https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0299&qid=1635937144780&from=FR

Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

30 septembre 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – 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 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-299/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 25 juin 2020, parvenue à la Cour le 6 juillet 2020, dans la procédure

Icade Promotion SAS, anciennement Icade Promotion Logement SAS,

contre

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

LA COUR (première chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot, président de chambre, M^me^ R. Silva de Lapuerta (rapporteure), vice-présidente de la Cour, M. L. Bay Larsen, M^me^ C. Toader et M. M. Safjan, juges,

avocat général : M. A. Rantos,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour Icade Promotion SAS, anciennement Icade Promotion Logement SAS, par M^es^ P. Tournès et A. Abadie, avocats,

– pour le gouvernement français, par M^me^ E. de Moustier et M. É. Toutain, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M. F. Dintilhac et M^me^ A. Armenia, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le français.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 mai 2021,

rend le présent

Arrêt

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 Icade Promotion SAS, anciennement Icade Promotion Logement SAS, au ministère de l'Action et des Comptes publics (France) (ci-après l'« administration fiscale ») au sujet du refus par cette administration de restituer la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), acquittée par cette société, afférente à des ventes de terrains à bâtir à des particuliers au cours des années 2007 et 2008.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3 L'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

4 L'article 9, paragraphe 1, de cette directive prévoit :

« 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. »

5 L'article 12 de ladite directive dispose :

« 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. »

6 Aux termes de l'article 73 de la même 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. »

7 L'article 135 de la directive TVA se lit comme suit :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

j) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, point a) ;

k) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b) ;

[...] »

8 L'article 137, paragraphe 1, de cette directive énonce:

« Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes :

[...]

b) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que celles visées à l'article 12, paragraphe 1, point a) ;

c) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b) ;

[...] »

9 Sous le titre XIII de ladite directive, intitulé « Dérogations », le chapitre 1, intitulé « Dérogations applicables jusqu'à l'introduction du régime définitif », comprend l'article 392, qui dispose :

« 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. »

Le règlement d'exécution nº 282/2011

10 Le règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) nº 1042/2013 du Conseil, du 7 octobre 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (ci-après le « règlement d'exécution nº 282/2011 »), dispose, à son article 13 ter :

« Pour l'application de la directive [TVA], est considéré comme "bien immeuble" :

[...]

b) tout immeuble ou toute construction fixé(e) au sol ou dans le sol au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e) ;

[...] »

11 L'article 31 bis du règlement d'exécution nº 282/2011 dispose :

« 1. Les services se rattachant à un bien immeuble, au sens de l'article 47 de la directive [TVA], ne comprennent que les services présentant un lien suffisamment direct avec le bien concerné. Les services sont considérés comme ayant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble dans les cas suivants :

a) lorsqu'ils sont issus d'un bien immeuble, que ledit bien immeuble est un élément constitutif du service et qu'il est central et essentiel pour les services fournis ;

b) lorsqu'ils sont fournis ou destinés à un bien immeuble et ont pour objet de modifier le statut juridique ou les caractéristiques physiques dudit bien.

2. Le paragraphe 1 couvre notamment :

[...]

d) la construction de structures permanentes sur un terrain, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur des structures permanentes telles que les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts et les structures similaires ;

[...] »

Le droit français

12 L'article 257 du code général des impôts, dans sa version applicable aux faits au principal, disposait :

« Sont également soumis à la taxe sur la valeur ajoutée :

[...]

6° Sous réserve du 7° :

a) Les opérations qui portent sur des immeubles [...] et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux ;

[...]

7° Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.

Ces opérations sont imposables mêmes lorsqu'elles revêtent un caractère civil.

1. Sont notamment visé[e]s :

a) Les ventes [...] de terrains à bâtir [...] ;

Sont notamment visés par le premier alinéa, les terrains pour lesquels, dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acte qui constate l'opération, l'acquéreur [...] obtient le permis de construire ou le permis d'aménager ou commence les travaux nécessaires pour édifier un immeuble ou un groupe d'immeubles ou pour construire de nouveaux locaux en surélévation.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation.

[...]

b) Les ventes d'immeubles [...] »

13 Aux termes de l'article 268 du code général des impôts, dans sa version applicable au litige au principal :

« En ce qui concerne les opérations visées au 6° de l'article 257, la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée est constituée par la différence entre :

a) D'une part, le prix exprimé et les charges qui viennent s'y ajouter, ou la valeur vénale du bien si elle est supérieure au prix majoré des charges ;

b) D'autre part, [...]

   – [...] les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du bien ;

[...] »

14 L'article 231, paragraphe 1, de l'annexe 2 du code général des impôts, dans sa version applicable au litige au principal, énonce :

« Les personnes désignées au [point 6] de l'article 257 du code général des impôts ne peuvent pas déduire la taxe qui a grevé le prix d'acquisition ou de construction des immeubles [...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 Icade Promotion, qui exerce une activité de lotisseur, a acquis des terrains nus auprès de personnes non assujetties à la TVA (particuliers ou collectivités locales). Ces acquisitions n'ont donc pas été soumises à la TVA.

16 Dans un premier temps, après avoir divisé ces terrains en lots et procédé à des travaux d'installation de réseaux desservant ces lots, tels que la voirie, les réseaux d'eau potable, d'électricité, de gaz, d'assainissement ou de télécommunications, Icade Promotion a vendu lesdits lots ainsi desservis à des personnes physiques, en tant que terrains à bâtir, en vue de la construction d'immeubles à usage d'habitation.

17 Par la suite, Icade Promotion a soumis ces cessions réalisées au cours de la période allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2008, au régime de la TVA sur la marge au titre des dispositions prévues à l'article 257, point 6, et à l'article 268 du code général des impôts (ci-après le « régime de taxation sur la marge »).

18 Dans un second temps, Icade Promotion a réclamé auprès de l'administration fiscale la restitution de la TVA sur la marge, acquittée à hauteur de 2 826 814 euros pour l'année 2007 et de 2 369 881 euros pour l'année 2008. Cette société faisait valoir que les opérations en cause ne pouvaient être soumises à la TVA immobilière sur le fondement de l'article 257, point 7, du code général des impôts, dans la mesure où elles consistaient en la cession de terrains à bâtir à des particuliers en vue de la construction d'immeubles à usage d'habitation et qu'elles ne relevaient pas non plus du régime de taxation sur la marge prévu par les dispositions combinées de l'article 257, point 6, et de l'article 268 du même code, de sorte qu'aucune TVA ne devait être acquittée.

19 Sa réclamation ayant été rejetée par l'administration fiscale, Icade Promotion a introduit un recours contre ce rejet devant le tribunal administratif de Montreuil (France), qui a rejeté ce recours comme étant non fondé par un jugement du 27 avril 2012.

20 Icade Promotion a interjeté appel de ce jugement devant la cour administrative d'appel de Versailles (France), laquelle a rejeté cet appel par arrêt du 18 juillet 2014, au motif pris de l'irrecevabilité de ladite réclamation administrative.

21 Par une décision du 28 décembre 2016, le Conseil d'État (France) a, sur pourvoi introduit par Icade Promotion, annulé partiellement l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles et a renvoyé l'affaire devant cette dernière qui, par son second arrêt du 19 octobre 2017, a rejeté sur le fond l'appel formé par cette société contre le jugement du tribunal administratif de Montreuil du 27 avril 2012.

22 Icade Promotion s'est alors pourvue en cassation devant la juridiction de renvoi.

23 Pour contester la soumission des ventes en cause au principal à la TVA sur la marge, sur le fondement des dispositions de l'article 257, point 6, et de l'article 268 du code général des impôts, Icade Promotion fait valoir que l'application à ces ventes du régime de taxation sur la marge était, à deux égards, incompatible avec l'article 392 de la directive TVA.

24 En premier lieu, l'article 392 de la directive TVA n'autoriserait les États membres à soumettre les livraisons de terrains à bâtir à un régime de taxation sur la marge que lorsque l'assujetti qui réalise de telles livraisons a supporté la TVA lors de l'acquisition de terrains tout en étant privé du droit d'en opérer la déduction. À cet égard, Icade Promotion s'appuie, en particulier, sur la version en langue anglaise de l'article 392 de la directive TVA qui prévoit expressément « la non-déductibilité de la TVA » sur l'achat.

25 En second lieu, selon Icade Promotion, l'article 392 de la directive TVA ne permettrait aux États membres de soumettre les livraisons de terrains à bâtir à un régime de taxation sur la marge que lorsque l'assujetti qui réalise de telles livraisons se borne à acheter et à revendre ces terrains en l'état. Dès lors, cette disposition ne trouverait pas à s'appliquer aux opérations de vente de terrains à bâtir ayant fait l'objet, depuis leur acquisition, de transformations.

26 Il ressort de la décision de renvoi que, pour répondre à ces arguments, la cour administrative d'appel de Versailles a jugé que l'absence de « droit à déduction » lors de l'acquisition visée à l'article 392 de la directive TVA couvre les cas dans lesquels l'acquisition n'a pas été soumise à la TVA. Par ailleurs, selon cette juridiction, la mention, à cet article, des livraisons de terrains à bâtir « achetés en vue de la revente » n'aurait ni pour objet ni pour effet d'exclure les achats de terrains non bâtis suivis d'une revente en tant que terrains à bâtir.

27 Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 392 de la [directive TVA] doit-il être interprété comme réservant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraison d'immeubles dont l'acquisition a été soumise à la [TVA] sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit d'opérer la déduction de cette taxe ? Ou permet-il d'appliquer ce régime à des opérations de livraison d'immeubles dont l'acquisition n'a pas été soumise à cette taxe, soit parce que cette acquisition ne relève pas du champ d'application de celle-ci, soit parce que, tout en relevant de son champ, elle s'en trouve exonérée ?

2) 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 livraison de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes :

– lorsque ces terrains, acquis non 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 ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications) ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

28 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 392 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il limite l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraison d'immeubles dont l'acquisition a été soumise à la TVA sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit d'opérer la déduction de cette taxe à l'occasion de cette acquisition ou en ce sens qu'il permet l'application de ce régime également à des opérations de livraison d'immeubles dont l'acquisition n'a pas été soumise à ladite taxe, soit au motif que cette acquisition ne relève pas du champ d'application de celle-ci, soit au motif que, tout en relevant de son champ d'application, elle s'en trouve exonérée.

29 Il convient de relever d'emblée que les versions linguistiques de l'article 392 de la directive TVA présentent des différences. Ainsi, la version en langue française de cette disposition se réfère uniquement à l'absence de « droit à déduction » sans préciser si cette absence est seulement due au fait que la transaction initiale n'était pas soumise à la TVA ou qu'elle l'était sans pour autant ouvrir de droit à déduction par la suite. En revanche, la version en langue anglaise de ladite disposition se réfère à la « TVA sur l'achat » en précisant que celle-ci « n'était pas déductible » (« the VAT on the purchase was not deductible »), laissant entendre que la cession de tels terrains devrait, en principe, être soumise à la TVA.

30 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, en cas de disparité entre les diverses versions linguistiques d'un texte de l'Union européenne, la disposition en cause doit être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément [arrêt du 8 octobre 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) et United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, point 46 et jurisprudence citée].

31 Il importe également de relever que le régime d'imposition prévu à l'article 392 de la directive TVA constitue une dérogation au régime général de la directive TVA et doit, dès lors, être interprété de manière stricte. Toutefois, cela ne signifie pas que les termes utilisés pour définir ce régime dérogatoire doivent être interprétés d'une manière qui priverait celui-ci de ses effets. En effet, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par ledit régime et respecter les exigences de la neutralité fiscale (voir, par analogie, arrêt du 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, points 22 et 23 ainsi que jurisprudence citée).

32 Dans ce cadre, il y a lieu de rappeler, concernant l'économie générale de la directive TVA, que, selon le principe fondamental inhérent au système de la TVA, cette taxe s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix (arrêt du 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, point 45 et jurisprudence citée).

33 Il y a également lieu de relever que la directive TVA établit une distinction claire entre, d'une part, les livraisons de terrains à bâtir, qui sont soumises à la TVA et, d'autre part, les livraisons de terrains non bâtis, qui sont exonérées de cette taxe.

34 En vertu du paragraphe 3 de l'article 12 de la directive TVA, sont considérés comme des « terrains à bâtir », aux fins du paragraphe 1, sous b), de cet article, les terrains, nus ou aménagés, définis comme tels par les États membres. Ces derniers, en définissant les terrains qui doivent être considérés comme des « terrains à bâtir », sont tenus de respecter l'objectif poursuivi par

l'article 135, paragraphe 1, sous k), de cette directive, qui vise à n'exonérer de la TVA que les seules livraisons de terrains non bâtis qui ne sont pas destinés à supporter un édifice (voir, en ce sens, arrêt du 17 janvier 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, point 30 et jurisprudence citée).

35 Ainsi, il convient de considérer que, au regard de l'article 135, paragraphe 1, sous k), lu conjointement avec l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, toute livraison de terrains à bâtir réalisée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel doit, en principe, être soumise à la TVA, soit suivant le régime de droit commun de l'article 73 de la directive TVA, prévoyant que 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, soit, par dérogation pour les États membres ayant prévu cette faculté, suivant le régime de taxation sur la marge au titre de l'article 392 de cette directive, selon lequel la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

36 S'agissant de l'objectif poursuivi par la directive TVA, il y a lieu de rappeler que celle-ci a notamment pour finalité de garantir le principe de neutralité fiscale lequel s'oppose, d'une part, à ce que des livraisons de biens semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA ainsi que, d'autre part, à ce que les opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (arrêt du 17 janvier 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, point 31).

37 Le régime de taxation sur la marge a pour finalité de garantir ce principe dans la mesure où ce régime vise à compenser une rémanence de TVA non déductible.

38 À cet égard, il ressort de l'exposé des motifs de la proposition de la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme [COM(73) 950 final] qu'une base d'imposition réduite pourrait être appliquée dans l'hypothèse où un bien, ayant déjà supporté la TVA à titre définitif (par exemple un immeuble d'habitation, en tant que bien « consommé » du fait de sa première occupation), est ultérieurement réintroduit dans le « circuit commercial » et est, partant, à nouveau soumis à la TVA. Ledit exposé des motifs énonce que, dans ce cas, « [p]our tenir compte de cette nouvelle commercialisation de l'immeuble qui entraînerait une charge fiscale trop lourde sur le commerce de l'immobilier, il a été nécessaire de s'écarter de la taxation selon les principes généraux et de prévoir [...] la possibilité pour les États membres de déterminer l'assiette de la [TVA] par voie de déduction "base sur base" ».

39 En effet, une taxation du prix de vente total à l'issue de la première consommation finale aurait pour conséquence, en l'absence de possibilité de déduction, l'inclusion dans l'assiette non seulement d'un prix déjà grevé par la TVA définitive, mais également le montant de cette TVA. Cela conduirait à ce que la charge définitive de la TVA pour l'ensemble du circuit économique dépende notamment du nombre des consommations finales successives et des prix alors acquittés. En revanche, l'assujettissement à la TVA sur la marge permet d'atténuer cette rémanence de TVA et de rétablir la neutralité fiscale.

40 Ainsi, l'application de ce régime de taxation pour les opérations réalisées à l'issue d'une première consommation finale permet de garantir que la charge reposant sur la deuxième consommation finale soit déterminée dans les mêmes conditions que celle reposant sur la première

consommation. Il s'agit d'un élément assurant le bon fonctionnement de la TVA dès lors qu'il s'applique à des biens susceptibles de faire l'objet de plusieurs consommations finales interrompant la chaîne de déduction.

41 Il convient de mentionner que la Cour s'est déjà prononcée sur un régime analogue à celui en cause dans l'affaire au principal, à savoir le régime de la marge bénéficiaire dans le domaine des biens d'occasion. La Cour a jugé que la taxation, sur l'ensemble de son prix, de la livraison d'un bien d'occasion par un assujetti-revendeur, alors que le prix auquel ce dernier a acquis ce bien incorpore un montant de TVA qui a été acquitté en amont par une personne relevant de l'une des catégories identifiées à l'article 314, sous a) à d), de la directive TVA, et que ni cette personne ni l'assujetti-revendeur n'a été en mesure de déduire, entraînerait une double imposition (arrêt du 3 mars 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, point 48).

42 Dans ce contexte, il importe de souligner que les acquisitions de terrains à bâtir par un assujetti en vue de leur revente ne sont pas toutes nécessairement soumises à la TVA.

43 Or, interpréter l'article 392 de la directive TVA uniquement en ce sens qu'il réserverait l'application du régime de taxation sur la marge aux seules livraisons de terrains à bâtir dont l'acquisition a été soumise à la TVA, sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit de déduire cette taxe, et qu'il exclurait donc l'application de ce régime lorsque cette acquisition n'a pas été soumise à la TVA, lors d'une réintégration de ces terrains dans un processus économique en vue de faire l'objet d'une deuxième consommation, conduirait à ce que des livraisons de biens semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, ainsi que les opérateurs économiques, qui les effectuent, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA.

44 En revanche, en dehors de l'hypothèse visée au point précédent, l'interprétation contextuelle et téléologique exposée aux points 36 à 42 du présent arrêt ne permet pas de justifier l'application de la disposition dérogatoire prévue à l'article 392 de la directive TVA à des opérations de livraison de terrains dont l'acquisition n'a pas été soumise à cette taxe. Tel est le cas de l'acquisition d'un terrain à bâtir lorsque son vendeur initial est un particulier qui se borne à gérer son patrimoine privé, sans que cette cession s'inscrive dans le cadre de la réalisation d'une quelconque activité économique, ou de l'acquisition d'un terrain non bâti qui est, selon l'article 135, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, entièrement exonéré de TVA.

45 Dans ce dernier cas, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 77 de ses conclusions, aucun risque de double imposition ne se produirait en cas de revente de tels terrains, même dans l'hypothèse où ceux-ci seraient devenus entretemps « imposables » en tant que terrains à bâtir. De même, du fait de leur exonération de la TVA, les terrains non bâtis ne peuvent pas faire l'objet de « consommation(s) finale(s) », au sens de la directive TVA, de sorte que la question de leur « réintroduction » dans le circuit commercial ne se pose pas. Ainsi, dans ces deux cas de figure, l'hypothèse d'une TVA « restant incorporée » dans de tels biens du fait d'une éventuelle imposition antérieure n'a pas lieu d'être.

46 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 392 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il permet d'appliquer le régime de taxation sur la marge à des opérations de livraison de terrains à bâtir aussi bien lorsque leur acquisition a été soumise à la TVA, sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit de déduire cette taxe, que lorsque leur acquisition n'a pas été soumise à la TVA alors que le prix auquel l'assujetti-revendeur a acquis ces biens incorpore un montant de TVA qui a été acquitté en amont par le

vendeur initial. Toutefois, en dehors de cette hypothèse, cette disposition ne s'applique pas à des opérations de livraison de terrains à bâtir dont l'acquisition initiale n'a pas été soumise à la TVA, soit qu'elle se trouve en dehors de son champ d'application, soit qu'elle s'en trouve exonérée.

Sur la seconde question

47 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir 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 aux opérations de livraison de terrains à bâtir lorsque ces terrains acquis non bâtis sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir et 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 ou la réalisation de travaux permettant l'installation de réseaux desservant lesdits terrains, à l'instar, notamment, des réseaux de gaz ou d'électricité.

48 En ce qui concerne, en premier lieu, la question relative aux terrains acquis non bâtis, il importe de relever, ainsi qu'il ressort du point 31 du présent arrêt, que, s'agissant d'une dérogation au principe général de la directive TVA selon lequel la TVA doit en principe être prélevée sur le prix pratiqué entre les parties, il y a lieu d'interpréter l'article 392 de cette directive de manière stricte, sans pour autant vider cette disposition de sa substance.

49 En outre, il convient de souligner 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.

50 Cependant, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence rappelée au point 34 du présent arrêt, la directive TVA limite la marge d'appréciation de ces derniers quant à la portée de la notion de « terrains à bâtir ». Dans ce cadre, les États membres doivent respecter l'objectif poursuivi par l'article 135, paragraphe 1, sous k), de cette directive, visant à n'exonérer de la TVA que les seules livraisons de terrains non bâtis qui ne sont pas destinés à supporter un édifice.

51 Par ailleurs, la définition de la notion de « terrains à bâtir » est également limitée par la portée de la notion de « bâtiment », définie de manière très large par le législateur de l'Union à l'article 12, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA comme incluant « toute construction incorporée au sol ».

52 Il ressort de l'ensemble de ces dispositions que, eu égard au fait que la notion de « terrain à bâtir » englobe les terrains tant nus qu'aménagés, le critère déterminant aux fins de la distinction entre un terrain à bâtir et un terrain non bâti est celui de savoir si, au moment de la transaction, le terrain en cause est destiné à supporter un édifice.

53 Or, il ressort de l'article 392 de la directive TVA que le régime dérogatoire de la taxation sur la marge s'applique aux seuls terrains à bâtir qui, définis comme tels par les États membres en tant que terrains destinés à supporter des édifices, sont achetés en vue de la revente. En revanche, la revente de terrains acquis non bâtis, du fait qu'ils ne sont pas destinés à supporter un édifice et sont, en principe, exonérés de la TVA, doit être exclue du champ d'application de cet article.

54 Il y a encore lieu de préciser que, afin de garantir le respect du principe de neutralité fiscale, il est nécessaire que tous les terrains non bâtis destinés à supporter un édifice et, partant, destinés à être bâtis soient couverts par la définition nationale de la notion de « terrains à bâtir » (voir, en ce sens, arrêt du 17 janvier 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, point 31).

55 En l'occurrence, il incombe à la juridiction de renvoi de déterminer, en tenant compte des définitions législatives nationales et de toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause au principal, si les terrains acquis par Icade Promotion relèvent de la notion de « terrain à bâtir » ou si, au contraire, il s'agit de terrains non bâtis qui, étant exonérés de la TVA, ne relèvent pas du champ d'application de l'article 392 de la directive TVA.

56 Quant à la question, en second lieu, de savoir si cet article exclut l'application du régime de taxation sur la marge à une 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 que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux, il convient d'observer qu'il est certes vrai que le règlement d'exécution n° 282/2011 qualifie de « bien immeuble » tout « immeuble » ou toute « construction fixé(e) au sol ou dans le sol au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer, qui ne peut être aisément démonté(e) ou déplacé(e) », comme « la construction de structures permanentes sur un terrain, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur des structures permanentes telles que les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts et les structures similaires ».

57 Cependant, le fait que de tels aménagements constituent des « biens immeubles », au sens du règlement d'exécution n° 282/2011, est sans influence sur la qualification d'un terrain ainsi aménagé en tant que « terrain à bâtir ». En effet, l'article 12, paragraphe 3, de la directive TVA prévoit clairement que même les terrains aménagés relèvent de la notion de « terrains à bâtir » dans la mesure où ils sont définis comme tels par les États membres. En d'autres termes, l'aménagement des terrains, tels que le raccordement aux réseaux d'électricité, de gaz, d'eau, etc., ne saurait avoir pour conséquence le changement de leur qualification juridique en « bâtiment », en tant que construction fixée au sol au moyen, notamment, de fondations.

58 Par ailleurs, si l'article 12, paragraphe 2, de la directive TVA définit un bâtiment de manière très large comme « toute construction incorporée au sol », il n'en demeure pas moins que cette disposition renvoie à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de cette directive, qui se réfère à « la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments avant leur première occupation ». Ainsi, il ne saurait être conclu que de simples ouvrages de raccordement aux réseaux peuvent être inclus dans la notion de « bâtiment ».

59 S'il résulte, en substance, des points 32 et 33 de l'arrêt du 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), qu'un bâtiment ayant fait l'objet d'une transformation ou de travaux de modernisation doit être soumis au régime de droit commun de la TVA dès lors que ces opérations ont généré une valeur ajoutée, à l'instar de la construction initiale de celui-ci, cette jurisprudence ne saurait toutefois être appliquée par analogie à l'affaire au principal. En effet, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, la question de savoir si les travaux de modernisation en cause avaient généré une valeur ajoutée était déterminante pour l'assujettissement ou non de la livraison du bâtiment en cause à la TVA. En revanche, dans l'affaire au principal, c'est non pas l'assujettissement de la livraison des terrains à la TVA qui est en cause, mais l'applicabilité d'une disposition dérogatoire prévoyant un régime de taxation atténuée.

60 Or, 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.

61 Partant, dès lors qu'un terrain nu est considéré comme un 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 ainsi destiné à être bâti, sont sans incidence sur sa qualification de « terrain à bâtir » tant que ces aménagements ne peuvent être qualifiés de « bâtiments ».

62 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la seconde question 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 non 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 ou la réalisation de travaux d'aménagement permettant l'installation de réseaux desservant lesdits terrains, à l'instar, notamment, des réseaux de gaz ou d'électricité.

Sur les dépens

63 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

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

1) **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 permet d'appliquer le régime de taxation sur la marge à des opérations de livraison de terrains à bâtir aussi bien lorsque leur acquisition a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit de déduire cette taxe, que lorsque leur acquisition n'a pas été soumise à la TVA alors que le prix auquel l'assujetti-revendeur a acquis ces biens incorpore un montant de TVA qui a été acquitté en amont par le vendeur initial. Toutefois, en dehors de cette hypothèse, cette disposition ne s'applique pas à des opérations de livraison de terrains à bâtir dont l'acquisition initiale n'a pas été soumise à la TVA, soit qu'elle se trouve en dehors de son champ d'application, soit qu'elle s'en trouve exonérée.**

2) **L'article 392 de la directive 2006/112 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 non 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 ou la réalisation de travaux d'aménagement permettant l'installation de réseaux desservant lesdits terrains, à l'instar, notamment, des réseaux de gaz ou d'électricité.

Bonichot Silva de Lapuerta Bay Larsen

Toader Safjan

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 30 septembre 2021.

Le greffier
A. Calot Escobar

Le président de la I[ère] chambre
J.-C. Bonichot