

**N° 466644**  
**Ministre c. SARL ECHO 5**

**10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 13 mars 2024**  
**Lecture du 02 avril 2024**

**CONCLUSIONS**  
**Mme Esther de MOUSTIER, rapporteure publique**

Le présent pourvoi va vous permettre d'apporter une nouvelle pierre à l'édifice jurisprudentiel du régime de la TVA sur la marge applicable aux livraisons de terrains à bâtir achetés en vue de la revente, afin de mettre un terme aux divergences d'interprétation entre les juges du fond quant à la qualification de terrain à bâtir des biens acquis en vue de leur revente.

Dans le cadre de son activité de marchand de biens, la société Echo 5 a acheté en 2011 à un particulier une propriété d'un peu plus d'un hectare située à Reyrieux dans l'Ain, composée de sept parcelles et comportant une maison et des dépendances, pour un prix d'environ 700 000 euros. Elle a ensuite procédé à plusieurs regroupements et divisions parcellaires avant de revendre en 2011 pour 600 000 euros la nouvelle parcelle supportant les constructions puis en 2014 les quatre autres nouvelles parcelles, nues, en tant que terrains à bâtir, pour 644 000 euros. Elle a soumis cette seconde vente au régime de la TVA sur la marge, dont l'administration fiscale a, dans le cadre d'une vérification de comptabilité, contesté l'applicabilité, estimant que la TVA aurait dû être assise sur l'intégralité du prix de la vente. L'administration a donc procédé à des rappels de TVA, pour l'année 2014, pour un montant de 45 465 en droits et pénalités<sup>1</sup>. Tant le tribunal que la Cour, mais pour un motif distinct, ont prononcé la décharge de ces rappels.

Conformément aux articles 12 et 135 de la directive TVA de 2006, le régime de la TVA distingue, d'une part, les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir et les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, qui sont exonérées de la TVA (article 261 du CGI), d'autre part, les livraisons de terrains à bâtir ou d'immeubles neufs (c'est-à-dire qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq ans), qui sont imposables de plein droit à la TVA (article 257 du CGI).

Par dérogation au régime de droit commun qui prévoit une imposition sur le prix de vente, l'article 392 de la directive TVA 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

---

<sup>1</sup> L'administration a par ailleurs estimé que, pour le calcul de la TVA, la société avait eu tort d'intégrer dans le prix de revient une indemnité de servitude et a redressé à ce titre 5 937 euros (5 985 avec les pénalités), mais ce chef du redressement n'est pas en litige devant vous.

différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Seule la France a opté pour ce régime de la taxation sur la marge, prévu à l'article 268 du CGI.

Votre jurisprudence, ainsi que celle de la Cour de justice, ont précisé les conditions d'application de ce régime dérogatoire, donc d'interprétation stricte, en exigeant en particulier une identité de qualification entre le bien acheté et le bien revendu.

Ainsi, vous avez jugé que les règles de calcul dérogatoires de la TVA sur la marge s'appliquaient aux opérations de cession de terrains à bâtir qui avaient été acquis en vue de leur revente et ne s'appliquaient donc ni, d'une part, à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti, y compris lorsque le bâtiment qui y était édifié avait fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur (CE, 27 mars 2020, n° 428234, *min. c/ Sté Promialp*, aux tables et à la RJF 6/2020 n° 524), ni, d'autre part, dans l'hypothèse d'un bien qui avait, lors de son acquisition, le caractère d'un terrain bâti et 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 (notamment : CE, 6 novembre 2020, n° 434022, *min. c/ sté TK Immobilier*).

Quant à la CJUE, interrogée par vos soins, elle a confirmé l'exigence d'une « identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu », pour l'application du régime de la TVA sur la marge, et a dit pour droit que l'article 392 de la directive de 2006 doit être interprété en ce sens qu'il exclut l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraison de terrains à bâtir 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, mais que ni la division en lots des terrains ni la réalisation de travaux par un lotisseur entre l'acquisition et la revente de terrains à bâtir ne fait obstacle à l'application du régime de taxation de la TVA sur la marge, tant que les aménagements réalisés ne peuvent être qualifiés de « bâtiments » et ne modifient donc pas la nature juridique du bien (arrêt du 30 septembre 2021, *Icade Promotion*, C-299/20). Autrement dit, la Cour de justice exige, pour que le régime de taxation à la marge s'applique, une stricte identité juridique du terrain aux moments de son acquisition et de sa revente mais pas d'identité physique et matérielle entre le terrain acheté et le terrain revendu.

Estimant que les questions que vous aviez adressées à la CJUE ne permettaient pas de trancher le présent litige, la CAA de Lyon lui a adressé des questions complémentaires<sup>2</sup> en vue de préciser si le régime de la TVA sur marge pouvait s'appliquer soit lorsque les terrains, acquis bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir, soit 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. La CJUE s'est bornée, par ordonnance, à renvoyer à son arrêt *Icade Promotion* dont se déduisait la réponse à la question qui lui était ainsi posée<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> CAA Lyon 18 mars 2021 no 19LY00501, 19LY00541, 19LY01240, SARL Les Anges d'Eux, SARL Écho 5 et SAS Cletimmo : RJF 6/21 no 567

Dans ce cadre, la CJUE laisse le soin aux juridictions internes de vérifier si les biens acquis relèvent ou non de la notion de « terrain à bâtir », renvoyant à la définition qu'en donnent les Etats membres, tout en précisant que cette définition doit englober tous les terrains non bâtis destinés à supporter un édifice. L'article 257 du CGI définit ainsi les terrains à bâtir comme « les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application » de la réglementation de l'urbanisme applicable.

Cette notion a toutefois donné lieu à des divergences d'interprétation entre les juges du fond lorsqu'est en cause une opération portant, comme en l'espèce, sur des terrains dont une partie seulement supportait des constructions. En effet, les cours de Toulouse<sup>4</sup>, Marseille<sup>5</sup> et Nantes<sup>6</sup> ont raisonné en se fondant sur la notion d'unité foncière pour retenir, en substance, qu'une parcelle ne revêtait pas, à la date de son acquisition, le caractère de « terrain à bâtir » lorsque cette parcelle avait été acquise dans une unité foncière ou un ensemble immobilier contenant une autre parcelle sur laquelle était située un immeuble bâti, ajoutant qu'il en allait ainsi quand bien même cet ensemble avait fait l'objet, avant sa revente, d'une division parcellaire et que la parcelle revendue ne comportait pas, lors de son acquisition, d'immeuble bâti.

A l'inverse, la Cour de Lyon, notamment dans la présente affaire<sup>7</sup>, a jugé dans un arrêt classé en C+ et publié à la RJF 11/2022 n° 941, que la qualification éventuelle de « terrain à bâtir » devait s'apprécier distinctement pour chaque parcelle constituant le bien immobilier initialement acquis par l'assujetti. Elle a ensuite déduit du caractère constructible, en vertu des règles d'urbanisme applicables au moment de l'acquisition, des parcelles nues objet de l'opération litigieuse, que celles-ci constituaient bien des terrains à bâtir, à la date de leur acquisition, même si l'acte d'acquisition ne visait qu'une « propriété bâtie » sans faire explicitement état de terrains à bâtir. Elle a ajouté que la circonstance que ces terrains aient fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, d'un redécoupage parcellaire et d'une nouvelle division en lots, ne leur a pas fait perdre cette qualification et ne fait dès lors pas obstacle à l'application du régime de la TVA sur la marge<sup>8</sup>.

Après avoir rappelé votre jurisprudence selon laquelle le régime de TVA sur la marge ne s'applique pas à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti, notamment 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, vous avez quant à vous jugé, par une décision du 11 octobre 2022, *min. c/ SARL BH*

<sup>3</sup> CJUE, 10 février 2022, C-191/21, *min. c/ Les Anges d'Eux SARL*

<sup>4</sup> CAA Toulouse ord. 1 sept 2022 no 21TL02751, *SARL HP Aménagement*, RJF 12/2022 n°1031

<sup>5</sup> CAA de Marseille, 18 février 2021, n° 20MA02162, *SARL RGMB*

<sup>6</sup> Not CAA Nantes, 24 septembre 2020, n° 18NT03771 et décision de NA de la 9<sup>e</sup> chambre du 14 avril 2022 n° 446855, *Sté Exia Production*, RJF 07/2022 n° 632

<sup>7</sup> Voir également CAA Lyon 8-8-2022 no 19LY01745, *min. c/ SARL Dekal*, RJF 12/2022, n°1030

<sup>8</sup> La Cour a précisé également qu'il était possible pour l'administration de vérifier l'estimation du prix de revient de chaque lot effectué par la SARL Echo 5 par imputation d'une fraction du prix global d'acquisition de l'immeuble

*Concept*, n° 464561, aux tables et à la RJF 01/23 n° 11, que le juge de l'impôt ne peut, pour juger si des terrains à bâtir ont été acquis en cette même qualité par leur cessionnaire auprès de leurs anciens propriétaires, se fonder sur la seule circonstance que la division parcellaire dont ces terrains procèdent avait été autorisée de façon suffisamment précise et détaillée préalablement à cette acquisition, sans rechercher s'il ressort des actes de vente que ces terrains avaient été acquis par la société cédante comme terrains à bâtir, distinctement des terrains supportant des constructions.

Cette décision a toutefois été rendue dans une configuration distincte de la présente affaire puisqu'était en cause l'acquisition d'une unique parcelle bâtie, ayant postérieurement à l'acquisition fait l'objet d'une division parcellaire distinguant une parcelle bâtie et une parcelle nue constructible, et non l'acquisition d'un terrain déjà divisé en plusieurs parcelles dont seules certaines sont bâties.

A cet égard, nous croyons, à l'instar d'ailleurs du ministre, que la Cour de Lyon a raison de raisonner parcelle par parcelle pour apprécier l'identité de qualification juridique entre le bien acquis et le bien cédé, et de ne pas s'arrêter à l'unité foncière objet de l'acte d'acquisition, du moins au sens du droit de l'urbanisme c'est-à-dire, à l' « *îlot de propriété d'un seul tenant, composé d'une parcelle ou d'un ensemble de parcelles appartenant à un même propriétaire ou à la même indivision* »<sup>9</sup>.

Toutefois, pour apprécier cette condition d'identité, l'administration ne peut, contrairement à ce qu'a jugé la Cour, s'en tenir au caractère constructible des parcelles acquises nues, mais doit rechercher si celles-ci ont été acquises en vue d'être cédées en qualité de terrain à bâtir, c'est-à-dire en vue de l'édification de constructions et non en qualité de terrains d'agrément de la construction existante. De même que dans la configuration jugée par la décision précitée *BH Concept*, s'agissant d'une division parcellaire qui n'est pas encore effective, il y a lieu de tenir compte de la qualification des parcelles retenue dans l'acte d'acquisition. A cet égard, dans cette dernière affaire, Karine Ciavaldini indiquait dans ses conclusions que « *la situation [aurait été] différente si les actes d'acquisition des terrains par la société avaient pris en compte la division parcellaire, soit qu'elle ait déjà été réalisée, soit qu'elle apparaisse comme suffisamment certaine pour qu'il puisse en être tenu compte* ». La doctrine fiscale admet ainsi expressément, lorsque la division intervient avant la vente initiale, et que l'acheteur-revendeur acquiert dans le cadre d'une même mutation non pas un seul bien, mais plusieurs lots distincts, dont ceux qui ne comportent aucune construction peuvent être qualifiés de terrains à bâtir et être ensuite revendus en l'état, que chaque lot puisse faire l'objet d'un traitement distinct, pour l'application du régime approprié de TVA, à la condition que l'acte de vente reflète clairement la qualification respective de chaque élément (BOI-TVA-IMM-10-10-10-40)<sup>10</sup>. Cette recherche de l'intention de l'acquéreur-revendeur est inhérente au régime de la

<sup>9</sup> CE, 1/6 SSR, 27 juin 2005, Commune de Chambéry, n°264667, B - Rec. T. pp. 1070-1072-1134-1146

<sup>10</sup> V. également les conclusions de Céline Guibé sur la décision CE (na) 9e ch. 14 avril 2022 n° 446855, Sté Exia Production, RJF n07/2022 n° 632

TVA sur marge qui ne concerne que les terrains à bâtir achetés en vue de leur revente, d'autant que l'identification de la destination des parcelles dans l'acte de vente n'est pas sans conséquence sur le régime de TVA applicable à leur acquisition, seuls les terrains bâtis et non bâtis étant, à la différence des terrains à bâtir, exonérés de TVA.

Le ministre est donc fondé à soutenir qu'en l'espèce, la Cour a commis une erreur de droit en se fondant, pour qualifier les parcelles objet de l'opération litigieuse de terrains à bâtir au moment de leur acquisition, sur les seules possibilités réglementaires de construction prévues par le règlement du PLU alors applicable à ces parcelles et en écartant la circonstance que l'acte de vente ne visait qu'une propriété bâtie sans faire explicitement état de la vente de terrains à bâtir.

Ajoutons, dans un souci d'exhaustivité, que le second moyen du pourvoi nous paraît également fondé. En effet, dans son arrêt *Icade Promotion*, la Cour de justice, rappelant que le régime de TVA sur la marge vise à compenser une rémanence de TVA non déductible, dans l'objectif de garantir la neutralité de cet impôt, a jugé qu'il ne trouvait en principe pas à s'appliquer à des opérations de livraison de terrains à bâtir dont l'acquisition initiale n'a pas été soumise à la TVA, et ce, que l'opération se trouve en dehors de son champ d'application ou soit exonérée. Elle a ainsi restreint le champ d'application du régime de la TVA sur marge qui s'appliquait, en vertu du droit national, à toutes les cessions de terrains à bâtir lorsque leur acquisition n'avait pas été soumise à la TVA, même en l'absence de double imposition. Désormais, outre l'hypothèse dans laquelle l'acquisition du bien a été soumise à la TVA, sans que l'assujetti qui le revend ait eu le droit de déduire cette taxe, ce n'est que dans l'hypothèse strictement circonscrite renvoyant, dans l'esprit de la Cour, à une configuration inhabituelle ou exceptionnelle, où son acquisition n'a pas été soumise à la TVA alors que le prix auquel l'assujetti-revendeur a acquis le bien incorpore un montant de TVA qui a été acquitté en amont par le vendeur initial, que le régime de la TVA sur la marge peut trouver à s'appliquer.

En l'espèce, la Cour a appliqué le régime de la TVA sur la marge sans rechercher, le cas échéant d'office, si le prix d'acquisition des terrains à bâtir acquis en vue de leur revente incorporait une rémanence de TVA, acquittée en amont par les vendeurs initiaux, méconnaissant ainsi le champ d'application de l'article 268 du CGI (9 CH, 18 avril 2023, *Min c. Société Dekal*, n°468094, C).

**PCMNC à l'annulation de l'arrêt de la Cour, au renvoi devant elle de l'affaire et au rejet des conclusions présentées par la société au titre des frais d'instance.**