



Recueil de la jurisprudence

ORDONNANCE DE LA COUR (septième chambre)

10 février 2022*

« Renvoi préjudiciel – Article 99 du règlement de procédure de la Cour – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 392 – Régime de taxation sur la marge – Champ d’application – Livraisons d’immeubles et de terrains à bâtir achetés en vue de la revente – Assujetti n’ayant pas eu le droit à déduction à l’occasion de l’acquisition des immeubles – Revente soumise à la TVA – Notion de “terrains à bâtir” »

Dans l’affaire C-191/21,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la cour administrative d’appel de Lyon (France), par décision du 18 mars 2021, parvenue à la Cour le 25 mars 2021, dans la procédure

Ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance

contre

Les Anges d’Eux SARL,

Echo 5 SARL,

Cletimmo SAS,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. Passer, président de chambre, M. F. Biltgen et M^{me} M. L. Arastey Sahún (rapporteure), juges,

avocat général : M. A. Rantos,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de statuer par voie d’ordonnance motivée, conformément à l’article 99 du règlement de procédure de la Cour,

rend la présente

* Langue de procédure : le français.

Ordonnance

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 392 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (France) (ci-après l'« administration fiscale ») aux sociétés Les Anges d'Eux SARL, Echo 5 SARL et Cletimmo SAS au sujet de rappels de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) concernant la livraison de terrains à bâtir initialement acquis comme terrains bâtis.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

- 4 L'article 12 de cette directive prévoit :

« 1. Les États membres peuvent considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, et notamment une seule des opérations suivantes :

- a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation ;
- b) la livraison d'un terrain à bâtir.

2. Aux fins du paragraphe 1, point a), est considérée comme "bâtiment" toute construction incorporée au sol.

Les États membres peuvent définir les modalités d'application du critère visé au paragraphe 1, point a), aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

Les États membres peuvent appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immeuble et celle de la première livraison, ou celui du délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans.

3. Aux fins du paragraphe 1, point b), sont considérés comme “terrains à bâtir” les terrains nus ou aménagés, définis comme tels par les États membres. »

5 Aux termes de l'article 73 de ladite directive :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

6 Sous le titre XIII « Dérogations », au chapitre 1 intitulé « Dérogations applicables jusqu'à l'introduction du régime définitif », l'article 392 de la même directive prévoit :

« Les États membres peuvent prévoir que, pour les livraisons de bâtiments et de terrains à bâtir achetés en vue de la revente par un assujéti 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. »

Le droit français

7 L'article 260 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux périodes d'imposition en cause, énonce :

« Peuvent sur leur demande acquitter la [TVA] :

[...]

5° bis Les personnes qui réalisent une opération visée au 5 de l'article 261 ;

[...] »

8 L'article 261 de ce code prévoit :

« Sont exonérés de la [TVA] :

[...]

5. (Opérations immobilières) :

[...]

2° Les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans.

[...] »

9 L'article 268 dudit code est libellé comme suit :

« S'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir, ou d'une opération mentionnée au 2° du 5 de l'article 261 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 [TVA], 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) soit la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature qu'il a effectués.

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 10 Les Anges d'Eux, Echo 5 et Cletimmo, parties défenderesses au principal, exercent l'activité de marchands de biens.
- 11 Dans le cadre de cette activité, Les Anges d'Eux et Cletimmo ont acquis, auprès de particuliers, des terrains bâtis constitués de parcelles comportant, chacune, une maison d'habitation avec terrain attenant et dépendances, ces opérations tombant hors du champ d'application de la directive TVA. Echo 5 a procédé à une opération similaire, la seule différence étant que le bien immobilier acquis par celle-ci comprenait une maison d'habitation avec cour et jardin, des dépendances, une source et un terrain boisé.
- 12 Par la suite, les défenderesses au principal ont divisé ou redécoupé les terrains nus attenants aux constructions d'origine pour céder ces lots comme terrains à bâtir, en assujettissant ces opérations à la TVA selon le régime de la marge prévu à l'article 268 du code général des impôts, transposant en droit français l'article 392 de la directive TVA.
- 13 À l'issue de vérifications, l'administration fiscale a remis en cause l'application de ce régime et a procédé à des rappels de TVA assis sur l'intégralité du prix de vente des terrains cédés pour la période allant du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2014 en ce qui concerne Les Anges d'Eux, pour les périodes du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014 et du mois de novembre 2015 en ce qui concerne Echo 5, ainsi que du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014 en ce qui concerne Cletimmo.
- 14 Par jugements des 6 novembre, 20 novembre et 11 décembre 2018, le tribunal administratif de Lyon (France) a accueilli, dans leur quasi-totalité, les demandes des défenderesses au principal tendant à obtenir la décharge totale de ces rappels de TVA ainsi que des intérêts de retard correspondants, au détriment de l'administration fiscale.

- 15 L'administration fiscale a interjeté appel de ces jugements devant la juridiction de renvoi, en soutenant, d'une part, que la mise en œuvre du régime de TVA sur la marge suppose nécessairement que le bien revendu ait une qualification juridique identique à celle du bien acquis, la notion « d'achat-revente » des terrains à bâtir devant s'entendre comme excluant toutes les opérations de transformation. D'autre part, l'administration fiscale considère que l'opération consistant en la vente comme terrain à bâtir, après division parcellaire d'un terrain initialement acquis comme terrain d'assiette d'un immeuble bâti, ne peut bénéficier de ce régime dérogatoire, mais doit être soumise à la TVA sur le prix total de la cession.
- 16 Les défenderesses au principal soutiennent que sont éligibles à l'option de TVA sur la marge les cessions de terrains à bâtir qui n'ont pas ouvert droit à la déduction au moment de leur acquisition, la circonstance que les caractéristiques physiques et la qualification juridique du bien acheté aient été modifiées avant la cession étant sans incidence.
- 17 La juridiction de renvoi estime que la solution du litige au principal dépend des précisions que la Cour apportera à l'interprétation de l'article 392 de la directive TVA.
- 18 Dans ces conditions, la cour administrative d'appel de Lyon (France) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 392 de la directive [TVA] doit-il être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes :

- lorsque ces terrains, acquis bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des 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 que leur division en lots ? »

Sur la question préjudicielle

- 19 En vertu de l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence ou lorsque la réponse à une telle question ne laisse place à aucun doute raisonnable, la Cour peut, à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, décider de statuer par voie d'ordonnance motivée.
- 20 Il y a lieu de faire application de cette disposition dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, dès lors que la réponse à la question posée peut être clairement déduite de la jurisprudence de la Cour, notamment de l'arrêt du 30 septembre 2021, *Icade Promotion* (C-299/20, EU:C:2021:783).
- 21 Par sa question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si l'article 392 de la directive TVA 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, d'une part, lorsque ces terrains, acquis bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir et, d'autre part, lorsque lesdits 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 que leur division en lots.

- 22 En ce qui concerne, en premier lieu, les terrains acquis bâtis devenus des terrains à bâtir, il convient de rappeler, tout d'abord, que, ainsi qu'il ressort de l'article 392 de la directive TVA, 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.
- 23 L'article 392 de la directive TVA constitue ainsi une dérogation au principe général de cette directive, établi à son article 73, selon lequel la TVA est calculée sur la base de la contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services, à savoir le prix de vente.
- 24 Cette dérogation doit être interprétée de manière stricte, sans pour autant vider l'article 392 de la directive TVA de sa substance (voir, en ce sens, arrêt du 30 septembre 2021, *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, point 48).
- 25 En outre, il convient de constater que, aux termes de l'article 12, paragraphe 3, de la directive TVA, sont considérés comme des « terrains à bâtir » les terrains, nus ou aménagés, définis comme tels par les États membres (arrêt du 30 septembre 2021, *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, point 49).
- 26 Il ressort de l'ensemble de ces dispositions que le régime dérogatoire prévu à l'article 392 de la directive TVA s'applique aux seuls terrains à bâtir qui, définis comme tels par les États membres, sont achetés en vue de la revente.
- 27 Ainsi, l'application du régime de la taxation sur la marge suppose, en vertu de l'article 392 de la directive TVA, une identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu.
- 28 En l'occurrence, *Les Anges d'Eux* et *Cletimmo* ont acquis des terrains bâtis constitués de parcelles comportant, chacune, une maison d'habitation avec terrain attenant et dépendances. Le bien immobilier acquis par *Echo 5* comprenait une maison d'habitation avec cour et jardin, des dépendances, une source et un terrain boisé. Ensuite, les défenderesses au principal ont procédé à une division ou à un redécoupage parcellaire desdits terrains en vue de les revendre en qualité de terrains à bâtir.
- 29 Partant, il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, en tenant compte des définitions prévues par la législation nationale et de toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause au principal, si les biens acquis par les défenderesses au principal relèvent de la notion de « terrain à bâtir », au sens de l'article 12, paragraphe 3, de la directive TVA, et, ainsi, du champ d'application de l'article 392 de cette directive.
- 30 S'agissant, en second lieu, du point de savoir si l'article 392 de la directive TVA exclut l'application du régime de taxation sur la marge à des livraisons 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 que leur division en lots, il convient de rappeler que la Cour a dit pour droit que cet article doit être interprété en ce sens qu'il n'exclut pas l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraison de tels terrains (voir, en ce sens, arrêt du 30 septembre 2021, *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, point 62).
- 31 À cet égard, la Cour a précisé que, si l'article 392 de la directive TVA se réfère à la « livraison de terrains à bâtir achetés en vue de la revente », il ne saurait être conclu que ces termes interdisent que les terrains aient fait l'objet de transformations par l'assujetti-revendeur, pour autant qu'ils

puissent être qualifiés de terrains à bâtir lors de leur revente. En effet, une telle conclusion ne ressort ni des intentions du législateur de l'Union concernant cette disposition ni de l'interprétation contextuelle de celle-ci (arrêt du 30 septembre 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, point 60).

- 32 Partant, dès lors qu'un terrain nu est considéré comme terrain à bâtir selon la législation nationale de l'État membre concerné, les transformations apportées à ce terrain aux fins de son aménagement, qui reste destiné à être bâti, sont sans incidence sur sa qualification de « terrain à bâtir » tant que ces aménagements ne peuvent être qualifiés de « bâtiments » (arrêt du 30 septembre 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, point 61).
- 33 Ainsi, l'article 392 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraison de terrains à bâtir, considérés comme tels par le droit national, dans une situation où lesdits terrains ont fait l'objet de modifications de leurs caractéristiques telles qu'une division en lots.
- 34 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 392 de la directive TVA 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 bâtis sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir, mais qu'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.

Sur les dépens

- 35 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs, la Cour(septième chambre) dit pour droit :

L'article 392 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, 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 bâtis sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir, mais qu'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.

Fait à Luxembourg, le 10 février 2022.

Le greffier
A. Calot Escobar

Le président de la VII^{ème} chambre
J. Passer