

## Cession d'un terrain à bâtir par un particulier : attention à l'ampleur des travaux de viabilisation !

CE 8<sup>e</sup>-3<sup>e</sup> ch. 9-6-2020 n° 432596

La cession de terrains à bâtir par un particulier doit être soumise à la TVA lorsqu'elle procède de démarches actives de commercialisation foncière, lesquelles peuvent être suffisamment caractérisées par l'importance des travaux préalables de viabilisation desdits terrains.

**1** Les livraisons d'immeubles (en l'occurrence, de terrains à bâtir) entrent dans le champ d'application de la TVA en vertu des articles 256, 256 A et 257 du CGI lorsqu'elles sont réalisées par un « **assujéti agissant en tant que tel** », c'est-à-dire par une personne exerçant d'une façon indépendante une activité économique. Si l'appréciation de la qualité d'assujéti est relativement simple dans certaines situations (cession d'un immeuble par un professionnel de l'immobilier, par exemple), elle peut s'avérer beaucoup plus délicate lorsque, comme dans la présente affaire, la cession est réalisée par une **personne physique non assujéti à la TVA par ailleurs**, présumée agir dans le simple cadre de la gestion de son patrimoine privé. Saisi pour la première fois de cette question, le Conseil d'État considère qu'un particulier doit soumettre à la TVA la cession d'un terrain à bâtir lorsqu'il a recouru à des démarches actives de commercialisation foncière, confirmant la doctrine administrative sur ce point. Il s'en écarte toutefois quelque peu en retenant, pour établir l'existence de telles démarches, le seul critère de l'importance des travaux de viabilisation, qu'il juge suffisant, alors que la doctrine administrative appelle à suivre la méthode du faisceau d'indices (n° 7).

**2** Les **faits** étaient les suivants. Un particulier avait acquis en 1997 plusieurs parcelles de terrain qu'il avait exploitées dans le cadre de son activité d'arboriculteur. Après son départ à la retraite, il avait réalisé d'importants travaux de viabilisation de ces parcelles en vue de les transformer en 18 lots de terrains à bâtir, qu'il avait revendus en 2011 et 2012. La cession de ces terrains à bâtir devait-elle être soumise à la TVA, comme le soutenaient l'administration fiscale et les juges du fond ?

**La cession est soumise à la TVA si elle relève de démarches actives de commercialisation foncière...**

**3** Le Conseil d'État juge qu'une personne physique qui effectue une livraison de terrains à bâtir doit être regardée comme ayant exercé une **activité économique** lorsqu'elle recourt à des 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. Dans un tel cas, la livraison en cause ne peut être considérée comme procédant de la simple gestion d'un patrimoine privé et doit, par suite, être soumise à la TVA.

4 La Haute Assemblée reprend ici les **critères définis par la Cour de justice** (CJUE 15-9-2011 aff. 180/10 et 181/10, Slaby et Kuć : IMMO-I-1010 ; CJUE 9-7-2015 aff. 331/14 : IMMO-I-955) pour opérer la distinction entre les opérations réalisées dans l'exercice du droit de propriété de son titulaire et celles relevant d'une activité économique lorsque de telles démarches actives de commercialisation foncière sont engagées (voir, en ce sens, les conclusions de la rapporteure publique, Karin Ciavaldini), et **confirme** ainsi, **dans son principe, la doctrine administrative** selon laquelle un particulier qui cède des terrains est présumé ne pas réaliser une activité économique sauf s'il entre dans une démarche active de commercialisation (BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n° 60 : IMMO-I-900 s.).

**À NOTER** Dans l'arrêt Slaby et Kuć susvisé, la CJUE a considéré que ces critères de distinction valent aussi bien pour l'imposition au titre de l'**article 12 de la directive** (qui permet aux États membres de taxer les « **assujettis occasionnels** » réalisant une activité économique) que de l'**article 9** (exercice d'une **activité économique à titre habituel**). Or, l'examen de l'assujettissement d'une même opération (en l'occurrence, des livraisons de terrains à bâtir par des agriculteurs) au regard de ces deux articles est venu brouiller sensiblement la distinction entre opérations économiques taxables (à titre habituel) et opérations réalisées à titre occasionnel, soumises à la TVA au choix des États membres. On regrettera que le **Conseil d'État** n'apporte aucun éclairage sur ce point (pourtant évoqué, brièvement, par la rapporteure publique dans ses conclusions), étant rappelé que la France n'a pas fait usage de la faculté prévue par l'article 12 de la directive (voir, pour les cessions de terrains à bâtir, BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n°s 10 à 30).

### ... qui peuvent être suffisamment caractérisées par l'importance des travaux de viabilisation des terrains

5 Au cas particulier, le Conseil d'État considère que l'intéressé a exercé, à raison de son opération de cession de terrains à bâtir, une activité économique soumise à la TVA dans la mesure où les **travaux de viabilisation** des parcelles **représentant plus de 40 % du prix de vente et un montant unitaire de plus de 30 000 € par parcelle** ne relevaient pas, eu égard à leur importance, de la simple gestion d'un patrimoine privé mais caractérisaient l'existence de démarches actives de commercialisation et ce, alors même qu'il n'aurait, par ailleurs, pas mis en œuvre des **moyens de vente de type professionnel**.

*Les travaux de viabilisation en cause portaient sur les raccordements (électricité, eau potable, téléphone), le terrassement, l'évacuation des eaux usées, la voirie, l'éclairage public, des frais de géomètre, etc.*

6 Il ressort ainsi clairement de la présente décision, d'une part, que le critère des « travaux de viabilisation » et celui des « moyens de commercialisation de type professionnel » ne constituent **pas des critères cumulatifs** nécessaires pour établir l'existence d'une démarche active de commercialisation foncière et, d'autre part, que le **critère fondé sur la réalisation de travaux de viabilisation** des terrains peut, **à lui seul**, être **suffisant** pour caractériser une telle démarche dès lors que, eu égard à leur coût et à leur importance, il permet d'établir que les moyens mobilisés excèdent ceux qu'un particulier met en œuvre pour la gestion de son patrimoine privé.

7 Retenir ce seul critère pour caractériser une démarche active de commercialisation apparaît défavorable pour les particuliers concernés en ce que cela conduit à établir d'autant plus facilement la preuve de la réalisation d'une activité économique (et, partant, l'imposition à la TVA) lorsque d'importants travaux de viabilisation sont engagés, alors que, selon la **doctrine administrative**, l'existence de démarches actives de commercialisation doit en principe être établie en suivant la **méthode du faisceau d'indices**. L'administration semble, en outre, placer au moins au même plan que ce critère celui des **moyens de commercialisation de type professionnel** tels que l'ouverture d'un bureau de vente ou des commissions garanties versées à un agent mandaté (BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n°s 60 et 70 : IMMO-I-900 s.), lesquels sont, dans les faits, rarement mis en œuvre par des particuliers qui n'entendent pas clairement placer leurs opérations de cession dans une logique économique.

**À NOTRE AVIS** La présente décision fragilise également la doctrine administrative relative aux **cessions de terrains de leur patrimoine foncier par les agriculteurs** (assujettis, par ailleurs, à la TVA au titre de leur activité) laquelle, en considérant qu'ils agissent en tant qu'assujettis lors d'une telle cession s'ils réalisent sur ces mêmes terrains des travaux significatifs de viabilisation et mettent en œuvre des moyens de commercialisation avérés (publicité, démarchage), laisse entendre que ces deux critères sont cumulatifs (BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n° 90 : IMMO-I-1000).



IMMO-I-800 s. ; MF n° 58720

## LA DÉCISION

Pour l'application des dispositions des articles 256 et 257 du CGI, la livraison, par une personne physique, 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.

En 2011 et 2012, le contribuable a cédé comme terrain à bâtir, pour la somme de 1 307 400 €, 18 parcelles dont l'emprise globale avait été acquise entre 1977 et 1991 et qu'il avait fait aménager à compter de 2010 en procédant à des travaux de viabilisation d'un montant de 552 281, 89 €, représentant plus de 40 % du prix de vente et un montant unitaire de plus de 30 000 € par parcelle.

La cour administrative d'appel, qui a estimé, par une appréciation souveraine des faits non arguée de dénaturation, que de tels travaux, eu égard à leur importance, ne relevaient pas de la simple gestion d'un patrimoine privé mais caractérisaient l'existence de démarches actives de commercialisation, a pu en déduire, sans commettre d'erreur de droit, que l'intéressé avait exercé, à raison de cette opération, une activité économique soumise à la TVA, alors même qu'il n'aurait, par ailleurs, pas mis en œuvre des moyens de vente de type professionnel.

CE 8<sup>e</sup>-3<sup>e</sup> ch. 9-6-2020 n° 432596 : à paraître à la RJF 8-9/20 n° 686, concl. K. Ciavaldini (C 686)