

La TVA sur marge des marchands de biens est-elle conforme au droit communautaire ?

L'article 55 de la proposition de loi Warsmann adoptée par l'Assemblée nationale le 2 décembre 2009 a pour objectif de mettre en conformité le régime de TVA immobilière avec le droit communautaire.



Par Jérôme Delaurière, avocat associé, Gibson Dunn

L'une des dispositions de cet article modifie le régime de TVA sur marge des marchands de biens. A compter du 1^{er} juillet 2010, les opérations réalisées par ces derniers sur les immeubles dits «anciens» seraient exonérées de TVA sur marge, sauf option pour la TVA effectuée par le marchand de biens. Les dispositions de l'article 257 6° du

CGI qui prévoient l'application systématique de la TVA sur la marge aux opérations réalisées sur les immeubles anciens seraient purement et simplement supprimées.

De manière incidente, la réforme envisagée a pour effet de mettre en lumière le caractère potentiellement incompatible du régime français de la TVA sur marge avec la 6^e directive TVA. En effet, comme le constate le rapporteur¹, «le régime actuel des marchands de biens prévoit une taxation systématique des transactions réalisées

par les marchands de biens là où la directive ne prévoit qu'une taxation sur option s'agissant des immeubles non neufs et des terrains ne constituant pas des terrains à bâtir». Le rapporteur rappelle que de facto, «le dispositif actuel conduit à faire de l'option d'entreprise prévue par la directive une option d'Etat qui s'impose à tous les opérateurs».

La question de la validité d'une telle «option d'Etat» mérite donc d'être soulevée au regard de la 6^e directive qui prévoit, par principe, l'exonération des opérations de livraisons de bâtiments ou de fraction de bâtiments lorsqu'il ne s'agit pas d'immeubles neufs. Par exception, l'article 137 de la directive permet aux Etats membres d'accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de ces opérations. Pour autant, cet article n'autorise

pas expressément lesdits Etats à rendre cette option obligatoire. Ces derniers sont seulement autorisés à «restreindre la portée du droit d'opter pour la TVA», ce qui signifie, a priori, que les Etats peuvent simplement aller jusqu'à prévoir l'exonération obligatoire de ces opérations, sans faculté d'option pour la TVA. L'interprétation contraire, qui consisterait à soutenir que cette disposition autorise les Etats à rendre cette option obligatoire, reviendrait à rendre «caduc» le principe général d'exonération prévu par la directive. Cette interprétation, illustrée par l'article 257 6° du CGI, va à l'encontre du régime d'exonération général prévu par la directive.

Par ailleurs, selon nous, le fait que la directive permet aux Etats de prévoir que la base d'imposition à la TVA est «constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat» pour les livraisons d'immeubles anciens réalisés par un marchand de biens n'autorise pas davantage les Etats à prévoir un régime d'option obligatoire à la TVA sur marge. En effet, ce texte ne fait que définir l'assiette de la TVA sur la marge sans pour autant rendre cette dernière d'application obligatoire.

Enfin, les dérogations prévues par la 6^e directive qui autorisent les Etats membres à continuer à soumettre à la TVA les opérations qu'ils taxaient au 1^{er} janvier 1978 ne paraissent pas davantage autoriser l'application systématique de la TVA sur marge aux opérations réalisées par les marchands de biens. En effet, seules sont visées par cette exception les livraisons de bâtiments anciens effectuées par des assujettis «ayant eu droit à déduction des taxes payées en amont pour le bâtiment en question», ce qui n'est généralement pas le cas des marchands de biens pour les opérations qu'ils réalisent sur les immeubles anciens.

Les marchands de biens peuvent donc légitimement se demander si la TVA sur marge qui leur est systématiquement appliquée est conforme au droit communautaire et si un droit à réclamation leur est ouvert au titre de la TVA acquittée.

Les marchands de biens peuvent donc légitimement se demander si la TVA sur marge qui leur est systématiquement appliquée est conforme au droit communautaire et si un droit à réclamation leur est ouvert au titre de la TVA acquittée.

1. Rapport AN n° 2095 par M. Etienne Blanc.