



MARIE-BÉNÉDICTE
PAIN



PIERRE DARBO

BULLETIN CONTENTIEUX FISCAL

Régime de la TVA sur la marge sur les terrains à bâtir : les juridictions du fond renvoient l'administration fiscale dans les cordes !

Comme rappelé dans notre précédent bulletin sur le sujet ([cf. Bulletin du 21/07/2016](#)), l'administration fiscale a adopté une position qui ajoute à la loi pour restreindre l'application du régime de la TVA sur la marge tel que prévu par l'article 268 du CGI.

Pourtant, les juridictions du fond sont venues rappeler **que l'application de la TVA sur la marge aux livraisons d'immeubles anciens bâtis et terrains à bâtir (« TAB ») est conditionnée au seul fait que l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA.** Pour les actes passés **avec TVA sur le prix total** une réclamation peut être envisagée.

RAPPEL DU CONTEXTE

La loi

Les règles applicables :

- Les immeubles anciens bâtis (+ de 5 ans) sont en principe exonérés de TVA (art. 261 5-1° du CGI)) sauf option (art. 260 5° bis du CGI);
- Les terrains à bâtir vendu par un assujetti (ex. : marchand de biens) sont en principe assujettis à la TVA sur le prix total (art. 257-I-2. du CGI).

Mais dans ces deux hypothèses, il est possible d'opter pour la TVA sur la marge (art. 268 du CGI).

Cet article prévoit toutefois que ce régime n'est applicable que **lorsque l'acquisition initiale** par le cédant n'a pas ouvert de droit à déduction (ex. : en cas d'acquisition auprès d'un particulier non assujetti ou d'acquisition exonérée).

La base d'imposition à la TVA est égale à la différence entre le prix de revente et le prix d'achat.

La position de l'administration fiscale

La doctrine administrative considère que l'application du régime de la TVA sur marge serait **également subordonnée** à une condition **d'identité entre le bien acquis et revendu**.

Aux termes de quatre réponses ministérielles datant de 2016, l'administration précise que le régime de faveur ne peut s'appliquer que si les immeubles anciens bâtis et les « TAB » **n'ont pas subi de changement quant à leur qualification juridique et leurs caractéristiques physiques entre l'achat et la revente**.

Tel n'est **pas** le cas, selon elle, dans le cas d'un lot revendu comme « TAB » acquis comme terrain d'assiette d'un immeuble bâti ou en cas de division parcellaire intervenue entre l'achat et la revente entraînant de tels changements (ex. : modification des surfaces vendues).

Cette position a été **assouplie** récemment (*cf.* encadré) mais ajoute toujours à la loi.

Assouplissement (partiel !) de la position de l'administration

Par une réponse ministérielle du 17 mai 2018, le gouvernement est **revenu partiellement sur sa doctrine fiscale**, précisant que « *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* ».

Désormais, le régime de la TVA sur la marge **s'applique même si les caractéristiques physiques du bien sont modifiées** (notamment par division parcellaire) entre son acquisition et sa cession.

Concrètement, cela signifie qu'un « TAB » acquis en tant que tel et revendu en plusieurs « TAB » après division serait éligible à la TVA sur marge. En revanche, un terrain d'assiette revendu comme TAB ne le serait pas.

[RM Vogel, 17 mai 2018, n°04171](#)

Cette position vient d'être **confirmée** dans une nouvelle réponse ministérielle.

[RM Falorni, 24 septembre 2019, n°1835](#)

Ont participé à ce bulletin

Marie-Bénédicte Pain, avocat

Pierre Darbo, avocat

Lydie Bientz, juriste

REMISE EN CAUSE DE LA POSITION DE L'ADMINISTRATION

Désaveu de la doctrine fiscale par les juridictions du fond

L'administration a été désavouée par les juridictions du fond :

- La CAA de Lyon a jugé, les [20 décembre 2018](#), [7 mai](#), [25 juin](#) et [27 août 2019](#), que « *la circonstance que les caractéristiques physiques et la qualification juridique du bien ont été modifiées avant la cession est sans incidence sur l'application du régime de la TVA sur marge* » ;
- La CAA de Marseille dans un arrêt du [12 avril 2019](#) a également précisé qu'« *il ne résulte pas de dispositions précédemment citées (art. 268 du CGI), qui sont claires, que cette division ferait obstacle à l'application de ce régime (TVA sur la marge) ou que celle-ci serait réservée, en cas de revente de TAB aux achats de biens constitués exclusivement de tels terrains* ».

Que faire suite à ce désaveu ?

La CAA de Lyon a pris soin de rappeler dans ses quatre arrêts que **la doctrine administrative « ne saurait légalement fonder une imposition »**.

En attendant la validation du Conseil d'Etat, les professionnels de l'immobilier, qui réalisent des cessions de « TAB » issus de divisions d'ensembles immobiliers peuvent poursuivre leurs opérations **en appliquant le régime de la TVA sur la marge**.

En cas de rectifications pour défaut d'identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu (terrain d'assiette revendu comme « TAB »), les professionnels **peuvent contester la position de l'administration pour doctrine illégale, en ce que celle-ci rajoute à la loi** (sur ce point, voir nos précédents bulletins : [ici](#) et [ici](#)).

Une demande **de restitution** de la TVA acquittée à tort sur le prix total peut également être envisagée dans le délai général de réclamation (31/12 N+2). Une telle réclamation devrait être soumise à un acte rectificatif.