, le cadre juridique dans lequel s'inscrit le litige.

Comme vous le savez, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel (article 256 du CGI, transposant l'article 2 de la directive TVA<sup>1</sup>).

La notion d'assujetti est définie par l'article 256 A du CGI, pris pour la transposition de l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, par référence à l'exercice indépendant d'une « activité économique », c'est-à-dire, toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, et notamment l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Cette règle s'applique, notamment, aux opérations immobilières, parmi lesquelles figurent, conformément à l'article 257 du CGI, les livraisons de terrains à bâtir, définis comme ceux sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme ou d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu.

La France n'a, en revanche, pas fait usage de la faculté ouverte par l'article 12 de la directive TVA, qui permet aux Etats-membres de considérer comme assujetti quiconque effectue à titre occasionnel la livraison d'un terrain à bâtir.

La Cour de justice de l'Union européenne a précisé, dans un arrêt *S...* du 15 septembre 2011 (C-180/10, points 45 et 46, RJF 12/11 n° 1406), les critères qui permettent d'apprécier si la cession d'un terrain à bâtir révèle l'exercice d'une activité économique, au sens de l'article 9 de la directive TVA<sup>2</sup>, ou si elle correspond à l'activité d'un opérateur agissant à titre privé,

---

<sup>1</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative à un système commun de TVA.

hors du champ de la directive. Le nombre et l'ampleur des ventes réalisées ne constituent pas un critère de distinction pertinent. Le fait que, préalablement à la cession, l'intéressé procède au lotissement du terrain afin d'en tirer un meilleur prix global n'est pas davantage, à lui seul, déterminant, non plus que la durée sur laquelle s'étendent les opérations ou l'importance des recettes qui en résultent. Tel n'est, en revanche, pas le cas lorsque l'intéressé entreprend des démarches actives de commercialisation foncière similaires à celles déployées par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services, qui peuvent consister, notamment, en la réalisation sur les terrains de travaux de viabilisation ainsi qu'en la mise en œuvre de moyens de commercialisation avérés. En effet, selon la Cour, de telles initiatives ne s'inscrivent normalement pas dans le cadre de la gestion d'un patrimoine personnel, de sorte que la livraison d'un terrain à bâtir ne peut, dans cette hypothèse, être considérée comme le simple exercice du droit de propriété par son titulaire.

Soulignons, dès à présent, qu'en dépit du choix des termes opéré par la Cour, la notion de « démarches actives de commercialisation foncière » ne se réduit pas aux opérations de « marketing » effectuées au stade final de la mise en vente, telles que l'ouverture d'un bureau de vente ou le lancement d'une campagne publicitaire. Comme l'illustre le fait que la Cour y inclut les travaux de viabilisation des terrains, qui sont réalisés en amont, elle englobe, de manière plus générale, les démarches entreprises pour réaliser ces ventes suivant un mode opératoire assimilable à celui d'un professionnel.

Vous avez décliné ces principes dans votre décision *M. P...*, pour confirmer l'arrêt d'une cour ayant regardé comme une activité économique la livraison d'un terrain à bâtir effectuée par une personne physique après y avoir procédé à des travaux de viabilisation de grande ampleur<sup>3</sup>.

## 2. Qu'en est-il en l'espèce ?

M. et Mme T..., par ailleurs associés gérants de deux sociétés de construction et de promotion immobilière, ont conclu, en leur nom propre, le 2 décembre 1998, un acte sous seing privé en vue de l'acquisition d'un terrain de 11.800 m<sup>2</sup> sur le territoire de la commune de Labastidette (Haute-Garonne), sous diverses conditions suspensives dont l'une était liée à la révision du plan d'occupation des sols. Interrogés par les intéressés, les services de la direction départementale de l'équipement leur ont indiqué en mars 1999 que la zone comprenant ce terrain était soumise à une obligation de lotissement. Celui-ci a toutefois été classé en zone non constructible lors de la révision du plan d'occupation des sols opérée l'année suivante. Les époux T... ont malgré tout décidé de procéder à l'achat du terrain, par acte du 11 avril 2000, moyennant le prix de 53.967 euros. Sept années plus tard, un nouveau plan local d'urbanisme a été établi, classant le terrain en zone à urbaniser à long terme. Afin d'obtenir un permis d'aménager, subordonné par le maire de la commune à la création de pistes

---

<sup>2</sup> Ces critères étant identiques, selon l'arrêt, à ceux qui doivent être mis en œuvre lorsque l'Etat-membre a fait usage de l'article 12 de la directive pour imposer les livraisons occasionnelles de terrains à bâtir, de sorte qu'une livraison ponctuelle peut révéler l'exercice d'une activité économique, au sens de l'article 9.

<sup>3</sup> La réalisation de travaux de viabilisation et la mise en œuvre de moyens de commercialisation constituent des exemples de démarches actives de commercialisation foncière, au sens de la jurisprudence *S...* Il n'est donc pas besoin de caractériser la présence cumulée des uns et des autres pour conclure à l'exercice d'une activité économique, ainsi que l'illustre l'affaire *P...*

cyclables, de chemins piétonniers et à l'édification d'un bassin de rétention, les époux T... ont procédé, en 2010, à l'acquisition d'un terrain mitoyen de 2030 m<sup>2</sup>. Ce permis leur a été accordé en juin 2010, suivi de l'autorisation, le 23 décembre suivant, de diviser le terrain en 7 lots. Le 29 décembre 2010, les intéressés ont alors vendu l'ensemble des terrains, pour un prix de 730.800 euros, à la société de promotion immobilière Promotion T... and Co, constituée le 2 janvier 2007, dont ils sont associés et dont M. T... assure la présidence.

Alors que les intéressés avaient déclaré le produit de cette vente dans la catégorie des plus-values des particuliers, l'administration fiscale a considéré qu'il devait être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et, par ailleurs, soumis à la TVA. Les époux T... ont demandé, en vain, au tribunal administratif de Toulouse de prononcer la décharge des impositions supplémentaires résultant de ce contrôle. Ils ont rencontré plus de succès devant la cour administrative d'appel de Bordeaux, qui a confirmé les rectifications en matière d'IR, mais a prononcé la décharge des rappels de TVA.

Le ministre vous demande d'annuler son arrêt, en tant qu'il se prononce sur la TVA. Les époux T... ont, à l'occasion de leur mémoire en défense, présenté un pourvoi incident, en tant que l'arrêt a rejeté leurs conclusions en matière d'IR. Comme vous en avez averti les parties, ce pourvoi incident n'est pas recevable dès lors qu'il se rapporte à des impositions distinctes de celles sur lesquelles porte le pourvoi principal (CE, 29 octobre 2003, min. c/ SARL Faluver, n° 247048, RJF 1/04 n° 18).

Le ministre soutient que la cour a commis une erreur de droit en recherchant si les époux T... avaient mis en œuvre des démarches actives de commercialisation pour déterminer si l'opération devait être soumise à la TVA, alors qu'elle avait précédemment constaté que le produit de la vente devait être imposé à l'IR dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux à raison de la qualité de lotisseurs des intéressés. Selon lui, cette qualité suffirait à emporter l'assujettissement à la TVA, sans qu'il y ait lieu, dans cette hypothèse, d'appliquer la grille d'analyse issue de la jurisprudence S...

Rappelons qu'en vertu du 3° de I de l'article 35 au CGI, présentent le caractère de BIC les bénéfices réalisés par les personnes physiques qui procèdent à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le terrain a été acquis à cet effet. En l'occurrence, la cour a déduit de l'enchaînement des faits que nous avons décrits, et notamment de l'information donnée par les services de l'Etat, avant la signature de l'acte authentique, sur la destination des parcelles, que les contribuables avaient acquis le terrain dans l'intention, dès l'origine, de le revendre après division en lots.

Alors que, par le passé, l'inclusion des résultats d'une opération dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des BIC entraînait mécaniquement leur assujettissement à la TVA<sup>4</sup>, tel n'est plus le cas depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, qui a réformé le régime de la TVA sur les opérations immobilières. Et, contrairement à ce que soutient le

---

<sup>4</sup> En vertu du 6° de l'article 257 du CGI alors applicable, sauf pour les opérations qui relevaient du régime de la TVA immobilière prévu par le 7° de l'article 257, comprenant les terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation.

ministre, les critères qui permettent de caractériser l'existence d'une activité économique, pour les besoins de la TVA, ne nous semblent pas recouper exactement ceux qui commandent la qualité de « lotisseur », au sens du 3° du I de l'article 35 du CGI, laquelle repose uniquement sur la caractérisation d'une intention spéculative lors de l'achat de l'immeuble ou du terrain.

L'imposition des opérations de lotissements dans la catégorie des BIC n'est pas soumise à la condition que l'intéressé réalise ce type d'opérations à titre habituel, à la différence, notamment des opérations d'achat – revente d'immeubles réalisées par des marchands de biens, visées au 1° du I de l'article 35. Pour ces dernières opérations, qui constituent, par nature, des actes de commerce, la condition légale d'habitude révèle l'exercice d'une activité économique de commerçant, de sorte que l'imposition dans la catégorie des BIC se traduira, en principe, par la soumission à la TVA. Il ne nous semble, en revanche, pas en aller toujours de même pour les opérations de lotissement, qui peuvent être réalisées à titre occasionnel par un particulier.

Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, la simple acquisition et la simple vente d'un bien ne sauraient être regardées comme l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence, l'unique rétribution de ces opérations étant constituée par un éventuel bénéfice lors de la vente, de sorte qu'elles ne constituent pas, en elles-mêmes, des activités économiques (arrêt *S...*, point 45, et jurisprudence citée). En d'autres termes, une opération d'achat – revente ne saurait automatiquement être assimilée à une activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA. Cette solution, initialement dégagée à propos des opérations d'achat et de vente de titres négociables (arrêts du 29 avril 2004, EDM, C-77/01, point 58, et du 21 octobre 2004, BBL, C-8/03, point 39) – dont on sait qu'elles peuvent être réalisées dans un but purement spéculatif – a été déclinée par l'arrêt *S...* au cas des achats et reventes de terrains à bâtir, et ce, même lorsque la revente est précédée d'une division en lots.

On relèvera que la Cour n'a pas tenu compte, dans cet arrêt, de la question de savoir si le propriétaire du terrain l'avait acquis avec l'intention de le revendre. L'affaire concernait la revente d'un terrain acquis par un agriculteur aux fins de son exploitation agricole, puis requalifié, pour des raisons indépendantes de sa volonté, en terrain constructible, et que celui-ci avait vendu, après l'avoir divisé en lots. S'il n'y avait donc, dans ce cas, pas d'achat en vue d'une revente<sup>5</sup>, il ne nous semble pas indifférent que la Cour ait purement et simplement passé sous silence le but poursuivi par l'intéressé lors de l'opération initiale d'acquisition du terrain, pour se concentrer sur les moyens mobilisés aux fins de l'opération de revente.

Le ministre soutient que la Cour de justice n'aurait pas entendu, dans son arrêt *S...*, consacrer la réalisation de démarches actives de commercialisation comme une condition nécessaire de l'assujettissement à la TVA.

---

<sup>5</sup> L'achat ayant, en revanche été effectué en vue de l'exercice d'une activité économique d'exploitation agricole.

Il est vrai que, de manière générale, la caractérisation d'une activité économique repose sur un examen concret de l'ensemble des circonstances de l'affaire, pour apprécier si celles-ci révèlent si la vente d'un bien relève, ou non, du simple exercice du droit de propriété.

Mais sa jurisprudence ultérieure témoigne bien de ce que ces circonstances ne se réduisent pas au simple enchaînement chronologique de l'achat d'un terrain en vue de sa revente. Dans l'arrêt *Kezic* (9 juillet 2015, C-331/14), par exemple, s'agissant de parcelles de terrain affectées pour partie au patrimoine privé d'un assujetti et pour partie à celui de son entreprise, et sur l'ensemble desquelles celui-ci avait fait construire, en sa qualité d'assujetti, un centre commercial, la Cour a jugé que la revente des parcelles affectées au patrimoine privé devait être soumise à la TVA, dès lors qu'elle était effectuée dans le cadre de l'accomplissement de l'activité économique d'entrepreneur exercée par l'intéressé à titre indépendant. L'acquisition et la revente des parcelles s'inscrivaient donc dans le cadre de l'exercice d'une activité économique distincte de l'assujetti, ce qui ne correspond pas à la configuration de l'espèce, étant précisé qu'il n'a jamais été soutenu que les époux T... auraient agi comme agents ou comme apporteurs d'affaires au profit des sociétés de construction et de promotion immobilière dont ils étaient actionnaires.

Et la Cour s'en est tenue à la grille d'analyse dégagée par l'arrêt *S...* pour analyser, dans un arrêt du 20 janvier 2021 (AJFP Sibiu et DGRFP Braşov c. LN, C- 655/19), l'acquisition, par un créancier, d'immeubles saisis dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée engagée en vue du recouvrement de prêts assortis de garanties hypothécaires, suivie de la vente de ces immeubles. Elle a certes relevé, pour écarter l'exercice d'une activité économique, outre l'absence de démarches actives de commercialisation foncière, que l'intéressé avait pour objectif le recouvrement de ses créances et la reconstitution du patrimoine. Mais nous ne pensons pas que l'on puisse en tirer un *a contrario* selon lequel la volonté de tirer parti de la valorisation attendue d'un bien – objectif patrimonial classique - serait exclusive du simple exercice du droit de propriété<sup>6</sup>.

En matière de TVA, l'achat d'un terrain dans l'anticipation d'un reclassement en zone constructible suivi de sa revente à un tiers après division en lots ne nous semble donc pas excéder, en lui-même, et quelle que soit l'ampleur du profit pouvant en être retiré, les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé. Et, lorsqu'une telle opération est réalisée à titre occasionnel par un particulier, la distinction entre exercice du droit de propriété et exercice d'une activité économique nous paraît bien devoir reposer, au premier chef, sur la nature des démarches entreprises en vue de réaliser la vente - même si l'on ne peut exclure d'autres circonstances particulières pertinentes, mais aucune n'a été invoquée par le ministre en l'espèce.

Reste l'argument du pourvoi tiré de l'absence de nécessité, en l'espèce, de réaliser des démarches actives de commercialisation auprès d'acheteurs prospectifs puisque les époux T... ont cédé le terrain à leur propre société Promotion T... and Co.

---

<sup>6</sup> L'arrêt a été rendu sans conclusions de l'avocat général, ce qui témoigne du fait que la Cour a simplement entendu décliner sa jurisprudence existante, sans y ajouter.

Si le ministre ne l'invoque pas, cet argument fait écho à votre jurisprudence *SCI de la rue de Tourneville* (plén. 25 juillet 1980, n° 12091, au rec., RJF 11/80 n° 859), que vous avez consacrée en matière d'IR, pour l'application des dispositions du 1° du I de l'article 35 du CGI relatives aux activités des marchands de biens, et selon laquelle si la condition d'habitude n'est, en principe, pas satisfaite en présence d'une société civile immobilière ayant eu pour seule activité la réalisation d'une opération spéculative unique, il en va différemment lorsque les associés qui jouent un rôle prépondérant ou bénéficient principalement des activités de la société se livrent, eux-mêmes, à des opérations immobilières à titre habituel. Dans ce cas, la société est regardée comme l'un des instruments d'une activité d'ensemble réalisée à titre professionnel.

Peut-on transposer cette solution, pour les besoins de la TVA, en regardant la société de promotion immobilière créée par les époux T... comme l'instrument d'une activité de commercialisation foncière déployée par les contribuables ?

Nous ne le pensons pas. La jurisprudence *SCI de la rue de Tourneville* a été forgée pour éviter que les marchands de biens professionnels puissent échapper à l'imposition en exerçant leur activité par sociétés civiles interposées réalisant chacune une opération unique. Nous ne sommes pas ici dans cette configuration, puisque la société créée par les époux T... est une société par actions simplifiées, soumise à l'IS, et que les opérations de commercialisation des terrains acquis par cette société en 2010 seront, par la suite, soumises à la TVA, sans que la société ne puisse, en amont, déduire de taxe liée à l'achat des terrains. Et, dans la mesure où la livraison en litige matérialise le transfert du terrain du patrimoine des époux T... vers celui de la société, cette dernière ne saurait être regardée comme un moyen d'exploitation de leur bien par les intéressés.

Certes, si le terrain avait été acquis, dès l'origine, non par les époux T... agissant en leur nom propre, mais par une société commerciale constituée par eux, la TVA collectée sur les opérations finales de revente à des tiers aurait été calculée sur une marge plus importante, incluant la valorisation du terrain entre 1999 et 2010 liée à son classement en zone constructible. Mais il n'est pas soutenu que la succession des opérations s'analyserait comme un montage des contribuables dans le but d'échapper à l'imposition. Dans ces conditions, nous ne voyons pas comment faire fi, pour les besoins de la TVA, du fait que la société de promotion immobilière est, à la différence, notamment, de l'affaire *Kezic* examinée par la CJUE, une personne morale distincte des contribuables, et qu'il convient d'examiner de manière distincte les opérations de chacun pour déterminer si elles ont été effectuées en qualité d'assujetti agissant en tant que tel.

Sur le plan des seuls faits, et de leur qualification au regard de la grille d'analyse de la jurisprudence *S...*, le ministre ne conteste pas, de façon surprenante, devant vous l'affirmation de l'arrêt tenant pour constant le fait que les époux T... n'ont entrepris, avant de céder leur terrain à la société, aucune démarche active de commercialisation foncière. Or, c'est sur ce point que l'analyse de la cour administrative d'appel nous paraît contestable.

Il est vrai que le vérificateur avait mécaniquement déduit l'assujettissement à la TVA de l'imposition dans la catégorie des BIC, sans chercher à caractériser précisément les moyens

mis en œuvre par les intéressés pour faire évoluer le plan local d'urbanisme de la commune ou pour définir leur projet d'aménagement des terrains. Il est toutefois constant que les époux ont sollicité, et obtenu un permis d'aménager prévoyant la création de pistes cyclables, de chemins piétonniers et l'édification d'un bassin de rétention, après avoir ajusté, à cet effet, leur projet initial en achetant une parcelle mitoyenne au terrain d'origine. Or la conception d'un projet de cette nature, qui implique la planification de travaux d'une ampleur non négligeable, nous semble, compte tenu de sa complexité, constitutive d'une démarche de type professionnel, excédant la simple gestion d'un patrimoine privé.

Il nous semble utile que vous précisiez expressément ce point dans votre décision, ce qui contribuera à lever le risque d'une interprétation trop restrictive, par les juges du fond – et, certainement, par l'administration fiscale elle-même –, quant à la portée de la notion de démarche active de commercialisation foncière. Son énonciation demeurera, en revanche, sans incidence sur le sort du pourvoi. Alors que vous avez laissé à l'appréciation souveraine des juges du fond, dans le précédent *P...*, la question de savoir si les mesures caractérisaient, ou non, l'existence de démarches actives de commercialisation, le ministre ne soulève aucun moyen de dénaturation. Quant au moyen tiré de ce que la cour aurait inexactement qualifié les faits en excluant l'exercice d'une activité économique, il n'est soulevé qu'en conséquence du moyen d'erreur de droit, non fondé, que nous vous avons proposé d'écarter.

PCMNC au rejet des pourvois et à ce que l'Etat verse aux époux T... une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.