



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

Cessions de foncier réalisées par des exploitants agricoles et TVA

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Cessions de foncier réalisées par des exploitants agricoles et TVA », *Revue de droit rural*, n° 400, 2012, p. 24-28.

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

Cessions de foncier réalisées par des exploitants agricoles et TVA

La réforme de la TVA immobilière concerne au premier chef les exploitants agricoles qui, en cours ou en fin d'exploitation, cèdent du foncier. Or, si le lien qui unit le foncier et l'activité agricole plaide incontestablement pour que ces exploitants soient considérés comme des assujettis agissant en tant que tels lors de ces cessions, l'administration fiscale paraît avoir acquiescé à leur patrimonialisation généralisée notamment lorsque sont cédés des terrains à bâtir. Pour autant, l'analyse de la doctrine administrative en la matière commande la plus grande prudence.

1. - L'entrée en vigueur de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 portant réforme de la TVA immobilière^{Note 1} concerne au premier chef le secteur agricole. Pour autant, elle y a posé et y pose encore des difficultés juridiques particulières qui concernent notamment le point de savoir si un exploitant qui cède du foncier, et plus particulièrement un terrain à bâtir, relève ou non, à ce titre du champ d'application de la TVA.

2. - La réponse paraît de prime abord évidente. La seule constatation du fait que les exploitants sont assujettis au titre de leur activité agricole devrait permettre de conclure à l'assujettissement des opérations réalisées à ce titre, y compris les cessions portant sur les immeubles affectés à leur exploitation. En seconde analyse pourtant, un certain nombre de zones d'ombre apparaissent. Elles s'expliquent sans aucun doute par la spécificité du traitement fiscal du foncier agricole.

3. - Spécificité qui résulte d'abord de la double nature du foncier en agriculture : actifs professionnels par excellence, les terres agricoles deviennent pour les agriculteurs, surtout lorsqu'elles bénéficient de modifications des documents d'urbanisme leur conférant constructibilité, des actifs patrimoniaux de premier ordre. Cette double nature a d'ailleurs été accompagnée, pour ne pas dire validée, par le législateur qui, de manière originale, pose pour l'imposition des bénéfices agricoles tout à la fois l'obligation d'inscription à l'actif du bilan des terres exploitées et la possibilité pour les exploitants d'y déroger de manière globale par une option pour le maintien des terres dans leur patrimoine privé^{Note 2}. Le choix est ainsi offert à l'exploitant de faire basculer la gestion fiscale de toute une partie de son outil professionnel dans son patrimoine privé^{Note 3}.

4. - Spécificité qui résulte ensuite de la valorisation potentielle induite, pour les exploitants, par le classement de terres agricoles en zones constructibles des documents d'urbanisme. Pressés de préserver le foncier agricole des changements d'affectation, de lutter, y compris contre les exploitants eux-mêmes, contre l'artificialisation des terres agricoles, les pouvoirs publics semblent présumer que les cessions de terrains à bâtir consenties par des agriculteurs relèvent d'une intention spéculative qui ne peut être qu'étrangère à l'activité agricole portée par ces terres. À ce titre, il est maintenant prévu que les cessions de telles parcelles échappent aux mesures de faveur réservées aux outils professionnels, le législateur fiscal ayant organisé « la patrimonialisation » progressive du régime fiscal des plus-values réalisées par des agriculteurs à l'occasion de la cession de terrains à bâtir.

5. - Or, les réponses apportées à la question de savoir si un exploitant qui cède du foncier, plus

particulièrement lorsqu'il peut être qualifié de terrain à bâtir, doit ou non soumettre cette opération à la TVA porte trace de la délicate acclimatation des principes dégagés au titre des bénéfices agricoles en matière de TVA, impôt réel totalement régi par le droit européen. Cette difficulté est sensible tant dans la manière dont l'Administration applique aux exploitants la notion d'assujetti agissant en tant que tel (1), que dans le traitement spécifique que la doctrine administrative semble vouloir réserver aux cessions de terrains à bâtir réalisées par des exploitants (2).

1. L'exploitant agit-il en tant qu'assujetti lorsqu'il cède du foncier ?

6. - Depuis le 1er mars 2011, toutes les livraisons d'immeubles effectuées par un exploitant sont susceptibles de donner lieu à facturation de TVA soit de plein droit, soit sur option, à la condition cependant qu'à l'occasion de cette opération l'exploitant puisse être considéré comme un « *assujetti agissant en tant que tel* » au sens de l'article 256, I du Code général des impôts^{Note 4}. Or, comme cela avait été annoncé, la complexité vient de « la difficulté à définir clairement les notions fondamentales du système TVA autour desquelles s'articule le nouveau régime de la TVA sur les cessions d'immeubles »^{Note 5}. S'agissant des cessions réalisées par des exploitants agricoles dont il n'est pas douteux qu'ils réalisent une activité économique au sens de l'article 256 A du CGI leur conférant la qualité d'assujetti^{Note 6}, l'hésitation porte principalement sur le point de savoir s'ils agissent « en tant que tels » lors de ces mutations.

7. - L'instruction du 29 décembre 2010 par laquelle l'Administration a commenté les dispositions de la loi de finances rectificative pour 2010 articule plusieurs critères pour déterminer si l'exploitant, ici agricole, agit en tant qu'assujetti. Dans un premier temps, elle utilise un critère principal qu'elle emprunte à la fiscalité des bénéfices, celui de l'inscription ou de la non-inscription du terrain à l'actif de l'exploitation. Dans un second temps, et si le terrain n'est pas inscrit, ce premier critère est complété par l'examen de ses rapports à l'activité économique de l'exploitant et des moyens mis en œuvre lors que la vente^{Note 7}. Or, il n'est pas certain, comme il va être montré, que cette « greffe » fiscale soit pertinente en matière de TVA^{Note 8} notamment lorsque l'exploitant a opté pour le maintien de ses terres dans son patrimoine privé. L'instruction distingue donc les cas où la parcelle cédée est inscrite au bilan des hypothèques ou, à l'inverse, elle a été maintenue dans le patrimoine privé.

8. - Est d'abord posé le principe selon lequel, lorsque la parcelle cédée est inscrite au bilan de l'exploitation agricole, l'opération doit *a priori* être considérée comme réalisée par un assujetti agissant en tant que tel^{Note 9}. La cession doit alors, selon le service, être présumée entrer dans le champ d'application de la TVA en tant qu'elle constitue le prolongement direct de l'activité de l'entreprise^{Note 10}. On doit en effet considérer que la vente d'un terrain, constructible ou non, inscrit au bilan se situe dans le prolongement direct de l'exploitation dans la mesure où, même si l'activité agricole n'a évidemment pas pour but le négoce de biens immobiliers, le foncier est exploité pour les besoins de l'activité économique au titre de laquelle l'exploitant est assujetti^{Note 11}. La cession devrait donc « par contamination » relever du régime simplifié agricole^{Note 12}.

9. - En conséquence, il faut réserver le cas où le bien foncier cédé inscrit à l'actif de l'exploitation serait

étranger à l'activité agricole^{Note 13} parce qu'il n'est pas ou plus exploité, et constitue à ce titre « un simple placement »^{Note 14}. Cette cession pourra être considérée comme une opération purement patrimoniale et à ce titre ne pas relever du champ d'application de la TVA du régime simplifié agricole^{Note 15}. Elle pourrait cependant relever du régime général s'il s'avérait que la vente participe d'une activité économique autonome justifiant l'assujettissement du vendeur, notamment si celui-ci se conduisait comme un professionnel de l'immobilier. Mention particulière doit être faite des cessions réalisées par des exploitants relevant du régime du remboursement forfaitaire prévu à l'article 298 bis du CGI. L'Administration semble en effet considérer, en application du principe ci-dessus exposé, que ces livraisons n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA dès lors que ces exploitants sont dépourvus de bilan^{Note 16}. Or, il paraît évident que lorsque la cession concerne une parcelle exploitée dans le cadre de l'activité agricole, elle porte sur un actif professionnel^{Note 17} et pourrait à ce titre entrer dans le champ d'application de la TVA agricole en tant qu'opération réalisée par un assujetti, certes non redevable, mais « agissant en tant que tel ». La CJUE a d'ailleurs été saisie d'une question préjudicielle portant sur le cas d'un exploitant soumis au régime du remboursement forfaitaire qui avait cédé des terrains devenus constructibles : la réponse qu'elle a donnée diffère de celle retenue par l'administration française mais les conséquences qu'elle en tire ne divergent pas. Saisie de la question de savoir « si un agriculteur forfaitaire au sens de l'article 295, paragraphe 1, point 3, de la directive 2006/112/CE qui vend des parcelles utilisées antérieurement pour son activité agricole, destinées, selon le plan d'aménagement de la commune, à des constructions à usage d'habitation et de services mais qui ont été acquises en tant que terrains agricoles (exonérés de TVA) doit-il être considéré comme un assujetti redevable de la TVA au titre de cette vente conformément au régime normal », la Cour, après avoir précisé que le régime de remboursement forfaitaire ne couvre que les livraisons de produits agricoles et la fourniture de prestations de services agricoles, a conclu que « les autres opérations ne peuvent relever que du régime général ». Dès lors, ces cessions qui ne peuvent en aucun cas relever du régime simplifié agricole, ne rentreront dans le champ d'application de la TVA que dans la mesure où elles participent d'une activité économique autonome, c'est-à-dire si « l'exploitant entreprend, en vue de la réalisation desdites ventes, des démarches actives de commercialisation foncière en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services »^{Note 18}. Il faut donc en déduire que le non-assujettissement de la vente d'une terre, qualifiée de TAB en l'espèce, par contamination de l'assujettissement au titre de l'activité agricole, tel que présenté par l'administration fiscale dans son instruction, n'a pas été retenu en tant que principe mais semble résulter des modalités particulières de l'assujettissement de ces forfaitaires^{Note 19}.

10. - Lorsque l'agriculteur cède des biens fonciers maintenus dans son patrimoine privé en application de l'article 38 *sexdecies* D de l'annexe III du CGI, la présomption est, selon l'instruction de décembre 2010, inversée : l'exploitant n'agit ordinairement pas en tant qu'assujetti^{Note 20} de telle sorte que la cession n'entre pas en principe dans le champ d'application de la TVA du régime simplifié agricole. Cette affirmation doit cependant être doublement nuancée.

11. - D'une part, et l'instruction administrative mentionne expressément ce cas, la cession d'une terre non exploitée maintenue dans le patrimoine privé pourrait être considérée comme ayant été réalisée dans le cadre d'une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE distincte de l'activité agricole du cédant, s'il s'avérait que l'exploitant met en œuvre « sur ces mêmes terrains des travaux, par exemple de viabilisation, et met en œuvre des moyens de commercialisation avérés (publicité, démarchage) »^{Note 21}. Cette possibilité a d'ailleurs été récemment validée par la Cour de justice de l'Union

européenne. Interrogée sur le point de savoir si « une personne physique ayant exercé une activité agricole sur un fonds de terre, avant d'y mettre fin en raison d'une modification des plans d'aménagement du territoire intervenue pour des raisons indépendantes de sa volonté, qui requalifie ce bien en bien privé, le divise en parcelles plus petites (terrains destinés à la construction de logements de vacances) et entreprend de les céder, doit-elle être considérée de ce fait comme assujettie à la TVA au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE (1) et de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive 77/388/CEE, et redevable de cette taxe au titre de l'exercice d'une activité commerciale », la Cour a admis que « le simple exercice du droit de propriété par son titulaire ne saurait, en lui-même, être considéré comme constituant une activité économique »^{Note 22}. Elle a par ailleurs précisé que ni « le nombre et l'ampleur des ventes réalisées ne sont pas en soi déterminants », ni le fait que « l'intéressé a procédé au lotissement du terrain afin d'en tirer un meilleur prix global n'est pas en lui seul déterminant ». Elle a en revanche conclu que le cédant doit être considéré comme assujetti lorsqu'il entreprend, « en vue de la réalisation desdites ventes des démarches actives de commercialisation foncière en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 »^{Note 23}. Sont donc déterminants les moyens mis en œuvre pour la réalisation de la vente, indépendamment des intentions du vendeur. L'avocat général avait d'ailleurs souligné que la circonstance que le propriétaire du terrain l'ait acquis ou non avec l'intention de le revendre était inopérante à le déclarer non assujetti, dans la mesure où « cela reviendrait au final à remettre en cause le principe de neutralité du système commun de TVA qui s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA. »^{Note 24}. Le fait que les parcelles aient été achetées et exploitées en tant que foncier agricole ne change donc rien au principe de l'assujettissement des cessions ultérieures. L'opération ainsi attirée dans le champ d'application de la TVA ne devrait cependant pas relever du régime simplifié agricole applicable à l'activité principale du cédant.

12. - D'autre part, il n'est pas certain qu'en l'état actuel des jurisprudences administratives et communautaires, une décision de gestion prise au titre des bénéfices agricoles puisse, comme le laisse entendre l'Administration, avoir pour conséquence de faire sortir la cession d'un bien immeuble du champ d'application de la TVA^{Note 25}. Les décisions du Conseil d'État concernant des exploitants individuels qui pourraient servir de fondement à la solution selon laquelle de telles opérations ne relèveraient pas du champ d'application de la TVA au titre de l'activité principale vont au-delà du critère de l'inscription ou de la non-inscription du bien au bilan mais se fondent aussi sur le fait que les biens objets de la vente étaient étrangers à l'activité principale^{Note 26}. Plus encore, la Cour de justice des Communautés européennes a certes reconnu « qu'aucune disposition de la directive ne s'oppose à ce qu'un assujetti qui souhaite conserver une partie d'un bien dans son patrimoine privé puisse l'exclure du système TVA », pour autant elle précise qu'une telle interprétation « donne la possibilité à un assujetti de choisir, aux fins d'application de la directive, d'intégrer ou non à son entreprise la partie d'un bien affectée à son usage privé »^{Note 27}. A *contrario*, on peut raisonnablement s'interroger sur le point de savoir si un exploitant peut, par une simple décision de gestion au titre des bénéfices agricoles, soustraire au champ d'application de la TVA un terrain utilisé pour les besoins de son exploitation. Il y a là, semble-t-il, une exclusion non prévue par la directive 2006/112/CE, qui retient pour seul critère d'assujettissement la notion d'activité économique. Il est difficile de prétendre qu'en cas de cession d'un terrain exploité, fût-il non inscrit, cette cession est totalement indépendante de l'activité agricole principale du cédant dont l'article 9, paragraphe 1, reconnaît expressément qu'elle est une activité économique, qu'elle n'en constitue pas le prolongement direct, permanent et nécessaire^{Note 28}. L'exploitant qui dans cette situation céderait une parcelle serait, au regard

de la TVA, dans la même situation que celui qui n'a pas pris l'option.

13. - On le voit, l'articulation des critères est malaisée. L'entrée en vigueur de l'article 13 de la 4e loi de finances rectificative pour 2010^{Note 29} qui remet en cause la théorie du bilan pourvoira sûrement en partie à ces difficultés puisque les produits, charges et plus-values étrangers à l'activité professionnelle devront être extournés des résultats professionnels. Seront concernés ceux qui sont afférents à des biens inscrits mais non affectés à l'activité professionnelle, de sorte que leur traitement en BA et en TVA devrait être plus cohérent.

14. - La réponse à la question posée en introduction se heurte à une autre difficulté : celle de la déqualification des terres agricoles en terrain à bâtir du fait de la modification des règles d'urbanisme. Cette déqualification perturbe déjà le régime applicable aux plus-values réalisées lors de la cession de tels terrains, fussent-ils exploités, et l'on sent bien comment il serait tentant de vouloir y associer des dérogations aux principes d'assujettissement en matière de TVA alors même d'ailleurs que la définition fiscale du terrain à bâtir au titre de l'imposition des bénéfices agricoles n'a pas été alignée sur celle désormais retenue en TVA.

2. La « patrimonialisation » des cessions de terrain à bâtir par un exploitant : une tolérance administrative fragile

15. - Depuis le 1er mars 2010, date d'entrée en vigueur de la réforme de la TVA immobilière, la définition fiscale du terrain à bâtir ne dépend plus de l'intention de l'acquéreur, mais est fixée par l'article 257, I, 2, 1° du CGI qui désigne comme tels « *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* ». En application des critères qui viennent d'être présentés, il apparaît incontestablement que la cession par un exploitant agricole d'un terrain inscrit à l'actif de son bilan et effectivement exploité, même situé en zone U ou AU d'un PLU, entre dans le champ d'application de la TVA. La nature du bien cédé ne semble pas pouvoir interférer sur la qualité d'assujetti agissant en tant que tel du cédant. Par ailleurs, la décision "*SJaroslaw Slaby*" précitée, qui visait certes des cessions de terrains agricoles devenus à bâtir, n'est pas de nature à contrarier cette interprétation puisque n'étaient concernés que des terrains requalifiés en biens privés ou cédés par un exploitant forfataire^{Note 30}.

16. - Pour autant, cette interprétation ne fait pas l'unanimité. Fort de la réponse Juilhard précitée et d'une lettre à la FNSEA du 30 août 2010, certains commentateurs considèrent en effet que l'Administration admet que, pour une telle opération, « l'agriculteur est présumé agir dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé et cela même si le terrain visé est affecté à l'exploitation agricole du cédant »^{Note 31} et que « ceux-ci aient été conservés ou non dans son patrimoine privé »^{Note 32}.

17. - Or l'analyse des deux textes généralement visés semble bien fragile. Fragile, d'abord, parce que l'ampleur de la tolérance est incertaine. Les prises de position ministérielles qui fondent le prétendu

tempérament ne sont en effet pas aussi claires qu'il y paraît à la lecture de leurs commentaires. Dans la réponse Juilhard d'abord : le ministre, interrogé sur une solution de non-assujettissement à la TVA pour « des opérations consistant à vendre du foncier pour des opérations immobilières », répond que « la cession par un agriculteur d'un terrain de son exploitation, devenu constructible du fait en particulier d'une modification du plan local d'urbanisme, sera considérée comme réalisée dans le cadre de la gestion de son patrimoine et, comme telle, non assujettie à la TVA, notamment lorsque l'exploitant a conservé le terrain dans son patrimoine privé »^{Note 33}. La rédaction de la lettre à la FNSEA du 30 août n'est pas totalement identique puisqu'il y est indiqué que « la cession par un agriculteur ou par une SCI d'un terrain de l'exploitation devenu constructible par modification d'un plan d'urbanisme, est considérée comme réalisée dans le cadre de sa gestion patrimoniale et partant, n'est pas soumise à la TVA ». Pourtant une note en fin de phrase reprend la formule présente dans la réponse Juilhard, à savoir « notamment lorsque l'exploitant a conservé le terrain dans son patrimoine privé ». L'ampleur de la tolérance administrative concédée par les services aux exploitants dépend donc de l'interprétation qu'il convient de faire de l'adverbe « notamment ». S'il est indéniable, que par ce terme, l'Administration laisse entendre que le cas du terrain à bâtir maintenu dans le patrimoine privé de l'exploitant n'est pas la seule situation dans laquelle une cession de terrains à bâtir par un exploitant échappera à la TVA, il semble particulièrement hasardeux au regard du mécanisme de la garantie contre les changements de doctrine de considérer que les autres situations implicitement visées par ce « notamment » sont en fait toutes les cessions de terrain à bâtir réalisées par un exploitant, y compris celles portant sur un terrain inscrit au bilan et/ou effectivement exploité. En cas de contentieux avec l'Administration, l'opposabilité de cette lecture en creux risque en effet d'être compromise. Le juge pourrait ainsi considérer que la référence implicite opérée par le « notamment » n'est pas constitutive d'une interprétation formellement admise de la loi fiscale.

18. - Fragile ensuite, parce que pour peu que l'on admette que la réponse Juilhard et la lettre à la FNSEA comportent une mesure de tempérament favorable aux exploitants, en plaçant par sa généralité l'ensemble des cessions de terrains à bâtir réalisées par des agriculteurs en dehors du champ d'application de la TVA, elle n'est pas conforme à l'article 2, paragraphe 1, point a) de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, non plus qu'à son article 137, paragraphe 1, point k) qui prévoit que les États exonèrent « *les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b)* ». En réintroduisant, par le biais du champ d'application de la TVA cette fois, une exonération jugée problématique par la Commission^{Note 34}, la tolérance administrative pourrait en effet justifier une nouvelle procédure d'infraction contre la France^{Note 35}. Par ailleurs, du point de vue interne, il convient de rappeler que pour un certain nombre de juridictions cette incompatibilité est de nature à paralyser les effets de la garantie contre les changements de doctrine en cas de contentieux^{Note 36}.

19. - Fragile enfin, car ce traitement particulier des cessions de TAB par des exploitants agricoles instaure, selon l'impôt concerné, des qualifications particulièrement incohérentes. Ne sera-t-il pas par exemple difficile de justifier que la cession par un exploitant d'un terrain TAB inscrit et exploité puisse être considérée comme relevant d'une « gestion patrimoniale » au titre de la TVA, alors même qu'au titre de l'ISF ce bien bénéficierait de l'exonération réservée aux biens professionnels, et que s'agissant de la plus-value éventuellement réalisée le régime applicable sera celui des plus-values professionnelles. On objectera que s'agissant des plus-values sur terrains à bâtir, certains régimes de faveur procèdent justement à leur « patrimonialisation »^{Note 37} : mais outre le fait que les qualifications retenues au titre de l'IR n'ont

en principe aucune incidence en matière de TVA, ces dispositions, qui ne visent que les TAB cédés à des assujettis ayant pris l'engagement de construire, s'expliquent par « la volonté de ne pas encourager les exploitants agricoles à céder, en franchise d'impôt, des terres en vue d'en changer la destination^{Note 38} ». Or, en matière de TVA, la tolérance telle que lue par les commentateurs aurait exactement l'effet inverse : indifférente pour les acquéreurs professionnels de l'immobilier, elle faciliterait l'achat de terrains à bâtir aux fins de construction par des particuliers non assujettis. Enfin, si l'objectif est justement d'alléger le poids de la TVA pour ce dernier type d'acquéreurs, le moyen qui consiste à exclure du champ d'application de la TVA toutes les cessions de terrains à bâtir réalisées par des exploitants agricoles semble nettement disproportionné dès lors que, pour des terrains acquis en tant que terres agricoles qui n'auraient pas donné lieu à déduction de TVA, le poids de la TVA pourra être limité à la seule marge^{Note 39}. Ensuite, s'agissant de cessions, aux fins d'exploitation, de terrains devenus constructibles à un autre exploitant, cette cession pourra bénéficier de la dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI dès lors qu'elle sera corrélée à la transmission ou à l'apport d'une universalité de biens entre redevables^{Note 40}.

20. - Pour toutes ces raisons, et malgré les assurances données par l'Administration, le conseil déjà formulé par Yolande Sérandour nous semble devoir être renouvelé. Il conviendra donc, s'agissant des cessions de fonciers réalisées par des exploitants, de « redoubler de précautions avant de renverser, dans l'hypothèse d'un assujetti habituel, la présomption d'assujettissement à la TVA au titre d'une cession particulière »^{Note 41}.

Notes de bas de page

Note 1 *L. fin. rect. n° 2010-237, 9 mars 2010 : JO 10 mars 2010, p. 4746 ; Dr. fisc. 2010, n° 12.*

Note 2 *GGI, ann. III, art. 38 sexdecies D.* L'option permet à l'exploitant de déduire de ses résultats agricoles, pour le calcul des bénéfices agricoles, mais aussi pour celui des cotisations MSA, l'équivalent d'un loyer. Ce bail fiscal vient d'être validé par la jurisprudence malgré les réticences de l'Administration, *CE, 26 sept. 2011, n° 340247, Legendre.*

Note 3 Les exploitants auraient pu perdre l'opportunité de ce choix lors de la création d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée dont le patrimoine d'affectation doit, en principe, selon l'article L. 526-6 du Code de commerce, comprendre « l'ensemble des biens, droits, obligations ou sûretés dont l'entrepreneur individuel est titulaire, nécessaire à l'exercice de son activité professionnelle ». Afin de mettre l'exploitant en EIRL dans une situation identique à celle de l'exploitant individuel, la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche (*L. n° 2010-874, 27 juill. 2010 : JO 28 juill. 2010, p. 13925*) a ajouté un alinéa à l'article L. 526-6 du Code de commerce autorisant les exploitants créant une EIRL à conserver leurs terres dans leur patrimoine privé.

Note 4 L'article 256, I, du CGI ne fait d'ailleurs que reprendre la formulation de l'article 2, paragraphe 1 a) de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Note 5 *J.-P. Maublanc, La nouvelle TVA sur les cessions d'immeubles : AJDA 2011, p. 9.*

Note 6 *CGI, art. 256 A. – Dir. 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, art. 9, § 1.*

Note 7 *Instr. 29 déc. 2010 : BOI 3 A-9-10, § 13 ; Dr. fisc. 2011, n° 1, instr. 14387.*

Note 8 L'article 256 A du CGI retient pour seul critère que « sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au

cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts ».

Note 9 *Instr. 29 déc. 2010 : BOI 3 A-9-10, § 13, préc.*

Note 10 *Instr. 29 déc. 2010 : BOI 3 A-9-10, § 13, préc.*

Note 11 V. en ce sens : « Si la cession par une entreprise d'un immeuble immobilisé en tant que siège social ou bâtiment industriel relève sans nul doute de son activité économique, il pourrait en aller autrement par exemple de la cession de terrain inexploité de longue date » : *Dossiers pratiques F. Lefebvre, La TVA immobilière après la réforme, 2010, p. 14*. On ne voit pas ce qui pourrait conduire à une interprétation différente pour les exploitants agricoles. Cette analyse est d'ailleurs confirmée par la jurisprudence "*Sudfer*" (*CE, 29 déc. 1995, n° 118754, Sté Sudfer : Dr. fisc. 1996, n° 8, comm. 221 ; RJF 1996, n° 186 ; BDCF 1/1996, p. 35, concl. Ph. Martin*) citée en référence par l'instruction. Si la question s'est ici posée de savoir si la vente de lingots d'or inscrits à l'actif d'une société commerciale constituait une activité économique conférant la qualité d'assujetti à la société pour cette opération, c'est précisément parce que la vente ne pouvait être rattachée à l'activité de la société qui ne les exploitait pas dans le cadre de sa propre activité et n'en faisait pas le commerce (V. sur ce point, *concl. Ph. Martin : BDCF 1/1996, plus particulièrement, p. 38*).

Note 12 Par analogie avec ce qui a été admis par l'Administration s'agissant des cessions de biens mobiliers d'investissement et de matériels réalisées par un exploitant : « de telles ventes constituent des opérations dans le prolongement de leur activité de production et doivent à ce titre bénéficier des modalités de liquidation particulières prévues » à l'article 298 bis, I, 2°, du CGI, notamment pour ce qui concerne l'exigibilité de celle-ci (*Rép. min. n° 71702 : JOAN Q 11 oct. 2005, p. 9447*).

Note 13 *Instr. 29 déc. 2010 : BOI 3 A-9-10, § 13, préc.*

Note 14 *CE, 29 déc. 1995, n° 118754, Sté Sudfer, préc.*

Note 15 Tel pourrait être le cas par exemple des terres mises en fermage. La solution serait d'ailleurs cohérente avec le traitement en matière de plus-values : les biens inscrits mais donnés en location ne peuvent pas bénéficier des dispositifs d'exonération réservés aux biens professionnels notamment l'exonération visée à l'article 151 septies du CGI. V. sur ce point, *M.-P. Madignier, Fiscalité agricole et viticole approfondie : Litec Fiscal, 2e éd., p. 133*.

Note 16 *Instr. 29 déc. 2010 : BOI 3 A-9-10, § 13, préc., note de bas de page 13*.

Note 17 C'est d'ailleurs étrangement la position retenue par l'Administration pour ce qui concerne le régime d'imposition des plus-values puisque l'Administration considère que dans le cas des exploitants agricoles au forfait, les cessions de terres relèvent toujours du régime des plus-values professionnelles : *Instr. 14 janv. 2004 : BOI 8 M-1-04, § 9 ; Dr. fisc. 2004, n° 6, instr. 13081*.

Note 18 *CJUE, 15 sept. 2011, aff. jtes C-180/10 et C-181/10, Jaroslaw Slaby /minister Finansow et Elimian Kuc, Halina Jeziorska_Kuc / Dyrector Izby Skarowej w Warszawie, § 48 : non encore publiées*.

Note 19 Ainsi par exemple, la CJCE avait-elle décidé qu'un exploitant soumis au régime du remboursement forfaitaire ne pouvait inclure le montant d'un fermage dans la base de calcul du remboursement forfaitaire agricole, *CJCE, 15 juill. 2004, aff. C-321/02, Detlev Harbs : RJF 11/04, n° 1215*.

Note 20 *Instr. 29 déc. 2010 : BOI 3 A-9-10, § 13, préc.*

Note 21 *Instr. 29 déc. 2010 : BOI 3 A-9-10, § 13, préc.*

Note 22 Y compris lorsque l'État a levé l'option qui lui est offerte par l'article 12, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE(V. § 35 de l'arrêt). Cet article prévoit que « 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 ». Cette interprétation pourrait remettre en cause le régime des cessions par des particuliers de biens acquis comme immeuble à construire prévu à l'article 257, I, 3, 2° du CGI.

Note 23 CJUE, 15 sept. 2011, aff. jtes C-180/10 et C-181/10, Jaroslaw Slaby /minister Finansow et Elimian Kuc, Halina Jeziorska_Kuc / Dyrecter Izby Skarowej w Warszawie, préc.

Note 24 Concl. av. gén. M. Jan Marzak, présentées le 12 avril 2011.

Note 25 F. Delorme, *La vente de l'immeuble agricole et la TVA immobilière : Defrénois*, n° 21/10, 39179, p. 2302 : en ce sens, F. Delorme précise que la TVA concerne « un agriculteur, personne physique ou morale, qui vend un immeuble inscrit ou affecté à son activité », p. 2302.

Note 26 CE, 16 nov. 1992, n° 89367, Namy : *JurisData* n° 1992-051852 ; *RJF* 1/93, n° 41 qui précise à propos de tableaux vendus par un marchand de tableaux que le requérant établit « par les inventaires de la galerie et par une attestation de son assureur selon laquelle la police couvrant les tableaux en cause, conservés à son domicile, était "sans aucun lien avec l'assurance professionnelle" souscrite par le contribuable »

Note 27 CJCE, plén., 4 oct. 1995, aff. C-291/92, Dieter Armbricht, § 20 : *RJF* 12/95, n° 1447.

Note 28 CJCE, 11 juill. 1996, aff. C-306/94, Régie Dauphinoise et Cabinet A forest : *Dr. fisc.* 1996, n° 45-46, étude 1085, J. Turot ; *RJF* 1996, n° 1112. Lien qui est par ailleurs reconnu à l'ISF puisque les terrains en question bénéficieront du statut de bien professionnel alors même que qu'ils ne sont pas inscrits au bilan et ce tant qu'ils seront exploités.

Note 29 L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010 : *JO* 30 déc. 2010, p. 23127 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 5.

Note 30 CJUE, 15 sept. 2011, aff. jtes C-180/10 et C-181/10, Jaroslaw Slaby /minister Finansow et Elimian Kuc, Halina Jeziorska_Kuc/ Dyrecter Izby Skarowej w Warszawie, préc.

Note 31 *Agriculture de groupe, Nouvelle définition du terrain à bâtir : TVA immobilière*, n° 374, mars-avr. 2011, p. 6.

Note 32 *Agriculture de groupe, Notion d'assujetti en cas de cession d'un terrain à bâtir*, n° 373, janv.-févr. 2007, p. 7.

Note 33 *Rép. min. J.-M. Juilhard : JO Sénat Q 4 nov. 2010*, p. 2894.

Note 34 La Commission européenne avait ouvert une procédure d'infraction contre la France (*communiqué de presse IP/09/1767*). Par un avis motivé du 19 novembre 2009, elle avait ainsi demandé à la France de modifier, dans un délai de deux mois, sa législation relative à l'exonération de TVA dont bénéficiaient, depuis 1999, les livraisons de terrains à bâtir, réalisées à titre onéreux par un assujetti, lorsque ceux-ci étaient acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles destinés à l'habitation (codifié à l'article 257, 7°, 1 a). Cette mesure avait précipité l'adoption de la réforme de la législation française en matière de TVA immobilière. La tolérance ici étudiée irait plus loin que cette mesure d'exonération ciblée puisque échapperaient aussi à la TVA les cessions réalisées au profit d'assujettis professionnels de l'immobilier tels que promoteurs ou marchands de biens.

Note 35 La CJCE juge régulièrement que les manquements peuvent ne pas résulter de la loi mais de simples pratiques administratives. – V. pour exemple, CJCE, 29 mars 2001, aff. C-404/99 : a été reconnu contraire aux articles 2, point 1, et 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil la mesure de tolérance administrative appliquée depuis 1923 par l'administration française et confirmée par une instruction administrative du 31 décembre 1976 qui autorisait, sous certaines conditions, l'exclusion de la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des pourboires.

Note 36 CAA Douai, plén., 26 avr. 2005, n° 02-736, SA Segafredo Zanetti France : *Dr. fisc.* 2005, n° 36, comm. 581, concl. J. Michel. – V. cependant pour une position inverse, CAA Paris, plén., 25 mars 2010, n° 08PA03658, SARL à la Frégate : *Dr. fisc.* 2010, n° 36, comm. 465, note M. Guichard et R. Grau ; *BDCF* 7/2010, n° 81.

Note 37 Ainsi l'article 151 *septies* du CGI exonère de manière dégressive et, sous conditions de chiffre d'affaires, les plus-values réalisées par les petites exploitations à l'exception de celles qui sont afférentes aux biens qui entrent dans le champ d'application de l'article 1594-0 G du CGI. Ne sont donc pas exclues du champ d'application de l'exonération toutes les cessions de terrain qualifié de TAB pour la TVA mais seules celles pour lesquelles le preneur assujetti est exonéré de droits de mutation et de taxe de publicité foncière, sous réserve d'un droit fixe de 125 €, en raison de son engagement d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI. Cette disposition encourage une « privatisation » des plus-values puisque les exploitants doivent, pour bénéficier d'une potentielle exonération, aller la chercher dans le régime des plus-values privées par le biais d'une option pour le maintien de leurs terres dans leur patrimoine privé. De la même manière, le II, 2° de l'article 151 *septies* B qui prévoit l'application d'un abattement de 10 % par année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième année sur les plus-values immobilières à long terme professionnelles, répute « *que les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité* » et ne bénéficient donc pas de l'exonération progressive. Il en est de même de celle prévue à l'article 238 *quindecies* du CGI. Note 38 *Rép. min. n° 66698 : JOAN Q 12 juill. 2005, p. 6883.*

Note 39 CGI, art. 268.

Note 40 Ne seraient cependant pas concernées les cessions réalisées à destination d'exploitants soumis au régime du remboursement forfaitaire et non redevables de la TVA : V. sur ce point *Instr. 20 mars 2006 : BOI 3 A-6-06, § 7 ; Dr. fisc. 2006, n° 14, instr. 13518.*

Note 41 Y. Sérandour, *Taxe sur la valeur ajoutée : chronique de l'année 2010 : Dr. fisc. 2011, n° 9, p. 55.*