



## **VENTE DE TERRAINS A BÂTIR PAR LES PROFESSIONNELS : DANS QUELS CAS PEUT-ON ENCORE APPLIQUER LE REGIME DE LA TVA SUR LA MARGE ?**

La CJUE a rendu le 30 septembre dernier<sup>1</sup> un arrêt sur l'interprétation à donner à l'article 392 de la Directive TVA du 28 novembre 2006 (Directive 2006/112/CE), qui permet aux Etats membres d'appliquer un régime de TVA sur marge, à l'occasion de la réalisation de certaines opérations de livraisons de bâtiments ou de terrains à bâtir qui n'ont pas donné lieu à déduction d'une TVA d'amont, et de déroger ainsi à l'application de la TVA sur prix total qui devrait être la règle.

Cette possibilité prévue par la Directive a été transcrite en droit interne dans l'article 268 du CGI, qui dispose que :

*« S'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir, (...), 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 ;*

*b) (...). »*

L'administration fiscale avait initialement précisé dans le BOFIP, après avoir rappelé que les livraisons d'immeubles sont en principe soumises à TVA sur leur prix total, que la TVA sur la marge ne peut être appliquée<sup>2</sup> :

- qu'aux terrains à bâtir (en abrégé ci-après « TAB ») qui avaient été acquis précédemment comme terrains n'ayant pas le caractère d'immeubles bâtis, et
- aux immeubles achevés depuis plus de 5 ans qui ont été acquis précédemment en l'état d'immeubles déjà bâtis.

<sup>1</sup> CJUE, 30.09.2021, aff. N° C-299/20

<sup>2</sup> BOI-TVA-IMM-10-20-10 n° 20

Le gouvernement, dans plusieurs réponses ministérielles<sup>3</sup>, avait ultérieurement ajouté que **l'application du régime dérogatoire de la TVA sur la marge**, prévu à l'article 268 du CGI **nécessite que le bien acquis soit identique au bien revendu**, tant pour ce qui concerne sa qualification juridique que ses caractéristiques physiques.

Ces applications limitatives de la TVA sur la marge avaient suscité de très nombreuses contestations de la part des contribuables, qui dans un 1<sup>er</sup> temps avaient obtenu gain de cause auprès de la plupart des tribunaux administratifs et cours administratives d'appel<sup>4</sup>.

Aussi, face à ces nombreuses décisions jurisprudentielles défavorables, l'administration fiscale avait finalement modifié sa doctrine et conservé la seule nécessité de qualification juridique<sup>5</sup> identique du bien acquis et revendu, permettant ainsi l'application de la TVA sur la marge aux aménageurs et lotisseurs ayant acquis notamment auprès des particuliers des terrains à bâtir sans possibilité de déduction de TVA, puis procédé à leur aménagement, division et revente en plusieurs lots.

Malgré cet assouplissement de la doctrine, de nombreuses questions subsistaient et de nombreux contentieux ont donné lieu à des décisions pas toujours très compréhensibles pour les contribuables ; d'autres contentieux sont toujours en cours.

Compte tenu de ce contexte difficile, et à l'occasion d'une affaire ICADE PROMOTION LOGEMENT<sup>6</sup> dont a été saisi le Conseil d'Etat<sup>7</sup> pour trancher un litige portant sur une demande de restitution de la TVA sur la marge sur des terrains à bâtir versée par le contribuable dans le cadre du régime applicable avant la nouvelle législation TVA du 11 mars 2010 (mais issu de la même Directive), le Conseil d'Etat a décidé de saisir la Cour de Justice de l'Union Européenne sur l'interprétation qu'il convient de faire de l'article 392 de la Directive qui prévoit la possibilité laissée aux Etats d'appliquer la TVA sur marge, et qui est rédigé en ces termes :

*« 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. »*

et notamment comment il faut comprendre la notion « **d'acquisition n'ayant pas donné droit à déduction** », enfin, si la possibilité d'appliquer ce régime subsiste en cas de modification/évolution du bien entre son acquisition et sa cession.

<sup>3</sup> JO 30.08.2016 : Questions n° 91143 de M. Olivier Carré et n° 94.061 de Mme Laure de La Raudière ;

JO 20.09.2016 : Questions n° 94538 de M. Gilles Savary et n° 96679 de M. Dominique Bussereau

<sup>4</sup> Dont : TA Grenoble, 14.11.2016, n°1403397 ; CAA Lyon, 24.11.2016, n°15LY01276, TA Montpellier, 15.01.2018, n°170026 ; TA Pau, 25.01.2018, n°1600521 ; TA Poitiers, 04.08.2018, n°1602053 ; etc.....

<sup>5</sup> Rép. à M. Jean-Pierre VOGEL, Sénateur, question n°04171

<sup>6</sup> Icade Promotion Logement exerce une activité de lotisseur : cette société achète des terrains nus auprès des collectivités locales ou des particuliers non assujettis à TVA, puis procède à des travaux d'installation des réseaux, tels que voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, téléphone avant de diviser les terrains acquis en lots et de revendre les lots comme terrains à bâtir à des personnes physiques pour la construction d'immeubles d'habitation

<sup>7</sup> CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch, 25.06.2020, n°416727, Icade Promotion logement

Il a donc été demandé à la CJUE de préciser dans quels cas les opérateurs peuvent appliquer le régime de la TVA sur la marge à la vente de terrains à bâtir; dans ce but, le Conseil d'Etat a posé deux séries de questions préjudicielles à la Cour<sup>8</sup> :

1. **La vente sous le régime de la TVA sur la marge**, qui est d'application stricte car s'agissant d'un régime dérogatoire, **est-elle réservée au revendeur assujetti** :
  - a) qui a acheté un bien dont le prix inclut une TVA, sans avoir pu la récupérer<sup>9</sup>
  - b) qui a acheté un bien dont le prix n'inclut pas de TVA, parce que la vente est placée hors champ (ex achat à un particulier ou à une collectivité locale<sup>10</sup>)
  - c) qui a acheté un bien dont le prix n'inclut pas de TVA, parce que la vente est certes placée dans le champ, mais est exonérée de TVA (cas assez rare : ex achat d'un bien à un assujetti n'agissant pas en tant que tel, car cédant un objet de son patrimoine<sup>11</sup>) ?
  
2. **La vente sous le régime de la TVA sur la marge est-elle exclue** lorsque,
  - a) les terrains cédés ont acquis la qualification de terrains à bâtir entre leur acquisition et leur revente<sup>12</sup>, ou lorsque
  - b) les terrains cédés ont fait l'objet entre leur acquisition et leur revente de modifications de leurs caractéristiques physiques telles que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications...)?

**Dans son arrêt du 30 septembre 2021, la Cour de Justice de l'Union Européenne<sup>13</sup> a donné sa lecture du texte :**

1. *« l'article 392 de la directive 2006/112/CE (...) doit être interprété en ce sens qu'il permet d'appliquer le régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir aussi bien lorsque leur acquisition a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit de déduire cette taxe, que lorsque leur acquisition n'a pas été soumise à la TVA alors que le prix auquel l'assujetti-revendeur a acquis ces biens incorpore un montant de TVA qui a été acquitté en amont par le vendeur initial.*  
***Toutefois, en dehors de cette hypothèse, cette disposition ne s'applique pas à des opérations de livraison de terrains à bâtir dont l'acquisition initiale n'a pas été soumise à la TVA, soit qu'elle se trouve en dehors de son champ d'application, soit qu'elle s'en trouve exonérée.***

<sup>8</sup> Cf. conclusions du rapporteur public, Mme Marie-Gabrielle Merloz, CE n°416727, Sté Icade Promotion

<sup>9</sup> A ce titre, il y a lieu de préciser que la version anglaise de l'article 392 de la Directive limite clairement la possibilité d'appliquer la TVA sur la marge à l'hypothèse où l'acquisition du bien revendu a été soumise à la TVA sans que cette TVA puisse être déduite par l'assujetti revendeur

<sup>10</sup> Exemple ajouté par nos soins

<sup>11</sup> Exemple ajouté par nos soins

<sup>12</sup> La CAA de Lyon a de son côté saisi le 18/03/2021 la CJUE d'un cas similaire, afin que celle-ci précise si la vente d'une parcelle de terrain, détachée d'un terrain bâti et revendue comme terrain à bâtir, peut bénéficier de la TVA sur la marge

<sup>13</sup> CJUE, 30.09.2021, aff. N° C-299/20

2. *L'article 392 de la directive 2006/112/CE 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 il n'exclut pas l'application de ce régime à des opérations de livraison de 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 qu'une division en lots ou la réalisation de travaux d'aménagement permettant l'installation de réseaux desservant lesdits terrains, à l'instar, notamment, des réseaux de gaz ou d'électricité. »*

Cette lecture laisse peu d'espoir de pouvoir appliquer la TVA sur la marge à de très nombreuses situations de créations de terrains à bâtir par les opérateurs.

**En effet, la CJUE précise, pour que le régime de la TVA sur la marge soit applicable, qu'il y a lieu de respecter les 2 points suivants :**

- **le point 1 (exigence de la non déductibilité d'une TVA d'amont)** de l'arrêt confirme la nécessité d'une TVA incluse dans le prix d'achat qui n'a pu être récupérée par l'acheteur-revendeur assujetti<sup>14</sup>, ou d'une TVA existante et comprise dans le prix d'achat que le vendeur initial n'a pu faire apparaître dans son prix de vente<sup>15</sup>.

Ce point 1 précise également que la livraison de terrains à bâtir dont l'acquisition initiale<sup>16</sup> n'a pas été soumise à TVA, soit par ce qu'elle est en dehors de son champ d'application, soit parce qu'elle en est exonérée, ne peut être soumise à la TVA sur la marge.

En conséquence, **les terrains à bâtir acquis** par les aménageurs/lotisseurs **auprès de particuliers**, sans TVA incorporée dans le prix d'achat parce que les opérations de vente par les particuliers sont placées hors champ de la TVA, qui sont revendus par leurs soins comme terrains à bâtir après avoir été aménagés et divisés en lots de TAB , **doivent**, - sauf dans les cas du renvoi 15 -, **être soumis à la TVA sur le prix total.**

<sup>14</sup> En droit interne français, la vente d'un TAB par un assujetti-revendeur est aujourd'hui obligatoirement soumise à TVA entraînant ipso facto la possibilité de déduire la TVA payée en amont et mentionnée dans l'acte ; l'hypothèse citée dans l'arrêt d'une absence de possibilité de déduire la TVA comprise dans le prix d'achat lorsque l'achat a été réalisé auprès d'un autre professionnel nous paraît donc fort peu probable en droit interne.

<sup>15</sup> Il peut s'agir, par ex. d'un cas de revente d'un TAB par un particulier, qui l'a lui-même acheté auprès d'un aménageur avec TVA incluse dans le prix, puis qui abandonne son projet de construction personnel et revend le terrain pour son prix TTC à un assujetti-revendeur, sans pour autant pouvoir faire apparaître clairement la TVA incluse dans son prix, puisque sa propre opération de revente se situe hors champ. Autre exemple : un particulier, propriétaire d'un terrain « de famille », qui se lance soi-même dans la création de voirie et de lotissement dudit terrain, sans pour autant se déclarer comme aménageur, paye des travaux puis revend « hors champ » le terrain en cours de réalisation ou après aménagement à un professionnel, qui termine la division et revend le tout par lots. (voir toutefois dans ce cas de revente par un particulier l'arrêt du CE du 9 juin 2020, n° 432596)

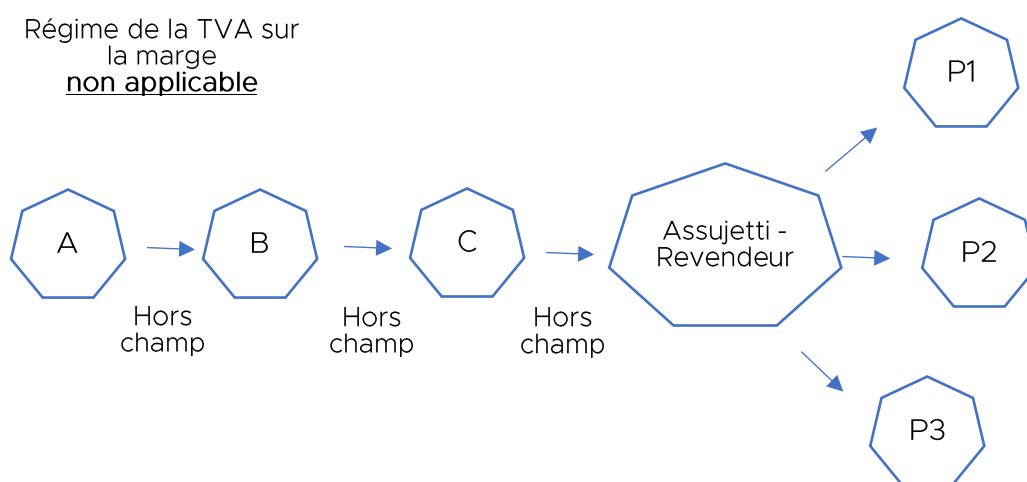
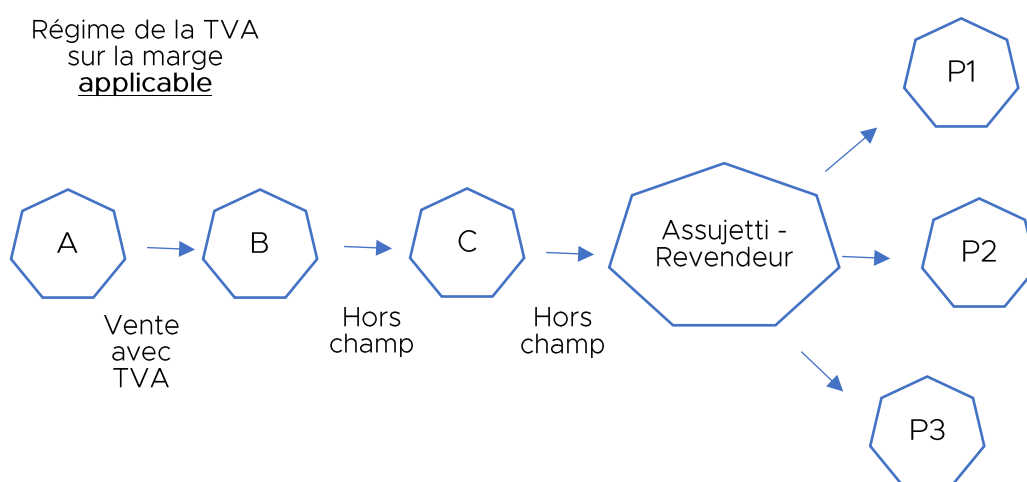
<sup>16</sup> Selon nous, le terme d'acquisition initiale désigne l'une des opérations de vente en amont de celle à notre assujetti-revendeur.

La Cour revient ici aux fondements de l'existence du régime de taxation sur la marge : ce régime s'applique afin de garantir le principe de neutralité de la TVA et d'éviter une double imposition à la TVA, lorsque le bien a déjà fait l'objet d'une consommation et incorpore déjà en amont une TVA qui n'a pas pu être déduite.

Dès lors, selon la Cour, s'il n'y a pas de TVA incorporée dans le prix d'achat, ou si l'on ne parvient pas à prouver qu'il y a de la TVA incluse dans le prix d'achat, il n'y a aucune raison d'appliquer le régime de la TVA sur la marge.

De ce fait, il conviendra désormais pour l'assujetti-revendeur de démontrer qu'il y avait bien une rémanence de TVA non déductible dans les étapes précédentes de transmission / d'acquisition du terrain en amont de l'opération afin de pouvoir appliquer le régime de la TVA sur la marge.

Ci-dessous une interprétation schématique de l'application possible - ou non - du régime de la taxation sur la marge à la vente d'un TAB :



- **le point 2 (identité juridique du bien acquis et revendu)** confirme que le bien revendu ne peut être acquis sous la qualification de terrain non bâti et être vendu comme terrain à bâtir<sup>17</sup>. Ce point, d'application plus délicate, nécessitera des clarifications par le Conseil d'Etat.

En effet, l'article 12 § 1, b de la directive 2006/112/CE laisse aux Etats membres le soin de définir la notion de terrain à bâtir.

Il s'agit, selon cet article, **des terrains nus ou aménagés, définis comme tels par les Etats membres.**

Rappelons qu'à ce jour, la définition du **terrain à bâtir** est donnée en droit interne par l'article 257, I, 2 1° du CGI :

*Sont considérés :*

*1° Comme terrains à bâtir, les terrains sur lesquels 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 de l'article L. 111-3 du code de l'urbanisme ;*

Et que l'article L 111-3 précise :

*En l'absence de plan local d'urbanisme, de tout document d'urbanisme en tenant lieu ou de carte communale, les constructions ne peuvent être autorisées que dans les parties urbanisées de la commune.*

**Ainsi la notion fiscale de terrain à bâtir vise le terrain qui, au moment de sa livraison, permet à son acquéreur l'édification d'une construction.**

Constituent des terrains à bâtir les terrains situés dans les zones suivantes<sup>18</sup> :

- les zones urbaines (ou zones « U »)
- les zones à urbaniser (ou zones « AU »), à condition qu'une construction puisse être édifée sans modification préalable du PLU, dès lors que les voies et réseaux installés à proximité de la zone sont suffisants pour desservir les constructions
- les zones constructibles des cartes communales
- les parties constructibles de communes en application de l'article L -3 du Code de l'urbanisme
- les périmètres constructibles en zones naturelles et forestières (dans les PLU, les zones « N »)

En revanche, n'est pas un terrain à bâtir le terrain situé en zone agricole (zone « A »), à moins que l'acte de cession n'indique que le terrain en cause ne bénéficie d'une autorisation de construire.

<sup>17</sup> Il faut donc acheter et revendre un terrain à bâtir (TAB) pour pouvoir appliquer la TVA sur la marge à l'opération ; voir également renvoi 10 (instance en cours devant la CJUE sur demande de la CAA de Lyon)

<sup>18</sup> BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 § 10 et suivants

Enfin, est considéré comme un TAB et non comme un immeuble bâti, l'immeuble dont l'état le rend impropre à un quelconque usage (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..).<sup>19</sup>

Aussi, l'acquisition de parcelles en zones AU non immédiatement constructibles, leur aménagement (voirie et réseaux), leur division et revente comme terrains à bâtir ne devrait pas pouvoir bénéficier de la TVA sur la marge et devra être soumise à la TVA sur le prix total lors de leur revente comme TAB.  
(TVA sur la marge non applicable en l'absence d'identité juridique du bien acquis et revendu)

OU encore, l'acquisition en zones U de parcelles bâties, leur division et revente de la partie non construite détachée de la parcelle d'origine comme terrain à bâtir (ex achat d'une maison avec jardin d'agrément, division par le marchand de biens en 2 lots et revente du jardin comme terrain à bâtir) sont à soumettre à la TVA sur le prix total.<sup>20</sup>  
(TVA sur la marge non applicable en l'absence d'identité juridique du bien acquis et revendu)

OU encore, la vente de parcelles de terrains à bâtir issues de la division d'une parcelle sur laquelle était édifié un bâtiment qui a été démoli par l'acheteur-revendeur est à soumettre à la TVA sur le prix total.  
(TVA sur la marge non applicable en l'absence d'identité du bien acquis et revendu)<sup>21</sup>

**En synthèse, pour l'application du régime de la TVA sur la marge à la vente de terrains à bâtir :**

1. Il faut acheter du TAB et revendre du TAB ; ce TAB peut toutefois faire l'objet d'évolutions et de travaux complémentaires tels que des travaux de viabilisation ou de pose de réseaux
2. Il faut que le prix d'achat de ce TAB inclue une TVA qui, alors même qu'elle est comprise dans le prix, est non récupérable pour l'acheteur-revendeur,

**Reste à savoir si les notions de terrains à bâtir et de terrains non bâtis vont évoluer en droit interne à l'aune de cette décision ?**

**En effet, il ne faut pas perdre de vue que l'article 12 paragraphe 1, b de la Directive précise que la notion même de terrains à bâtir recouvre les terrains nus ou aménagés, définis comme tels par les Etats membres.**

Espérons que cette clarification par la CJUE et les précisions qui suivront par le Conseil d'Etat, qui certes ne vont pas dans le sens des opérateurs car renchérissent<sup>22</sup> sérieusement certaines opérations, permettront néanmoins d'éviter de nombreux litiges dans le futur...

<sup>19</sup> BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 § 120

<sup>20</sup> CE, 8<sup>e</sup> ch, 01.07.2020, n°431641, SARL RGMB, et décision pendante devant la CJUE suite à la demande de la CAA de LYON

<sup>21</sup> CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch, 27.03.2020, n° 428234, aff. Promialp ; CE, 8<sup>e</sup> ch, 09.07.2021, n° 440885, Sarl Chemin du Genêt

<sup>22</sup> Exemple chiffré :

Parcelle de TAB acquise « hors champ » pour 400.000 € et revendue comme TAB par l'assujetti-revendeur pour 500.000 €.

Enfin, il s'agit de ne pas oublier que l'article 268 et dans tous les cas son interprétation donnée dans le le BOFIP<sup>23</sup> devraient également évoluer pour tenir compte de ces précisions nouvelles, et qu'en attendant le contribuable peut toujours se prévaloir de la doctrine actuelle<sup>24</sup> pour justifier son application de la TVA sur la marge, lorsque son prix d'achat ne lui a pas ouvert de droit à déduction, celle-ci étant toujours opposable à l'administration.

**Dans une réponse du 1<sup>er</sup> février 2022 au député M. Romain GRAU, (Question AN n° 42486 du 09/11/2021 – réponse du 01/02/2022) le Ministère de l'Economie, des Finances et de la Relance prend position sur ces difficultés en ces termes :**

« Aussi longtemps que la mise à jour du BOFIP n'est pas intervenue, les assujettis revendeurs bénéficient pleinement de la garantie prévue par les dispositions de l'article L80A du livre des procédures fiscales (LPF). Cette garantie permet au contribuable de bonne foi de se prévaloir de l'interprétation faite par l'administration d'un texte, même contraire au droit de l'Union tel que précisé par la jurisprudence de la CJUE..... **Enfin, le Gouvernement entend préciser que cette mise à jour de la doctrine fiscale n'aura pas vocation à remettre en cause les équilibres économiques des opérations en cours. Ainsi, dans le cadre de la revente d'un bien immobilier intervenant postérieurement à la date de publication des futures précisions doctrinales tirant les conséquences de la jurisprudence de la CJUE, l'assujetti revendeur pourra continuer à se prévaloir de l'actuelle doctrine fiscale si son acquisition du bien considéré est intervenue ou a fait l'objet d'un compromis de vente antérieurement à cette publication ».**

Tania FOURNAISE  
le 2 février 2022

*Pour revoir l'ensemble des textes régissant les opérations immobilières, rendez-vous à Paris le 17 mars 2022 pour notre formation :*

*« La fiscalité des ventes immobilières : TVA et droits de mutation »*

*Programme et inscription sur notre site [www.fournaise.net](http://www.fournaise.net), rubrique « formations ».*

Marge brute du professionnel : 100.000 € ; TVA sur marge brute : 16.666 € (100/1.20\*20%) ;  
TVA sur prix total dorénavant due : 500.000/1.20\*20% = 83.333 €

<sup>23</sup> BOI-TVA-IMM-10-20-10 §30

<sup>24</sup> Art L 80 A LPF



Le présent document est la propriété pleine et entière du Cabinet Tania Fournaise.  
Toute reproduction, représentation, utilisation ou adaptation, sous quelque forme que ce soit, sans  
l'accord préalable et écrit du Cabinet Tania Fournaise, sont strictement interdites.