

FLASH N° 06/2018

RÉGIME DE LA TVA SUR MARGE :

BERCY REVIENT ENFIN SUR LA CONDITION D'IDENTITÉ PHYSIQUE ENTRE LE BIEN ACQUIS ET LE BIEN REVENDU !

Par une réponse ministérielle publiée au Journal Officiel du Sénat du 17 mai 2018, Bercy a fait savoir qu'il renonce à l'application de la doctrine qu'il avait fait connaître fin août 2016, sur le régime de la TVA sur marge.

Pour mémoire, par les réponses ministérielles de La Raudière, n° 94061, et Carré, n° 1143, publiées au JOAN du 30 août 2016, Bercy avait énoncé que selon son analyse, la TVA exigible lors de la cession d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans taxable sur option, ne pouvait être assise sur la marge qu'à la condition que trois critères soient réunis :

1. Absence de droit à déduction de TVA lors de l'acquisition du bien,
2. Identité de qualification juridique entre le bien acquis et le bien revendu,
3. Identité de caractéristiques physiques entre le bien acquis et le bien revendu.

En cas de mauvaise réception, veuillez nous contacter.

9 rue de Puebla - BP 51212 - 59013 LILLE Cedex

Service consultation : +33 (0)3 28 38 18 38

Service documentation : +33 (0)3 28 38 17 34

Service formation : +33 (0)3 28 38 17 30

secretariat@cridon-ne.org

www.cridon-ne.org



Certifié ISO 9001 version 2015

Après plusieurs mois d'application très critiquée de cette doctrine (V. notamment Olivier Pecqueur, Cessions de terrains à bâtir : la TVA sur marge fait de la résistance, JCP N n° 35, 1^{er} septembre 2017, 1255 ; TA Grenoble, 14 novembre 2016, n° 1403397, SARL Gepim habitat, Droit fiscal n° 12, 23 mars 2017, comm. 216), Bercy renonce à la troisième condition en énonçant :

« Compte tenu des difficultés d'application suscitées par la publication de ces commentaires sur l'identité physique et afin de rétablir la sécurité juridique des opérations d'aménagement foncier, il est admis, y compris pour les opérations en cours, dans le cas de l'acquisition d'un terrain ou d'un immeuble répondant aux conditions de l'article 268 du CGI qui n'a pas ouvert droit à déduction par un lotisseur ou un aménageur qui procède ensuite à sa division en vue de la revente en plusieurs lots, que ces ventes puissent bénéficier du régime de la marge dès lors que seule la condition d'identité juridique est respectée ».

Outre le renoncement à la condition d'identité de caractéristiques physiques, deux éléments particulièrement importants méritent d'être signalés.

En premier lieu, on insistera sur le fait que l'administration maintient la condition d'identité de qualification juridique entre le bien acquis et le bien revendu (condition n° 2). Ainsi, selon l'administration, l'assujetti qui acquière une parcelle supportant un immeuble bâti puis divise cette parcelle en deux lots, l'un d'eux étant un terrain nu, devra revendre ce lot qualifié de terrain à bâtir sous le régime de la TVA sur prix total. A l'occasion de cette revente, l'administration considère en effet que l'identité entre le bien acquis et le bien revendu n'est pas vérifiée, ce qui exclut le régime de la TVA sur marge. On rappellera cependant que cette condition fait elle aussi l'objet de critiques. Aux termes d'une décision du 14 novembre 2016, le Tribunal administratif de Grenoble a en effet jugé que la doctrine administrative ajoute à la loi des conditions qui ne sont pas prévues et qu'en application de l'article 268 du Code général des impôts, la TVA exigible lors de la revente d'un terrain issu d'une propriété bâtie doit être calculée sur la marge dès lors que l'acquisition n'a pas ouvert droit à déduction (V. TA GRENOBLE, n° 1403397, 3 nov. 2016).

En second lieu, on relèvera que le revirement de doctrine est applicable immédiatement « y compris pour les opérations en cours ».



Taxe sur la valeur ajoutée et cession immobilière.

RM S n° 04171 du 17 mai 2018 page 2361.

PUBLIÉE DANS LE JO SÉNAT DU 29/03/2018 - page 1439

M. Jean Pierre Vogel attire l'attention de M. le ministre de l'économie et des finances sur l'analyse adoptée par les services de l'administration fiscale en matière de taxation à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur marge de certaines opérations immobilières. En effet, la vente d'un terrain à bâtir est en principe soumise à la TVA sur le prix total. Or, par dérogation, une TVA sur la marge est applicable dans la mesure où l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction. Cependant, depuis quelque temps, l'administration fiscale et les services vérificateurs exigent, pour permettre d'appliquer la TVA sur marge sur le prix de revente des lots de terrains à bâtir, des conditions non prévues par la réglementation, à savoir que le bien acquis et le bien revendu doivent avoir la même qualification, ce qui implique notamment, selon l'administration, une division préalable à l'acquisition (ce qui n'est quasiment jamais le cas). Cette position a été réaffirmée par quatre réponses ministérielles au cours de l'année 2016.

Ainsi, les aménageurs auraient le choix : d'une part, pour les acquisitions et reventes futures, d'intégrer ou non le surplus de TVA dans les modalités de fixation des prix de revente au mètre carré (en cas de répercussion, cela implique une hausse du prix toutes taxes comprises pour les particuliers) ; d'autre part, pour les acquisitions et reventes signées de 2014 jusqu'au 1er septembre 2016, et en l'absence de dispositions transitoires, d'un risque de redressement de TVA complémentaire pour les aménageurs (ceci signifie concrètement une dégradation du bilan des opérations). L'effet rétroactif appliqué en l'espèce sur le versement d'une TVA complémentaire pour les acquisitions et reventes d'avant le 1er septembre 2016 paraît discutable et contraire aux bonnes pratiques en la matière. Par ailleurs, cette modification de règle de TVA s'appliquerait tout de même sur les opérations en cours pour lesquelles une commercialisation des terrains à bâtir est déjà engagée auprès des particuliers sur la base d'un prix fixé dans le cadre du projet d'aménagement.

Cependant, dans une décision du tribunal administratif (TA) de Grenoble (14 novembre 2016), le juge de l'impôt a admis l'application de la TVA sur la marge à une opération de marchand de biens portant sur la vente de parcelles de terrain à bâtir extraits d'ensembles bâtis avec terrains acquis sans droit à déduction. Dans cette affaire, l'existence d'une division parcellaire au stade de l'acquisition n'a pas été exigée. C'est par une interprétation littérale que le juge de l'impôt a pu estimer que la portée de l'article 268 du code général des impôts ne se limite pas aux biens conservant la même qualification et il n'énonce aucune condition relative à la division préalable. La modification de la qualification du bien revendu ne semble donc pas être un obstacle à la TVA sur la marge.

Il lui demande donc de lui préciser la nouvelle doctrine de l'administration fiscale suite à la décision du TA de Grenoble.

**RÉPONSE DU MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES
PUBLIÉE DANS LE JO SÉNAT DU 17/05/2018 - PAGE 2361**

L'article 268 du code général des impôts (CGI) prévoit que la cession d'un terrain à bâtir est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur la marge lorsque l'acquisition initiale du terrain n'a pas ouvert de droit à déduction et ajoute que la base d'imposition est constituée par la différence entre, d'une part, le prix exprimé et les charges qui s'y rapportent et, d'autre part, les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du terrain. En présence d'une opération mentionnée au 2° du 5 de l'article 261 du CGI pour laquelle l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du même code a été formulée (cas des livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans), le second terme de la différence est constitué par le prix de l'immeuble. La mise en œuvre de ce régime dérogatoire au principe selon lequel la TVA est calculée sur le prix total suppose ainsi nécessairement que le bien revendu ait une qualification juridique identique au bien acquis. Appliquer le régime de la marge dans d'autres cas aboutirait à le permettre dans le cadre d'opérations autres que des opérations d'achat-revente. Ainsi, dans le cas d'un lot revendu comme terrain à bâtir ayant été acquis comme terrain d'assiette d'un immeuble bâti et, comme tel, assimilé à ce dernier, l'identité entre le bien acquis et le bien revendu n'est pas vérifiée : la revente doit être soumise à la TVA sur le prix de vente total. Cette condition tenant à l'identité de qualification juridique existait depuis les commentaires d'origine de l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 ayant modifié les règles applicables à certaines opérations portant sur les immeubles, dont l'article 268 du CGI, avant d'être reprise en 2012 au bulletin officiel des finances publiques-impôts, référencé BOI-TVA-IMM-10-20-10.

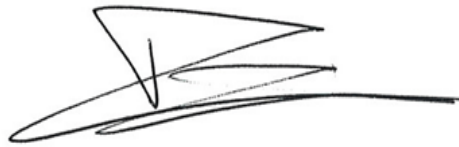
Des réponses ministérielles publiées aux mois d'août et septembre 2016 précisaient que la mise en œuvre de la taxation sur la marge impliquait que le bien revendu soit identique au bien acquis quant à ses caractéristiques physiques. Compte tenu des difficultés d'application suscitées par la

publication de ces commentaires sur l'identité physique et afin de rétablir la sécurité juridique des opérations d'aménagement foncier, il est admis, y compris pour les opérations en cours, dans le cas de l'acquisition d'un terrain ou d'un immeuble répondant aux conditions de l'article 268 du CGI qui n'a pas ouvert droit à déduction par un lotisseur ou un aménageur qui procède ensuite à sa division en vue de la revente en plusieurs lots, que ces ventes puissent bénéficier du régime de la marge dès lors que seule la condition d'identité juridique est respectée.

Lille, le 23 mai 2018

LE CONSULTANT,

LE DIRECTEUR,



HÉLÈNE PAERELS

DAVID BOULANGER