

TOULOUSE
CAPITOLE
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

Le terrain à bâtir : un objet fiscal mal identifié

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Le terrain à bâtir : un objet fiscal mal identifié », *Revue de droit immobilier*, n° 9, 2014, p. 446.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications, contacter portail-publi@ut-capitole.fr

Le terrain à bâtir : un objet fiscal mal identifié

L'essentiel

La fiscalité applicable aux cessions ou à la détention de terrains à bâtir est constituée de règles singulières destinées principalement à fluidifier le marché immobilier. Cette spécificité s'est même accentuée depuis que, pour la taxation des plus-values immobilières des particuliers, le code général des impôts distingue les plus-values sur terrains à bâtir de celles réalisées sur les autres biens. Pour autant, si l'on comprend aisément l'intention du législateur, l'examen attentif des dispositifs en cause permet de s'interroger sur le bien fondé d'une pluralité de définitions fiscales du terrain à bâtir et sur la pertinence d'un alignement de celles-ci sur la définition retenue en TVA.

Le terrain à bâtir, entendu momentanément au sens courant de terrain sur lequel il est possible de réaliser une construction, est incontestablement l'objet de règles fiscales spécifiques. Ainsi, qu'il s'agisse de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, des droits de mutation à titre onéreux, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou de la taxation des plus-values des particuliers et des entreprises, le législateur a distingué les terrains susceptibles de construction en les soumettant, ou en soumettant les opérations dont ils peuvent faire l'objet, à des dispositions spécifiques. La singularité de ces règles s'est même accrue dans une période très récente : le législateur a en effet décidé, après avoir été contraint, sous la pression de la jurisprudence communautaire, de réformer la définition nationale du terrain à bâtir en TVA (1) et de distinguer le régime de taxation des plus-values immobilières des particuliers selon qu'elles concernent des terrains à bâtir ou d'autres biens (2).

Si tous les textes concernés ont en commun de singulariser le régime fiscal de certains terrains, un examen attentif montre que cette similitude s'arrête là. En effet, issus d'une production législative échelonnée dans le temps, chacun de ces textes poursuit, par le traitement singulier des terrains à bâtir, des objectifs qui non seulement lui sont propres, mais qui peuvent potentiellement se trouver en contradiction les uns avec les autres. Sont ainsi concomitamment recherchées la fluidification du marché des terrains constructibles, la mise en conformité de la législation nationale avec le droit de l'Union européenne, la récupération sur le vendeur d'une partie du coût de l'investissement public ayant permis la constructibilité du terrain et même la lutte contre l'artificialisation du foncier agricole. Ceci expliquant sans doute cela, il apparaît par ailleurs que la législation, et plus encore la doctrine administrative, peu friandes de précision terminologique, désignent en fait sous l'expression de « terrain à bâtir » des objets juridiques différents selon le prélèvement concerné, faisant ainsi du terrain à bâtir un objet fiscal mal identifié : tel est notamment le cas en matière de plus-values des particuliers et de plus-values des entreprises, mais, et nous y reviendrons, pas uniquement.

Une certaine prise de conscience du désordre juridique induit par la polysémie fiscale de la notion de terrain à bâtir, parfois confondue avec celle de terrain constructible, semble néanmoins avoir eu lieu, au moins en matière d'imposition des plus-values des particuliers. En effet, alors que rien ne l'imposait, dans l'article 27 de la loi de finances pour 2014 qui visait à supprimer tout abattement pour durée de détention sur les cessions de terrains à bâtir, le législateur avait clairement indiqué qu'étaient visés les terrains relevant du 1° du 2 de l'article 257 du code général des impôts (CGI), c'est-à-dire les terrains à bâtir au

sens de la TVA. Or si ces dispositions ont finalement été invalidées par le Conseil constitutionnel, la différence de traitement entre des cessions portant sur les terrains à bâtir et des cessions portant sur d'autres biens perdure, et l'administration a, dans ses commentaires, clairement indiqué qu'elle entendait fonder cette dichotomie sur les critères retenus en TVA.

Cette démarche unificatrice aurait pu, à n'en pas douter, devenir gage de clarté et d'intelligibilité de la loi fiscale. Pour autant, elle souffre de ne pas avoir été menée à son terme tant en matière de taxation des plus-values qu'en ce qui concerne les autres prélèvements fiscaux, de sorte que le gain de simplification escompté n'est en fait que très relatif. Plus encore, la démarche qui consiste, ou consisterait, à transférer le concept de « terrain à bâtir » forgé en TVA à des prélèvements portant sur la détention ou le gain de cession de tels immeubles génère un certain nombre d'incohérences qui conduiront à proposer une définition unique, mais indépendante de celle de l'article 257 du CGI, pour les impôts qui ne sont pas placés sous contrainte européenne.

La transposition de la « définition TVA » du terrain à bâtir en plus-values immobilières : une simplification relative

L'article 257, I, 2, 1° du CGI prévoit depuis 2010 que sont qualifiés de terrains à bâtir au regard de la TVA « les terrains sur lesquels 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 », et retient donc désormais une définition purement objective du terrain à bâtir. Or, si cette définition a clairement inspiré la nouvelle législation concernant les plus-values immobilières des particuliers, la transposition n'a été que partielle et n'a pas concerné tous les prélèvements potentiellement applicables aux terrains à bâtir.

Une transposition très partielle en matière de plus-values immobilières des particuliers

En TVA, selon le 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI, constituent d'office des terrains à bâtir, les terrains nus ou assimilés à des terrains nus situés en zones A et AU des plans locaux d'urbanisme, à l'exception des terrains visés au troisième alinéa de l'article R. 123-6 du code de l'urbanisme dont la constructibilité est subordonnée à une modification ou une révision préalable du plan local d'urbanisme (3). Il en est de même des terrains situés dans les secteurs constructibles des communes couvertes par une carte communale, ou, pour les communes ne disposant d'aucun document d'urbanisme, de ceux qui sont situés dans les parties actuellement urbanisées de la commune, ou encore, en dehors de ces secteurs, de ceux qui ont été rendus constructibles par délibération du conseil municipal en application du 4° de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme.

Cette définition objective qui fait référence au zonage a le mérite de la simplicité et d'une certaine cohérence avec les documents d'urbanisme. Pour autant, cette définition spécifique à la TVA et opposable à des assujettis dans le cadre de leur activité économique n'avait pas vocation première à être transposée en matière de taxation des plus-values des particuliers, domaine qui, en outre, ne relève en rien du champ d'application de la législation européenne.

Tel n'a finalement pas été le choix du législateur. Il s'est en effet directement référé à l'article 257 du CGI pour cantonner le champ d'application du nouvel abattement par vingt-deux ans aux seules cessions de biens ne constituant pas des terrains à bâtir ou des droits s'y rapportant. À ce titre, l'article 15 de la loi n°

2012-1509 de finances pour 2013 et l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, qui tendaient à supprimer tout abattement pour durée de détention pour le calcul des plus-values sur terrains à bâtir et, pour le premier uniquement, à soumettre ces plus-values au barème progressif de l'impôt sur le revenu, visaient expressément les cessions de terrains à bâtir mentionnées au 1° du 2 du I de l'article 257 ou des droits s'y rapportant. Certes, du fait des déboires constitutionnels de ces tentatives réitérées de durcir le régime des plus-values sur terrain à bâtir (4), la référence à la notion de terrain à bâtir au sens de la TVA n'apparaît finalement pas expressément dans les dispositions du CGI. Subsistent en effet aujourd'hui deux millésimes de l'article 150 VC relatif à l'abattement pour durée de détention qui, pris à la lettre, ne distinguent pas entre plus-values sur terrains à bâtir et autres biens (5) : l'article 150 VC issu de la loi de finances rectificative pour 2011, qui avait instauré un abattement pour durée de détention par trente ans, et l'article 150 VC du CGI issu de la loi de finances pour 2014, qui a légalisé l'abattement pour durée de détention par vingt-deux ans mis en place par voie d'instruction pour les plus-values réalisées depuis le premier septembre 2013. Pour autant, s'appuyant sur les commentaires de la décision du Conseil constitutionnel, Bercy considère que l'invalidation prononcée par le Conseil laisse subsister l'abattement par trente ans tel qu'issu de la loi de finances rectificative pour 2011 pour les seules cessions de terrains à bâtir, et de ce fait institue un traitement, différent certes de celui voté par le législateur, mais différencié des plus-values selon qu'elles portent ou non sur un terrain à bâtir (6). En outre, et reprenant en cela l'intention manifeste du législateur, le Bulletin officiel des finances publiques-impôts (BOFIP) aligne clairement la définition des terrains à bâtir en matière de plus-values des particuliers sur celle retenue en TVA. L'administration précise à ce titre que, pour l'application du régime spécifique des plus-values sur terrains à bâtir, l'on doit considérer qu'il s'agit de terrains à bâtir au sens de la TVA tels que définis à l'article 257 du CGI (7).

Logiquement, cet alignement de la définition du terrain à bâtir sur celle retenue en TVA a été appliqué à la taxe sur les plus-values élevées de l'article 1609 nonies du CGI qui vient s'ajouter à l'impôt sur le revenu lorsque la plus-value nette est supérieure à 50 000 €. Cette taxe, en effet, ne s'applique pas « aux plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir et droits s'y rapportant ». Bien que le texte de l'article 1609 nonies n'en dise rien, il apparaît sans conteste que c'est bien à l'article 257 du CGI qu'il convient de se référer. L'historique du dispositif en atteste (8) et les commentaires administratifs le confirment (9).

Mais là s'arrête la transposition parfaite. Le législateur n'ayant pas pris la peine, lors de ses récentes interventions, de vérifier la cohérence des textes existants, la définition du terrain à bâtir en matière de prélèvements pesant sur les plus-values immobilières n'a pas été unifiée au-delà de la taxe sur les plus-values élevées, et notamment pour les dispositifs antérieurs à la réforme de la TVA.

Ainsi, la délimitation du champ d'application des taxes communale et nationale sur les cessions de terrains constructibles, liquidées en même temps que l'impôt de plus-value, ne se fait pas par référence à l'article 257 du CGI mais par rapport à la notion de « terrain devenu constructible ». Or, pour la taxe nationale sur les terrains nus devenus constructibles de l'article 1605 nonies du CGI perçue au profit de l'Agence de services et de paiement, il semble curieusement qu'il n'y ait pas de différence entre « terrain devenu constructible » et terrain à bâtir au sens de la TVA. En effet, si l'on examine les conditions de son exigibilité, notamment celles tenant au classement du terrain postérieurement au 13 janvier 2010, les zones concernées recouvrent exactement celles visées par l'article 257 du CGI. Concernant la taxe communale sur les terrains devenus constructibles prévue à l'article 1529 du CGI (10) en revanche, elle n'est pas applicable lorsque le terrain cédé, pourtant objectivement constructible, se situe sur le territoire d'une commune qui n'est dotée d'aucun document d'urbanisme (11). En conséquence, la cession par un

particulier d'un terrain rendu constructible suite à délibération du conseil municipal en application du 4° de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme sera considérée comme portant sur un terrain à bâtir pour le calcul de la plus-value immobilière et, en tant que portant sur un terrain devenu constructible, elle supportera la taxe nationale de l'article 1605 nonies du CGI si les autres conditions en sont remplies. Cette cession ne relèvera jamais de la taxe communale et, évidemment, il ne se trouvera aucun vendeur pour s'en plaindre. Pour autant, il n'y a, selon nous, aucune raison objective à retenir des définitions différentes de la constructibilité du bien cédé pour définir le champ d'application de deux prélèvements dont la cause juridique est précisément la constructibilité. Certes, les deux prélèvements ont des finalités différentes : l'un, la taxe communale, repose sur l'idée selon laquelle une part de la plus-value résultant de la décision de classement du terrain et des aménagements effectués par la collectivité publique (12) doit être récupérée sur le vendeur, l'autre, la taxe nationale, vise à décourager l'artificialisation des terres agricoles. Néanmoins, on ne voit pas en quoi cette différence d'objectifs justifierait la différence des critères appliqués sans créer une rupture d'égalité selon que le vendeur vend un bien situé sur le territoire doté d'un document d'urbanisme ou non. La législation gagnerait incontestablement en cohérence si les articles 1529 et 1605 nonies se référaient tous deux expressément à l'article 257 du CGI.

Indépendamment de la taxation des plus-values des particuliers, d'autres prélèvements qui ont échappé au débat fiscal récent réservent cependant un traitement particulier aux terrains à bâtir. Or, si le maintien de définitions distinctes est juridiquement possible et même justifié pour certains d'entre eux, pour d'autres, il semble résulter de la défaillance du législateur.

Une transposition qui n'a concerné que les plus-values immobilières des particuliers

En matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, pour l'évaluation de la valeur locative cadastrale, les terrains à bâtir font l'objet d'un traitement particulier. En effet, les parcelles qualifiables de terrains à bâtir font l'objet d'un classement spécifique dans le dixième groupe de natures de cultures ou de propriétés, groupe pour lequel les valeurs locatives cadastrales sont élevées. Or ce classement est en principe réservé aux terrains qui remplissent deux critères. D'une part un critère objectif qui impose que le terrain soit, compte tenu des règles relatives au droit de construire, effectivement constructible, et pas seulement situé en zone théoriquement constructible (13). D'autre part un critère subjectif, dans la mesure où la taxation du terrain dans la dixième catégorie est subordonnée à l'intention de construire du propriétaire (14), ce qui permet par exemple d'épargner les terres constructibles affectées à une exploitation agricole. Il y donc a priori une différence bien marquée entre le terrain à bâtir en taxe foncière et le terrain à bâtir en TVA et cette dichotomie n'a pas été affectée par la réforme de la TVA (15). Néanmoins, certains terrains qui ne constituent pas des terrains à bâtir en taxe foncière peuvent le devenir lorsqu'ils sont des terrains à bâtir en TVA : le V de l'article 1509 du CGI prévoit en effet que les terrains autres que ceux qui sont imposés dans la catégorie fiscale des terrains à bâtir, et dont la cession entre dans le champ d'application du I de l'article 257 du CGI, sont imposés à la taxe foncière sur les propriétés non bâties en tant que terrains à bâtir pour l'année de leur cession et les deux années qui précèdent. La valeur locative est alors calculée à partir de la moitié du prix de cession du terrain (16). Un lecteur peu averti pourrait facilement y perdre son latin ! Il y a d'ailleurs peu de chance qu'il le recouvre à la lecture du II de l'article 1396 du CGI qui prévoit que certains terrains dits constructibles, qui peuvent être à bâtir ou non, donnent lieu, afin de lutter contre la rétention foncière, à des majorations de leur valeur locative pour le calcul de la part de taxe foncière revenant aux communes ou aux établissements publics de coopération intercommunale (EPCI). Modifiée récemment par l'article 84 de la loi de finances pour 2014 (17), la majoration est en principe de 0 à 3 € par mètre carré, et s'applique sur délibération du conseil municipal. Pour les communes dans

lesquelles la taxe sur les logements vacants est applicable, la majoration est renforcée (25 % de la valeur locative cadastrale plus 5 € par mètre carré portés à 10 € à compter de 2017), et sera applicable de plein droit pour les impositions dues à compter de 2015. L'article 1396 du CGI visant « les terrains constructibles situés dans les zones urbaines ou à urbaniser, [...] délimitées par une carte communale, un plan local d'urbanisme, un document d'urbanisme en tenant lieu », le lecteur avisé pourra s'attendre à ce que la notion de terrain constructible en taxe foncière recouvre en fait la notion de terrain à bâtir en TVA ou, à tout le moins, celle de terrain constructible, comme en matière de taxes nationale et communale sur les terrains devenus constructibles. Or tel n'est pas le cas, puisque, si en TVA la situation géographique du terrain suffit à faire entrer la cession dans le champ d'application de la TVA, pour la majoration de la valeur locative, le C du II de l'article 1396 exige en outre que l'autorité compétente en matière d'urbanisme ait dressé une liste des terrains constructibles. Il ne s'agit pas non plus de la notion de terrain constructible retenue par l'administration en matière de taxes nationale et communale sur terrains devenus constructibles : en effet, pour ces dernières, le classement en zone constructible suffit à déclencher la taxe, un terrain devenant constructible y compris si les droits à construire qui lui sont attachés sont nuls. En revanche, il semble qu'en taxe foncière le terrain ne soit constructible qu'en cas de constructibilité effective (18). Or, dès lors que les majorations instituées ont la même finalité que la singularisation du régime de taxation des plus-values sur terrains à bâtir, il est plus qu'étonnant que les terrains potentiellement concernés soient différents. À tout le moins, une unification serait la bienvenue.

S'agissant maintenant des plus-values immobilières, les développements précédents n'ont pas épuisé le sujet puisque ce type de profits ne concerne pas seulement les particuliers mais peut aussi être réalisé par des entreprises. Or, de longue date, le régime de taxation des plus-values professionnelles ménage un régime spécifique pour les cessions de terrains à bâtir. Dans ce domaine, la définition du terrain à bâtir donnée en TVA n'a pas été transposée, alors même que, s'agissant de cessions réalisées par des professionnels généralement assujettis à la TVA, une telle greffe aurait pu se concevoir plus aisément qu'en matière de plus-values des particuliers. Ainsi, les articles 151 septies, II, 151 septies B, II, 2° et 151 sexies, I du CGI excluent toujours du champ d'application des exonérations ou abattements qu'ils instaurent les biens visés au A du I de l'article 1594-0 G du même code, c'est-à-dire les cessions de biens immobiliers pour lesquelles l'acquéreur assujetti prend, dans l'acte de vente, l'engagement de construire sous quatre ans. Ce que l'administration, indifférente semble-t-il aux confusions terminologiques, traduit par « les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir ne peuvent bénéficier d'aucune exonération au sens de l'article 151 septies » (19). Force est de constater que la catégorie des biens concernés ne peut recouper exactement la notion de terrains à bâtir au sens de la TVA et des plus-values immobilières des particuliers, puisque, suite à la réforme de la TVA en 2010, toute référence à l'intention de l'auteur a été abandonnée. En conséquence, il convient d'accepter que, s'il y a bien un traitement particulier des terrains à bâtir en plus-values professionnelles, c'est à condition d'admettre aussi qu'existe une autre définition fiscale du terrain à bâtir que celle proposée à l'article 257 du CGI. Cette définition doit être recherchée du côté des droits de mutation.

La définition du terrain à bâtir retenue en TVA est inopérante en matière de droits de mutation : il n'y existe pas en effet de régime fiscal particulier applicable uniquement et spécifiquement aux acquisitions de biens qualifiables de terrain à bâtir en TVA. Certes, la constructibilité du bien vendu n'y est pas, comme en TVA, totalement indifférente. En effet, l'article 1594-0 G du CGI, qui exonère les acquisitions de biens immobiliers pour lesquelles l'assujetti a pris dans l'acte l'engagement de réaliser dans un délai de quatre ans des travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf, est incontestablement susceptible de concerner des cessions de terrains à bâtir au sens de la TVA. Pour autant, cette constructibilité n'est pas

déterminante, elle n'est pas la cause de l'exonération de droits de mutation. À telle enseigne d'ailleurs que le législateur ne l'a pas étendue à toutes les cessions de terrain à bâtir, et ne l'a pas réservée aux seules cessions de terrains à bâtir. Le régime de faveur vise uniquement à éviter que le paiement des droits de mutation par l'un des opérateurs assujettis de la chaîne de production d'un immeuble bâti ne conduise à faire supporter à l'acquéreur ou l'utilisateur final une charge financière aggravée du fait du cumul de la TVA et des droits de mutation. Or un tel risque de cumul existe incontestablement lors de l'acquisition par un professionnel (20) d'un terrain à bâtir au sens de la TVA. Il existe aussi lorsque l'opération porte sur un terrain non constructible au jour de l'achat mais susceptible de le devenir à court terme, ou sur des immeubles bâtis pour surélévation, biens qui ne constituent pas des terrains à bâtir au sens de l'article 257 du CGI (21). Cependant, dans l'ensemble de ces cas, encore faut-il que le risque de cumul soit avéré pour que l'acquisition soit définitivement exonérée, c'est-à-dire que l'acquéreur se soit engagé et qu'il ait effectivement réalisé les travaux auxquels il s'était engagé, de telle sorte que certaines cessions de terrains à bâtir ne bénéficient pas de l'article 1594-0 G.

Si l'on veut bien, comme nous venons de le faire, se pencher un peu sur la justification du régime de faveur prévu à l'article 1594-0 G, le critère subjectif de l'engagement de construire paraît donc parfaitement adapté. Les objectifs du législateur n'auraient pu admettre que l'application du régime de faveur soit réservée aux seuls terrains à bâtir au sens de la TVA. Mais cela n'explique aucunement la raison pour laquelle l'absence d'engagement de construire de l'acquéreur justifie l'application d'un régime de faveur à certaines cessions de terrains à bâtir en plus-values professionnelles, alors que ce paramètre est inopérant en plus-values des particuliers. Cette distorsion est de nature à induire des inégalités de traitement selon que le bien est un élément d'actif ou non, différences de traitement que l'objectif du législateur ne justifie en rien. Plus encore, l'exonération sous le régime des plus-values professionnelles des cessions affectées d'un engagement de construire favorise injustement les cessions de terrains à bâtir inscrits à l'actif d'une petite entreprise lorsque l'acquéreur est une personne physique. Prenons pour exemple le cas d'un exploitant agricole qui cède un terrain situé en zone constructible : il pourra, si l'acquéreur est un particulier ou ne sollicite pas le droit fixe, bénéficier d'une exonération à raison de son chiffre d'affaires, alors que s'il avait opté pour le maintien de ses terres dans son patrimoine privé, il aurait dû patienter jusqu'à l'expiration du délai de trente ans. Plus encore, l'article 151 sexies lui permettra de bénéficier d'une exonération pour la partie de la plus-value, pourtant privée, correspondant à la période pendant laquelle, avant d'être inscrit à l'actif, le bien avait figuré dans son patrimoine privé alors qu'une telle exonération exige normalement, selon l'article 150 VC, une détention de trente ans (22). De la même manière, des distorsions de qualification pourront subvenir lors de la cession d'un unique bien inscrit à l'actif du bilan d'une entreprise : en application de l'article 155 du CGI qui a mis un terme aux effets fiscaux de la théorie du bilan, cette cession pourra conduire à constater une plus-value privée sur terrain à bâtir pour la période pendant laquelle le bien n'a pas été utilisé aux fins de l'exercice de l'activité professionnelle, et une plus-value professionnelle exonérée sur le fondement de l'article 151 septies car ne portant pas sur un terrain à bâtir au sens de l'article 1594-0 G pour le reste.

Or, si le nouveau traitement des plus-values sur terrain à bâtir réalisées par des particuliers est vraiment le plus à même de provoquer une libération de foncier constructible, il n'y a aucune raison pour que la cession de biens similaires ou d'un bien unique puisse, du seul fait de leur inscription à l'actif d'une petite entreprise ou de son utilisation professionnelle, bénéficier d'un régime plus favorable. Et ce d'autant plus que les gains réalisés à l'occasion de la cession d'un terrain à bâtir sont difficilement imputables à l'activité de l'entreprise, quelle que soit l'identité de l'acquéreur. À moins, et ce sera l'objet des développements ci-après, qu'il convienne de s'interroger sur le bien-fondé de la transposition de la définition de l'article 257

du CGI en matière de plus-values immobilières.

La transposition de la définition « TVA » du terrain à bâtir aux plus-values immobilières : une simplification inopportune

Il ne s'agira pas ici de contester le choix qui a consisté, sous contraintes budgétaires, à durcir le régime des plus-values sur terrains à bâtir plutôt que d'opter pour un régime d'incitation par allègement des prélèvements assis sur ces cessions. Seront simplement pointées, et sans prétendre à l'exhaustivité, quelques difficultés pratiques induites par l'unification des définitions utilisées en TVA et en plus-values immobilières. Quelques propositions de réforme seront ensuite avancées.

De quelques difficultés liées à la transposition de la définition TVA aux plus-values immobilières

En matière de TVA, cela a déjà été signalé, est un terrain à bâtir une parcelle située dans une zone dans laquelle les constructions sont théoriquement possibles, indépendamment de sa constructibilité réelle. Sont ainsi cédés comme à bâtir des terrains sur lesquels l'acquéreur n'envisage aucune construction, mais aussi, selon l'administration, sur lesquels aucune construction n'est concrètement possible du fait de diverses règles d'urbanisme (exigence de surface, de densité ou de consistance) ou de règles non prévues aux documents d'urbanisme, notamment celles relatives aux servitudes des tiers (23). La référence objective à l'affectation du sol à la construction par les autorités compétentes semble être un critère pertinent et conforme aux exigences de la directive TVA. Elle assure que la France cantonne, sans difficultés majeures d'appréciation, l'exonération de TVA prévue à l'article 135 de la directive aux livraisons d'immeubles non bâtis, à l'exception de celles portant sur des terrains à bâtir (24). Car, en effet, s'il « appartient aux États membres de définir les terrains qui doivent être considérés comme des terrains à bâtir [...], ils doivent respecter l'objectif poursuivi par l'article 135, paragraphe 1, sous k) de la directive TVA, 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 » (25). Si l'extension de la qualification à des terrains de fait non constructibles ne pose donc pas de difficulté en TVA, elle conduit en matière de plus-values à surtaxer des opérations qui n'ont aucun intérêt en termes de développement de l'offre de logements (26). Elle crée ce faisant une inégalité de traitement qui ne trouve dans l'objectif poursuivi par le législateur aucune justification.

Par ailleurs, le terrain à bâtir au sens de la TVA est en principe un terrain nu (27), c'est-à-dire qui ne comporte aucune construction incorporée au sol. Pour autant, l'administration considère que peuvent aussi relever du régime des terrains à bâtir des terrains servant d'emprise à des constructions. Sur ce point d'ailleurs, les commentaires administratifs sont incontestablement conformes à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qui admet que peut constituer une livraison de terrain à bâtir la cession d'un terrain sur lequel « est encore implanté un bâtiment vétuste qui doit être démolit » (28). Reste que le critère fixé pour tracer la frontière entre immeuble bâti et immeuble non bâti, dont le CGI ne dit mot, n'est pas exempt de toute ambiguïté. Est en effet assimilée à une cession de terrain à bâtir toute cession portant sur un bâtiment dont « l'état le rend impropre à un quelconque usage » (29) au jour de la cession : sont, à titre d'exemple, citées les cessions portant sur des ruines résultant d'une démolition plus ou moins avancée, sur un bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, sur un immeuble frappé d'un arrêté de péril, sur un chantier inabouti, etc. Ce critère ne tient nul compte de l'usage pour lequel l'immeuble bâti a été conçu, ni de celui pour lequel il est acquis. Il n'envisage que son état intrinsèque au

jour de la vente, et ne résout cependant pas toutes les difficultés en TVA. Doit-on, par exemple, assimiler un immeuble cédé après une longue période d'abandon et ne comportant ni circuit d'eau ni circuit d'électricité opérationnels, à un immeuble bâti non neuf dont la cession est exonérée de TVA dès lors qu'il peut être, et/ou qu'il est, au jour de la vente, utilisé comme lieu de stockage ? Par ailleurs, il n'est pas interdit de penser que certains assujettis pourraient être tentés de vendre sciemment des immeubles inachevés, parfois même faussement par suppression d'éléments indispensables à leur usage, pour échapper à la taxation de plein droit sur prix total et bénéficier du régime de TVA sur marge lorsque l'acquisition du bien n'aura pas donné lieu à déduction de TVA. Ici encore, le critère objectif risque de fait de ne pas suffire, l'administration pourrait prétendre, sur le fondement de l'abus de droit, écarter les qualifications retenues par les parties à la vente s'il s'avère que l'opération constitue un montage purement artificiel dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal.

Au-delà de ces difficultés rencontrées pour délimiter terrain à bâtir et immeuble bâti, l'assimilation de certains immeubles bâtis à des terrains à bâtir conduit à des situations pour le moins curieuses en matière de plus-values. Lorsqu'un particulier vend, pour une raison quelconque, un immeuble inachevé, il cède, si l'on s'en tient à la définition du 1° du 2 de l'article 257 du CGI, un terrain à bâtir. Il conviendra donc alors d'appliquer l'abattement pour durée de détention par trente ans et peut-être même de ne retenir au titre de la majoration du prix d'acquisition que les frais de voirie, réseaux et distribution comme prévu au 5° de l'article 150 VB du CGI, sans tenir compte des travaux de construction de l'immeuble, même lorsqu'il n'est pas destiné à être démolì. La plus-value taxable en sera donc artificiellement majorée. Par ailleurs, la plus-value risque aussi de relever des taxes sur terrains constructibles. Pour la taxe nationale prévue à l'article 1605 du CGI, le BOFIP mentionne expressément que sont concernées les cessions portant sur des terrains portant une construction dont l'état la rend impropre à un quelconque usage (30). Par voie de conséquence, la cession devra également être soumise à cette taxe nationale si les autres conditions, notamment de prix, sont remplies. Pour ce qui concerne la taxe communale, il en va de même. En effet, l'administration admet que, si la taxe ne s'applique qu'aux terrains comportant des bâtiments destinés à être démolìs, doivent être considérés comme tels, comme en TVA, les bâtiments impropres à un quelconque usage, ce qui est le cas s'il est question d'un chantier inabouti (31). Néanmoins, cette analyse entre en contradiction directe avec l'interprétation administrative qui étend l'exonération prévue à l'article 1° du II de l'article 150 U du CGI (32) au profit de la cession de la résidence principale aux cessions portant sur un immeuble en cours de construction initialement destiné à devenir la résidence principale du couple cédant, si les cédants ne sont pas propriétaires du logement qu'ils occupent. Au plan théorique, pour peu que l'on admette que la notion d'immeuble inachevé équivaut à celle d'immeuble en cours de construction (33), cette tolérance conduit à saper l'objectivité de la définition posée à l'article 257 du CGI, puisque l'identité des vendeurs pourra influencer sur la qualification fiscale du bien cédé. Au plan pratique, l'assimilation de l'immeuble inachevé à un terrain à bâtir conduit, si l'une des conditions pour bénéficier de l'exonération de la résidence principale n'est pas remplie, à une double peine : non seulement la cession sera placée hors du champ d'application de l'exonération, mais en sus elle sera traitée comme une plus-value portant sur un terrain à bâtir (34).

Une autre difficulté résulte de la potentielle taxation d'une cession de terrain à bâtir lorsqu'un même vendeur cède un bâtiment construit sur un terrain d'emprise de grande surface. L'administration considère dans ce cas, pour l'application de la TVA, que l'acte doit en principe faire apparaître deux cessions distinctes : celle portant sur l'immeuble bâti et celle afférente au terrain pour leur appliquer séparément le régime qui leur est spécifique. Cette distinction n'est cependant pas exigée lorsque la partie du terrain libre de construction ne constitue « que le prolongement direct et accessoire » du bâtiment lui-même, de telle sorte que l'ensemble pourrait se voir appliquer le régime des immeubles bâtis. Il est d'ailleurs admis, à

titre de règle pratique, que forment « une seule parcelle, [...] toutes les parties contiguës ou non, d'une même propriété bâtie couverte de constructions ou formant dépendances indispensables et immédiates des bâtiments (cour, passage, jardin de moins de cinq ares...) » (35). La ventilation devra donc se faire au cas d'espèce en fonction de la configuration et de la surface de chaque parcelle. Le traitement de ce type de vente pose de sérieuses questions en plus-values lorsque la cession de l'immeuble bâti est susceptible d'ouvrir droit à l'exonération spécifique de la résidence principale (36). La question se pose alors de savoir si les qualifications qui pourraient être retenues en TVA s'imposent. Le 3° du II de l'article 150 U du CGI prévoit que l'exonération de la résidence principale s'étend aux dépendances immédiates et nécessaires de celle-ci, y compris lorsque la première et les secondes sont cédées à des acquéreurs distincts, sans faire la moindre référence aux qualifications TVA. La position de l'administration est différente : hors « les cours, les passages, et en général tous les terrains servant de voies d'accès à l'habitation et à ses annexes », elle lie les conditions dans lesquelles le terrain attenant ou entourant la résidence principale peut être considéré comme une dépendance immédiate et nécessaire de la résidence principale à la nature de ce terrain au regard de la TVA. Lorsque le terrain est situé en zone non constructible, l'administration se fait bon prince et admet que l'exonération porte sur l'ensemble du terrain sans condition de surface (37). À l'inverse, lorsque le terrain répond aux caractéristiques du 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI, la notion de dépendances immédiates et nécessaires est entendue strictement comme ne pouvant par nature recouvrir des surfaces constitutives de terrain à bâtir au sens de la TVA (38). L'acte devra donc, dans ce cas, clairement distinguer la vente de la résidence principale et de ses annexes exonérées d'impôt sur le revenu de celle du terrain qui sera taxée en tant que cession de terrain à bâtir. Mais, là encore, les commentaires administratifs pèchent par leur imprécision, car, s'il est expressément fait référence au I de l'article 257 du CGI, la documentation relative à l'exonération de la résidence principale ne vise pas expressément le BOFIP consacré à la définition du terrain à bâtir en TVA. Dans la mesure où elle ne reprend pas non plus expressément la règle des cinq ares pour faire le départ entre l'immeuble bâti exonéré et le terrain à bâtir, il ne devrait pas être possible de pouvoir faire référence à une surface maximale tolérée (39). La ventilation doit donc se faire au cas par cas au regard de la réalité matérielle du bien vendu, c'est-à-dire de sa surface, de la disposition de la résidence principale et de ses annexes sur la parcelle, d'un enclavement potentiel de la partie dépourvue de construction, etc. Cette délimitation risque de ne pas poser de difficulté lorsque l'acheteur de la résidence principale d'un particulier est un assujetti qui envisage de revendre la partie du terrain dépourvue de construction en tant que terrain à bâtir. Dans cette configuration, le notaire sera incité par l'acquéreur professionnel à clairement distinguer deux cessions après division parcellaire, puisque, en effet, ce n'est que sous réserve de ne pas avoir été acheté en tant qu'immeuble bâti que le terrain pourra être revendu en TVA sur marge (40). La même distinction devra également être faite lorsque l'acquéreur est un particulier qui achète simultanément l'immeuble bâti et le terrain, qu'il ait pour seule ambition de jouir d'une maison avec jardin, verger ou parc, ou qu'il entende revendre la partie constructible du terrain. Dans cette hypothèse, les deux parties peuvent avoir pour intérêt commun que la partie du terrain détachée de l'immeuble bâti soit la moins large possible afin de minimiser l'impact financier de la taxation de la plus-value sur la surface non bâtie. Pour autant, si l'intérêt des deux parties peut ici sembler converger, les risques de contestation par l'administration sont réels. Et le vendeur ne devra pas trop compter sur la mansuétude de juge fiscal : celui-ci ne se prononcera certes pas sur la qualification potentielle du terrain au regard des critères utiles en TVA, mais il vérifiera que le terrain est bien une dépendance « immédiate et nécessaire » de la résidence principale comme l'exige le 3° du II de l'article 150 U du CGI. Ce qui risque de ne pas être le cas lorsque le terrain d'assise de la résidence cédée peut « faire l'objet d'une division en vue d'une utilisation autonome de la partie non bâtie » (41). Par-delà les difficultés techniques inhérentes à la ventilation des surfaces, cette interprétation administrative du champ d'application de l'exonération de la résidence principale directement inspirée de la réforme de la notion de terrain à bâtir en TVA a des

conséquences pratiques particulièrement fâcheuses. En ne distinguant pas selon l'identité de l'acquéreur, ou à tout le moins selon son intention, la taxation généralisée des terrains à bâtir attachée à la résidence principale conduit à créer une inégalité de fait entre les personnes physiques qui, hors de toutes intentions spéculatives, cèdent leur résidence principale à des particuliers qui eux-mêmes destinent le bien et le terrain à un usage de résidence principale et les personnes qui, à l'inverse, profitant de la pression foncière, préféreront privilégier des acquéreurs professionnels de l'immobilier naturellement plus offrants. Alors que les premières peineront à répercuter le supplément d'impôt de plus-value sur le prix de vente, les secondes au contraire risquent de ne rencontrer aucune difficulté pour ce faire. En conséquence, moins les vendeurs auront le choix de leur acquéreur, plus le supplément de taxation dû à la non-exonération des terrains à bâtir, annexes par nature non immédiates et nécessaires de la résidence principale, sera préjudiciable à la fluidité du marché immobilier. Or tel est singulièrement le cas en zones rurales, où non seulement les parcelles sont souvent grandes, mais où, en outre, les acquéreurs professionnels se font rares. Effet collatéral non désiré de la réforme : alors qu'elle vise à libérer des terrains constructibles en zone péri-urbaine, elle risque de bloquer nombre de transactions en zones rurales.

De l'ensemble de ces constatations, il apparaît clairement que la transposition de la définition TVA de la notion de terrain à bâtir au domaine des plus-values des particuliers n'a pas eu l'effet simplificateur escompté. Au surplus, s'agissant des plus-values des particuliers, elle induit des effets indésirables qu'il convient impérativement de corriger. Il est donc permis de s'interroger sur le degré de pertinence de cet emprunt fait à la directive TVA (42).

Propositions d'une alternative à la transposition de la définition TVA de la notion de terrain à bâtir

Jusqu'à la réforme de 2010, le 1 de l'article 257, 7° du CGI prévoyait que constituaient des terrains à bâtir dont la cession était taxable à la TVA et hors champ d'application des droits de mutation, les « terrains pour lesquels, dans le délai de quatre ans à compter de la date qui constate l'opération, l'acquéreur ou le bénéficiaire de l'apport obtient le permis de construire ou le permis d'aménager ». En étaient cependant exclus « les terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation ». La Commission européenne avait, à raison, considéré que cette définition qui conduisait à exonérer de TVA certaines cessions de terrains à bâtir entraînait en contradiction avec les dispositions de l'article 135 § 1, point k, de la directive CE n° 2006/112 du 28 novembre 2006 et initié contre la France une procédure d'infraction (43). L'article 257 a donc été modifié et son 7° remplacé par les dispositions de l'article 257, I, 2, 1° du CGI. C'est donc exclusivement pour tenir compte des contraintes européennes que la loi du 9 mars 2010 a modifié la définition des terrains à bâtir en TVA. Il n'y a de ce fait aucune obligation juridique à ce que la définition ainsi posée soit utilisée pour définir le champ d'application d'un régime de taxation applicable à des gains relevant de l'impôt sur le revenu et provenant d'opérations qui sont elles-mêmes réalisées hors TVA.

Si une certaine unification des définitions est incontestablement souhaitable du point de vue de la lisibilité globale des dispositifs, l'emprunt fait au régime TVA n'est pas une fatalité et peut juridiquement être remis en cause. À ce titre, il semble que la législation fiscale portant sur cet objet particulier que constitue le terrain susceptible de construction s'organise aujourd'hui autour de deux objectifs différents qui autoriseraient une réorganisation des divers dispositifs autour de deux définitions distinctes.

D'un côté, la définition du terrain à bâtir au titre de la TVA qui, sous contrainte européenne, vise à soumettre à la TVA toutes les transactions qui entrent dans le processus de production d'un immeuble

neuf, à laquelle répond comme en miroir l'article 1594-0 G du CGI. De l'autre, les multiples dispositifs nationaux qui tendent tous, peu ou prou, à encourager la construction de logements ou la vente des terrains susceptibles de les porter. Ces dispositifs pourraient tous concerner un objet commun, sous réserve bien évidemment d'exonérations spécifiques à chacun d'entre eux, à savoir non pas le terrain à bâtir, mais l'« immeuble constructible ». Cet immeuble constructible pourrait être défini comme l'immeuble non seulement sur lequel des constructions sont effectivement possibles, mais pour lequel, en outre, le propriétaire ou futur propriétaire n'a pas manifesté son intention de construire.

Sur le premier critère, l'on peut imaginer de s'inspirer de la technique actuellement mise en oeuvre pour la majoration de la valeur locative des terrains constructibles. Il serait ainsi possible de confier aux communes ou EPIC en charge des règles d'urbanisme le soin de repérer, parmi les terrains nus ou porteurs d'un bâtiment, ceux qui, situés en zone constructible, offrent des droits à construire non utilisés. Les droits à construire non utilisés seraient ceux subsistant pour que, sur la parcelle considérée, un seuil minimal de densité soit atteint, ce seuil étant fixé par les documents locaux selon la densité espérée sur la zone concernée ou par arrêté au plan national pour les communes ne disposant pas de document d'urbanisme (44). Seraient donc considérés comme immeubles constructibles pour l'application de la législation fiscale non seulement les terrains nus, mais aussi ceux sur lesquels est édifiée une construction dont la densité est inférieure à la densité minimale prévue sur la zone. Seraient ainsi taxés, en tant qu'immeubles constructibles, des immeubles bâtis pour lesquels subsiste une possibilité d'agrandissement ou de surélévation permettant d'atteindre un seuil minimal de densité. Par ailleurs, cette définition permettrait de régler la question des terrains attenants à des immeubles bâtis : en dessous du seuil minimal de densité sur la parcelle cédée ou détenue, la distinction entre partie constructible et non constructible sera requise ; au-delà, la parcelle suivra le régime de l'immeuble non constructible. La fixation de seuils pertinents par les collectivités concernées permettrait en effet d'éviter que le marché foncier ne soit bloqué par un renchérissement indu des transactions dans des zones où la densification n'est pas un impératif absolu.

Concernant le second critère, dès lors que, pour des raisons budgétaires, l'incitation semble devoir emprunter la voie d'un durcissement du régime fiscal applicable, devraient échapper à l'application du régime réservé aux « immeubles constructibles » tous les terrains pour lesquels le propriétaire (taxe foncière) ou l'acquéreur (impôt de plus-value) destine le bien à être construit. Il y aurait là une manière moins onéreuse d'éviter le risque de paralysie du marché immobilier que comporte le régime actuel de taxation des terrains à bâtir (45). Pour ce faire, il pourrait être retenu que tous les biens inscrits sur les listes annuellement établies par les autorités compétentes en matière d'urbanisme sont présumés constituer des immeubles constructibles. La taxation aggravée de la détention ou de la cession de l'immeuble constructible interviendrait donc à chaque fois que le propriétaire se serait abstenu de manifester son intention de construire ou de céder le bien en vue de sa construction. S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés bâties, le propriétaire pourrait par exemple prouver son intention de construire par le dépôt d'une demande de permis de construire ; elle pourra même être présumée, comme c'est déjà le cas, lorsque la parcelle est vendue avec un engagement de construire. Devra cependant être réservé le cas des exploitants agricoles (46). Pour la taxation des plus-values de cession, qu'elles soient réalisées par des particuliers ou un professionnel, l'intention de construire devra être prise en compte, que la vente soit consentie au profit d'un particulier ou d'un professionnel et matérialisée par un engagement de construire pris dans l'acte de vente. Le non-respect de l'engagement de construire engendrerait un rappel d'impôt à l'encontre de l'acquéreur. Ce rappel de droits pourra consister soit en une amende proportionnelle calculée sur le prix de vente, sur le modèle du dispositif décrit à l'acte au 9° du II de l'article 150 U du CGI en cas d'acquisition d'un droit de surélévation, soit en une mise à la charge de l'acquéreur du gain fiscal dont avait

bénéficié le vendeur du fait de son engagement.

Il est à noter qu'en matière de plus-values, la distinction entre « immeubles constructibles » et « autres biens » ne devrait s'appliquer que pour la liquidation de l'impôt. En effet, il est indispensable que pour le calcul de la plus-value nette, et notamment la déduction des charges augmentatives de prix, une distinction soit conservée entre immeubles bâtis et non bâtis. Par ailleurs, si la taxe nationale de l'article 1605 nonies du CGI devait être maintenue, son champ d'application devrait bien évidemment être cantonné aux cessions d'immeubles classés par les collectivités en tant qu'immeubles constructibles, et accompagné d'un engagement de construire de l'acquéreur. Cela permettrait non seulement d'éviter que cette taxe nationale ne se cumule avec la taxe communale, mais en outre la rendrait plus conforme à son objectif initial, à savoir lutter contre l'artificialisation des terres agricoles. En revanche, la taxe communale nous semble devoir conserver le même champ d'application que l'imposition des plus-values, et ne s'appliquer que lorsqu'il n'y a pas engagement de construire, sachant que, pour les « immeubles constructibles » au sens où nous proposons de les entendre, les collectivités locales disposent déjà, avec la taxe d'aménagement, d'un outil leur permettant de récupérer les dépenses d'aménagement induites par le développement urbain.

Ces propositions ne sont que des propositions et doivent évidemment être affinées et soumises à évaluation. Pour autant, il n'en demeure pas moins que si le législateur entend mobiliser efficacement l'arme fiscale en faveur du logement, des efforts de définition et d'articulation des différents prélèvements entre eux sont indispensables. Et ceci implique, au-delà du simple transfert de la définition TVA des terrains à bâtir en plus-values, une réflexion sur l'ensemble des prélèvements applicables aux terrains constructibles.

Notes de bas de page

(1) L. n° 2010-237, 9 mars 2010, de finances rectificative pour 2010, art. 16.

(2) L. n° 2013-1278, 29 déc. 2013, de finances pour 2014, art. 27.

(3) L'art. R. 123-6 du code de l'urbanisme prévoit que ne peuvent être ouverts à l'urbanisation qu'après modification du plan local d'urbanisme (PLU), les secteurs à caractère naturel d'une commune à la périphérie immédiate desquels les voies publiques et les réseaux n'ont pas une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans la zone.

(4) Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, AJDA 2013. 9 ; D. 2013. 1, édito. F. Rome ; ibid. 19, chron. A. Mangiavillano ; ibid. 581, chron. H. Moutouh ; RFDA 2013. 1, étude B. Genevois ; ibid. 1273, note E. Oliva ; Constitutions 2013. 86, obs. C. de la Mardière ; ibid. 88, obs. C. de la Mardière ; ibid. 90, obs. A. Barilari ; ibid. 156, obs. P. Bachschmidt, cons. 98 - Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, cons. 41 s. : les deux dispositifs ont été jugés inconstitutionnels comme portant atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques.

(5) Les deux articles concernent littéralement toutes les plus-values brutes réalisées sur les biens et droits immobiliers !

(6) Les neufs sages ayant censuré l'art. 150 VC issu de la loi de finances pour 2014 en ce qu'il excluait les cessions de terrains à bâtir du bénéfice de l'abattement par vingt-deux ans, logiquement, toutes les cessions auraient dû indistinctement profiter du raccourcissement de la durée de détention. Bercy s'est considéré comme habilité à maintenir l'art. 150 VC issu de la loi de finances rectificative pour 2011 pour les seules cessions portant sur des terrains à bâtir (RES n° 2014/01, 9 janv. 2014 ; BOI-RFPI-PVI-20-20, 9 janv.2014, § 154).

(7) BOI-RFPI-PVI-20-20-20, 9 janv. 2014, § 154.

(8) L'alinéa 2 du I de l'art. 1609 nonies G prévoyait initialement d'exclure de son champ d'application les plus-values réalisées lors de cessions de terrains à bâtir mentionnées au I de l'art. 150 VC, qui lui-même faisait référence à la TVA. L'art. 150 VC ayant été invalidé sur ce point par le Conseil constitutionnel, le décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 est venu supprimer la référence à l'art. 150 VC. Un renvoi exprès à l'art. 257 du CGI aurait cependant été souhaitable.

(9) BOI-RFPI-TPVIE-10, 6 août 2013, § 100.

(10) L. n° 2006-872, 13 juill. 2006, portant engagement national pour le logement dite ENL, art. 26 ; L. n° 200-1666, 21 déc. 2006, de finances pour 2007, JO 27 déc., art. 66.

(11) BOI-RFPI-TDC-10-10, 12 sept. 2012, § 120.

(12) Rép. Michel Ménard, JOAN 16 juin 2009. 5862.

(13) CE, 8e et 3e ss-sect., 30 sept. 2002, n° 225560, SARL Lotigest, au Lebon , Dr. fisc. 2002. Comm. 992 ; RJF 2002, n° 1391.

(14) CE, 8e et 3e ss-sect., 27 juin 2009, n° 295672, Alloua (Epx), au Lebon , Dr. fisc 2009. Comm. 512.

(15) BOI-IF-TFNB-20-10-10-40, 12 sept. 2012, § 260.

(16) Curieusement, alors que la rédaction de l'art. 1509 du CGI qui faisait référence à l'art. 1594-0 G du CGI a été modifiée concomitamment à la réforme de la TVA immobilière pour viser l'art. 257 du CGI, le BOFIP précise que cette taxation s'applique si l'acquéreur prend l'engagement de construire de l'art. 1594-0 G du CGI dans l'acte ou s'il résulte des éléments de fait que l'acquisition a été réalisée en vue de construire (BOI-IF-TFNB-20-10-40, 12 sept. 2012, § 440).

(17) Initialement issue de la loi n° 80-10 du 10 janv. 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale et réformée par la loi n° 2006-872 du 13 juill. 2006 portant engagement national pour le logement dont est aussi issue la taxe communale sur les terrains constructibles prévue à l'art. 1529 du CGI.

(18) BOI-IF-TNFB-20-10-40, 12 sept. 2012, § 130 : il est d'ailleurs fait référence à l'art. L. 410-1 du code de l'urbanisme relatif au certificat d'urbanisme, et le § 380 précise que l'institution d'une nouvelle servitude d'utilité publique peut également modifier la constructibilité pour les années à venir. Le paragraphe 30 de l'instruction mise en consultation le 27 juin 2014 (BOI-IF-TFNB-20-10-40-10) semble confirmer cette analyse.

(19) BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, 19 janv. 2013, § 320 ; v. aussi pour l'abattement prévu à l'art. 151 septies B du CGI, BOI-BIC-PVMV-20-40-30, 12 sept. 2012, § 260 et 270.

(20) L'acquisition et le paiement de droits de mutation par un non-assujetti ne comportent aucun risque de cumul en cas de revente ou d'utilisation du bien pour les besoins d'une activité, ce dernier ne pourra en effet facturer de la TVA à l'acquéreur ou à l'utilisateur final du bien construit.

(21) BOI-ENR-DMTOI-10-40, 23 janv. 2013, § 230 ; la cession de droits à construire par surélévation est qualifiée en TVA, selon le régime de l'immeuble auquel ils se rapportent, de cession d'un immeuble neuf ou achevé depuis plus de cinq ans (BOI-TVA-IMM-10-10-10-40, 7 janv. 2013, § 30).

(22) Pour autant, alors que l'art. 151 sexies, I prévoit que l'exonération sur bien migrant est ouverte aux biens exclus du champ d'application de l'art. 1594-0 G du CGI, le BOFIP prévoit que l'exonération est ouverte si la cession ne porte pas sur un terrain à bâtir au sens de l'art. 257 du CGI (BOI-RFPI-PVI-10-20, 12 sept. 2012, § 140). Une telle interprétation contra legem, cohérente au demeurant, ne saurait évidemment être opposée à l'exploitant qui céderait à un particulier un terrain situé en zone urbanisée inscrit à l'actif de son bilan après avoir été détenu dans son patrimoine privé. V., sous les mêmes réserves, la même correction pour l'exonération de l'art. 38 sexdecies GA de l'annexe III du CGI (BOI-RFPI-PVI-10-20, 12 sept. 2012, § 110 ; pour une position inverse néanmoins, BOI-BIC-PVMV-40-10-10, 9 janv. 2013, § 350).

(23) BOI-TVA-IMM-10-10-10-20-, 12 sept. 2012, § 20.

(24) Dir. CE n° 2006/112, art. 135 § 1, k).

(25) CJCE, 28 mars 1996, n° C-468/93, Gemeente Emmen c/ Belastingdienst Grote Ondernemingen, D. 1996. 106 ; RTD eur. 1997. 299, chron. D. Berlin , Rec. CJCE I-1721, pts 24 et 25 - CJCE, 19 nov. 2009, aff. C-4621/08, Don Bosco Onroerend Goed, Rec. CJCE I-11079, pt 43 - CJCE, 17 janv. 2013, aff. C-543/11, RTD eur. 2014. 145, chron. D. Berlin , pts 30 et 31.

(26) Or, selon l'exposé de la loi de finances pour 2014, la mise en place du régime spécifique aux cessions de terrains à bâtir visait à contribuer à la libération de foncier pour la construction de logements. Certes, le traitement fiscal des plus-values sur terrain à bâtir n'est pas, compte tenu de l'intervention du Conseil constitutionnel, celui qui était envisagé, mais on ose espérer que, en ne modifiant pas son projet et en maintenant la distinction entre deux types de cessions, le gouvernement a considéré que la différence de durée exigée pour l'obtention de l'exonération restait de nature à garantir l'objectif initial.

(27) Dir. CE n° 2006/112, art. 12 § 3.

(28) CJCE, 19 nov. 2009, aff. C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV, préc.

(29) BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, 12 sept. 2012, § 120 et 300.

(30) BOI-RFPI-TDC-20-10, 8 nov. 2012, § 100.

(31) Rép. min. Voisin, n° 101544, JOAN 5 juill. 2011 ; BOI-RFPI-TDC-10-10, 12 sept. 2012, § 90.

(32) BOI-RFPI-PVI-10-40-10, 12 sept. 2012, § 220 s.

(33) Ce que fait l'administration en TVA : « Un immeuble inachevé cédé au cours d'une opération de construction nouvelle inaboutie (assez, à tout le moins, pour n'être utilisable d'aucune façon : v. § 120) ne saurait être assimilé à un immeuble neuf dès lors qu'on ne peut soutenir qu'il "résulte d'une construction nouvelle" (...). La cession est donc analysée comme portant sur un terrain à bâtir », BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, 12 sept. 2012, § 300.

(34) La même remarque peut être faite lorsque la cession résulte d'une mutation professionnelle, d'une invalidité ou d'un décès ; BOI-RFPI-PVI-10-40-10, 12 sept. 2012, § 300 s.

(35) BOI-TVA-IMM-10-10-10-40, 7 janv. 2013, § 1 à 30.

(36) La difficulté se pose dans les mêmes termes lorsque le vendeur prétend bénéficier au titre de la cession de l'exonération prévue au 1 bis ou au 1 ter du II de l'art. 150 U au profit de la première cession d'un logement autre que la résidence principale et en faveur des personnes qui résident dans un établissement social, médico-social d'accueil de personnes âgées.

(37) BOI-RFPI-PVI-10-40-10, 12 sept. 2012, § 350.

(38) BOI-RFPI-PVI-10-40-10, 12 sept. 2012, § 340.

(39) Le critère d'application du régime spécifique des plus-values sur terrain à bâtir étant que la cession porte sur un terrain à bâtir au sens de la TVA, il serait envisageable d'opposer à l'administration, sur le fondement de l'art. L. 80 A, les interprétations, lorsqu'elles sont favorables, formulées sur le I de l'art. 257 du CGI : v. sur ce point mais sur le fondement de l'art. L. 80 B du LPF, CE, 8e et 3e ss-sect., 3 juin 2013, n° 346987, SAS Intercoop, au Lebon, RJF 2013, n° 851.

(40) BOI-TVA-IMM-10-20-10, 23 janv. 2013, § 20.

(41) V. pour ex., CAA Lyon, n° 08LY00609, 21 janv. 2010.

(42) N. Gonzalez-Garbi, Terrains à bâtir, Constr.-Urb. 2012. Comm. 170.

(43) Commission européenne, communiqué de presse, 20 nov. 2009, n° IP/09/1767.

(44) Des seuils minimaux de densité peuvent déjà être institués par les communes ou les EPCI qui comptent percevoir sur leur territoire le versement pour sous-densité (C. urb., art. L. 331-36 et L. 331-37).

(45) Le risque est régulièrement dénoncé. Ainsi M. Lienenman, dans le rapport de la commission des affaires économiques sur le projet de loi de finances pour 2014 (avis n° 157, 2013-2014), s'interrogeait sur l'efficacité du dispositif proposé à encourager les particuliers à vendre leurs terrains pour construire des logements ou à utiliser eux-mêmes les droits à construire. À ses yeux, il convenait même « de réfléchir à une démarche non pas neutre mais incitative, à même de déclencher un réel choc d'offre foncière ».

(46) C'est déjà le cas, puisque les terres agricoles d'une part ne sont pas taxées dans la catégorie des terrains à bâtir en taxe foncière et elles échapperont en 2015 aux majorations de la valeur locative cadastrale des terrains constructibles : CGI, art. 1396, D, 4°.