

qualification fiscale. La cour a donc commis une erreur de droit en jugeant sans incidence l'argumentation du ministre sur ce point.

b) Compte tenu du motif retenu par la cour pour écarter l'argumentation du ministre, il n'est pas nécessaire que votre décision se prononce sur l'argumentation subsidiaire de la société. Nous en dirons malgré tout quelques mots, notamment dans la perspective du renvoi de l'affaire à la cour.

La société soutient que même en adoptant la lecture de l'article préconisée par le ministre, il faut considérer qu'elle a acquis un terrain à bâtir revendu comme tel. Elle soutient que l'existence d'un bâtiment édifié sur le terrain ne suffit pas à enlever à celui-ci sa qualification de terrain à bâtir, qui doit être appréciée au regard des règles du droit de l'urbanisme. Autrement dit, un terrain à bâtir serait, pour l'application de l'article 268 du CGI, un terrain sur lequel des constructions peuvent être autorisées, peu important qu'il en existe déjà sur le terrain considéré.

Il est vrai que l'article 257 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi de finances rectificative de mars 2010, définit le terrain à bâtir comme un terrain sur lequel « 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. 111-1-2 du Code de l'urbanisme ». Mais il convient de replacer dans son contexte l'introduction de cette définition dans le CGI. Elle a eu pour objet d'objectiver la définition du terrain à bâtir, par rapport à la situation antérieure, dans laquelle la loi (L. n° 63-254, 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière) qualifiait de « terrain à bâtir » toute parcelle pour laquelle l'acquéreur prenait l'engagement de construire dans l'acte qui constatait la mutation à son profit, sans considération de la nature du terrain ou de sa situation au regard des règles d'urbanisme (V. *Rapp. Sénat* n° 278, 9 févr. 2010, *préc.*, p. 242). Elle n'a pas eu pour objet, ni nous semble-t-il pour effet, d'éliminer la différence, pour l'application de la loi fiscale, entre un terrain sur lequel est édifié un immeuble bâti et un terrain à bâtir nu. La jurisprudence de la CJUE va également en ce sens. La Cour juge qu'une opération de livraison d'un terrain supportant, à la date de cette livraison, un bâtiment ne peut être qualifiée de livraison d'un « terrain à bâtir », même si l'intention des parties était que le bâtiment soit totalement ou partiellement démoli, sauf à ce que l'opération de démolition puisse être regardée comme formant avec l'opération de livraison du terrain une opération unique (CJUE, 1^{re} ch., 4 sept. 2019, *aff. C-71/18, Skatteministeriet c/ KPC Herning : Dr. fisc. 2019, n° 37, act. 392 ; Europe 2019, comm. 443, note S. Cazet ; RJF 11/2019, n° 1106*). La CJUE reconnaît l'existence d'une telle opération unique dans le cas où le vendeur est chargé de la démolition du bâtiment existant et que celle-ci a déjà débuté à la date de livraison du bien (CJCE, 4^e ch., 19 nov. 2009, *aff. C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV : Dr. fisc. 2009, n° 48, act. 356 ; RJF 2/2010, n° 191*).

En conclusion, vous annulez l'article 2 de l'arrêt attaqué et renverrez, dans cette mesure, l'affaire à la cour de Lyon. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions présentées par la société au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.

Par ces motifs, nous concluons : 1° à ce que vous prononciez un non-lieu à statuer sur le pourvoi incident de la société ; 2° à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt du 20 décembre 2018 de la cour administrative d'appel de Lyon ; 3° au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à cette cour ; 3° au rejet des conclusions présentées par la société Promialp sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du Cour de justice administrative.

Karin CIAVALDINI,
rapporteur public

NOTE

1 – Un arrêté du 27 mars 2020 du Conseil d'État a provoqué un petit tremblement de terre dans le monde de la TVA du secteur immobilier. En effet, depuis plusieurs années, l'administration fiscale remet systématiquement en cause le régime de la TVA calculée sur la marge en cas de vente de terrains à bâtir, lorsque le terrain revendu n'est juridiquement ou physiquement pas identique au bien acquis à l'origine, ce qui permet aux services fiscaux de réclamer la TVA sur le prix total. Cette position, confortée par plusieurs réponses ministérielles, a entraîné de très nombreux redressements et engendré un abondant contentieux dont l'issue s'était révélée jusqu'ici favorable aux redevables. Il ne manquait plus que l'arbitrage suprême du Conseil d'État qui, contre toute attente, vient contredire les décisions rendues par les juges du fond. Une analyse critique des motivations de ce petit séisme fiscal s'impose donc.

1. Le contentieux de la TVA calculée sur la marge en cas de vente de terrain à bâtir

A. - Le contexte juridique

2 – Le contentieux qui s'est noué autour de nombreuses ventes de terrains à bâtir trouve son origine dans la réforme de la TVA immobilière en 2010 (L. n° 2010-237, 9 mars 2010). Il est intéressant de noter à cet égard, en prévision des développements qui vont suivre, que cette réforme avait principalement pour but de rendre le régime français de TVA immobilière conforme au droit européen, après plusieurs condamnations de notre pays. En faisant disparaître la notion de biens « meubles » de l'article 256 du CGI, le législateur français transforma la TVA immobilière, qui constituait jusque-là un régime d'exception, en TVA de droit commun, l'article 256 du CGI s'appliquant désormais à tous les biens corporels, qu'ils soient meubles ou immeubles.

Depuis cette réforme, l'article 266, 2, b du CGI indique que la base d'imposition des cessions d'immeubles est constituée par le prix de la cession. Toutefois le législateur a souhaité utiliser la possibilité offerte par l'article 392 de la directive TVA 2006/112/CE en prévoyant à l'article 268 du CGI qu'en cas de livraison d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans et ayant fait l'objet d'une option pour la TVA, si l'acquisition n'a pas ouvert droit à déduction, la base d'imposition est constituée par la différence entre, d'une part, le prix exprimé et les charges qui s'y ajoutent et d'autre part, les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du terrain ou de l'immeuble.

Dans ce contexte, une instruction administrative du 29 décembre 2010 précisait qu'il « n'y a lieu de rechercher le régime d'acquisition aux fins de déterminer la base d'imposition que pour les seules livraisons d'immeubles acquis et revendus en gardant la même qualification, c'est-à-dire respectivement :

- de terrains à bâtir qui ont été acquis précédemment comme terrains n'ayant pas le caractère d'immeubles bâtis ;
- ou d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans qui ont été acquis précédemment en l'état d'immeubles déjà bâtis ».

Cette doctrine restrictive, reprise le 12 septembre 2012 au BOFiP (BOI-TVA-IMM-10-20-10, 12 sept. 2012, § 20) est encore aujourd'hui en vigueur et prévoit toujours cette condition d'identité (BOI-TVA-IMM-10-20-10, 22 janv. 2020, § 20).

En raison du nombre important de rectifications notifiées à des marchands de biens ou des lotisseurs, sur la base de cette interprétation de l'article 268 du CGI, des parlementaires interrogèrent le ministre des finances et des comptes publics et obtinrent en 2016 quatre