

1 TVA sur opérations immobilières : sélection de décisions de jurisprudence

Nous vous proposons une sélection de décisions de jurisprudence illustrant les critères retenus pour soumettre les livraisons de biens réalisées par les SCI à la TVA ou encore pour appliquer le régime dérogatoire de la TVA sur la marge.

CAA Versailles 4 juin 2024, n° 22VE01719 ; CE 13 février 2024, n° 473967 ; CAA Toulouse 8 février 2024, n° 22TL20793 ; CAA Toulouse 7 mai 2024, n° 22TL22414, 22TL22415 & 22TL22416 ; CAA Douai 22 mai 2024, n° 23DA00846 ; CE 2 avril 2024, n° 466644 ; CAA Bordeaux 26 mars 2024, n° 22BX01071 ; CAA Nancy 30 novembre 2023, n° 21NC00894

Opérations réalisées par une SCI

Vente d'un immeuble utilisé pour une activité de location

1-1 Les faits

La SCI B., qui exerce une activité de location de terrains et autres biens immobiliers, a acquis le 28 juillet 2011 les 500/1000^{èmes} de bâtiments à usage d'habitation, l'autre moitié étant acquise par la SCI C., et procédé, après division en deux lots et démolition des bâtiments acquis, à la construction sur son lot d'une maison destinée à la location. La SCI B. ayant mentionné dans l'acte son assujettissement à la TVA et son engagement de construire dans les 4 ans, l'acquisition a été exonérée de droits d'enregistrement (CGI art. 1594-0 G A).

L'administration fiscale, par une proposition de rectification en date du 30 novembre 2018, a mis à la charge de la SCI B. des rappels de TVA portant sur la livraison à soi-même d'un immeuble neuf au titre de l'année 2016, considérant que cette opération était soumise à la TVA en raison de démarches actives de commercialisation foncière, la SCI menant ses activités dans une logique économique.

La SCI a contesté le redressement, affirmant qu'elle exerçait une activité civile de location de locaux nus à usage d'habitation et non une activité commerciale. Elle a également soutenu qu'elle n'avait pas utilisé de moyens professionnels pour son activité de location et qu'elle s'était simplement prévalu de son droit de propriété, sans opter implicitement pour l'assujettissement à la TVA.

1-2 La décision

Par le jugement attaqué du 24 mai 2022, le tribunal administratif de Versailles a partiellement déchargé la SCI B. de ces rappels de TVA, à hauteur de la déduction de la taxe ayant grevé ses dépenses de construction.

La cour administrative d'appel de Versailles a déchargé la SCI C. des rappels de TVA au titre de la livraison à soi-même d'un bien immobilier à usage d'habitation, considérant que cette opération ne relevait pas d'une activité économique assujettie à la TVA. Les juges ont souligné que pour être soumise à cette taxe, la livraison à soi-même d'immeubles neufs doit résulter de démarches actives de commercialisation foncière, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. Les opérations réalisées par la SCI l'ont été dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé.

Les circonstances que la SCI B a déclaré être assujettie à la TVA et pris l'engagement de construire, dans l'acte d'acquisition, afin de bénéficier, à tort, de l'exonération de droits de mutation (CGI art. 1594-0 A) et que sa gérante dirigerait plusieurs autres SCI ayant une activité analogue ne permettent pas de regarder la société requérante comme ayant exercé une activité économique assujettie à la TVA.

La SCI B ne peut pas davantage être regardée comme ayant opté, même implicitement, pour son assujettissement à la TVA. L'opération en cause n'était donc pas passible de la TVA (CAA Versailles 4 juin 2024, n° 22VE01719).

SCI assujettie à la TVA : cession d'un élément de son actif immobilisé

1-3 Les faits

Une SCI, dont l'objet social consiste en l'acquisition, l'exploitation, la location sous toutes ses formes, l'administration, la mise en valeur, la gestion, de tout bien immobilier, parts ou titres de sociétés civiles, l'entretien et éventuellement l'aménagement de ces biens, et accessoirement la vente, a acquis en 1999 un bien immobilier composé d'un hangar, de locaux annexes et de parkings. En 2005, elle a déposé une demande de permis de construire, afin de créer 311,20 m² de surfaces (rez-de-chaussée surélevé de deux étages destinés à des logements d'habitation ou professionnels). Après achèvement des travaux en 2012, elle a revendu deux lots en 2012 et en 2013 au prix de 180000 € le lot.

Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité pour la TVA concernant les années 2010, 2011 et 2012. L'administration fiscale a mis à la charge de la société la TVA qui aurait dû être versée sur les prix de vente réputés toutes taxes comprises, considérant qu'elle avait réalisé des travaux de construction et de rénovation importants, conférant à l'immeuble le caractère d'un immeuble neuf.

1-4 La solution

Il résulte de ses statuts que la SCI exerce à titre habituel et de manière indépendante une activité économique de location et de vente de biens immobiliers, au sens des dispositions de l'article 256 A du CGI, au titre de laquelle elle est assujettie à la TVA. Son objet statutaire inclut ainsi la cession d'immeubles, quand bien même elle ne constitue pas son activité principale.

Par ailleurs, les deux biens immobiliers cédés sont situés au sein d'un ensemble immobilier utilisé par la société dans le cadre de ses activités de location et de vente et ne sont, en conséquence, pas étrangers à son activité économique principale de loueur et vendeur professionnel d'immeubles, laquelle peut impliquer la revente d'éléments de son actif.

Par suite, la SCI doit être regardée comme exerçant, sur ce point, une activité économique et, ainsi, comme ayant agi en tant qu'assujetti lorsqu'elle a cédé les immeubles en litige à des tiers, opérations qui ne peuvent être regardées comme résultant du simple exercice de son droit de propriété (CE 13 février 2024, n° 473967).

Opération d'achat-revente : appréciation du caractère habituel

1-5 Les faits

Une SCI créée en 1999 avait réalisé plusieurs opérations d'achat-revente, souvent après des opérations de division parcellaire et autres travaux. En particulier, un terrain acquis en 2008 avait été divisé et partiellement vendu en 2011 puis à nouveau en 2016. Ces transactions répétées et la nature des opérations ont conduit l'administration fiscale à considérer que la société exerçait une activité de marchand de biens. Ce faisant l'administration a soumis la vente du terrain de 2016 à TVA et assujetti la société civile à l'IS.

Pour ce faire, l'administration a relevé la fréquence des opérations réalisées par la société civile et ses associés à titre personnel.

1-6 La solution

Le juge donne raison à l'administration fiscale.

La livraison, par une SCI, de terrains à bâtir est soumise à la TVA lorsqu'elle procède, non de la simple gestion d'un patrimoine privé, mais de démarches actives de commercialisation foncière, telles que la réalisation de travaux de viabilisation ou la mise en œuvre de moyens de commercialisation de type professionnel, similaires à celles déployées par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services, et qu'elle permet ainsi de regarder cette personne comme ayant exercé une activité économique. Tel est également le cas lorsque cette livraison est faite par un contribuable qui se livre habituellement à l'activité de marchand de biens, sauf pour l'intéressé à établir soit que les immeubles qu'il a vendus ont été acquis pour satisfaire des besoins personnels ou familiaux et, de ce fait, que leur vente relève de la simple gestion de son patrimoine personnel, soit que les immeubles en cause constituaient sa résidence principale.

La SCI s'est livrée habituellement à l'activité de marchand de biens. Elle ne soutient pas que le terrain à bâtir qu'elle a vendu le 29 avril 2016 aurait été acquis pour satisfaire des besoins personnels ou familiaux. Par suite, alors même que la société n'aurait effectué aucune démarche active de commercialisation foncière, c'est à bon droit que l'administration fiscale a soumis cette opération de cession à la TVA.

Les juges ont souligné que la société avait réalisé un nombre significatif de transactions immobilières, démontrant ainsi un caractère habituel dans ses activités. Ils ont également confirmé que la vente d'un terrain à bâtir était soumise à la TVA, même en l'absence de démarches actives de commercialisation foncière, en raison de l'activité habituelle de marchand de biens de la société (CAA Toulouse 7 mai 2024, n^{os} 22TL22414, 22TL22415 et 22TL22416).

Revente d'un immeuble par le crédit-preneur à la suite de la levée d'option : dispense de taxation ?**1-7 Les faits**

Aux termes d'un acte notarié établi en 2006, la SCI a pris en crédit-bail avec promesse d'achat un ensemble immobilier qu'elle a donné à bail (baux conclus en 2010 et 2014). Les baux ont été résiliés le 9 novembre 2017. À cette même date, la SCI a levé l'option d'achat concernant l'ensemble immobilier en cause et revendu ce bien à une société commerciale. Dès lors qu'elle avait agi en tant qu'assujéti à la TVA et que l'ensemble immobilier vendu était achevé depuis plus de 5 ans, la SCI a placé cette vente sous le régime d'exonération de TVA (CGI art. 261, 5.2^o).

Soumise au régime simplifié en matière de TVA, la SCI a déposé, le 19 septembre 2019, une demande, valant réclamation, de remboursement d'un crédit de TVA au titre de l'année 2017.

La SCI a fait l'objet, au cours de l'année 2019, d'une vérification de comptabilité portant sur les années 2016 et 2017 à l'issue de laquelle des rectifications en matière de TVA et d'IS lui ont été notifiées le 20 mars 2019. En particulier, l'administration a estimé que la SCI aurait dû, à l'occasion de la cession, en 2017, de l'ensemble immobilier acquis par levée de l'option d'achat, procéder à la régularisation de la TVA déduite lors de l'acquisition.

La SCI conteste le rejet de sa demande de restitution d'un crédit de TVA pour l'année 2017. Elle affirme que l'opération de vente d'un ensemble immobilier, acquis via la levée d'option de crédit-bail et revendu immédiatement, devait bénéficier de la dispense de TVA (CGI art. 257 bis). Elle fait valoir que cet ensemble immobilier constituait une universalité de biens, permettant au cessionnaire de poursuivre une activité économique autonome.

L'administration maintient au contraire que la cession ne portait pas sur une universalité de biens, la société cessionnaire n'ayant pas poursuivi l'activité de location soumise à la TVA exercée par la SCI, et que la vente ne pouvait donc pas bénéficier de la dispense de taxation (CGI art. 257 bis).

1-8 La décision

La cour administrative d'appel de Douai donne raison à l'administration fiscale.

Elle relève que la cession, intervenue le 9 novembre 2017, de l'ensemble immobilier que la SCI avait acquis le même jour en levant l'option d'achat contenue dans son contrat de crédit-bail n'a pas été accompagnée d'une reprise, par le cessionnaire, des baux consentis par la cédante, mais que ceux-ci ont été résiliés à la même date.

En outre, la société cessionnaire n'a pas manifesté l'intention de poursuivre l'exploitation locative de l'ensemble immobilier en cause, sur lequel la cession portait exclusivement, mais seulement d'y installer, indépendamment même de cette précédente exploitation, son entreprise de commerce de véhicules.

Dès lors, la cession en cause ne peut être regardée comme ayant porté sur une partie d'entreprise susceptible d'être regardée comme constitutive d'une universalité de biens au sens de l'article 257 bis du CGI incluant les éléments corporels et incorporels nécessaires à la poursuite, dans le cadre d'une exploitation économique autonome et fût-ce pour les besoins d'une activité différente, de l'exploitation de cet ensemble immobilier.

Par suite, cette cession ne pouvait bénéficier de la dispense de TVA. La SCI devait régulariser la TVA qui aurait dû être collectée par le crédit-bailleur lors de l'acquisition, en 2017, de l'ensemble immobilier en cause (CGI, ann. II art. 207 ; CAA Douai 22 mai 2024, n° 23DA00846).

La TVA sur marge**Importance de la clause de désignation des biens dans l'acte de vente****1-9 Les faits**

La société E., qui exerce une activité de marchand de biens, a acquis en 2011 un bien immobilier comprenant des constructions et composé de plusieurs parcelles. En 2014, elle a revendu quatre terrains à bâtir issus de divisions de cette propriété. Elle a placé ces cessions, pour leur assujettissement à la TVA, sous le régime de la marge (CGI art. 268).

L'administration fiscale a remis en cause l'application de la TVA sur marge estimant que ces terrains n'avaient pas été acquis en qualité de terrains à bâtir mais en tant que terrains bâtis et qu'ils relevaient ainsi du régime de la TVA sur le prix total.

1-10 La solution

La TVA sur marge s'applique aux opérations de cession de terrains à bâtir qui ont été acquis en vue de leur revente et ne s'applique donc pas à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti. Il en est ainsi quand le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur ou quand le bien acquis a fait l'objet d'une division parcellaire en vue d'en céder séparément des parties ne constituant pas le terrain d'assiette du bâtiment ou encore quand les parcelles, quoique ayant déjà fait l'objet d'une autorisation de division, ou d'une division effective, lors de l'acquisition, avaient, au regard des indications figurant dans l'acte de vente, été vendues non comme terrain à bâtir, mais comme terrain bâti, ensemble avec la parcelle sur laquelle était édifié un bâtiment.

Rappelons que la doctrine fiscale admet ainsi expressément, lorsque la division intervient avant la vente initiale et que l'acheteur-revendeur acquiert dans le cadre d'une même mutation non pas un seul bien, mais plusieurs lots distincts, dont ceux qui ne comportent aucune construction peuvent être qualifiés de terrains à bâtir et être ensuite revendus en l'état, que chaque lot puisse faire l'objet d'un traitement distinct, pour l'application du régime approprié de TVA, à la condition que l'acte de vente reflète clairement la qualification respective de chaque élément (BOFiP-TVA-IMM-10-10-10-40-07/01/2013).

La Cour a commis une erreur de droit en se fondant, pour qualifier les parcelles objet de l'opération litigieuse de terrains à bâtir au moment de leur acquisition, sur les seules possibilités réglementaires de construction prévues par le règlement du PLU alors applicable à ces parcelles et en écartant la circonstance que l'acte de vente ne visait qu'une propriété bâtie sans faire explicitement état de la vente de terrains à bâtir (CE 2 avril 2024, n° 466644).

L'arrêt analysé en séance réaffirme l'importance des clauses contractuelles autres que la clause fiscale pour déterminer le statut des biens au regard de la TVA.

Une décision similaire est prise par la CAA de Bordeaux. Une société ayant une activité de marchand de biens avait acquis auprès d'un vendeur particulier non assujetti à la TVA une maison avec un terrain en 2014. La société avait ensuite effectué une division parcellaire (trois lots) et avait vendu en 2015 un terrain à bâtir en appliquant le régime de TVA sur la marge. L'administration fiscale a remis en cause l'application de la TVA sur marge considérant que la TVA aurait dû s'appliquer sur le prix de vente. La cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté la demande de décharge de la société marchand de biens au motif que le terrain acquis en 2014 n'était pas initialement un terrain à bâtir mais un terrain bâti et que la division en parcelles postérieure à l'acquisition ne permettait pas de bénéficier du régime de la marge (CAA Bordeaux 26 mars 2024, n° 22BX01071).

Revente d'un terrain à bâtir acquis bâti (bâti démoli après acquisition)

1-11 Les faits

Une EURL, créée pour exercer une activité d'achat, de vente et de viabilisation de terrains, avait acheté un terrain avec une ferme à rénover (celle-ci avait été démolie après l'acquisition). Le contribuable soutenait que la ferme n'était plus utilisée comme habitation depuis 10 ans, que les réseaux avaient été endommagés et que le bâtiment menaçait de s'effondrer. Le contribuable disposait également d'attestations du vendeur et de l'ancien maire confirmant l'état délabré de la ferme. L'EURL avait ensuite revendu le terrain en question en appliquant la TVA sur marge, considérant qu'il s'agissait depuis son acquisition d'un terrain à bâtir.

L'administration, par une proposition de rectification du 15 décembre 2017, redresse le contribuable au motif que ce dernier n'établissait pas que le terrain en litige était un terrain à bâtir à la date de son acquisition et que la démolition de la ferme n'avait pas modifié son identité juridique entre l'acquisition et la revente. Par conséquent, selon l'administration fiscale, la revente devait être soumise à la TVA sur le prix total.

1-12 La décision

La Cour a confirmé la position de l'administration, validant ainsi le redressement.

Le bénéfice du régime de taxation à la marge n'est pas uniquement conditionné au fait que l'acquisition par le cédant n'ait pas ouvert droit à déduction de la TVA. Par suite, l'administration pouvait lui opposer l'absence d'identité juridique entre les biens vendus et le bien acquis. L'administration fiscale a en effet relevé que les terrains acquis supportaient une ferme à rénover, qui avait été démolie postérieurement à l'acquisition, et en a déduit par suite l'absence d'identité juridique entre le terrain acquis bâti et les terrains revendus à bâtir.

C'est à bon droit que l'administration fiscale a refusé l'application du régime de la taxation sur la marge aux opérations de cession de terrain à bâtir réalisées par la requérante (CAA Nancy 30 novembre 2023, n° 21NC00894).

→ À NOTER

Notons également deux décisions similaires (CE 18 janvier 2024, n° 475616 ; CE 8 juillet 2024, n° 489982).

Appréciation de la date de péremption du droit à déduction

Les faits

1-13 La SCI, assujetti occasionnel, a vendu une maison d'habitation en mai 2015 après avoir réalisé des travaux importants de transformation représentant plus de 70 % du prix de cession. Elle a fait l'objet d'un contrôle sur pièces portant sur la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017, à l'issue duquel lui ont été notifiés des rappels de TVA au titre de la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2015 à raison de la cession de la maison d'habitation. Considérant que le contribuable exerçait une activité de vente d'immeuble neuf, l'administration fiscale a estimé que la vente aurait dû être assujettie à la TVA.

La solution

1-14 Le juge rappelle que le droit à déduction de la TVA grevant les dépenses engagées pour une opération imposable naît à la date de l'opération, soit, en l'espèce, à la date de la cession de la maison d'habitation en mai 2015.

Dès lors que la société n'effectue des opérations passibles de la TVA que de manière occasionnelle, le droit à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses exposées pour la transformation du bâtiment à usage de remise en bâtiment à usage d'habitation est né à la date de sa cession, le 22 mai 2015.

La taxe figurant sur les factures émises par ses fournisseurs en 2014, qui aurait dû être mentionnée dans sa déclaration au titre du mois de mai 2015, pouvait être portée sur ses déclarations ultérieures, au plus tard le 31 décembre 2017 (CGI, ann. II art. 208).

Ainsi, le droit à déduction de la TVA d'amont au titre de la période litigieuse était frappé de péremption lorsque la société a demandé, en cours d'instance devant le tribunal administratif, la déduction de la taxe figurant sur les factures émises par ses fournisseurs en 2014. Par suite, le moyen de l'existence d'une TVA déductible doit être écarté (CAA Toulouse 8 février 2024, n° 22TL20793).

🔄 « La TVA / Immobilier : TVA et droits d'enregistrement »,
RF 1147, @ §§ 6050 et 6175



Suivez toute l'information
fiscale, sociale et vie des affaires
sur www.revuefiduciaire.com
inclus dans votre abonnement.

Une question ? 01 48 00 59 66 ou contact@grouperf.com