

IIème PARTIE : L'APPROCHE SUBJECTIVE DE LA NOTION

Jusqu'à présent, la définition du terrain à bâtir dépendait essentiellement des pouvoirs publics (v. supra Ière Partie). Or, il ne faut pas négliger la volonté du propriétaire qui considère sa parcelle comme terrain à bâtir en déclenchant une opération de construction.

Dans cette approche du problème, prédominent les éléments subjectifs de la notion (Titre 1). Cependant, des éléments matériels en atténuent la subjectivité (Titre 2) rappelant ainsi la pénétration des mobiles de la puissance publique dans la définition objective du terrain à bâtir.

TITRE I. : LES ELEMENTS SUBJECTIFS DE LA NOTION

Comme nous venons de le signaler, l'intention du propriétaire à considérer sa parcelle comme terrain à bâtir est indispensable au démarrage de l'opération de construction.

Cette initiative privée place donc le terrain sous le coup de mécanismes fiscaux et financiers qui ne sont pas neutres pour la définition du terrain à bâtir.

En effet, cet élément de valeur monétaire intéresse non seulement le propriétaire qui le vend comme tel ou souhaite y construire, mais également l'Administration qui intervient à un double titre :

- par le biais de la fiscalité locale et immobilière (taxe foncière des propriétés non bâties, taxe à la valeur ajoutée ou plus-values immobilières)(Chapitre 1);
- par le biais de participations financières imposées lors de la délivrance du permis de construire ou de lotir (Chapitre 2).

D'où la nécessité pour cette dernière d'en connaître la définition exacte pour savoir s'il relève ou non de ces impositions.

CHAPITRE I : LES ELEMENTS SUBJECTIFS DE LA DEFINITION AU TRAVERS DE LA

+++++ +++++ FISCALITE +++++

La référence faite aux participations financières dans la notion de terrain à bâtir ne pose guère de difficultés car les autorisations d'occuper ou d'utiliser le sol, elles mêmes révélatrices de terrain à bâtir, en constituent le fait générateur.

En revanche, une définition fiscale dudit terrain soulève des contestations (1) car pour respecter son engagement de construire, le propriétaire a surtout besoin d'une parcelle constructible selon les prescriptions d'urbanisme. De plus, l'impôt sur les grandes fortunes (Loi de Finances pour 1982 n°81-1160 du 30 Décembre 1981 (art.2 à 9 abrogés par la loi de finances rectificative pour 1986 n°86-824 du 11 Juillet 1986 art.24)) dans sa méthode d'évaluation du terrain à bâtir (2) ne fait nullement appel au droit fiscal, mais prend en compte des facteurs physiques (configuration, relief, superficie, degré d'encombrement, accès, environnement), techniques (existence et capacité des V.R.D.) et juridiques (règles d'utilisation des sols :P.O.S. et C.O.S.) qui, somme toute, ressemblent plutôt à des critères objectifs.

Certes, la fiscalité immobilière est une matière relativement récente (1963), changeante et non stabilisée (3) en raison :

- d'une part, de l'évolution rapide des textes législatifs empêchant la formation d'une jurisprudence opérante; d'ailleurs, le délai de prescription et la durée des procédures aidant, cette dernière est déjà périmée avant même d'être formée (ex: législation sur les plus-values du 19 Novembre 1963 modifiée par la loi d'orientation foncière du 30 Décembre 1967, les lois du 27 Décembre 1973, du 19 Juillet 1976 et du 29 Décembre 1979);
- d'autre part, de l'importance considérable de la doctrine administrative; les principes n'étant pas toujours clairement indiqués par les textes législatifs ou réglementaires, ce droit est précisé par d'innombrables réponses ministérielles ou instructions que dément fréquemment la jurisprudence.

(1)R.SAVY D.de l'Urbanisme P.U.F.1981 Thémis p.263-264

(2)v.étude pratique J.C.P.(N)1982 Prat.8341 p.380-381

(3)F.BOUYSSOU Introduction générale Fiscalité Immobilière Juriscl.Fiscal.F.50-5 1982 §31-43

Cette course-poursuite entre les textes, la jurisprudence et la doctrine administrative s'opposerait en quelque sorte à la constitution d'un "critère fiscal" du terrain à bâtir.

Or toutes ces raisons ne justifient pas vraiment l'exclusion d'une définition fiscale dudit terrain car depuis très longtemps est admis le principe de l'autonomie du droit fiscal (4). En outre, le droit de l'urbanisme n'a connu sa véritable expression juridique qu'après la seconde guerre mondiale. Et pour ce qui est de l'instabilité législative, depuis 1975, le droit foncier n'a rien à envier au droit fiscal. Enfin, la fiscalité intervenant dans le coût de l'opération de construction, pour lutter contre la spéculation due à l'enrichissement sans cause d'un terrain devenu constructible (5), il est normal qu'un constructeur connaisse les conséquences de son "engagement" même si sa volonté reste artificielle puisque dépendante des documents d'urbanisme.

D'où l'étude de cette définition du terrain à bâtir imposable dans la fiscalité locale (Section I) qui ne dégage pas vraiment de critère de qualification, mais s'en remet au juge administratif pour isoler l'intention du propriétaire et dans la fiscalité immobilière (Section II) qui retient des considérations subjectives avec plus de rigueur (intention du propriétaire) en raison de leur origine légale.

SECTION I - LA SOUPLESSE DES ELEMENTS SUBJECTIFS RETENUS DANS LA FISCALITE LOCALE DES TERRAINS NON BATIS

La fiscalité directe locale (T.F.P.N.B.*) renvoie à la notion de terrain à bâtir car la valeur locative des propriétés non bâties établie en raison de leur revenu résulte des tarifs fixés par nature de culture et de propriété conformément aux règles tracées par l'instruction ministérielle du 31 Décembre 1908 (art.1509 C.G.I.).

Cette instruction (6), à l'origine de la taxe foncière (ordonnance n°59-108 du 7 Janvier 1959) répartit les terrains en treize groupes en fonctions de leurs caractéristiques physiques et de leur affectation agricole, sans toutefois définir le terrain à bâtir, laissant au juge le soin de rechercher l'intention du propriétaire (§1).

Mais depuis la loi n°80-10 du 10 Janvier 1980 (art.1396 C.G.I.), la constructibilité intervient dans cette définition très subjective du terrain à bâtir (§2).

(4) L. TROTABAS Précis de science et législation financières 11ème ed. 1951 §286 et suiv.; contra B. NAVATTE La fraude et l'habileté en droit fiscal D. 1951 chr. p. 90 optant pour un droit auxiliaire.

(5) P. J. CIAUDO & M. PEISSE Le guide du terrain à bâtir Biblio D. Immo. ed. Sirey 1981 p. 14

*N.B T.F.P.N.B. = taxe foncière des propriétés non bâties

(6) Instruct. M. 31/12/1908 J.O. Annexes 07/08/1909 p. 897 et contenu repris par loi du 02/03/1914

§1 - LA SOLUTION TRADITIONNELLE : UNE DEFINITION ESSENTIELLEMENT SUBJECTIVE -

Selon l'affectation donnée par le propriétaire à son terrain (B), ce dernier dépend de l'un des treize groupes de répartition dont certains intéressent la notion de terrain à bâtir (A) (7).

A - LES CATEGORIES DE PARCELLES EN RAPPORT AVEC LE TERRAIN A BATIR -

Deux groupes de répartition retiennent l'attention : le numéro 10 qui vise expressément le terrain à bâtir (1°) et le numéro 13 qui, réunissant les propriétés déjà bâties, donne une définition a contrario dudit terrain (2°).

1°- Le groupe n°10 ou la référence directe au terrain à bâtir -

Ce groupe, généralement désigné comme celui des "terrains à bâtir" n'en donne pas une véritable définition, mais se contente plutôt de les citer parmi "les chantiers, lieux de dépôts, chemins de remembrement et rues privées".

Par conséquent, ignorant les documents d'urbanisme (8), cette catégorie résiduelle regroupe les terrains, productifs ou non, qui, par leur situation ou leur aménagement ne peuvent normalement recevoir d'autre affectation que celle de sol de construction et ceux qui n'ont pu être intégrés dans les autres groupes de cultures, faute d'une exploitation suffisamment rémunératrice en rapport avec le capital investi.

A priori, un terrain à bâtir serait une parcelle que l'administration n'a pu ranger dans l'une des douze autres catégories de répartition. En fait, seule compte l'intention du propriétaire. Des éléments objectifs, tels que le critère de situation (agglomération ou lotissement) ou de desserte (aménagement : canalisation d'eau, d'électricité, de gaz, de viabilité) à la base de la définition objective du terrain à bâtir, ne résistent pas devant l'aspect subjectif de la définition fiscale dudit terrain qui veut que le propriétaire "affecte" sa parcelle à la construction ou a contrario ne "l'exploite" pas suffisamment par rapport au capital investi.

Ainsi, une parcelle viabilisée ou située dans une agglomération n'est-elle pas qualifiée de terrain à bâtir lorsqu'elle sert de (jardin) potager ou d'agrément (9), alors qu'une autre le devient malgré la servitude non aedificandi lorsque la volonté de construire

(7) P.J. CIAUDO & M. PEISSE cités supra réf.n°5 p.14-15; Documentation Pratique F. LEFEBVRE Impôts Directs FNB III 1356-1460; RENARD La T.F.P.N.B., une critique, Etudes Foncières 1979 n°5 p.1 et p.10 et suiv.; J.L. GOUSSEAU Fiscalité locale, la nouvelle taxation des T.A.B. Etudes Foncières 1980 n°8 p.1 p.8-12

(8) v. en ce sens enquête de la direction du cadastre sur 25 départements en 1978 : 63% de superficie totale des "terrains à bâtir" constitués de chemins de remembrement cf RENARD cité supra réf.n°7 p.10

(9) C.E.04/06/1949 S.A. Lyonnaise des Textiles Rhône Recueil Officiel Dupont (R.O.) p.189

du propriétaire est évidente (10).

2°- Le groupe n°13 ou la définition a contrario du terrain à bâtir -

Le groupe numéro 13 s'intéresse aux sols des propriétés bâties et des bâtiments ruraux, aux cours et aux dépendances. De son côté, l'article 1381-4° C.G.I. exonère de la taxe foncière des propriétés non bâties et de façon permanente "les sols des bâtiments de toute nature et les terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions à l'exception des terrains occupés par les serres affectées à l'exploitation agricole". Indépendamment du fait que les parcelles de ce groupe relèvent de la taxe foncière des propriétés bâties (art.1394-7° C.G.I.), elles confirment leur rapport à un moment donné avec la notion de terrain à bâtir, sauf pour les terrains occupés par les serres qui dépendent d'un autre groupe de culture.

"Les sols des bâtiments de toute nature" confirment donc a posteriori la qualité de terrain à bâtir de la parcelle affectée auxdites constructions. En revanche, cette même volonté du propriétaire fait perdre, sur le plan fiscal, ladite qualité aux terrains formant "une dépendance indispensable et immédiate" des constructions. Bien sûr, il s'agit d'emplacements de faible étendue (cours, passages, jardins) qui font partie intégrante des propriétés bâties (ils appartiennent au même propriétaire)(art.31 Instruct.31/12/1908) en leur servant d'accès ou de dégagement. Et ce ne sont ni l'affectation du terrain ni les conditions d'exploitation de l'immeuble bâti qui conditionnent cette perte de qualification, mais bien les nécessités (élément subjectif) des habitants dudit immeuble (11).

Avant d'examiner la recherche de l'intention du propriétaire par le juge (B), on notera qu'un simple changement d'affectation de la parcelle lui permet de passer du groupe n°13 au groupe n°10 et vice versa :

- si le propriétaire démolit les bâtiments, le terrain les supportant ainsi que ses dépendances retrouvent leur qualification fiscale de terrain à bâtir (groupe n°10) l'année suivant cette démolition ;

- s'il reconstruit, ces mêmes terrains et dépendances ne reprennent leur caractère de parcelles bâties qu'au premier janvier de l'année suivant celle de l'achèvement des constructions (12). Ainsi, s'ajoute, parmi les éléments subjectifs de la définition fiscale,

(10)C.E.01/07/1935 Cie du Bourbonnais Constantine Rec.Leb.p.742

(11)C.E.21/02/1930 Sté civile de la nouvelle route d'Arles par Teyssier Gard R.O. n°5426; C.E. 18/03/1946 Cne de Suresnes/Fillassier Seine R.O. p.36; v.egal D.B.6C-114 et Précis de Fiscalité S.L.F.D6I t.2 1985 n°6200 et suiv. (à noter D.B. = documentation de base)

(12)C.E.17/02/1933 Billard Seine R.O.n°5967;C.E.06/07/1935 Cie Financière Vendôme Seine R.O. n°6493; R.M.à Q.E. n°33709 J.O.A.N.05/02/1970 p.570; R.M. à Berger n°9211 J.O.A.N. 11/04/1970 p.986 pour desserte d'immeubles.

un élément d'ordre partique : à savoir un décalage de temps entre la qualification fiscale de terrain à bâtir et la qualification effective de la parcelle concernée.

B - LA RECHERCHE DE L'INTENTION DU PROPRIETAIRE PAR LE JUGE ADMINISTRATIF -

Bien que les critères de situation et de desserte interviennent dans la qualification fiscale du terrain à bâtir, l'administration refuse de classer systématiquement en catégorie n°10 les terrains considérés comme constructibles par les P.O.S. (13).

En fait, le juge administratif recherche surtout l'intention du propriétaire quant à l'affectation de son bien (14). Mais si depuis longtemps a été retenue cette utilisation effective comme critère de détermination du terrain à bâtir (1°), il semble que la jurisprudence récente prenne en compte le droit de l'urbanisme (2°) pour justifier ce critère de définition.

1°- Un critère de définition : l'utilisation effective du terrain -

Au début, le juge retenait l'emplacement du terrain (15) ou son aménagement (16) pour le soumettre à l'imposition du groupe n°10. A présent, seul l'usage prolongé du bien détermine l'intention du propriétaire, pour le juge qui ajoute ainsi à l'initiative privée une subjectivité judiciaire dans la définition fiscale du terrain à bâtir.

Il qualifie alors de terrain à bâtir la parcelle dont la vocation agricole (jardins, pâtures) revêt un caractère provisoire ou précaire (17) et celle qui, située dans un lotissement, se trouve normalement destinée à la construction (18).

Inversement, il refuse cette qualification pour des sols normalement constructibles mais affectés pour une longue durée à un autre usage (19), même si certains aménagements du lotissement initial subsistent (20). Cependant, l'utilisation effective du terrain n'est pas le seul point de repère du juge dans sa définition du terrain à bâtir.

(13) H. PERINET-MARQUET Le droit de construire Thèse Poitiers 1979 p.125 et suiv.; J.L. GOUSSEAU Vers l'unicité juridique de la notion de T.A.B. en d.pub. français? D. & Ville 1979 n°7 p.181 sp.p.210-215; S. PERIGNON La qualification juridique du T.A.B. Rep. Not. Def. 1986 I art.33719 p.638-639; v. étude critique J. COMBY L'inégalité devant l'impôt des propriétaires fonciers Etudes Foncières 1982 n°14 p.1,12 et suiv.

(14) R.M. à Q.E. n°30801 J.O.A.N. 06/10/1976 p.358

(15) C.E. 18/03/1921 CARTIER MILON R.O. n°4742; C.E. 21/06/1928 Dame MASSON BOCKARRY Seine Rec. Leb. p.727; C.E. 22/05/1950 Le PELLETIER R.O. p.52

(16) C.E. 22/07/1948 Vve ACHALME Seine R.O. p.85 : parcelle bordée d'une voie publique pourvue de toutes canalisations nécessaires à l'habitation.

(17) C.E. 28/07/1921 Dame BUVOIR R.O. n°4740; C.E. 24/03/1922 Sté Civ. Longchamp Rec. Leb. p.276 R.O. 1923 p.41; C.E. 05/05/1922 LAMBERT Rec. Leb. p.394

(18) C.E. 06/05/1921 ST MIEUX Rec. Leb. p.440; C.E. 07/02/1925 Marcel & Adam Rec. Leb. p.201; sauf affectation contraire évidente : C.E. 20/03/1968 M. Fin. /LEGREVES Rec. Leb. Tab. p.916

(19) C.E. 04/06/1949 S.A. Lyonnaise de Textiles R.O. p.189; C.E. 20/02/1956 BOUCHERY R.O. p.39; C.E. 27/01/1967 (2 espèces) NOLD & BOUCHERY Rec. Leb. p.759 B.O.C.D. 1967 II 3804 & 3805 R.O. Dupont p.259

(20) C.E. 13/06/1980 GARRIGUE, DORDOGNE B.O. 6 B.6.80 R.J.F. n°9/1980 n°693

2°- Evolution de la jurisprudence : les considérations du droit de l'urbanisme -

Pour justifier l'affectation d'un bien à la construction, le juge puise parfois dans le droit de l'urbanisme. Un terrain qui bénéficie d'un permis de construire est un terrain à bâtir, en dépit d'un sursis à exécution opposé à cette demande ou de l'existence d'une réserve que le propriétaire peut faire lever (21).

La haute juridiction considère aussi que l'engagement de bâtir pris par l'acquéreur d'une parcelle de lotissement constitue une preuve définitive de sa volonté, malgré tout empêchement ultérieur (22). Mais ne s'agit-il pas plutôt d'un moyen pour le juge de revenir à l'un de ses premiers critères de définition du terrain à bâtir : la localisation du terrain dans une zone constructible (lotissement)? En outre, il retient d'éventuelles difficultés susceptibles de contrarier ladite intention (23) et faire perdre à la parcelle sa qualification fiscale de terrain à bâtir.

Pourtant, l'arrêt HAUCHARD (24) pose clairement le principe : la volonté du propriétaire ayant été de lotir l'intégralité du terrain, il en résulte nécessairement le classement de tous les lots dans cette catégorie, nonobstant l'erreur de découpe rendant la parcelle inconstructible (cf superficie inférieure au minimum prévu par le règlement sanitaire local) et la parcelle non viabilisée bien qu'il n'existe pas de difficultés techniques ou financières pour réaliser cette viabilisation.

Dans ses conclusions, Mme LATOURNERIE ajoute qu'étant donné l'état embryonnaire de la réglementation d'urbanisme à l'époque, "les auteurs de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 n'ont pas entendu terrain constructible en droit mais plutôt terrain appelé à être constructible par sa situation".

Par conséquent, pour mettre en échec la volonté du propriétaire, à la base de la définition du terrain à bâtir, l'impossibilité d'édifier les constructions devra être absolue et permanente à l'instar de la force majeure. Or, exiger cette impossibilité de bâtir signifie que l'on fait appel à des considérations juridiques d'inconstructibilité (25). De plus, l'arrêt HAUCHARD s'applique à un lotissement autorisé où, par hypothèse, la volonté

(21) R.M.àQ.E. Benard n°23842 J.O.A.N.03/10/1972 p.3871; R.M.àQ.E. Voilquin n°1214 J.O.A.N. 10/06/1967 p.1748

(22) C.E.22/03/1972 FARANT Rec.Leb.p.23 B.O.D.G.I.6 B 2.73; égal.C.E.21/03/1973 BERGER Rec.Leb. p.234 B.O.D.G.I. 6 B 4.74

(23) C.E.22/02/1937 Gouv.général Algérie/GAY R.O.17ème vol.: coût des travaux d'adduction d'eau trop élevé fait renoncer le propriétaire à son projet

(24) C.E.02/07/1975 M.Finances/epx HAUCHARD R.D.F.1975 n°46-47 p.1046 concl.LATOURNERIE B.O.D.G.I. 6 B 3.75; R.J.F.9/1975 n°431

(25) C.E.06/02/1981 LOMBARD n°1951 R.J.F.4/1981 n°351 retour à la catégorie des terrains d'agrément pour des parcelles comprises dans un lotissement mais pour lesquelles le propriétaire a été placé dans l'impossibilité d'obtenir des autorisations de construire à la suite de décisions administratives.

d'implanter des bâtiments cotoie la constructibilité des parcelles comme le constate le détenteur du droit de réponse dans l'autorisation qu'il délivre (26).

La définition du terrain à bâtir perd donc de son autonomie, d'autant que, pour des terrains isolés, l'écran juridique du lotissement établissant la présomption de terrain à bâtir tombe, laissant au juge le soin de rechercher si l'intention du propriétaire ne se heurte pas aux dispositions juridiques assurant l'inconstructibilité du terrain. La réforme de 1980(§2) accentue-t-elle ce phénomène ?

§2 - L'APPORT DE LA LOI DE 1980 : UN RAPPROCHEMENT AVEC LA DEFINITION URBAINE DU TERRAIN A BATIR ?

La loi n°80-10 du 10 Janvier 1980 (27) réformant la fiscalité locale a mis en place des mécanismes supplémentaires de taxation (art.26 et 27) au bénéfice des collectivités locales pour combattre l'enrichissement sans cause de terrains devenus constructibles et toujours sous-imposés (28). Malheureusement, cette réforme n'étend pas la qualité de terrain à bâtir aux parcelles situées en zone urbanisable car le changement de catégorie risque de provoquer de graves conséquences financières et conduit à substituer à un critère réel de classement (usage effectif du terrain) un critère juridique matérialisé par un simple trait sur une carte.

Or dans les faits, cette argumentation ne tient pas et le rapprochement droit fiscal/droit de l'urbanisme s'opère au moment de la majoration de la valeur locative cadastrale des terrains situés en zone urbaine du P.O.S.(art.26)(A) ou lors de l'imposition rétroactive de terrains soumis à T.V.A. moyennant l'engagement de construire dans les 4 ans (art. 27) (B).

A - LES TERRAINS SITUES DANS LES ZONES DELIMITEES URBAINES PAR UN P.O.S. (art. 26 Loi de 1980) -

L'article 26 issu de l'amendement O.GUICHARD permet aux conseils municipaux, pour le calcul de la part communale de la T.F.P.N.B., de majorer dans la limite de 200% et

(26)id.C.E.23/05/1980 n°19518 LARTIN DROME R.J.F.7/1980 n°604 même si encore en nature d'olive car lotissement autorisé

(27)L.n°80-10 du 10/01/1980 D.1981 Leg.p.81

(28)P.J.CIAUDO & M.PEISSE cité supra réf.n°5 p.15-16; P.J.CIAUDO La fiscalité des T.A.B. G.P.24/06/1981 p.2;H.PERINET-MARQUET Remise à jour de Thèse 01/09/1981; J.L.GOUSSEAU Fiscalité locale La nouvelle taxation des TAB, Etudes Foncières 1980 n°8 p.1,8-12; S.PERIGNON cité supra réf.n°13 p.638-639 et à titre d'info.F.REPOLT Imposer les terrains urbains Etudes Foncières 1983 n°20 p.40 et suiv.; Doc.Prat.F.LEFEBVRE Impôts Directs FNB II 1915-2031;Précis de fiscalité D.G.I.-S.L.F. 1985 t.2 n°6300 et suiv.

avant le 1er Juillet, la valeur locative cadastrale des terrains situés dans les zones urbaines d'un P.O.S. approuvé (29).

Cette catégorie intermédiaire entre les terrains non bâtis et les terrains à bâtir dépend non plus de l'intention subjective du propriétaire mais de celle du conseil municipal qui décide s'il y a lieu de majorer ces parcelles. Toutefois, cette subjectivité communale ne s'adresse qu'à certaines d'entre elles dont on peut se demander si elles n'entrent pas en rapport avec la définition urbaine du terrain à bâtir.

1°- Les terrains concernés par la subjectivité locale -

L'article 26 complétant l'article 1396 C.G.I. écarte de cette subjectivité locale les terrains imposés à la taxe foncière sur les propriétés bâties et notamment tous les terrains à usage industriel ou commercial (30). L'administration, d'ailleurs, considère comme îlot de propriété bâti les parcelles ou l'ensemble de parcelles d'un seul tenant appartenant à un même propriétaire ou à une même indivision supportant une construction d'au moins 50m² d'emprise au sol et imposé à ladite taxe même si pour partie, il relève de la T.P.F.N.B. (31).

Par conséquent, ne sont concernés par la majoration que les terrains figurant dans un P.O.S. approuvé (a) et situés dans une zone urbaine (b).

a - Terrains figurant dans un P.O.S. approuvé -

On s'étonnera peut-être de rencontrer des "éléments objectifs" de définition dans une étude essentiellement subjective (32). Mais l'arbitraire étant le principal souci du législateur, la subjectivité communale ne s'applique qu'aux parcelles des communes dotées d'un P.O.S. approuvé (art.R.123-10 C.Urb.) à la date à laquelle le conseil municipal prend sa décision.

De plus, en cas de P.O.S. partiel (art.R.123-11), seuls les terrains localisés dans cette partie approuvée font l'objet de la majoration, et la modification ou la révision de ce document entraîne des changements de plein droit à partir du 1er Janvier de l'année suivant celle de leur approbation sans nul besoin d'une nouvelle délibération du conseil municipal concernant le principe ou le pourcentage de la majoration déjà votée.

(29) Instruction 02/07/1980 6 B.4.80

(30) instruction citée supra réf.n°29

(31) v.note D.G.I. du 18/08/1980 Doc.Prat.F.LEFEBVRE Impôts Directs FNB II n°1915 et circul. n°268 du 01/08/1980 M.E.C.V.

(32) Instruction citée supra réf.n°29

b - Terrains situés dans une zone urbaine -

Non contente de se référer à un document de planification urbaine, indispensable à la définition juridique du terrain à bâtir (v. supra Ière Partie), le législateur de 1980 exige des terrains situés en zone urbaine (art.R.123-18-1°), c'est-à-dire dans une zone où les capacités des équipements publics existants ou en cours de réalisation permettent de recevoir immédiatement des constructions.

La relation avec la définition juridique du terrain à bâtir est évidente puisque la constructibilité de la parcelle justifie l'intention subjective de la collectivité locale. D'autant que la majoration s'applique quelque soit l'usage de ces terrains (usage agricole, de jardin, d'agrément, réserves foncières ...), la catégorie dans laquelle ils ont été classés (sauf celle de terrain à bâtir), le type d'urbanisation prévue (UA,UB,UC,UD ...) et leur propriétaire (Etat, collectivités publiques, particuliers...) . Néanmoins, le parallélisme n'est pas complet car la majoration ne vise pas les parcelles classées en zones naturelles (ZNA,ZNB,ZNC et ZND)(33), alors que certaines d'entre elles (NA,NB) sont promises à une urbanisation ultérieure. A moins bien sûr, que ces dernières répondent aux critères retenus par le Conseil d'Etat (groupe n°10 ou n°13 a contrario) ou entrent dans le champ d'application de la T.V.A. lors de leur mutation.

Pourtant, en dépit de la référence directe au droit de l'urbanisme, le législateur fiscal refuse de qualifier ces terrains comme terrain à bâtir, préférant à la constructibilité le critère d'affectation du sol. Situation pour le moins paradoxale puisqu'une parcelle constructible sur le plan de l'urbanisme risque d'avoir une valeur locative cadastrale nettement supérieure au terrain à bâtir du groupe numéro 10 !

Que se passe-t-il alors pour les terrains exclus du champ d'application de la majoration ?

2°- Les terrains non concernés par la subjectivité locale -

Il s'agit de terrains qui, bien que situés dans une zone urbaine, sont déjà considérés comme terrain à bâtir (a) ou ne sont pas constructibles (b).

(33) R.M.à Q.E. PALMERO n°691 J.O.SEN.24/10/1981 p.2165

a - Terrains déjà considérés comme terrain à bâtir -

Cette exclusion corrobore en quelque sorte la différence entre la définition fiscale et la définition juridique du terrain à bâtir puisque les parcelles relevant de la première catégorie ne sont pas susceptibles d'être majorées. Nul besoin de rappeler le caractère incongru de cette situation.

En revanche, un rapprochement entre les diverses définitions fiscales du terrain à bâtir semble s'opérer car les terrains pour lesquels l'acquéreur prend l'engagement de construire dans les 4 ans, se plaçant ainsi sous le régime de la T.V.A., figurent également dans cette catégorie d'exclusions.

b - Terrains non constructibles au regard du P.O.S. -

Un îlot de propriété non bâti est inconstructible au regard du P.O.S., donc exclu de la "subjectivité locale", lorsque sa constructibilité ne peut être utilisée par l'effet, combiné ou non, de la dimension ou de la configuration de l'îlot d'une part, et des règles d'urbanisme ou des servitudes d'utilité publique qui s'y appliquent d'autre part (34) (servitudes non aedificandi, terrains réservés aux espaces verts, à la voirie, superficie insuffisante compte tenu du C.O.S. applicable...).

Malgré tout, il suffit à ces parcelles de répondre à une volonté de construire de la part du propriétaire pour que la définition fiscale du terrain à bâtir s'applique !

Encore une fois, l'on ne peut que regretter le manque de coordination existant entre les diverses branches du droit dans l'étude de ladite notion, d'autant que sur le plan pratique, le juge administratif reconnaît implicitement la constructibilité comme indice de détermination de la volonté du propriétaire.

B - LES TERRAINS VENDUS COMME TERRAIN A BATIR (art.27 Loi de 1980) -

L'article 27 de la loi du 10 Janvier 1980 (35), en instituant une taxation rétroactive en tant que terrain à bâtir (année de cession plus deux années antérieures) sur les terrains autres que ceux déjà classés et taxés dans la catégorie n°10 dont la cession entre dans le champ d'application de l'article 257-7° C.G.I., réalise en fait un double rapprochement des critères de délimitation dudit terrain:

(34)note D.G.I. 18/08/1980 citée supra réf.n°31 et circul.n°268 M.E.C.V. 01/08/1980

(35)Instruction 08/02/1980 B.O.D.G.I. 6 B.1.80

° d'une part, au titre du droit fiscal, en retenant les conditions d'application de la T.V.A. exigées à l'article 691 II 1° C.G.I. (36)(v.infra Section 2), soit l'engagement de construire dans les 4 ans ou des éléments de fait prouvant que l'acquisition a été réalisée en vue de construire (demande de permis de construire, déclaration de construction). Certes, lesdites parcelles n'appartiennent pas au groupe n°10, mais cet engagement de l'acquéreur n'est ni plus ni moins qu'une manifestation concrète de sa volonté quant à l'affectation de son sol ;

° d'autre part, au titre du droit de l'urbanisme car ce même engagement de construire ne devient efficace qu'avec un terrain effectivement constructible selon l'urbanisme, dans les limites d'une superficie donnée (seule la partie imposée sur T.V.A. est taxée sur la T.F.P.N.B.), l'acquéreur devant bâtir dans les 4 ans. Toutefois, à la différence de la T.V.A., peu importe que cet engagement ne soit pas respecté puisque seule compte la taxation du profit réalisé par le propriétaire du terrain lors de la vente à sa valeur de terrain à bâtir.

Aussi, dans cette seconde hypothèse peut-on vraiment parler de rapprochement entre les différentes sources de définition du terrain à bâtir.

SECTION II - LA RIGUEUR DES ELEMENTS SUBJECTIFS RETENUS DANS LA FISCALITE IMMOBILIERE -

Dans sa définition du terrain à bâtir, la fiscalité directe locale s'en remet au juge pour rechercher l'intention du propriétaire quant à l'affectation de son bien. A l'inverse, la fiscalité immobilière exige de ce propriétaire une intention clairement définie: soit de manière positive dans un engagement de construire afin de bénéficier de la réfaction de taux en matière de T.V.A.(§1); soit de façon négative en renversant une vocation éventuelle à l'affectation de terrain à bâtir aux yeux de l'administration dans sa recherche des plus-values (§2).

(36)Doc.Prat.F.LEFEBVRE T.V.A. XIII 150 et suiv.

§1 - LA VOCATION POSITIVE D'UNE PARCELLE A DEVENIR UN TERRAIN A BATIR EN

MATIERE DE T.V.A. (conception étroite)

La Taxe à la Valeur Ajoutée s'intéresse à toutes les opérations qui, depuis l'acquisition du terrain jusqu'à la vente de l'immeuble achevé, concourent à la production ou à la livraison d'immeubles affectés ou destinés à être affectés à l'habitation (37). Pas étonnant qu'elle se soit intéressée à la définition du terrain à bâtir (38).

D'ailleurs, l'article 691 C.G.I. (art. 1er Décret n°68-372 du 24/04/1968) auquel renvoie l'article 257-7° du même code, qui soumet à la T.V.A. "les ventes et apports en société de terrains à bâtir et de biens assimilés", énumère les biens susceptibles d'être considérés comme tels : terrains nus, terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, immeubles inachevés, droits de surélévation d'immeubles préexistants et d'une fraction de terrain supportant ceux-ci, proportionnels à la superficie des locaux à construire.

Or pour être assujetti à la T.V.A. et répondre ainsi à la définition fiscale du terrain à bâtir, ces biens, lors de leur cession, devront remplir deux conditions très dépendantes de la volonté subjective du constructeur, à savoir : un engagement de construire dans les quatre ans (A) et en corollaire, la vocation dudit terrain à recevoir une construction (B) (39).

A - LE PRINCIPE : L'ENGAGEMENT DE CONSTRUIRE -

L'engagement de construire, composante essentielle de la définition du terrain à bâtir, constitue le critère "subjectif" par excellence. Ainsi, une acquisition n'est-elle pas passible de la T.V.A. si elle n'a pas en vue la construction d'un immeuble, même en présence d'un terrain à bâtir au regard des règles d'urbanisme. Au contraire, elle se place dans le champ d'application de ladite taxe lorsque les parties considèrent le terrain comme

(37) art. 27 L.n°63-254 du 15/03/1963 J.O. 17/03/1963 J.C.P. 1963 III 28950 B.O.E.D.G. 1963, 8807 qui a rénové ce secteur de la fiscalité en vue d'un impôt neutre à l'égard des formes juridiques de construction et d'éviter la superposition de taxes. Plus évolutions législatives ultérieures : art. 5 L.n°66-10 du 06/01/1966; L.n°67-1114 du 21/12/1967 J.O. 22/12/1967 J.C.P. 1967 III 33705; D.d'application n°68-172 du 22/02/1968 J.O. 23/02/1968 J.C.P. 1968 III 34004 et n°68-372 et 68-373 du 24/04/1968 J.O. 27/04/1968 J.C.P. 1968 III 34212 et 34213; L. de finances rectificative pour 1973 J.O. 23/12/1973 J.C.P. (N) 1974 III 41139; art. 12 L.n°80-30 du 18/01/1980

(38) v. champ d'application généralités Juriscl. Fisc. Immob. Fasc. 215, 11, 1983 §16 et suiv.; R.M. à Q.E. n°4409 à GOULET J.O.A.N. 28/12/1981 p. 3801 D. Fiscal 1982 n°10 comm. p. 434

(39) T.V.A. champ d'application, opérations imposables principes Juriscl. Fisc. Immob. Fasc. 220-1 5, 1981 §51 à 97 ou Fasc. 220 & 221, 11, 1986; D.P.C. Fiscalité Immobilière T.V.A. ; Doc. Prat. F. LEFEBVRE Taxes Chiff. d'Aff. T.V.A. XIII. 415 à 562; L. BRÛET La pratique de la fiscalité immob. 7ème ed. DELMAS 1981 §44-278; J. SCHMIDT Fisc. Immob. ed. Litec 1982 p. 180 et suiv.; Précis de Fiscalité SLG-DGI 1985 t. 2 n°3079 et suiv.; H. PERINET-MARQUET Le droit de construire Thèse Poitiers 1979 p. 218 et suiv.; J.L. GOUSSEAU Vers l'unicité juridique de la notion de T.A.B. en droit public français ? D. & Ville 1979 n°7 p. 216 et suiv.; S. PERIGNON La qualification juridique du T.A.B. Rep. Not. Def. 1986 I art. 33719 p. 639-640

terrain à bâtir malgré son classement en zone rurale et l'impossibilité pour l'acquéreur d'obtenir un permis de construire (40).

Seul le principe de l'autonomie du droit fiscal justifie une telle solution. Cependant, la subjectivité de cette définition évolue car si le propriétaire prend l'initiative de considérer sa parcelle comme terrain à bâtir (1°), il est relayé par l'administration et le juge (2°) lorsqu'il éprouve des difficultés à remplir son engagement.

1°- L'engagement de construire : une initiative privée à l'origine du terrain à bâtir -

Le "constructeur" promet d'effectuer dans un délai de quatre ans, à compter de la date d'acquisition, les travaux nécessaires à l'édification d'un immeuble ou groupe d'immeubles (art.691 C.G.I.)(41), sous peine de sanction (v.infra 2°).

Par conséquent, se pose la question de savoir comment s'exerce cette initiative privée (a), si elle se modifie (b) et si elle se réalise concrètement au terme de ce délai (c).

a - L'exercice de cette initiative privée -

Qui prend cette initiative (↖) et comment (↗) ?

↖) Le titulaire de la subjectivité -

En principe, l'acquéreur du terrain ou la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement de construire (42). Mais le terrain peut être vendu moyennant remise de locaux à construire sur ce terrain. L'instruction du 20 Mars 1972 (43) recherche donc qui de l'acheteur ou du vendeur de terrain est le véritable constructeur, susceptible d'avoir pris un tel engagement; notamment en prenant la direction des opérations.

En fait, quelque soit la présentation juridique des conventions (vente d'un terrain ou d'une fraction indivise de terrain moyennant l'obligation pour l'acquéreur de remettre au vendeur des locaux à édifier sur ce terrain), l'instruction estime que, seul, l'acquéreur a la maîtrise de la construction des locaux lui revenant. Après tout, c'est l'ac-

(40)C.E.22/12/1976 req.n°99201 Cts PLUVIAUD R.J.F.2/1977 n°81 D.Fiscal 1977 n°18 comm.696 B.O.D.G.I.8.A.5.77

(41)même si délai de construction pas compris dans l'engagement Com.08/04/1986 D.G.I./Sté ASTRAL J.C.P.(N)1987 juris.p.74 n.B.STEMMER

(42)Instruct.générale 14/08/1963 § 27; Instruct.11/02/1969 B.O.E.1969.10.515 B.O.C.I.1969 I 56

(43)B.O.D.G.I. 8.A.1.72 J.C.P.1972 Prat.5212 p.147 et son pendant en matière d'impôt direct : instruct.24/02/1972 B.O.D.G.I.8.E.1.72 J.C.P.1972 Prat.5212 p.148

quéreur qui fait établir les plans qu'il impose au vendeur, qui fixe les modalités de financement, passe les marchés et paie les entrepreneurs en son propre nom. De là, à penser qu'il s'engage à construire, il n'y a qu'un pas !

En revanche, lorsque le terrain vendu est payé en immeuble à construire sur un autre terrain appartenant au vendeur, ce dernier a la qualité de constructeur et l'acquéreur celle d'entrepreneur général. Pourtant, le Conseil d'Etat (44) prône la solution inverse: l'acquéreur construit pour autrui (soit le vendeur) et devient seul titulaire de la subjectivité du terrain à bâtir en étant redevable de la T.V.A. D'ailleurs, une solution identique a été retenue par l'administration (45) lors de la cession de tantièmes de terrain moyennant la remise de locaux à construire sur ledit terrain (46), alors qu'au contraire, le droit civil considère que celui qui fait construire sur un terrain (ou des millièmes individualisés) lui appartenant ne peut être que son propre constructeur puisqu'il ne renonce pas à cette accession immobilière (47).

De toute manière, peu importe qui est titulaire de cette subjectivité : ce que l'administration recherche, c'est un responsable contre qui se retourner en cas de non-respect de l'engagement de construire, véritable critère de la définitivité fiscale du terrain à bâtir. Néanmoins, pour la clarté de cette étude, il fallait signaler celui qui déclenchait ladite qualification.

↳) Les formes de la subjectivité -

Généralement, pour être exonéré des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière, le titulaire de la subjectivité s'engage, dans l'acte d'acquisition ou d'apport en société, à effectuer dans les quatre ans, à compter de la date de l'acte, les travaux nécessaires pour édifier un immeuble ou groupe d'immeubles, terminer les immeubles inachevés ou construire de nouveaux locaux en surélévation.

Cet engagement doit également préciser le nombre, la nature et la destination (habitation, usage commercial, industriel ou professionnel, mixte) des immeubles à construire (48).

(44) C.E. 12/10/1984 req. n° 37094 Dame HAUSTETE J.C.P. (N) 1985 juris. p. 74 obs. STEMMER

(45) Instruct. 13/12/1977 B.O.D.G.I. 10.D.178 J.C.P. 1978 Prat. 6787

(46) R.M. à Q.E. n° 1722 J.O.A.N. 07/06/1975; art. 269-1 e C.G.I.

(47) Civ. 3ème 19/02/1974 J.C.P. 1975 I 2677 comm. B. STEMMER

(48) R.M. à Q.E. J.O.A.N. 06/05/1970 p. 1542 B.O.D.G.I. 8.A. 9.70

L'expression de cette initiative privée est donc rigoureuse car l'administration ne se contente pas ici d'une simple recherche d'intention (49). Ceci s'explique dans la mesure où différents intérêts s'affrontent : celui du particulier qui souhaite bénéficier d'une réfaction de taux en matière de T.V.A. et celui de l'administration fiscale qui se protège contre un manque à gagner.

En cas d'omission dans l'acte principal, cette initiative privée se révèle aussi sous la forme d'un acte complémentaire ou d'un acte de dépôt de la vente sous seing privé au rang des minutes d'un notaire (50). Elle peut même se présumer lorsque les démarches nécessaires à la réalisation de la construction (demande de permis de construire, déclaration de construction) sont entreprises avant la vente ou peu de temps après et que l'acquéreur y procède effectivement (51).

D'ailleurs, davantage pour sauvegarder ses intérêts que pour lutter contre le subjectivisme nocif du constructeur qui s'astient de s'engager afin de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable que la T.V.A. (cf apports en société soumis à droit fixe ou droit d'apport de 1%, revente de terrains acquis par expropriation et bénéfice de l'exonération de l'article 1045 C.G.I.), l'administration rétablit la vérité (art.250 ann.II C.G.I.) et y ajoute des pénalités, à moins bien sûr que ce dernier prenne un engagement de construire dans un acte ultérieur.

Quoi qu'il en soit, l'absence d'intention de construire, donc la négation de la définition fiscale du terrain à bâtir, ne dépend que de l'attitude de l'acquéreur qui, pendant quatre ans, ne sollicite aucun accord préalable ou permis de construire, ou ne fait aucune déclaration de construire. Peu importe que cet engagement de l'acquéreur soit réalisé par le locataire (52) ou porte sur une fraction indivise de terrain à bâtir (53).

En revanche, lors d'une acquisition successive de terrain à bâtir et de servitude non aedificandi y afférente, la Cour de Cassation impose, à la différence de l'administration, un double engagement de construire dont le deuxième ne court qu'à compter du rachat de la

(49) conditions remplies quand une société déclare reprendre le même engagement que celui du précédent propriétaire Com.12/11/1979 S.C.I. Du Léard B.O.D.G.I.8.A.2.80 D.Fiscal 1980 n°14 C.A. et E 6477

(50) Com.18/11/1975 J.C.P.(N)1976 II 18380

(51) Doc.Adm. D.G.I. 8.A.1121 §23 et suiv.; Précis de Fiscalité SLG-DGI 1985 t.2 n°3014; J.F. BULLE Le terrain à bâtir en droit fiscal Thèse dactyl.Dijon 1975 p.573

(52) R.M.à Q.E. J.O.A.N.14/06/1969 p.1604

(53) Com.18/11/1975 Vve SOURREIL B.O.D.G.I. 8.A.10.76 J.C.P.(N)1976 II 18380 D.Fiscal 1976 n° 29 comm.992

servitude (54). Certes, l'acquéreur peut changer d'avis entre les deux actes. Mais s'il rachète cette limite apportée au droit de construire, c'est qu'il compte bien soumettre sa parcelle à la qualification fiscale de terrain à bâtir.

Enfin, toujours dans un souci de clarté quant à l'expression de cette subjectivité, l'administration refuse à l'acquéreur de reporter son engagement sur une autre parcelle dont il est propriétaire à moins qu'il ne construise sur celle qui lui sera attribuée en contrepartie de son terrain compris dans le périmètre de rénovation d'une association foncière urbaine, à l'issue du remembrement (55).

Puisque la définition du terrain à bâtir dépend d'une initiative privée, portant sur une parcelle bien déterminée (d'où cette conception étroite de la notion), qu'arrive-t-il lorsque le constructeur change d'avis ?

b - Les modifications de l'initiative privée -

Une alternative se pose : soit le constructeur renonce à la qualification de terrain à bâtir en révoquant son engagement (A), soit il change d'option et envisage un retour à ladite qualification (B).

A) La révocation de la qualification de terrain à bâtir -

L'irrévocabilité de principe de l'engagement de construire stabilise la définition fiscale du terrain à bâtir. Toutefois, depuis le 1er janvier 1970, la révocation de l'engagement est possible quand l'acquéreur d'un terrain recouvert de bâtiments destinés à être démolis, renonce à son projet de construire sans jamais cesser d'affecter ces immeubles à l'usage d'habitation depuis la date de leur acquisition (56).

Mais pour que tombe cette qualification de terrain à bâtir à caractère limité dans le temps en raison de la démolition préalable, l'acquéreur doit, dans le délai de trois ans prévu à l'article 701 C.G.I. et dans un acte complémentaire, prendre l'engagement de ne pas affecter les biens en cause à un autre usage que l'habitation pendant la fraction non écoulée de ce délai. Nul besoin d'occuper effectivement ces locaux du moment qu'ils ne reçoivent pas d'autre affectation (57).

(54) Com. 23/05/1977 FIGINI Bull. Civ. IV n°148 p.125 R.J.F. 11/1977 n°627

(55) R.M. à Q.E. n°15538 J.O. SEN 24/07/1975 p.2443 D.fiscal 1975 n°43 comm.1373

(56) Instruct. 23/05/1972 B.O.D.G.I. 7.C.372 D.Fiscal 1972 n°25 CA.3922

(57) industrielle, commerciale ou professionnelle R.M. à ZELLER J.O.A.N. 16/11/1973 p.5855 D.Fiscal 1974 n°4 comm.77 B.O.D.G.I. 7 C.2.73; D.Fiscal 1974 n°1.2 CA 4355 J.C.P.(C.I.)1974 IV 4355

Là encore, changement d'intention ne signifie pas arbitraire même pour un terrain déjà bâti.

(3) Le retour à la qualification de terrain à bâtir -

Ici, l'acquéreur d'un terrain recouvert de bâtiments s'engage à affecter le bien acquis à l'habitation pendant au moins trois ans (art.701 C.G.I.) et démolit ces constructions avant l'expiration du délai.

Au départ, il n'a pas l'intention de réaliser une opération de construction : il ne peut donc bénéficier de la définition fiscale du terrain à bâtir. Pourtant, depuis le 1er Janvier 1970, lorsque survient un évènement de force majeure (évènement imprévisible et indépendant de sa volonté) constituant la cause déterminante de la rupture de son engagement, l'acquéreur a la possibilité de se placer rétroactivement sous le régime de la T.V.A. Néanmoins, sans être obligé d'édifier un immeuble à usage d'habitation (58), cet acquéreur devra quand même souscrire à l'engagement de l'article 691 C.G.I. (59) afin que son attitude ne fasse nul doute aux yeux de l'administration fiscale.

Apparaît ainsi toute la rigueur de la définition du terrain à bâtir en matière de T.V.A. Certes, un engagement de construire suffit à la caractériser. Mais le constructeur ne peut impunément changer d'avis (force majeure, nouvel engagement) et, comme témoignage de son sérieux, il devra en justifier l'accomplissement (c).

c - La justification de l'accomplissement de l'initiative privée -

La confirmation de la définition fiscale du terrain à bâtir en matière de T.V.A. s'opère lorsque les titulaires de la subjectivité fournissent, au plus tard dans les trois mois suivant l'expiration du délai de quatre ans (art.691 II C.G.I.), éventuellement prorogé, un certificat du maire de la commune de la situation des biens attestant que les locaux créés ou construits en surélévation sont en situation d'être habités ou utilisés dans toutes leurs parties (60).

Ce certificat, preuve concrète de la vocation à construire de la parcelle considérée, précise si les immeubles sont ou non affectés à l'habitation à concurrence des trois/ quarts de leur superficie totale (élément matériel de la définition du terrain à bâtir), men-

(58) Instruct. 24/09/1974 B.O.D.G.I. 7C 10.74 et 8A.12.74; D.Fiscal 1974 n°41 CA 4601

(59) Doc. Adm. 8A 1121 §19.1.10.1972

(60) Instruct. 11/02/1969 B.O.E.69.10515 B.O.C.I. 1969 I 56

tionne la date de délivrance du permis de construire ou de la déclaration de construction quand le permis n'est pas obligatoire (61), la date d'achèvement des travaux et la date de délivrance du certificat de conformité (art.266 bis annexe II C.G.I.).

La réalisation de l'engagement de construire, à l'origine de la définition du terrain à bâtir, ne peut donc se contenter d'une attestation certifiant la construction d'un immeuble sans référence au permis de construire et au certificat de conformité (62) ni de tout autre document (63).

Et si le certificat du maire n'est pas obtenu en raison du retard apporté à la délivrance du certificat de conformité (64), l'administration peut accorder une prorogation de délais pour justifier de l'achèvement de ses constructions. De son côté, l'intéressé peut saisir le Ministre de l'Urbanisme, et depuis 1983 l'autorité compétente pour délivrer ledit certificat*, qui dispose d'un mois pour accorder ce certificat ou pour faire connaître les motifs s'y opposant. Son silence équivaut à une délivrance implicite dudit certificat et l'autorité compétente atteste dans les 15 jours qu'aucun avis comportant des motifs s'opposant à la délivrance du certificat de conformité n'a été adressé au constructeur (art. R.460-6 D.n°84-225 du 29/03/1984) (65).

Toutes ces formalités font sentir le poids du "contrôle administratif" face à une initiative privée qui, en réalité, ne bénéficie d'un régime fiscal de faveur que parce qu'elle s'intègre dans les motivations profondes des pouvoirs publics, à savoir résoudre le problème de l'habitat en augmentant le parc immobilier français. L'article 266 bis annexe III C.G.I. n'a donc pas ajouté à la loi en subordonnant le bénéfice de l'exonération à la délivrance d'un permis de construire et d'un certificat de conformité (66). En outre, ces exigences corroborent le rapprochement droit fiscal/droit de l'urbanisme dans la définition du terrain à bâtir dont la seconde condition (vocation du terrain à construire) est l'application concrète.

(61) parc de stationnement Instruct.08/08/1974 B.O.D.G.I. 7C.6.74 et 8A.10.74; D.Fiscal 1974 n°33-38 C.A.4570

(62) Com.08/07/1968 B.O.E.D.1968,10408; 02/05/1972 B.O.D.G.I. 8A.11.72

(63) T.G.I. Les sables d'Olonne 07/04/1976 et T.G.I. Strasbourg 11/05/1976, T.G.I. Nice 01/07/1976 et T.G.I. Paris 10/12/1976 cités dans JuriscI.Fisc.Immob.Fasc.220-1 n°65; Com.02/05/1972 J.C.P. 1972 II 17207 bis; Com.15/02/1983 Dame RECH/D.G.I. J.C.P.(N)1983 juris p.318 obs.D.F.; Cass. Com.05/06/1984 SCI Rue de Macau Remise à Jour 1985 Fasc.200-1: prod.impérative de cecertif. du maire sans se fonder sur le seul fait que construct.réel.achevées; ni invoquer la force majeure en cas de refus injustifié du maire à le délivrer Com.28/06/1983 J.C.P.(N)1984 Tableau de juris p.132

(64) R.M.àQ.E. n°50414 J.O.A.N.01/10/1984 p.4372 J.C.P.(N)1985 Prat.9381 n°5

*N.B.art.R.460-5 D.n°84-225 du 29/03/1984 et art.L.460-2(L.n°83-8 du 07/01/1983, L.n°83-663 du 22/07/1983) délivrance du certif.de conformité au nom de la cne, EPCI et Etat dans cnes dotées d'un P.O.S. approuvé; au nom de l'Etat dans les autres cnes, reprenant les sol. des autorisations de construire.

(65) R.M.à ANSQUER n°95 J.O.A.N.14/07/1979 p.6134

(66) C.E.13/06/1979 req.n°13116 D.fiscal 1980 n°8 comm.414 R.J.F.9/1979 n°555

Mais pour l'heure, examinons le cas où cet engagement n'est pas réalisé.

2°- Mais relayée par une initiative publique en cas de difficultés -

La définition du terrain à bâtir ne dépend pas seulement de l'engagement de construire, mais également de la réalisation des travaux dans les quatre ans à compter de la date de l'acte d'acquisition ou d'apport en société,*sauf cas particuliers (à compter de l'acte opérant le rachat d'une servitude non aedificandi grevant le terrain de l'acquéreur (67) ou de la décision de clôture des opérations de remembrement pour un terrain compris dans le périmètre d'une association syndicale de remembrement (art.691.V C.G.I.)).

Or ce délai, trop court pour certains parlementaires, a fait l'objet de demandes d'allongement que le Ministre de l'Urbanisme a toujours repoussées. Les possibilités de prorogation (automatique ou sur demande) règlent la situation des constructeurs pour lesquels il s'avère insuffisant; et un allongement substantiel permettrait, en franchise des droits de mutation, la constitution de véritables réserves foncières faites dans une intention spéculative, contribuant à renchérir le coût des terrains à bâtir déjà trop élevé (68).

De plus, le délai de quatre ans relève surtout du critère matériel alors que l'engagement proprement dit constitue le critère subjectif par excellence du terrain à bâtir. Néanmoins, ce facteur-temps, intervenant dans la définition fiscale, comme délai de validité, provoque la subjectivité de l'administration (et accessoirement celle du juge) qui décide : soit de prolonger ce délai, donc l'efficacité de la qualification du terrain à bâtir (a), soit de remettre en cause le régime de faveur de l'acquéreur en matière de T.V.A. parce qu'elle lui refuse une prolongation de délai ou constate le non-respect de l'engagement de construire (b). Mais qu'advient-il de la qualification fiscale du terrain à bâtir dans cette hypothèse ?

a - Prolongation de la qualification fiscale du terrain à bâtir -

Le délai de quatre ans n'est pas de rigueur : la loi prévoit la prorogation dans certaines circonstances (cas de force majeure, construction par tranches (art.691.IV C.G.I.)). Mais d'un autre côté, cette prorogation n'est pas obligatoire.

*N.B. : pas le cas pour des constructions édifiées sur un autre terrain obtenu en échange d'1er: d.de mutation réclamés sur la 1ère mutation : Com.20/01/1987 C.R.A.M. Nord-Picardie/D.G.I. J.C.P.(N)1988 p.8

(67)Com.23/05/1977 FIGINI R.J.F.11/1977 n°627 Bull.Civ.IV n°148 p.125

(68)R.M.àQ.E.n°641 J.O.A.N.28/12/1968 p.5791; R.M.àQ.E.n°7460 J.O.A.N.11/12/1969 p.4800; R.M.à Q.E.n°12748 J.O.A.N.01/08/1970 p.3643; R.M.àQ.E.n°22750 J.O.A.N.31/01/1983 p.537; R.M.à Q.E. n°29293 J.O.A.N.08/08/1983 p.3423

Par conséquent, deux comportements s'affrontent :

° celui du propriétaire qui souhaite prolonger l'efficacité de la définition du terrain à bâtir et qui, pour cela, formule sa demande selon des modalités bien précises (4);

° celui de l'administration qui décide s'il ya lieu de donner suite à cette requête (5) sauf prorogation automatique .

A ces deux sources subjectives, s'ajoute la subjectivité subsidiaire du juge (6) intervenant parfois lors du refus de l'administration à prolonger ce délai.

(4) La requête privée et la définition du terrain à bâtir - (69)

Le redevable formule sa demande au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de quatre ans sous peine de forclusion (70). Il peut aussi la déposer avant l'expiration dudit délai (71). Et afin que le directeur des services fiscaux apprécie dans chaque cas si les conditions d'une prorogation sont réunies, cette demande devra être motivée et énoncer le délai normalement nécessaire à la bonne fin des travaux entrepris.

Ce critère subjectif s'accompagne de beaucoup de formalisme. Mais, l'initiative privée du propriétaire ne doit nullement faire basculer la définition du terrain à bâtir dans l'arbitraire, même sur le plan fiscal.

Quoi qu'il en soit, la prorogation de délai est accordée pour un an et renouvelable dans les mêmes conditions. Le nombre de fois où cette prorogation peut être obtenue relève d'une question de pur fait que l'administration doit résoudre. D'où son intervention dans la demande de prolongation de la définition fiscale du terrain à bâtir.

(5) La réponse publique et la définition du terrain à bâtir -

Cette réponse est plus ou moins empreinte de subjectivité selon les circonstances.

Lorsque les travaux sont effectivement entrepris avant l'expiration du délai (72), l'administration le proroge automatiquement, confirmant ainsi la définition fiscale

(69) art. 266 bis annexe III C.G.I. (Décret n°63-676 du 09/07/1963)

(70) T.G.I. Gap 12/06/1975 Jurisc. Fisc. Immob. Fasc. 220-1 §73

(71) R.M. à Q.E. n°30169 J.O.SEN.16/01/1980 p.80 D.Fiscal 1980 n°11 comm.6175 B.O.D.G.I. 8A. 1.10 D.Fiscal 1980 n°14 C.A. et E.6476

(72) R.M. à Q.E. n°23569 J.O.SEN.18/07/1985 p.1357 J.C.P.(N)1986 Prat.9622 n°3

du terrain à bâtir. Il suffit alors au redevable de conserver les éléments de preuve du commencement desdits travaux, surtout si l'administration émet des doutes en demandant des explications.

En cas de mutations successives, une solution identique s'applique à l'acquéreur primitif ou au sous-acquéreur qui a entrepris les travaux avant l'expiration des quatre ans. Cependant, aucune nouvelle prorogation ne pourra être accordée quelque soit le motif invoqué (73) à moins bien sûr qu'il s'agisse d'un marchand de biens ou d'un lotisseur (74).

Mis à part ce cas de faible subjectivité, le directeur des impôts apprécie les circonstances de la demande avant de décider de prolonger l'efficacité de ladite qualification.

Une relativité très forte émane de la force majeure retenue par l'administration fiscale, dans la mesure où chaque affaire donne lieu à une solution bien particulière (75). Mais en tout état de cause, cet événement indépendant de la volonté du propriétaire ne résultant ni de sa négligence ni de sa mauvaise volonté, s'oppose momentanément à la construction ou en retarde l'exécution; ce qui le distingue d'un empêchement absolu et définitif susceptible d'entraîner une dispense de régularisation (v. infra b).

Parmi les causes déterminantes du défaut d'achèvement, l'administration a donc retenu le décès de l'acquéreur quand la construction est poursuivie par les héritiers, l'impossibilité (pour lui) de faire face aux dépenses de construction par suite d'une maladie grave, de la perte de sa situation ou d'une défaillance de l'organisme prêteur, la liquidation de biens de l'entrepreneur chargé de la construction, le retard dans la délivrance du permis de construire imputable à l'administration urbaine et non à l'acquéreur (subjectivité nocive) (76), notamment par un sursis à statuer (77), le retard dans l'octroi des primes à la construction (78), voire même la crise du marché immobilier (79). Mais ici, on nage en pleine subjectivité car cette cause de prolongation relève vraiment de l'aléa.

D'autres circonstances qui s'apparentent à la force majeure permettent au directeur des impôts de prolonger la validité de la définition fiscale du terrain à bâtir,

(73) Cass. Com. 27/02/1978 LALAURIE B.O.D.G.I. 8A.12.78 D.Fiscal 1978 n°45 C.A. et E.5894

(74) R.M. à Q.E. n°11125 J.O.SEN.06/04/1972 p.150

(75) R.M. à Q.E. n°21354 J.O.A.N.21/12/1966 p.5726; R.M. à Q.E. n°18849 J.O.A.N. 06/08/1966 p.2740

(76) réunion d'arbitrage du médiateur 11/07/1983 Rapport FIN 76.21 p.137

(77) R.M. à Q.E. n°23719 J.O.A.N.10/01/1976 p.161 D.Fiscal 1976 n°25 comm.856

(78) B.O.E.D.1966-9780; R.M. à Q.E. n°1245 J.O.A.N. 26/08/1967 p.3110; R.M. à Q.E. n°8928 J.O.A.N. 14/03/1970 p.591

(79) R.M. à Q.E. n°21354 J.O.A.N.21/12/1966 p.5726

tels que : la réalisation de constructions par tranches successives dans les conditions de l'article 266 bis III aller annexe III C.G.I. (80)(art.691.IV C.G.I.), compte tenu de circonstances techniques ou administratives s'opposant à leur achèvement dans les délais (81), les difficultés nées de l'inflation et de la hausse des coûts de la construction (82), la hausse des prix et la restriction des crédits (83), la souscription d'un plan épargne logement (84) ou l'absence de fixation du niveau de la rue (85).

L'administration semble jouir d'une grande marge d'appréciation : tout en refusant l'action d'un constructeur livré à lui-même provoquant une définition arbitraire du terrain à bâtir, elle lui donne la chance d'achever son projet et par là-même de confirmer cette vocation sur sa parcelle.

Ainsi se distingue la définition fiscale du terrain à bâtir de la définition urbaine, car si la seconde se fait de plus en plus rigide, la première s'assouplit d'autant que le terrain à bâtir constitue une source de recettes non négligeables.

Jusqu'à présent, les mutations successives de terrain ne sont pas envisagées. Or de deux choses l'une :

- ou la revente du terrain a lieu dans son état d'origine, que ce soit après (86) ou avant (87) l'expiration du délai légal, et la prorogation d'un an est refusée face à cette preuve manifeste de non-respect de l'engagement de construire, à la base de la définition du terrain à bâtir (v.infra b);

- ou les travaux sont achevés dans les quatre ans à compter de l'acte initial et la définition du terrain à bâtir se trouve confirmée, peu importe la personne qui construit (88).

De son côté, le sous-acquéreur bénéficie, pour construire, du délai de quatre ans à compter de sa propre acquisition et, pour achever ses travaux, des subjectivités sus-visées, quelque soit le régime fiscal de l'acquéreur primitif (89).

(80)B.O.E.D.1960 I 8220 n°34; R.M.à Q.E. J.O.A.N.19/08/1967

(81)cf retard dans la délivrance du certif.de conformité R.M.à Q.E. J.O.A.N. 06/03/1971 p.582

(82)R.M.à Q.E. n°13954 J.O.A.N.27/11/1974

(83)R.M.à Q.E. n°6937 J.O.A.N.09/02/1974 p.655 D.Fiscal 1974 n°17-18 comm.504

(84)R.M.à Q.E. n°7469 J.O.A.N.11/12/1969 p.4800

(85)R.M.à Q.E. n°24448 J.O.A.N. 14/02/1976 p.651 D.Fiscal 1976 n°24 comm.830

(86)Com.15/11/1977 Dame ROUAULT ep.HERAT B.O.D.G.I. 8A.5.78 D.Fiscal 1978 n°19 E.5738; Com. 10/05/1983 DOLMENG D.Fiscal 1983 n°39 comm.1792 car plus propriétaire du terrain en cause.

(87)Com.12/11/1979 SCI du Léard B.O.D.G.I. 8A.2.80 D.Fiscal 1980 n°14 C.A.6477

(88)R.M. à Q.E. J.O.A.N.24/06/1965 p.2417 B.O.E.D.1965,9515; R.M. à Q.E. n°14625 J.O.A.N. 21/06/1979 p.5389

(89)obligation de régulariser en cas de refus de prolongation de délai : R.M.à Q.E. n°2980 J.O.A.N.19/04/1969 p.989 B.O.E. 1969.10573; Com.03/07/1985 DGI/epx PUVRIER-BUFFET J.C.P.(N) La Semaine en bref 06/06/1986-23

Encore une fois la subjectivité des pouvoirs publics pèse sur l'initiative privée et en limite les effets. Mais, le propriétaire peut-il se protéger contre un éventuel refus de l'administration ?

γ) L'intervention subsidiaire du juge et la définition du terrain à bâtir -

En principe la décision de rejet de la demande de prorogation n'est pas susceptible d'un recours contentieux devant les tribunaux, mais seulement d'un recours gracieux — auprès du directeur général des impôts (90) en raison de son caractère purement administratif (91).

L'intervention du juge dans la définition fiscale du terrain à bâtir ne s'opère qu'en cas de rejet par l'administration d'une réclamation adressée à la suite d'un avis de mise en recouvrement des droits exigibles pour défaut de construction (art.1946 C.G.I.) (92). A ce moment-là, il recherche si l'intéressé pouvait ou non bénéficier d'une prorogation (93).

Pourtant, M.SCHMIDT (94) rappelle qu'en matière fiscale, l'administration doit motiver ses décisions sauf si la loi l'autorise à ne pas le faire. Aussi, en faisant connaître ses motifs de refus à l'acquéreur, s'expose-t-elle à un recours devant le tribunal (95), ce qui permettrait de contrôler la subjectivité publique infirmant la définition du terrain à bâtir. Mais rien dans les textes ne semble corroborer cette doctrine.

En attendant, seule l'action contre l'avis de mise en recouvrement engendre la subjectivité subsidiaire du juge. Mais qui détermine cette motivation ? Malgré le caractère administratif de la décision de rejet de demande de prorogation, le Conseil d'Etat saisi d'un recours pour excès de pouvoir, renvoie l'affaire devant le tribunal des conflits (96). Ce dernier, face à l'incursion du juge dans la définition fiscale du terrain à bâtir, opte pour la compétence de l'ordre judiciaire. En effet, les décisions de rejet ne se détachent pas de la procédure d'établissement et de recouvrement de l'impôt

(90)R.M.à Q.E. J.O.A.N. 22/07/1967 p.2762; T.G.I.Perpignan 07/04/1970 Rev.enreg.Juillet 1970 n°58; Com.26/01/1983 SCI Résidence Quai de la Rapée B.O.D.G.I. 8A.7.83 D.Fiscal 1983 n°18 comm.967

(91)T.G.I. Foix 16/12/1971; Avignon 02/02/1972, Paris 22/03/1974 et Marseille 24/06/1974 Juriscl.Fisc.Immob. Fasc.220-1 n°80

(92)Com.25/05/1976 Bull.Civ.IV n°182 R.J.F.12/1976 n°568

(93)Com.05/07/1976 Bull.Civ.IV n°226 R.J.F.1977 n°185; 03/01/1980 SCI Sélection foncière du Prado Juriscl.Fisc.Immob.Fasc.220-1 n°80

(94)J.SCHMIDT cité supra réf.n°39 p.184 ref.8

(95)T.G.I. Toulon 17/04/1974 inédit

(96)C.E.29/06/1979 req.n°5811 D.Fiscal 1980 n°47 comm.2325 concl.MARTIN La PRADE R.J.F.9/1979 n°542

dont la perception est en cause (taxe de publicité foncière ou droit d'enregistrement). Or le contentieux de cet impôt relevant de l'ordre judiciaire (art.1946 C.G.I.), il était logique de conclure à l'incompétence de l'ordre administratif en matière de définition fiscale du terrain à bâtir (97).

En dépit d'un délai prolongé, le propriétaire peut ne pas remplir son engagement. D'où l'étape suivante qui s'applique d'autant plus que l'administration refuse de proroger la validité de cette qualification.

b - La remise en cause de la qualification fiscale du terrain à bâtir -

A défaut de justification de l'achèvement des travaux (v.supra p.408-409) (98) dans le délai éventuellement prorogé (rappelant ainsi l'influence subjective de l'administration sur la définition du terrain à bâtir), l'acquéreur ou la société bénéficiaire de l'apport est tenu d'acquiescer, à première réquisition, l'impôt de mutation dont il était exonéré et l'impôt complémentaire de 6% (art.1840 G.ter). D'ailleurs, le paiement spontané et anticipé des droits de mutation ne supprime pas ladite pénalité (99).

Cette sanction financière consécutive au non-respect par le redevable de son engagement, semble provoquer la déchéance de la qualité de terrain à bâtir sur la parcelle concernée puisque le défaut d'achèvement des travaux ébranle sa vocation à construire (100). Or si la force majeure dispense l'acquéreur de régulariser la taxe, cela ne signifie pas pour autant que le terrain soit constructible (α). A l'inverse, l'absence de force majeure ne veut pas dire nécessairement inconstructibilité (β). Dans ce cas, le redevable tentera de se défendre contre un refus arbitraire de l'administration ou une "inconstructibilité prévisible" (γ).

α) La notion fiscale de force majeure et le terrain à bâtir -

Lorsque la force majeure empêche la construction de manière absolue et définitive, et non plus de façon temporaire (v.supra a), le directeur des services fiscaux ne

(97) Trib. Conflits 28/04/1980 req.n°2146 SCI "Domaine de Ternay" D.Fiscal 1980 n°43 comm. 2092 B.O.D.G.I. 8A.14.80 et 13.0.10.80 D.Fiscal 1980 n°50 C.A.et E.6728

(98) E.KORNPROSBT La force majeure et le non-respect de l'engagement de construire dans les quatre ans R.D.I.1981 n°1 janv-mars p.25

(99) R.M.à Q.E. J.O.A.N.06/04/1966 p.2741 B.O.E.D.I. 1966,9850

(100) C.A.Lyon 03/01/1974 D.1974,730 n.AUBERT Ann.Fac.Droit Lyon 1974.2.213 obs.PREVAULT confirmé par Civ.3ème 12/05/1975 D.1975,738 cités par J.L.GOUSSEAU v.supra réf.n°39 p.246-247 : parcelle agricole reprise en vue d'un changement d'affectation faisant échec au D.P. de la S.A.F.E.R. et du Preneur. Il existe différents délais pour réaliser l'engagement de construire : 4 ans pour T.V.A. + prorogations, 3 ans pour résiliation du bail avec changement de destination de parcelles, 5 ans maximum pour exception au droit de préemption. A l'expiration du délai, si pas de construction, perte de la qualité de terrain à bâtir même si cession à un tiers susceptible de construire et même si causes d'empêchement indépendantes de la volonté de l'acquéreur.

remet pas en cause la perception initiale (art.1371 devenu depuis le 15/06/1971 art.691 C.G.I.). Qu'en déduire pour la qualité de terrain à bâtir ?

Si on part de l'idée que le maintien du régime de faveur permet celui de la définition fiscale du terrain à bâtir, on doit alors rechercher l'évènement qui conserve le régime de la T.V.A. (1er Point). Toutefois, parmi les cas d'empêchement retenus par l'administration ou le juge saisi d'un recours contre un avis de mise en recouvrement, certains ont trait directement à la constructibilité de la parcelle, remettant ainsi en jeu la validité de sa qualification fiscale (2ème Point).

1er Point : Le maintien du régime de faveur -

Généralement, la force majeure correspond à un évènement imprévisible, irrésistible et extérieur aux parties empêchant l'exécution d'une obligation, en l'occurrence l'obligation de construire (101), ce qui en matière contractuelle (cf force obligatoire du contrat) correspond à un évènement précis, extérieur à la chose ou au débiteur rendant quasiment impossible l'exécution de l'engagement et en matière délictuelle, s'apparente à l'absence de faute ou vis major qui échappe à une prévision raisonnable.

Dès 1967 (102), la Cour de Cassation affirme que la notion fiscale de force majeure n'était pas différente de celle de droit commun. Seulement, vu la difficulté à classer dans une catégorie connue du droit civil l'engagement auquel elle se rattache (ni un contrat unilatéral les deux parties souscrivant des obligations, ni synallagmatique faute d'interdépendance entre ces obligations, ni un quasi-contrat puisque l'enrichissement sans cause ne s'applique pas à cet engagement en ce sens qu'il manque la double limite de restitution de l'action de in rem verso (la plus petite des deux valeurs appauvrissement ou enrichissement), les 6% n'étant pour leur part qu'une simple pénalité relative à l'assiette de l'impôt (103)), la chambre commerciale a fini par admettre la spécificité de la force majeure en droit fiscal.

Par conséquent, l'évènement susceptible de maintenir le régime fiscal de faveur et peut-être la qualité de terrain à bâtir est un évènement extérieur rendant impossi-

(101) MARTY & RAYNAUD D.Civil t.2 1er vol. §483 et suiv.; J.CARBONNIER D.Civil t.4 Thémis n°75 et 92; A.TUNC Force majeure et absence de faute en matière contractuelle R.T.D.C.1945-235; Force majeure et absence de faute en matière délictuelle R.T.D.C.1946,171; BRUNET La notion de force majeure en matière délictuelle et de responsabilité contractuelle G.P.1957.2. doct. 71; BLANCHER La force majeure en droit fiscal D.1957 chr.219

(102) Civ.3ème 05/06/1967 (2 espèces) Bull.Civ.III n°225 p.217; Com.10/03/1975 Bull.Civ.IV n°74 p.60; v.égal. R.M.à Q.E. n°2641 J.O.SEN.13/11/1986 p.1591 J.C.P.(N)1987 Prat.80 n°7 p.149-150

(103) C.E.22/07/1977 req.n°3640 concl.RIVIERE D.Fiscal 1977 I 1856; Rce.Juris.Fisc.(RJF) 1979, 325 n.critique COZIAN; J.MOLINIER Pour une clarification du droit de la répression fiscale D.Fisc.1980 p.1201 et suiv.

ble l'exécution de l'engagement (104), solution que réfutent la doctrine (105) et la jurisprudence en matière de responsabilité délictuelle. L'acquéreur initial d'un terrain ne peut donc se prévaloir de l'insolvabilité d'un sous-acquéreur qui, ayant repris à son compte l'engagement de construire, s'était vu saisir l'immeuble par un créancier hypothécaire au motif que cet évènement n'est pas étranger à celui qui l'invoque (106). Certes, ledit évènement ne maintient pas le régime de la T.V.A., mais il ne remet pas en cause la qualité de terrain à bâtir de la parcelle puisque l'empêchement est d'ordre financier.

De même, lorsque le requérant ne peut établir avoir eu un comportement diligent (absence de faute comme en responsabilité délictuelle) qui lui aurait permis de prévoir normalement que le délai de quatre ans était manifestement trop bref pour la construction à réaliser (107), la Cour de Cassation refuse la dispense de régularisation sans pour autant renverser cette qualification : il ne s'agit que d'un problème de délai.

En définitive, l'imprévisibilité, élément-clé de la notion fiscale de force majeure, intervient subjectivement dans la définition du terrain à bâtir car apprécié in concreto par l'administration, elle ne correspond pas à ce que le débiteur avait prévu, mais à ce qu'il pouvait ou même devait prévoir (108). Cependant, cette façon de voir est très contestable dans un domaine où la règle d'urbanisme est quelque peu incertaine (109) : le rapprochement droit fiscal/droit de l'urbanisme dans la notion de terrain à bâtir exprime bien la réalité.

Indépendamment du double préjudice subi par l'acquéreur (impossibilité de construire et application rétroactive des droits d'enregistrement augmentés des 6%), la Cour de cassation semble exiger tout évènement empêchant la construction (110). Or ceci dépasse largement la prévisibilité normale de l'acquéreur (refus de permis de construire, expropriation ou difficultés de l'entreprise) ainsi que le simple évènement irresistible de l'article 1148 du Code Civil.

D'un autre côté, la force majeure issue du droit de l'urbanisme, donc susceptible de remettre en cause la qualité de terrain à bâtir, n'est reconnue qu'à titre de tempérament pour maintenir l'exonération des droits d'enregistrement (111), prouvant que le

(104) Com. 28/06/1983 PROUTEAU B.O.D.G.I. 8A.84 D.Fiscal 1984 n°43 C.A.8183

(105) MARTY & RAYNAUD, CARBONNIER, TUNC, BRUNET ... cités supra réf.n°101

(106) Com. 04/12/1978 Bull. Civ. IV n°290 p.239

(107) Com. 10/03/1975 Bull. Civ. IV n°74 p.60

(108) Com. 23/05/1981 Sté CEDIS D.Fiscal 1981 n°24-25 comm.1343

(109) J.F. BULLE Le terrain à bâtir en droit fiscal Thèse dactyl. Dijon 1975 p.698

(110) J. SCHMIDT cité supra réf.n°39, remise à jour 1981 p.44

(111) J.L. GOUSSEAU cité supra réf.n°39 p.216 et suiv.

maintien du régime de faveur dépend de différentes catégories d'empêchement dont certaines remettent en jeu la qualification fiscale de la parcelle.

2ème Point : Le maintien de la qualité de terrain à bâtir -

Comme nous l'avons signalé, le maintien du régime fiscal de faveur n'entraîne pas nécessairement celui de la qualité de terrain à bâtir. Pour ce faire, on distinguera les empêchements personnels à l'acquéreur de ceux qui tiennent à la nature ou à la situation du terrain.

Dans le premier cas, est touchée la personne de l'acquéreur, non la vocation à construire du terrain. La dispense de régularisation confirme alors la définition fiscale du terrain à bâtir. Ainsi en est-il du décès de l'acquéreur lorsque les héritiers ne poursuivent pas la construction. Toutefois, ils devront prouver que la mort est la cause déterminante du défaut de construction (112). Il en sera également de même de son invalidité survenue depuis la date d'acquisition (113) ou encore de l'obligation de s'éloigner définitivement de la localité où il a effectué son acquisition (mutation d'office d'un fonctionnaire, transfert de main d'oeuvre à la suite d'une fermeture d'entreprise ou du déplacement de certains services...).

La liquidation des biens de l'entreprise qui construit, quant à elle, n'est plus considérée comme imprévisible depuis 1982 (114) car retenir la force majeure dans cette hypothèse entraînerait l'exonération de responsabilité du débiteur de l'obligation, préjudiciable au maître de l'ouvrage lors de l'apurement du passif. Pourtant, la force majeure bénéficie au maître de l'ouvrage à l'égard de l'assiette de l'impôt et non au constructeur (115)!

Pour les mutations successives, cet empêchement absolu et définitif (116) doit être également personnel à celui qui l'invoque avant l'expiration du délai dont il dispose ou intervenir même en cas de non revente du terrain (117). Le premier acquéreur ne peut donc alléguer le motif selon lequel la construction devait être effectivement réalisée par le sous-acquéreur (118) bien que la convention mette à la charge de ce dernier la sanction

(112) R.M. à Q.E. n°29501 J.O.SEN.13/06/1979 p.1815; egal.Com.28/11/1984 Cts GUERIER obs.D.F. J.C.P.(N)1985 p.159: pas de force majeure car pas de reprise du projet initial; Com.17/07/1978 D.Fiscal 1978 n°51 comm.2042 J.C.P.1979 II p.136

(113) R.M. à Q.E. n°19039 J.O.A.N.11/02/1980 p.498

(114) R.M. à Q.E. n°14322 J.O.A.N.18/10/1982 p.4194 D.Fiscal 1982 p.49 comm.2367 J.C.P.(N) 1986 Prat.8606 n°8

(115) v.notamment Com.25/04/1983 epx BRUNNER D.Fiscal 1983 n°39 comm.1793 conforme à la doctrine administrative antérieure à la R.M.de 1982 citée supra réf.n°114

(116) Com.04/12/1978 M.BROUSTE B.O.D.G.I.8A.5.80 D.Fiscal 1979 n°41 comm.1983; Com.17/05/1983 S.A. GESCH D.Fiscal 1983 n°45 comm.2127

(117) T.G.I.Bordeaux 20/12/1976 Juriscl.Fisc.Immob.Fasc.220-1 §96

(118) T.G.I.Paris 23/01/1976 Juriscl.Fisc.Immob.Fasc.220-1 §96; Com.08/02/1984 SAUGIF B.O.D.G. I. 8A.3.84 D.Fiscal 1984 n°2122 comm.1093 & n°42 C.A.8173

financière susceptible d'entraîner la déchéance de la qualité du terrain à bâtir en raison de son non-opposabilité à l'égard de l'administration (119).

Dans le second cas, la dispense de régularisation ne permet pas à la parcelle de conserver sa qualité de terrain à bâtir : des "vices" inhérents à sa nature ou à sa situation l'empêchent de recevoir des constructions. Il s'agit, entre autres, de l'expropriation pour cause d'utilité publique (120) ou du refus de permis de construire lorsque celui-ci n'est pas prévisible au moment de l'achat du terrain (121). Encore une fois, l'on constate l'influence du droit de l'urbanisme dans la définition fiscale du terrain à bâtir.

Voilà pour les principes. Mais que se passe-t-il réellement dans les faits ?

(3) La notion fiscale d'absence de force majeure et le terrain à bâtir -

A la différence de la demande de prorogation de délai (v. supra p.410-415), la Cour de Cassation semble intervenir très souvent dans l'appréciation subjective du terrain à bâtir, en forgeant toute une doctrine sur l'absence de force majeure. En effet, depuis 1963*, tout en continuant à invoquer cette notion, la chambre commerciale ferme complètement la possibilité de l'accueillir favorablement en axant son analyse sur le contenu de l'engagement (1er Point) ou le comportement de l'acquéreur du terrain (2ème Point).

Mais si l'absence de force majeure conduit à la régularisation de la taxe, cela ne signifie pas pour autant la remise en cause de la qualité de terrain à bâti. D'où l'étude de cette subjectivité judiciaire dans les deux points suivants.

1er Point : Le contenu de l'engagement et la force majeure -

L'absence de force majeure, qui ne provoque pas nécessairement la remise en cause de la qualité de terrain à bâtir, dépend soit d'un événement qui ne porte pas atteinte à l'objet essentiel de l'engagement, soit d'un engagement illicite.

* Non-atteinte à l'objet essentiel de l'engagement et le terrain à bâtir -

L'objet de l'engagement de construire, à l'origine de la définition fiscale du terrain à bâtir, vise tantôt la construction d'un immeuble précis conçu sur plans, tantôt une cons-

(119) Com.14/11/1975 PEYROT B.O.D.G.I. 8A.4.76 D.Fiscal 1976 n°19 C.A.5093; T.G.I. Seine 31/01/1964, Périgueux 04/07/1972, Bordeaux 17/01/1973, Toulouse 25/03/1974 JuriscI.Fisc.Immob. Fasc.220-1 §96

(120) Com.17/12/1973 Sté immob.Bordeaux Le Parc Bull.Civ.IV n°366 si pas prévisible

(121) R.M.àQ.E. n°31560 J.O.SEN.30/11/1979 p.4634; contra Com.16/11/1982 René de SMET B.O.D.G.I. 8A.3.83 D.Fiscal 1983 n°23 C.A.7746; Com.28/11/1984 Cts GUERRIER obs.D.F. J.C.P.(N)1985 p.159 : demande différente du projet initial entraîne un sursis à statuer.

*N.B.L.n°63-254 du 15/03/1963 D.1963 IV 97 modifiant art.1371 devenu depuis le 15/06/1971 art.691 C.G.I.

struction immobilière abstraitement considérée. Il dépasse même la simple vocation à construire : l'article 691 exige la mention du nombre, de la nature et de la destination des immeubles projetés alors que l'article 1371 II imposait l'engagement d'effectuer les travaux nécessaires à l'édification d'un immeuble ou groupe d'immeubles affecté aux trois/quarts au moins à l'habitation.

Partant de là, appliquant l'interprétation littérale de la loi, classique en matière d'enregistrement (122), la Cour de Cassation écarte toute force majeure dès l'instant que l'évènement libératoire ne porte pas sur le fait technique de la construction (123).

Aussi, lorsque l'analyse judiciaire conclut à l'absence de force majeure, faut-il en déduire une non-remise en cause de la constructibilité de la parcelle, maintenant la qualité de terrain à bâtir ?

Dans le système de l'article 1371, l'engagement ne portait que sur la construction d'un immeuble d'habitation. La Cour de Cassation écartait donc tout évènement qui n'empêchait pas absolument et définitivement cette édification, tels que : la défaillance de l'entreprise chargée du gros oeuvre, l'acquéreur pouvant toujours s'adresser à une autre (124), l'édification envisagée par l'acquéreur alors que la construction n'est pas en soi interdite (ex: ne pas construire un immeuble collectif mais pour possibilité pour une maison individuelle (125)), le refus opposé à la construction du sous-acquéreur bien que celle envisagée par l'acquéreur initial qui aurait été autorisée était de nature différente (126), ou encore l'absence de fixation du niveau d'une rue (dit niveau 0) si elle ne s'oppose pas de façon définitive à la construction de l'immeuble (127).

Déjà à l'époque, ces cas de déchéance du régime fiscal de faveur ne semblaient pas renverser la qualité de terrain à bâtir puisque la constructibilité de la parcelle n'était pas atteinte.

Désormais, l'article 691 II étend l'objet de l'engagement (nombre, nature, destination des immeubles à construire), ce qui a pour conséquence de restreindre les possi-

(122)MORANGE L'interprétation des lois fiscales R.J.F.1951,638; TROTABAS Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales Mélanges GENY; MARCHESSOU L'interprétation des textes fiscaux Economica 1980

(123)cf évènements liés au financ. Com.07/12/1970 Bull.Civ.IV n°332 p.295

(124)Com.03/10/1978 inédit cité par E.KORNPROBST v.supra réf.n°98 note 34; Com.30/10/1978 Bull.Civ.IV n°254 p.205 D.Fiscal 1979 II 6132

(125)Com.17/07/1978 SCI 4 Rue des Aulnes à Colmar Bull.Civ.IV n°202 p.170 D.Fiscal 1978 n°51 comm.2042

(126)Com.09/10/1978 Bull.Civ.IV n°215 p.182 D.Fiscal 1979 II 6133 arrêt rendu sur le fondement de art.691

(127)R.M. M.Finances à BURCKEL n°24448 J.O.A.N.14/02/1976 p.651 D.Fiscal 1976 I n°24 p.830

bilités de construire, d'augmenter les cas d'impossibilité de respecter l'engagement et par là-même de faciliter la déchéance de la qualité de terrain à bâtir. Toutefois, on pourrait envisager ici un certain *intuitu personae* dans la mesure où l'acquéreur précise dans l'engagement ses objectifs : par exemple confier la construction de sa résidence à telle entreprise, avoir recours à un organisme prêteur etc... Certes, la Cour de Cassation recherche toujours la force majeure dans le contenu de l'engagement souscrit par l'acquéreur, mais elle pourrait réserver le cas où le fait litigieux (défaillance non technique lié au financement ou au programme envisagé) est entré dans l'engagement de construire (128).

La force majeure ne serait donc pas retenue lorsque la défaillance du prêteur de fonds, la nature de la construction (129) ou sa destination (130) ne seraient pas prévues dans l'engagement de construire. Ce système de "condition suspensive" permettrait en quelque sorte de faire coïncider la dispense de régularisation et le maintien de la qualité de terrain à bâtir, conduisant à un certain automatisme de définition pour les événements extérieurs à la constructibilité.

Pourtant, la solution de la Cour de Cassation reste constante. La dispense de paiement des droits d'enregistrement est fonction de l'engagement souscrit et de l'impossibilité de réaliser l'objet essentiel de cet engagement à condition que l'évènement soit lié au fait technique défini à l'article 1371 et l'article 691 C.G.I., c'est-à-dire un évènement lié à la constructibilité du terrain.*

Par conséquent, il résulte de la subjectivité judiciaire l'équation suivante :
Dispense de Régularisation = Perte de la qualité de terrain à bâtir.

* Engagement portant sur une cause illicite -

Cette seconde hypothèse d'absence de force majeure résulte du comportement nocif de l'acquéreur. Selon l'article 1133 du Code Civil, la cause est illicite quand elle est prohibée, contraire aux bonnes mœurs ou à l'ordre public. Elle doit, toutefois,

(128) Com.07/12/1970 Bull.Civ.IV n°332 p.295

(129) Com.17/07/1978 cité supra réf.n°125

(130) Com.09/10/1978 cité supra réf.n°126

*N.B. mais parès tout, cette législation actuelle s'oppose à la spéculation foncière en incitant les acquéreurs de terrain à n'acheter que pour construire immédiatement un programme immobilier précis (Com.19/03/1980 Bull.Civ.IV n°138 p.107) sans risquer de décourager la construction d'immeubles d'habitation et d'entraver les initiative des constructeurs.

déterminer le consentement (131).

Ici, l'utilisation d'influences auprès de l'administration, afin d'obtenir un avantage indu contraire aux règles d'ordre public (132) la caractérise. La réalisation effective de la construction ne dépendra alors que d'éléments très incertains : le changement de la réglementation d'urbanisme ou l'obtention par l'acquéreur d'une dérogation (à un plan d'urbanisme, une zone d'affectation différée, prescription d'urbanisme...). Il est intéressant de constater que le juge, dans la recherche de la force majeure, incorpore au droit fiscal "le subjectivisme" de la planification urbaine dans la définition du terrain à bâtir. Ainsi, le contribuable ne peut-il invoquer l'échec de ses tentatives pour démontrer l'existence de la force majeure, notamment lorsque le projet n'est pas conforme au plan d'urbanisme de la ville (133), le terrain est situé dans une Z.A.D. (134) ou le projet n'est pas autorisé faute d'avoir respecté les règles d'urbanisme (135).

A la lumière de ces exemples, l'on se rend compte que cette cause illicite portant sur l'engagement de l'acquéreur vise directement la vocation à construire de la parcelle. De ce fait, la perte du régime fiscal de faveur, due à une subjectivité nocive de l'acquéreur, provoque inévitablement celle de la qualité de terrain à bâtir, l'arbitraire ne devant pas entacher cette définition.

D'ailleurs en constatant, d'abord, l'existence d'une certaine interdiction de construire sur une longue durée, variable selon le caractère contraignant des divers documents d'urbanisme (.supra Ière Partie Titre 2), ensuite, la connaissance qu'en avait l'acquéreur du terrain, sans toutefois déterminer le degré de cette subjectivité nocive, enfin, l'existence d'un engagement de construire non assorti des conditions dans lesquelles les demandes ou actions licites seraient entreprises pour rendre ce terrain libre à la construction envisagée dans les quatre ans, la Chambre Commerciale en arrive tout naturellement à l'équation suivante : Non dispense de régularisation = Perte de la qualité de terrain à bâtir.

Jusqu'à présent, la Cour de Cassation a envisagé le contenu de l'engagement. Il se peut que le comportement de l'acquéreur prête à caution.

(131) GHESTIN Traité de Droit Civil t.2 ed.LG.D.J.1980 §702

(132) GHESTIN cité supra réf.n°131 §696-697

(133) Com.18/12/1973 Bull.Civ.IV n°369 p.328; Com.17/07/1974 B.O.D.G.I. 8A.2.75; D.Fiscal 1975 n°12 C.A.4740: pas conforme aux conditions d'édifier en zone rurale; Com.25/05/1976

GARIBALDI B.O.D.G.I.8A.15.76: pas conforme aux conditions du cahier des charges du lotiss.

(134) Com.20/02/1978 Bull.Civ.IV n°69 p.56; Com.23/01/1978 D.Fiscal 1978 n°26 C.A.780 et n°39 comm.1459

(135) Com.25/10/1978 Bull.Civ.IV n°242 p.202 D.Fiscal 1979 I 136

2ème Point : Le comportement de l'acquéreur du terrain et la force majeure -

La Cour de Cassation ne se contente pas toujours d'une simple analyse du contenu de l'engagement pour justifier de l'absence de force majeure et ainsi de la déchéance ou de la déchéance de la qualité de terrain à bâtir. Elle approuve donc les juges du fond d'avoir écarté la force majeure quand l'acquéreur néglige de se renseigner (négligence administrative) ou omet d'évaluer l'importance des constructions à réaliser (négligence technique).

Or la négligence ou l'imprévision de l'acquéreur, entraînant la déchéance du système fiscal et peut-être celle de la qualité de terrain à bâtir, ne devrait pas être directement imputable : après tout, on ne peut pas demander à tout acquéreur de terrain à bâtir de connaître le droit de l'urbanisme et les techniques de construction. Pourtant, la Cour de Cassation n'admet la force majeure qu'à ce seul prix. Aussi doit-on rechercher les relations existant entre la définition du terrain à bâtir et les négligences de l'acquéreur.

En cas de négligence technique, la Cour de Cassation reproche à l'acquéreur d'avoir mal apprécié les contingences techniques de l'opération envisagée, surtout au regard de l'importance du projet (136). Ce n'est donc pas la constructibilité de la parcelle qui est remise en cause par l'absence de force majeure, mais bien la construction en elle-même. D'où le maintien de la qualité de terrain à bâtir.

En cas de négligence administrative, la Cour de Cassation reproche cette fois au redevable de ne s'être pas renseigné ou de s'être renseigné de façon incomplète, c'est-à-dire : elle ne dit pas au contribuable que le refus de permis de construire était prévisible, mais qu'il aurait pu le savoir s'il s'était informé au préalable (137). Cette seconde série de négligences se rapproche beaucoup de l'engagement portant sur une cause

(136) Com.10/03/1975 Aff. SANTINI Bull. Civ. IV n°74 p.60; Com.28/04/1980 SNC SERT-LANUEJOC et Cie B.O.D.G.I. 8A.12.80 D.Fiscal 1980 n°45 C.A. et E.6692; Com.25/10/1978 SCI La présidence D.Fiscal 1979 n°4 comm.136 : procéder à un remboursement préalable; Com.13/04/1983 BELLEIL D.Fiscal 1983 n°29-30 comm.1576 : achat de la parcelle contigue; Com.04/11/1982 SCI Vallières B.O.D.G.I. 8A.4.83 D.Fiscal 1983 n°7 comm.279

(137) Com.17/07/1974 Bull. Civ. IV n°232 p.187 (réalisation éventuelle de projets d'urbanisation connue avant la date d'acquisition); Com.07/06/1982 SA Garage de France/D.G.I. J.C.P.(N) 1983 p.9 obs.D.F. (P.O.S. en cours d'élaboration) id Com.07/06/1982 D.Fiscal 1982 n°39 comm.1800; Com.06/12/1978 D.Fiscal 1979 II 6134; Com.25/04/1983 remise à jour Fasc.220-1 JuriscI.Fisc.Immob. , B.O.D.G.I.8A.19.84 n°91 (existence de canalisation connue); Com.06/11/1978 CASTALDI Bull. Civ. IV n°248 p.208 D.Fiscal 1979 n°4 comm.136 (pas de demande de C.U. relevant le passage de l'autoroute); Com.23/05/1981 Sté CEDIS D.Fiscal 1981 n°24-25 comm.1343; Com.26/01/1983 SCI Résidence Quai de la Rappée B.O.D.G.I. 8A.7.83 D.Fiscal 1983 n°18 comm.967 et arrêt de principe Com.17/12/1973 Bull. Civ. IV n°366 p.326; egal. Com.12/05/1980 Bull. Civ. IV n°91 p.152 renseignement incomplet de l'acquéreur.

illicite car, comme en témoigne la jurisprudence sus-visée, l'acquéreur connaissait en partie la règle d'urbanisme qui pouvait poser difficulté et n'en a pas tenu compte au moment de s'engager (138). Par conséquent, ce vice inhérent à l'engagement de construire conduit tout naturellement à la déchéance de la qualité de terrain à bâtir.

Ce qui prouve bien que la Cour de Cassation limite son contrôle aux conditions de formation de l'engagement sans prendre en considération ses conditions d'exécution ou de non-exécution (139). Elle se place ainsi à la source de l'initiative privée conduisant à une définition subjective du terrain à bâtir.

Puisque la force majeure est quasiment impossible à mettre en oeuvre, l'acquéreur a-t-il la possibilité de se défendre contre un refus de dispense de régularisation intempestif ?

g) Le recours contre le refus de l'administration -

La décision de ne pas remettre en cause la perception initiale malgré l'absence de toute construction est une simple mesure de tempérament au caractère purement gracieux. On ne peut donc faire grief au directeur des services fiscaux de rejeter la demande de dispense puisqu'aucun texte ne lui impose de donner une suite favorable (140).

Malheureusement, cette solution porte préjudice à l'acquéreur. Non content de supporter à lui seul les conséquences fiscales de l'absence de construction, il ne peut se défendre contre l'arbitraire de l'administration, notamment, en ce qui nous concerne, lorsque la dispense de régularisation conserve la qualité de terrain à bâtir de la parcelle concernée. Cependant, le contrôle judiciaire, qui intervient au moment du recours contre un avis de mise en recouvrement, apporte un éclairage très subjectif à la définition du terrain à bâtir, dans son analyse de la force majeure.

En outre, la déchéance du système de T.V.A. entraîne des recours en responsabilité contre l'administration (1er Point) et certains particuliers (2ème Point) qui, bien que ne relevant pas du droit fiscal, intéressent plus directement la définition du terrain à bâtir.

(138)égal.Com.22/12/1985 Cts STEIN J.C.P.(N)1986 juris.p.196 où le C.U. indiquait au préalable qu'une seule construction était possible, refus de la 2ème prévisible.

(139)Com.15/10/1985 SCI du 10 Rue des Cailloux à Clichy/DGI J.C.P.(N)1986 Prat.9870 Table juris.p.454 J.C.P.(N)1986 juris.p.94 obs.D.F. rechercher si constructions réalisées conformes à l'engagement et non à un permis de construire dont la production à l'appui de l'engagement n'est pas exigée par la loi.

(140)T.G.I.Avignon 02/02/1972 qui refuse de se prononcer sur la notion de force majeure, Nice 18/06/1975 et 25/01/1978 dans JuriscI.Fisc.Immob.Fasc.220-1 §94; contra T.G.I.Nice 03/07/1974, Grasse 21/04/1971, Paris 22/03/1974, Lyon 10/10/1974 Fasc.220-1 §94; Cass.17/07/1974 SCI Domaine des Roches B.O.D.G.I.8A.2.75 D.FiscI 1975 n°12 CA.4750

1er Point : Recours en responsabilité contre l'administration -

A l'origine de l'impossibilité de construire et par conséquent de la remise en cause de la qualité de terrain à bâtir, se trouve une faute de l'administration: soit dans l'établissement des servitudes d'urbanisme, soit dans le refus du permis de construire, soit par suite d'une erreur d'appréciation technique dans l'établissement des documents d'urbanisme fournis à l'occasion d'un projet de construction.

Cette action en responsabilité dirigée contre les services de l'Equipement et non contre les services fiscaux dont la responsabilité administrative ne produit effet qu'en cas de faute lourde, renforce l'interconnexion qui existe entre le subjectivisme de la planification urbaine (v.supra Ière Partie Titre 2) et la définition du terrain à bâtir. La requalification de la parcelle accompagne alors le remboursement des sommes versées au titre des droits d'enregistrement majorés des 6% .

2ème Point : Recours en responsabilité contre certains particuliers -

Là encore, l'action en responsabilité relève du droit civil et non du droit fiscal parce qu'au départ certaines personnes (le vendeur ou son mandataire, le notaire) doivent une obligation de renseignement à l'acquéreur sur les possibilités de construire du terrain à bâtir qu'il achète (141). Finalement, la perte du régime de faveur en matière de T.V.A. résulte d'une mauvaise information sur les capacités réelles du terrain à recevoir une construction.

C'est pourquoi, afin de ne pas tromper l'acquéreur sur la qualité de terrain à bâtir de la parcelle, la jurisprudence impose au vendeur ou à son mandataire une obligation précontractuelle de renseignement (142). Or le plus souvent l'acquéreur est professionnel et le vendeur un simple particulier et mis à part les servitudes non apparentes (cf canalisation d'écoulement d'eaux pluviales), on voit mal quels renseignements relatifs au bien vendu, le terrain nu, le vendeur pourrait dissimuler à l'acquéreur. La protection se fait davantage ressentir au stade de la construction elle-même.

Elle oblige également le notaire, en vertu de son devoir de conseil, à éclairer complètement les parties sur la nature et l'étendue de leurs droits et obligations (143).

(141)v.D.1972 chr.215 concl.MALINVAUD sur la notion d'erreur sur la substance.

(142)J.GHESTIN Traité de droit civil t.2 L.G.D.J.1980 §478 et suiv. avec la notion de mention informative; égal.M.de JUGLART L'obligation de renseignement dans les contrats R.T.D.C. 1945.1

(143)R.SAVATIER Les contrats de conseil professionnel en droit privé D.1972 chr.137 §19 et suiv.; J.de POULPIQUET La responsabilité civile et disciplinaire des notaires (De l'influence de la profession sur les mécanismes de responsabilité) L.G.D.J.1974; J.L.AUBERT Responsabilité des notaires Rep.Not.Defrénois 1977 p.1504

Outre le fait de les mettre en garde contre les conséquences fiscales de leurs opérations (144), sous peine d'engager sa responsabilité (145), le notaire devra consulter les documents d'urbanisme (146) et signaler à l'acquéreur qui s'engage les éventuelles difficultés à réaliser son projet.

Le meilleur moyen de remplir cette condition étant de se faire délivrer, au préalable, un certificat d'urbanisme, l'on constate encore une fois l'importance du droit de l'urbanisme dans la définition du terrain à bâtir, même lorsque le droit fiscal n'exige qu'une initiative privée (147).

Partant de ces constatations, on en vient tout naturellement à la seconde condition de la définition fiscale du terrain à bâtir, corollaire de l'engagement de construire : à savoir, la vocation dudit terrain à recevoir une construction.

B - LE COROLLAIRE : LA VOCATION DU TERRAIN A CONSTRUIRE -

A la date de la mutation, la vocation du terrain à construire s'apprécie à l'égard de parcelles nues ou recouvertes de bâtiments destinés à être démolies (art.691 I C.G.I.) dans les limites d'une superficie donnée selon la construction envisagée. Seules les mutations de terrains effectivement constructibles au regard des règles d'urbanisme bénéficient de la T.V.A. (148).

Cette condition qui entre en ligne de compte dans la définition fiscale du terrain à bâtir parce que le redevable prend l'initiative de réaliser un projet de construction est plus qu'un simple corollaire à l'engagement de construire.

En déclarant la parcelle constructible, les pouvoirs publics consolident la subjectivité de celui qui s'engage ainsi que la qualité de terrain à bâtir. De ce fait, intervient le subjectivisme de la planification urbaine puisque les critères matériels du terrain à bâtir répondent, en réalité, à des motivations profondes d'urbanisme et d'aménagement (v.supra Ière Partie Titre 2).

(144) Douai 22/06/1977 Petites Affiches 01/06/1978 n°62 p.15 : donation déguisée sous forme de vente.

(145) Civ.1ère 09/12/1974 Petites Affiches 08/03/1976 n°29 p.53; Paris 24/11/1976 J.C.P.1977 II 18769 n.DAGOT: mauvaise interprétation d'une loi fiscale.

(146) Civ.1ère 18/10/1960 D.1960.722; Riom 17/05/1979 D.1980.12 n.G.A.: défaut de demande de C.U.; T.G.I.Montargis 13/12/1979 D.1980,360 n.AUBERT

(147) v.toutefois Civ.1ère 21/02/1956 J.C.P.1956 II 9200 : responsabilité du notaire non pas parce qu'il n'existe pas de C.U., mais parce que le C.U. aurait permis à l'acquéreur du terrain de se faire une idée de l'impossibilité de construire.

(148) pas le cas quand utilisation totale des droits de construire du terrain R.M.à.Q.E.n°(50415) 57274 J.O.A.N.26/11/1984 p.5174 J.C.P.(N)1985 Prat.9473 n°8

Aussi la loi n°71-581 du 16 Juillet 1971 (149) subordonne-t-elle l'exonération des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière à la production d'un certificat d'urbanisme déclarant le terrain constructible, permettant à l'administration de s'assurer que l'acquéreur a pu valablement s'engager (150). Toutefois, la production de ce document (151) n'est pas exigée lorsque sont délivrées des pièces administratives (permis de construire en cours de validité, certificat d'urbanisme ancien modèle, certificat administratif du maire en cas de lotissement, autorisation accordée par le maire pour une construction non soumise à la réglementation du permis de construire (parc de stationnement)) qui renseignent également sur la constructibilité de la parcelle.

Or devant les difficultés pratiques de l'exigence d'un certificat d'urbanisme déclarant le terrain constructible, la note administrative du 24 Juin 1975 (152) reporte la date de son exigibilité jusqu'à nouvel ordre. En effet, même en cas de certificat favorable, le permis peut, par la suite, être repoussé, excluant alors le terrain du champ d'application de la T.V.A. et de la définition fiscale du terrain à bâtir, si ce refus était prévisible (153). Car le réalisme du droit fiscal, notamment dans son approche du terrain à bâtir, s'accommode mal des subtilités du droit de l'urbanisme et des garanties incertaines dudit certificat (154).

A titre d'exemple, l'on peut citer le cas du constructeur qui doit incorporer dans une opération d'ensemble certaines parcelles inconstructibles en raison de dispositions d'urbanisme (servitude non aedificandi) ou de leur situation (situation, configuration). S'il exprime l'intention de le faire (toujours une primeur à l'initiative privée), le certificat déclarera ces parcelles constructibles ou utilisables aux fins projetées sous la réserve expresse qu'elles concourent avec les fonds voisins à la formation du terrain affecté à l'opération. Mais ceci relève du cas d'espèce.

De toute manière, la non-exigence d'un certificat d'urbanisme déclarant la parcelle constructible, bien qu'une étude en liaison avec le ministère de l'environnement et du cadre de vie soit en cours (155) ne dispense pas vraiment le terrain de sa vocation à construire.

(149)L.n°71-581 du 16/07/1971 J.O.17/07/1971 p.7096 D.1971 p.313

(150)égal.D.n°72-613 du 03/07/1972 J.C.P.1972 III 39356 art.691.II.1°; Instruct.12/04/1974 B.O.D.G.I. 7C.2.74

(151)arrêté 29/12/1973 D.Fiscal 1974 n°19-20

(152)Note adm.24/06/1975 B.O.D.G.I.8A.4.75 Rep.Not.Def.1975 art.30981

(153)Com.20/02/1978 Bull.Civ.IV n°69 p.56

(154)F.BOUYSSOU Le C.U. des garanties incertaines D.et Ville 1980 n°9 p.5

(155)R.M.àQ.E. n°13013 à BROCARD J.O.A.N.12/10/1979 p.8148

Comme précédemment, le droit de l'urbanisme intervient dans la définition fiscale du terrain à bâtir car pour respecter son engagement, l'acquéreur a besoin d'un terrain constructible.

Face au système de la T.V.A. dans lequel le constructeur considère sa parcelle comme terrain à bâtir, s'applique le régime d'imposition des plus-values immobilières où, au contraire, le particulier fait tout son possible pour ne pas subir la qualification fiscale du terrain à bâtir.

§2 - LA VOCATION NEGATIVE D'UNE PARCELLE A DEVENIR UN TERRAIN A BATIR EN MATIERE DE PLUS VALUES IMMOBILIERES (conception élargie)

A côté des règles juridiques (v. supra Ière Partie), la politique de l'urbanisme se développe au travers de la fiscalité immobilière dont fait partie le régime des plus-values (156). Répondant au souci d'enrayer la hausse des prix des terrains et des logements, de décourager la rétention des terrains et d'assurer la reprise de l'enrichissement injustifié des propriétaires fonciers, en somme de lutter contre la spéculation foncière, cette législation s'est donc intéressée à la notion de terrain à bâtir. Malheureusement, ses efforts de définition ont subi de nombreuses retouches rédactionnelles avant d'arriver au régime actuel.

L'article 4 de la loi de finances n°61-1396 du 21 Décembre 1961 (art.999 quater C.G.I.) ne taxait que les plus-values réalisées lors de la vente de terrain à bâtir ayant déjà fait l'objet d'une mutation à titre onéreux depuis moins de 7 ans. Non content de favoriser la rétention des terrains, ce système était loin d'être satisfaisant pour les parcelles supportant des bâtiments destinés à être démolis. La subjectivité émanait de l'acquéreur qui décidait ou non de démolir (transformant sa parcelle en terrain à bâtir), alors que l'impôt était réclamé au vendeur. Par conséquent, ce dernier avait la ressource soit d'incorporer la taxe dans le prix de la parcelle destinée à la construction, acceptant ainsi la définition fiscale du terrain à bâtir, soit d'attendre 7 ans et ne pas se préoccuper de ladite définition.

(156) M.FANTON Rapport A.N. n°1828 annexé au P.V. séance 27/06/1975 t.1 p.59 et suiv.; P. AMSELEK La fiscalité immobilière liée à la politique d'urbanisme A.J.P.I. Mai 1978 p.365 et suiv.; P.J.CIAUDO & M.PEISSE Guide du terrain à bâtir Biblio. de d.immob. ed Sirey 1981 p. 14-15; égal.F.BOUYSSOU La fiscalité de l'urbanisme en droit français Paris L.G.D.J.1972

Face à ce manque à gagner, l'article 3 de la loi de finances n°63-1241 du 19 Décembre 1963 (art.150 ter et suiv. C.G.I.) réagit en supprimant à la fois les limites relatives au temps (sauf pour les cessions réputées spéculatives quand elles interviennent moins de cinq ans après la date d'achat (art.35 C.G.I. ou art.4.II Loi de 1963)) et aux conditions d'acquisition (taxation des biens également acquis par voie de succession ou de donation-partage). En fait, cette loi crée tout un réseau de présomptions plus qu'elle ne définit le terrain à bâtir qui repose ainsi sur un critère purement subjectif, à savoir : la finalité de la cession et l'intention de construire de l'acquéreur.

L'article 5 de la loi n°76-660 du 19 Juillet 1976 accentue la vision subjective du terrain à bâtir. Il renvoie à la définition de l'article 691 C.G.I. utilisable en matière de T.V.A. et plus particulièrement à l'engagement de construire de l'acquéreur.

Par la suite, la doctrine fiscale (administrative ou législative) ramène la définition du terrain à bâtir à une tendance plus objective. L'instruction du 31 Décembre 1976 supprime le réseau de présomptions créé en 1963 et celle du 15 Janvier 1980, confirmée par la loi de finances n°82-1126 du 29 Décembre 1982 qui, entre autres, combat la rétention des biens immobiliers par l'abrogation de l'article 35 A C.G.I. taxant les profits occasionnels réputés spéculatifs, renonce à l'exigence de l'engagement de construire (référence à l'article 691.I C.G.I. et non à l'article 691 dans son ensemble).

Ce rappel historique de la législation relative aux plus-values immobilières intéresse la notion de terrain à bâtir à un double titre :

- d'une part, il montre le rapport de forces existant entre le propriétaire cédant du terrain qui souhaite échapper à l'imposition des plus-values (subjectivité négative) et l'administration qui espère retirer du terrain à bâtir des réserves budgétaires tout en luttant contre la spéculation foncière (subjectivité négative);

- d'autre part, il met l'accent sur les relations du droit de l'urbanisme avec le droit fiscal dans la définition du terrain à bâtir puisque d'une approche très subjective et somme toute restrictive (A), le régime d'imposition des plus-values aboutit à une conception élargie de ladite notion (B) au moyen de critères objectifs.

A - LA DEFINITION A LA FOIS SUBJECTIVE ET RESTRICTIVE DU TERRAIN A BATIR -

La loi du 19 Décembre 1963 (1°) caractérise la définition du terrain à bâtir par un réseau de présomptions alors que la loi du 19 Juillet 1976 et l'instruction du 30 Décembre 1976 (2°) font appel au système de la T.V.A., confirmant ainsi la subsidiarité de ladite définition par le régime d'imposition des plus-values (157).

1°- Les présomptions de l'article 150 ter C.G.I. -

Retenant la finalité de la cession et l'intention de l'acquéreur, l'article 150 ter C.G.I.(art.3 Loi du 19/12/1963) créé deux catégories de terrains à bâtir : les terrains à bâtir par présomption irréfragable écartant toute intention négative du vendeur (pas de preuve contraire)(a) et les terrains à bâtir par présomption simple que le cédant peut renverser en raison de leur éventuelle vocation à construction (b).

a - La non-intervention de la subjectivité négative ou le terrain à bâtir par présomption irréfragable -

Bien que le cédant ne puisse apporter la preuve contraire à la présomption irréfragable de terrain à bâtir, cela ne signifie pas pour autant que cette notion repose exclusivement sur des critères objectifs.

En effet, si les terrains non bâtis à l'exception des terrains agricoles ou forestiers (A) et les terrains (bâtis ou non) dont la cession entre dans le champ d'application de la T.V.A. (B) sont réputés terrains à bâtir, sans preuve contraire, cela résulte bien de l'expression, à un moment donné, de la subjectivité soit du propriétaire qui affecte sa parcelle à un usage particulier soit de l'acquéreur qui s'engage à construire. Par conséquent, au moment de la cession, se détermine l'affectation définitive de la parcelle dont dépend la qualité de terrain à bâtir.

↳ Les terrains non bâtis - (art.150 ter I.1 C.G.I.)

Sont réputés terrains à bâtir les terrains nus, même juridiquement inconstructibles ou dont la cession ne relève pas nécessairement de la T.V.A.(v.infra B). Alors

(157)J.L.GOUSSEAU Vers l'unicité juridique de la notion de terrain à bâtir en droit public français? D. et Ville 1979 n°7 p.181 et suiv. sp.p.210-226, 239-240; J.GROSCLAUDE L'imposition des plus-values immobilières J.C.P.1964 I 1832, Une extension de la notion fiscale de revenu : l'imposition des plus-values de cession des terrains à bâtir J.C.P.1966 I 1986; Doc.Prat. F.LEFEBVRE IMMO II §240 et suiv.(Profits immob.); Instruct.30/12/1976 Rep.Not. Def.1977 I art.31319 p.129 et suiv.; J.SCHMIDT Fiscalité Immobilière ed.Litec 1982 p.69 et suiv. (ed.Juillet 1988).

que ce principe ne supporte pas la preuve contraire, il existe des hypothèses où le terrain ne sera pas considéré comme terrain à bâtir parce qu'il est affecté à un autre usage (1er Point) ou qu'il subit l'intervention du subjectivisme de droit public sur ses possibilités de construction (2ème Point).

1er Point : L'usage agricole ou forestier du terrain - (art.150 ter I.3)

L'usage agricole ou forestier de la parcelle lui fait perdre sa vocation à devenir un terrain à bâtir. Certes, l'administration retient l'affectation réelle des terrains et non pas la classification des documents cadastraux (158). Mais l'on se demande si le fait de considérer qu'un terrain n'est pas à bâtir parce que son prix de cession ou l'indemnité d'expropriation n'excède pas au mètre carré les chiffres fixés par l'article 3 du décret n°64-78 du 29 Janvier 1964 modifié par le décret n°70-346 du 15 Avril 1970 (C.G.I. Annexe III art.41 novodécies) ne conduit pas plutôt à une définition objective du terrain à bâtir, d'autant que ces limites légales ne tiennent pas compte de la véritable destination qu'entend donner l'acquéreur à sa parcelle (159).

Bien sûr, ce critère arithmétique (25 F pour les vignobles à appellation contrôlée et cultures florales; 8 F pour les cultures maraîchères et fruitières, 7 F pour les vignobles produisant des vins délimités de qualité supérieure (V.D.Q.S.), 4 F pour les vignobles autres que ceux à appellation contrôlée ou que V.D.Q.S., 3 F pour les autres terrains agricoles, sommes passées à 33, 11, 9, 6 et 5 Francs depuis le décret n°76-1240 et 1241 du 29 décembre 1976) fournit un point de repère objectif pour fixer la barre en deçà de laquelle le terrain a vocation soit à construire soit à cultiver.

Pourtant, la subjectivité réapparaît avec la notion d'affectation : il suffit que la cession entre dans le champ d'application de la T.V.A. pour que le terrain dont le prix au mètre carré est inférieur aux limites légales soit irréfragablement considéré comme terrain à bâtir. En dehors du fait que cette dépendance à l'égard de la T.V.A. donne à la _____ définition du terrain à bâtir en matière de plus-values un caractère subsidaire, cela signifie également que l'engagement de construire, élément subjectif par excellence, constitue le moteur de ladite définition puisque la parcelle sera affectée à la construction et non plus à l'usage agricole ou forestier.

(158)Circul.18/02/1964 §38; Instruc.25/06/1970 B.O.D.G.I. 8.C.A.78

(159)R.M.à Q.E. n°6944 J.O.SEN.09/11/1967 p.1142

En outre, lors de la cession globale d'une propriété agricole, cette notion d'affectation permet, sous contrôle de l'administration, la ventilation du prix de vente (160). Ainsi, les bâtiments d'exploitation et les terres présentent-ils le caractère agricole requis, à moins bien sûr que la fraction de prix qui se rapporte aux terres dégage un prix au mètre carré supérieur aux limites légales. Alors que les dépendances des bâtiments d'habitation sont réputées terrains à bâtir, surtout si elles supportent des constructions de faible superficie ou de faible valeur (sauf preuve contraire). Pour sa part, le Conseil d'Etat (161) distingue le terrain agricole proprement dit des bâtiments d'exploitation et d'habitation.

En définitive, la référence aux limites légales confirme simplement l'affectation que le cédant avait donné au préalable à sa parcelle.

Une solution identique (ventilation du prix) s'applique à toutes les mutations de terrains agricoles ou forestiers, objet d'une déclaration d'utilité publique, sans distinguer selon que le transfert de propriété est opéré par accord amiable ou par voie d'ordonnance judiciaire ou selon que l'indemnité est fixée judiciairement ou dans un acte d'acquisition ou à l'amiable (162).

2ème Point : L'intervention du subjectivisme de droit public -

La qualification de terrain à bâtir tombe également lorsque la parcelle est grevée d'une servitude non aedificandi et que le prix de cession au mètre carré est inférieur à huit francs (163).

Or à la différence du cas précédent, sa vocation à construire n'est pas atteinte par une initiative privée mais par le subjectivisme des pouvoirs publics (v. supra Ière Partie Titre 2 Chapitre 3) puisque l'administration fiscale refuse de prendre en compte les servitudes contractuelles. Elle craint, en effet, les manoeuvres frauduleuses des parties qui créent une telle servitude avant la cession et y renoncent après. Toutefois, si elle ne retient que les servitudes légales, le juge rejette cette définition trop restrictive du terrain non à bâtir (164) car l'article 150 ter vise la seule notion d'interdiction quel qu'en soit l'objet.

(160) Document Adm. 8C.11.22 §5

(161) C.E. 03/11/1972 n°83473 R.O. 1973 p.31-32

(162) R.M. à Q.E. n°10599 J.O.A.N. 20/05/1970 p.1799 B.O.D.G.I. 8C.5.70

(163) D.Adm. 8C.1121; R.M. à Q.E. n°10134 J.O.SEN. 19/03/1971 p.79

(164) C.E. 09/03/1973 concl. SCHMELTZ R.D.F. 1973 n°41 comm.1384

Cette restriction à construire pourra donc résulter d'un plan d'urbanisme régulièrement approuvé (soit des dispositions réglementaires) au moment de la cession (165) ou d'une réserve issue de ce plan parce qu'elle s'oppose à la délivrance d'un permis de construire (166).

Pourtant, l'existence d'une telle servitude exigée lors de la cession (moment qui fixe l'affectation de ladite parcelle) (167) n'implique pas une exonération systématique de la taxation des plus-values. Eu égard à sa situation et à ses possibilités d'usage ultérieur, la parcelle peut conserver une vocation urbaine. C'est pourquoi on fait appel à un critère arithmétique : "moins de huit francs au mètre carré" pour déterminer si l'on est en présence ou non d'un terrain, certes grevé d'une servitude non aedificandi, mais encore constructible. La référence à la valeur intrinsèque est ainsi primordiale pour détecter la vocation urbaine de ladite parcelle (168) quelque soit l'utilisation faite du terrain par l'acquéreur (169).

Par conséquent, si le prix dépasse huit francs le mètre carré (et on ne comptabilise que la valeur réelle pour un terrain non bâti affecté à un autre usage qu'un usage agricole), il s'agit automatiquement d'un terrain à bâtir, ce, sans preuve contraire.

Cependant, au subjectivisme des pouvoirs publics s'ajoute la subjectivité de l'administration fiscale lorsque la servitude non aedificandi grève partiellement ledit terrain. Pour les services fiscaux, il est nullement justifié d'étendre l'exonération prévue par l'article 150 ter I.5 à la partie du terrain dont la vocation à construire n'est pas limitée (170). En revanche, dans la mise en oeuvre du critère légal, ils retiennent le prix moyen de la cession au mètre carré sur l'ensemble du terrain (171).

Face à ces contradictions, la jurisprudence a retenu non pas la proportion arithmétique mais le caractère dominant de la parcelle, soit parce que la servitude grève la quasi-totalité de la propriété soit parce qu'elle n'en atteint qu'une partie dérisoire (172). Cette solution laisse donc une large place à la définition subjective du terrain à bâtir.

(165) doctrines adm. et juris. constantes sur ce point : R.M. à Q.E. n°12988 à ICCART J.O.A.N. 21/11/1970 p.5860; C.E. 08/03/1972 Rec. Leb. 195 R.D.F. 1972 n°41 comm. 1472 concl. SCHMELTZ

(166) C.E. 22/06/1977 R.D.F. 1977 n°42 comm. 1473 concl. RIVIERE

(167) R.M. à Q.E. n°12988 cité supra réf. n°165; R.M. à Q.E. n°7758 J.O.A.N. 09/03/1974 p.1109

(168) v. en ce sens concl. DELMAS-MARSALET ss C.E. 02/10/1971 R.D.F. 1972 n°32 comm. 1401

(169) R.M. à Q.E. n°8595 J.O.A.N. 11/05/1974 p.2033

(170) Circul. 18/02/1964 §41

(171) R.M. à Q.E. n°11472 J.O.A.N. 06/02/1971 p.340

(172) C.E. 23/02/1972 Rec. Leb. 158 R.D.F. 1972 n°29 comm. 1149 concl. DUFOUR p.192; B.O.D.G.I. 8C.8.74; C.E. 19/02/1975 R.O. 4/1975 n°199

De toute manière, hormis ces hypothèses extrêmes, la vocation de terrain à bâtir dépend d'une appréciation de l'administration fiscale au moment de la cession, contrôlée par le juge en cas de litige.

Voyons maintenant la deuxième catégorie par présomption irréfragable.

(¹³) Les terrains dont la cession relève de la T.V.A. -

Sont réputés terrains non bâtis (art.150 ter I.4 ne dit pas "terrain à bâtir"), nonobstant toutes les dispositions contraires, les terrains à bâtir ou biens assimilés dont la cession ou l'expropriation entre dans le champ d'application de l'article 257-7° C.G.I.

En renvoyant à cet article qui énumère les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles et soumises à T.V.A., le régime d'imposition des plus-values utilise la définition du terrain à bâtir de l'article 691 C.G.I.

Peu importe les suites effectives données au projet ou à la suppression de la T.V.A. (173), seul compte l'engagement de construire de l'acquéreur pris au moment de la vente (174).

Le rappel de ces principes nous amène à faire plusieurs constatations. D'abord, la subjectivité qui détermine la vocation à construire de la parcelle ne dépend plus cette fois du cédant, mais de l'acquéreur (175). Ensuite, la date de mutation reste toujours l'élément fixateur de l'affectation du terrain sur laquelle on ne peut revenir par l'apport d'une preuve contraire (176). Enfin, plus qu'une identité de notion de terrain à bâtir dans les deux secteurs de la fiscalité (T.V.A., Plus-Values Immobilières), l'on doit parler de définition subsidiaire : il suffit de placer la cession sous le régime de la T.V.A. pour obtenir un terrain à bâtir par présomption irréfragable alors même que la parcelle aurait un usage agricole avec un prix au mètre carré inférieur aux limites légales ou qu'elle serait suffisamment bâtie en valeur et en superficie (art.150 ter I.2). Il n'y a pas lieu de distinguer entre la T.V.A. appliquée sur demande des parties et celle exigée

(173)C.E.17/12/1969 R.D.F.1970 n°5 comm.117 concl.MELH; Doc.Prat.F.LEFEBVRE Div.II 1362 et suiv.; M.COZIAN La notion fiscale de terrain à bâtir G.P.1975.2.789

(174)en ce sens C.A.Paris 17/05/1969 A.J.P.I.Mars 1970 chr.fisc.p.350 : responsabilité du notaire car engagement de construire crée la présomption irréfragable de terrain à bâtir en matière de plus-values.

(175)C.E.10/10/1973 n°86095 B.O.D.G.I. 8C.11.74 D.U.P.1973 p.368 en matière d'adjudication

(176)à retenir la date de l'acte authentique et non du compromis non enregistré : C.E.07/06/1972 n°81513 R.D.F.1972 n°31 comm.1213; C.E.26/07/1985 req.n°50952 J.C.P.(N)1986 juris p.222 obs.D.F.

à la suite d'un contrôle de l'administration. De plus, en cas d'application partielle de la T.V.A. (jusqu'à 2 500 m²), la plus-value ne sera imposée que pour la fraction de prix correspondante (177).

Toutefois, ces principes réclament quelques précisions.

Pour retenir la qualification de terrain à bâtir, le comportement de l'acquéreur ou de l'expropriant doit conduire à l'édification d'ouvrages immobiliers ayant le caractère de bâtiment (178), ce qui n'est le cas ni pour les routes ou les autoroutes ... ni pour les travaux d'infrastructure y afférents (ponts, viaducs, aires de stationnement, lignes électriques, conduites d'eau ...). Encore une fois, le critère arithmétique (moins de trois francs au mètre carré) sert de catalyseur à l'affectation de la parcelle. D'autant que les terrains recouverts de constructions ne sont réputés terrain à bâtir que si la valeur intrinsèque et réelle des bâtiments est inférieure ou égale à 30% de l'indemnité d'expropriation (art.150 ter I.2 a)3 C.G.I.). Si ces terrains ne sont que partiellement recouverts, la note du 20 Décembre 1969 (179) distingue, en cas de parcelle insuffisamment bâtie en superficie et en valeur (art.150 ter I.2), la propriété bâtie (construction, terrain d'assiette et dépendances immédiates et indispensables de l'immeuble dans la limite de 500 m²) ne relevant pas de la définition fiscale du terrain à bâtir du terrain nu passible de la plus-value et susceptible d'être considéré comme terrain non bâti .

A côté de l'affectation de la parcelle, agit le principe de subsidiarité de la définition . Néanmoins, cette subsidiarité n'exige pas une imposition effective de la cession de terrain à bâtir puisque malgré la dispense de T.V.A. accordée aux collectivités locales et aux établissements publics, les parcelles conservent leur caractère de terrains non bâtis au sens de l'article 150 ter I.4 C.G.I. (180).

En revanche, l'administration fiscale retient dans certaines hypothèses les changements d'intention alors que la présomption irréfragable de terrain à bâtir refuse toute intervention postérieure du propriétaire . Partant de là, deux situations sont à

(177)R.M.à Q.E. n°1784 J.O.A.N.22/03/1969 p.707

(178)R.M.à Q.E. n°10136 J.O.A.N.31/05/1974 p.2412 pour création de villes nouvelles

(179)Note 20/12/1969 B.O.C.D.1969 II 4711; B.O.E.1969.1073

(180)R.M.à Q.E. n°22865 J.O.A.N.01/04/1967 p.511

considérer :

° la cession est soumise à T.V.A. et l'acquéreur ne construit pas . Infirmant la doctrine administrative antérieure (181) ~~et~~ désormais caduque, la jurisprudence confirme la non-intervention de la subjectivité négative postérieure à la mutation : le non-respect de l'engagement par l'acquéreur ne décharge pas le cédant de l'imposition des plus-values quelque soient les motifs pour lesquels cet engagement n'a pas été tenu (même la force majeure)(182).

° la cession n'est pas soumise à T.V.A. et l'acquéreur construit . Ici, l'administration tient compte de la variation de subjectivité en exigeant, pendant le délai de répétition, le paiement de la T.V.A. et de la plus-value dans les conditions de l'article 150 ter C.G.I. (183). Le seul moyen pour le redevable d'échapper à cette imposition est d'apporter la preuve que le changement d'affectation conféré au terrain par l'acquéreur n'était pas prévisible lors de la cession (184). Mais le vendeur de bonne foi aura beaucoup de difficultés à apporter cette preuve car bien souvent ledit changement résulte de la seule volonté de l'acquéreur sans que des circonstances ou des événements extérieurs le motivent.

En définitive, l'administration fiscale ne s'intéresse que de très loin à la notion de terrain à bâtir. Il s'agit avant tout de combler un manque à gagner.

Que se passe-t-il pour les parcelles dont la vocation à construire est plus éventuelle ?

b - L'intervention de la subjectivité négative ou le terrain à bâtir par prescription simple -

La vocation négative d'une parcelle à devenir terrain à bâtir prend ici toute sa signification (185). D'un côté, l'administration recherche si les conditions de la présomption sont remplies (K); de l'autre, le particulier tente, par l'apport d'une preuve contraire, d'échapper à l'imposition des plus-values (P). La définition fiscale du terrain à bâtir résulte donc de la lutte de ces deux attitudes.

(181)R.M.à Q.E. n°108 J.O.A.N.23/08/1969 p.2078 B.O.C.D.1969 II 4603

(182)C.E.17/12/1969 n°76676 B.O.D.G.I. 8C.2.70; C.E.04/06/1975 n°93176 R.J.F.7.8/1975 n°360; C.E.08/03/1972 n°80168 R.O.1972 p.192; C.E.02/02/1973 n°78195 Formation d'ass.B.O.D.G.I. 8C.1.74 R.O.1973 p.170-171; C.E.25/10/1978 n°7672 R.J.F.12/1978 n°547

(183)R.M.à Q.E. n°16473 et 16474 J.O.A.N.07/04/1966 p.607

(184)B.O.D.G.I. 8C.2.70 nota ss arrêt 17/12/1969 cité supra réf.n°182; R.M.à Q.E. n°4782 J.O.A.N.21/11/1973 p.6191; R.M.à Q.E. n°14977 COLLETTE J.O.A.N.20/02/1971 p.473

(185)Doc.Prat.F.LEFEBVRE Immob.II §420 et suiv. régime antérieur à Loi 19/07/1976

α) La subjectivité administrative par le jeu des présomptions -

En principe, seuls les terrains non bâtis à usage non agricole (ou non forestier) entrent dans le champ d'application de l'article 150 ter C.G.I. Pourtant, deux catégories de parcelles sont réputées terrain à bâtir parce qu'elles sont insuffisamment bâties en valeur ou en superficie (1er Point) ou que, malgré leur usage agricole ou forestier, elles dépassent un certain prix au mètre carré (2ème Point).

1er Point : Terrains insuffisamment bâtis en superficie ou en valeur -

Ici, la présomption simple de terrain à bâtir s'applique aux parcelles qui remplissent soit la condition de superficie, soit la condition de valeur de l'article 150 ter I.2 (186); ce qui revient à dire que :

* pour la condition de superficie, est réputée terrain à bâtir la parcelle dont la superficie développée de bâtiments est inférieure à 15% de la contenance cadastrale (art.150 ter I.2 C.G.I. et art.41 septdecies Annexe III). L'administration accentue cette rigueur de calcul car elle ne retient pas seulement la superficie de la parcelle cadastrale sur laquelle se trouve la construction mais également celle des autres parcelles constituant la propriété d'un seul tenant (cours, parcs, jardins, terres ou prês) (187).

* et pour la condition de valeur, est réputée terrain à bâtir la parcelle dont les bâtiments sont destinés à être démolis. Tel sera le cas lorsque leur valeur intrinsèque (soit leur valeur réelle) ne dépasse pas 30% du prix de cession ou de l'indemnité d'expropriation (188), ce taux étant ramené à 25% dans les villes de plus de 200 000 habitants.

Une fois de plus, l'utilisation des critères arithmétiques donne un aspect très objectif à la définition fiscale du terrain à bâtir vu sous l'angle de l'imposition des plus-values. Or, leur application donne lieu à une certaine interprétation administrative, ajoutant ainsi une connotation subjective à ladite définition.

(186)R.M.à Q.E. n°8025 J.O.A.N.12/09/1964 p.2789 B.O.C.D. 1964 II 2746 optant pour une application non cumulative des conditions de superficie et de valeur

(187)Circul.18/02/1964 §36

(188)art.150 ter I.2 C.G.I. et art.41 octodecies Annexe III; égal.note 10/07/1969 B.O.C.D. 1969 II 4554

L'interprétation subjective des critères arithmétiques touche essentiellement la condition de superficie : en fixant le seuil légal de présomption, le décret d'application a ignoré la limitation de superficie constructible dans certaines zones par le jeu des règles d'urbanisme.

Aussi, lorsque le fonds aliéné se décompose en une partie constructible nettement déterminée et une partie située en zone non aedificandi (189), l'administration prend-t-elle en considération la surface totale du terrain et ne se décide-t-elle qu'après examen des circonstances de l'affaire. Faute de précisions sur la notion de propriété d'un seul tenant, le juge administratif a dû se prononcer sur la possibilité de la diviser en parcelles distinctes (l'une suffisamment bâtie, l'autre considérée comme terrain agricole ou simple terrain non bâti). En définitive, il n'admet une telle répartition que si l'intention des parties lors de la cession (moment fixateur de l'affectation de la parcelle) permet d'avoir la certitude d'un usage différent des lots ainsi formés (190).

Le simple engagement de l'acquéreur de conserver à usage d'habitation les constructions édifiées sur le terrain ne suffit donc pas à faire tomber la présomption de terrain à bâtir sur l'ensemble de la superficie car il n'apporte pas la preuve que "dans l'intention commune des parties" les bâtiments vendus ne soient pas, dès l'origine, destinés à être démolis (191).

Finalement, l'aspect subjectif de la notion fiscale de terrain à bâtir réapparaît puisqu'au travers de ces critères arithmétiques l'administration recherche l'intention réelle des parties quant à l'affectation de la parcelle cédée. Elle exige, en outre, que la nature même du terrain impose ou justifie le partage proposé (192) afin d'éviter toute manoeuvre frauduleuse tendant à faire échapper un terrain "présumé à bâtir" au sens de l'article 150 ter C.G.I. du régime d'imposition des plus-values.

Et comme suite logique à ces principes, la cession ou l'expropriation partielle d'une propriété conduit tout naturellement à ne considérer que la fraction aliénée pour appliquer le critère de superficie (193) ou de valeur (194).

(189) R.M. à Q.E. n°26667 GUICHARD J.O.A.N.10/03/1973 p.553

(190) C.E.09/03/1973 n°82540 R.O.1973 p.208 B.O.D.G.I. 8C.7.74 et 8C.3.74 R.D.F.1973 n°41 comm.1384 concl.SHMELTZ

(191) C.E.06/06/1973 n°85691 R.O.1973 p.368 B.O.D.G.I.8C.3.74

(192) nota B.O.D.G.I.8C.3.74 ss les deux arrêts cités supra réf.n°190 et 191

(193) R.M. à Q.E. n°14373 J.O.A.N.03/04/1971 p.867

(194) R.M. à Q.E. n°17864 J.O.A.N.24/07/1971 p.3770; C.E.20/10/1971 n°80720 R.O.1971 p.426 B.O.D.G.I. 8C.1.72

2ème Point : Terrains à usage agricole ou forestier -

L'usage agricole ou forestier du sol permet d'échapper à la présomption irréfragable de terrain à bâtir, à condition, toutefois, que le prix de la cession ne dépasse pas au mètre carré les limites légales.

Pour la présomption simple de terrain à bâtir, on retrouve ce jumelage de conditions : quelque soit leur destination, les terrains à usage agricole ou forestier vendus à un prix dépassant les limites légales sont réputés non bâtis au sens de l'article 150 ter I.2 C.G.I.

En effet, le dépassement de ce critère légal constitue bien la preuve que le terrain acquis ne sera pas maintenu dans son affectation agricole car il est presque toujours fixé en fonction du rendement qu'aurait pu en retirer le vendeur d'un constructeur privé.

La plus-value devient ainsi le critère essentiel de l'usage probable dans l'avenir desdits terrains (195) puisque la spéculation foncière laisse présager la présence de terrains à bâtir.

Face à ce jeu de présomptions, le particulier réagit.

(3) La subjectivité privée par l'administration de la preuve contraire -

Sauf en cas de cession soumise à T.V.A., l'article 150 ter I.3 C.G.I. permet au cédant de renverser la présomption de terrain à bâtir. Mais pour éviter tout arbitraire, l'administration fiscale examine les justifications que lui apporte le cédant et les apprécie en fonction des circonstances de chaque espèce (exemple : montant élevé des baux, affectation envisagée par l'acquéreur ...). En fait, cette preuve négative sera difficile à rapporter car bien souvent, elle repose sur des éléments de fait postérieurs à la mutation.

Quoi qu'il en soit, comment agit la lutte de subjectivités (administration/cédant) sur chacune des deux catégories de terrains à bâtir par présomption simple ?

(195) v.en ce sens J.F.BULLE Le terrain à bâtir en droit fiscal Thèse dactyl.Dijon 1975 p.84

1er Point : Terrains insuffisamment bâtis en superficie ou en valeur -

Si la reconnaissance du caractère non constructible de la parcelle au regard des dispositions législatives extra fiscales ne constitue pas ipso facto une justification valable faisant tomber la présomption de l'article 150 ter (196), on ne peut cependant faire abstraction complète de l'urbanisme dans cette définition du terrain non à bâtir.

D'ailleurs, l'administration retient comme justification la création après mutation d'une servitude publique non aedificandi (et non la simple incorporation dans une zone non constructible d'un P.O.S.) (197) ou la situation d'un terrain en zone inondable instituée par arrêté préfectoral (198) parce que ces événements tiennent en échec la possibilité de construire à longue échéance.

En outre, cette vocation à construire sur laquelle repose la définition fiscale du terrain à bâtir est indépendante du délai dans lequel une construction nouvelle sera effectivement édifiée. L'acquéreur qui s'engage à ne pas affecter à un autre usage que l'habitation pendant au moins trois ans l'immeuble dont la mutation bénéficie du taux réduit de l'article 701 C.G.I. (199) ou qui omet de s'engager à construire (200), n'apporte pas la preuve d'impossibilité définitive à édifier sur le terrain.

Seule est déterminante la vocation réelle et durable du terrain dans l'avenir qui tient compte de la législation d'urbanisme (subjectivisme public) et non de l'usage qu'en fait l'acquéreur (subjectivité privée pouvant virer à l'arbitraire) (201). Ce qui oblige le cédant à établir que le prix élevé de la cession est motivé par des facteurs étrangers à l'environnement urbain et ne dépend pas de la seule situation de la parcelle vendue (202).

A côté de la doctrine rigoureuse de l'administration, le Conseil d'Etat adopte une position plus souple, dans la recherche de la preuve contraire : il retient comme élément d'appréciation l'attitude de l'acquéreur conservant l'affectation initiale de la parcelle (203). Effectivement, la crainte de l'arbitraire ne justifie pas à elle seule la non-influence de cette affectation.

(196) Doc. Prat. F. LEFEBVRE IMMO II §460-497; J.F. BULLE cité supra réf. n°195 p.85-96; v. doct. adm. antérieure : pas retenir la servitude non aedificandi sur terrains expropriés à plus de 8 F le m² R.M. à Q.E. n°12305 J.O.A.N.10/07/1965; R.M. à Q.E. n°5267 J.O.SEN.20/11/1065 p.1966 B.O.C.D.1966 II 3262

(197) R.M. à Q.E. n°1886 J.O.A.N.01/11/1969 p.515 B.O.C.D.1969 II 4444

(198) R.M. à Q.E. n°6713 J.O.A.N.02/03/1974 p.984

(199) R.M. à Q.E. n°13147 J.O.A.N.12/06/1965 p.2092; R.M. à Q.E. n°24892 J.O.A.N.09/09/1972 p.3651; C.E.06/06/1973 cité supra réf. n°190

(200) R.M. à Q.E. n°7764 J.O.A.N.03/01/1970 p.21; R.M. à Q.E. n°10892 J.O.A.N.24/06/1970 p.2964

(201) R.M. à Q.E. n°15066 à PIERREBOURG J.O.A.N.20/03/1971 où terrains situés à la périphérie des centres urbains présentent intrinsèquement, du fait de leur emplacement, le caractère de T.A.B. et dès lors l'utilisation faite par l'acquéreur n'a pas, a priori, à être prise en considération.

(202) J.F. BULLE cité supra réf. n°195 p.94

(203) C.E.29/04/1977 n°95554 R.J.F.6/1977 n°353

2ème Point : Terrains à usage agricole ou forestier -

Comme précédemment, on retrouve une dualité de positions : la position très rigoureuse de l'administration et la position plus souple du Conseil d'Etat.

Pour renverser la présomption de terrain à bâtir, l'administration ne se contente pas de l'affectation donnée à la parcelle par l'acquéreur ou l'expropriant (204). Par conséquent, hormis la cession soumise à T.V.A., la vocation à construire des terrains agricoles ou forestiers dépend du prix au mètre carré réclamé par le vendeur, soit d'un critère plutôt objectif (205). A l'inverse, la preuve contraire qu'il apporte reste une pure question de fait soumise à l'appréciation de l'administration (élément subjectif) sous réserve du droit de contrôle des tribunaux administratifs (206).

D'ailleurs, pour confirmer ce retour à une définition "quasi-objective", l'administration ne soumet pas la vocation à construire à la réalisation effective desdits bâtiments : peu importe le délai dans lequel ils sont édifiés(207)ou le défaut d'engagement de l'acquéreur(208). Quant au Conseil d'Etat, il recherche, en fonction du prix fixé par les parties, l'usage auquel l'acquéreur destine sa parcelle (209). Un léger dépassement du critère arithmétique n'entraîne pas automatiquement la qualité de terrain à bâtir. Au particulier à prouver que ce prix correspond, à la date de la vente, à la valeur agricole du terrain et à elle seule : ce qui, en définitive, réintroduit dans la définition fiscale du terrain à bâtir la notion d'affectation privée, contrairement au voeu de la doctrine administrative.

Les choses en étaient là lorsqu'est intervenue la loi du 19 Juillet 1976 commentée par l'instruction du 30 décembre 1976.

2°- Le recours au système de la T.V.A. - (art.150 M)

Confirmant le principe de subsidiarité par rapport au système de la T.V.A., la loi n°76-660 du 19 Juillet 1976 (art.5, 11.II, 12.III) considère comme terrain à bâtir :

(204)R.M.à Q.E. n°11601 J.O.A.N. 03/04/1965 p.602 B.O.C.D.1965 II 2989 : pas de preuve contraire pour un terrain à usage agricole cédé à l'Etat pour plus de 3 francs le m² destiné à la construction d'une autoroute; R.M.à Q.E. n°5636 J.O.SEN.25/05/1966 p.6338 id quand destiné à l'aménagement d'un terrain de sports ou d'espaces verts.

(205)R.M.à Q.E. n°21807 J.O.A.N.06/04/1972 p.810

(206)R.M.à Q.E. n°12686 J.O.SEN.20/06/1973 p.805 conseille même à l'administration de se prononcer après enquête.

(207)R.M.à Q.E. n°11475 J.O.A.N.24/06/1970 p.2968; C.E.03/03/1971 n°79551 R.O.1971 p.233-234; C.E.28/02/1973 n°85448 dans F.LEFEBVRE cité supra réf.n°196 §482; C.E.23/07/1974 n°90306 R.O.1974 p.391 B.O.D.G.I.8C.1.75

(208)R.M.à Q.E. n°18073 J.O.SEN.08/01/1976 p.19;C.E.07/11/1973 n°87757 R.O.1974 p.26 BODGI 8C.16.74

(209)C.E.03/11/1972 n°82999 et C.E.03/11/1972 n°83473 R.O.1973 p.31-32;C.E.06/03/1974 R.O.1974 p.253-254

soit les terrains définis à l'article 691 C.G.I., soit les terrains entrant dans le champ d'application dudit article, soit les terrains relevant des anciennes dispositions de l'article 150 ter du même code (210).

Et puisqu'elle s'intéresse aux plus-values provenant de la cession à titre onéreux "des biens ou de droits de toute nature" sans tenir compte de leur affectation ou de leur destination, on en déduit que les terrains nus sans affectation spéciale, ceux insuffisamment bâtis en superficie ou en valeur, ceux frappés d'une servitude publique non aedificandi dont le prix de cession dépasse huit francs le mètre carré ou encore ceux à usage agricole ou forestier dont le prix excède les limites légales ne peuvent être considérés comme terrain à bâtir lorsque leur cession ne relève pas de la T.V.A. Avec la loi de 1976, le système des présomptions de l'article 150 ter s'effondre.

Par la suite, dans un souci de simplification, l'instruction du 30 Décembre 1976 adopte une définition uniforme du terrain à bâtir en renvoyant à l'article 691 C.G.I. Or cet article ne définit pas véritablement ledit terrain. Il se contente d'exonérer certaines cessions de la taxe de publicité foncière sous la triple condition que la cession porte sur un terrain nu, un terrain recouvert de bâtiments destinés à être démolis, un immeuble inachevé ou un droit de surélévation, qu'elle supporte la T.V.A. (production ou livraison de constructions) (art.257-7°C.G.I.) et que l'acquéreur prenne l'engagement de construire dans un délai de quatre ans et justifie de son exécution (élément subjectif de ladite définition).

En outre, la qualification de terrain à bâtir par l'article 691 ne sera confirmée qu'au bout de quatre ans alors que la loi de 1976 s'en remet à la volonté des parties exprimée lors de la vente, quelque soit la suite que donne l'acquéreur à son engagement de construire.

Le terrain à bâtir est donc le terrain sur lequel l'acquéreur s'engage à construire lors de la cession, le vendeur ayant connaissance de cet engagement inséré dans l'acte et l'ayant accepté.

(210)Instruc.30/12/1976 Rep.Not.Def.1977 I art.31319 p.177 et suiv. B.O.D.G.I.8M I.76; J.L. GOUSSEAU cité supra réf.n°157 p.239-240; Doc.Prat.F.LEFEBVRE Div.II 01/04/1980; C.BRUNO La définition des terrains à bâtir A.J.P.I.Mars 1980 Fiscal.p.267 et suiv.; L.BROËT La pratique de la fiscalité immobilière éd.Delmas 1981 §763 et suiv. P.J.CIAUDO et M.PEISSE cités supra réf.n°156 p.117 et suiv.; J.SCHMIDT cité supra réf.n°157 p.75 et suiv. Juriscl. Fisc.Immob.Fasc.342.A,2,1982 p.18 et suiv.

Cependant, par crainte d'être trompée, l'administration n'accepte pas toutes les conséquences de la définition subjective du terrain à bâtir. Dans l'instruction précitée, elle interprète les dispositions de la loi de 1976 (art.5) en précisant que les immeubles doivent être considérés comme terrain à bâtir quand sont remplies les deux premières conditions de l'article 691. Aussi, en cas de vente conclue sans engagement de construire mais suivie de l'édification d'un bâtiment, l'administration exige-t-elle rétroactivement le paiement de la T.V.A. et de l'impôt sur les plus-values (211).

L'engagement de construire est en quelque sorte remplacé par la subjectivité du vendeur qui, pour échapper à l'imposition des plus-values, apporte la preuve que le changement d'affectation conféré au terrain par l'acquéreur n'était pas prévisible au moment de la cession.

L'administration s'est vite rendue compte du caractère trop restrictif de cette définition. D'où un appel à des critères plus objectifs pour élargir la notion fiscale de terrain à bâtir.

B - VERS UNE CONCEPTION PLUS ELARGIE DU TERRAIN A BATIR -

La définition mal élaborée du terrain à bâtir conduit l'administration dans sa note du 15 Janvier 1980 (1°) confirmée par la loi n°82-1126 du 29 Décembre 1982 (2°) à ne retenir que la première partie de l'article 691 C.G.I. *

Par cette référence aux critères physiques (ou objectifs) du terrain, la notion fiscale de terrain à bâtir ne néglige pas totalement le droit de l'urbanisme. Toutefois, le retour à l'objectivité de la définition n'exclut pas la subjectivité de celui qui tente d'échapper au régime d'imposition des plus-values.

1°- Le terrain à bâtir et la note du 15 Janvier 1980 -

Commentant la réponse ministérielle du 20 Novembre 1979 (212), la Direction Générale des Impôts précise qu'en se référant à l'article 691, l'article 150 M n'exige ni

(211)C.E.08/03/1972 R.D.F.1972 n°41 comm.1472 concl.SCHMELTZ

*N.B. : ceci à compter du 1er Janvier 1980.

(212)R.M.à Q.E. n°30148 J.O.SEN.20/11/1979 p.4100 R.D.F.1980,5,203 B.O.D.G.I. 8M.2.80 du 15/01/1980; R.D.F.1980,6,265 A.J.P.I.Mars 1980 Fisc.p.268 et suiv. Rep.Not.Def.1980 I art. 32238; v.égal.R.M.à Q.E. n°29398 J.O.A.N.23/06/1980 p.2578

l'engagement de construire de l'acquéreur ni l'assujettissement de la cession à la T.V.A. Elle considère donc comme terrain à bâtir : les terrains nus, les terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis ou les immeubles inachevés, mais exclut de son énumération les droits de surélévation d'immeubles préexistants et d'une fraction de terrain supportant ceux-ci proportionnelle à la superficie des locaux à construire.

En fait, cette conception élargie et objective du terrain à bâtir pose une question double : s'agit-il vraiment d'une définition objective (a) conforme à l'esprit du législateur (b)?

a - Une définition objective du terrain à bâtir ... -

Hormis les immeubles inachevés qui tiennent davantage du terrain déjà bâti que de la parcelle à construire, la qualification "objective" de terrain à bâtir s'applique surtout aux terrains nus (α) et à ceux recouverts de bâtiments destinés à être démolis (β).

α) Les terrains nus et la qualification de terrain à bâtir -

En principe, quelque soit leur affectation, les terrains nus sont réputés terrains à bâtir. Par conséquent, pour qualifier la parcelle cédée, l'administration fiscale retient un critère purement matériel : l'absence de constructions, abandonnant ainsi le critère subjectif utilisé en matière de T.V.A. ou de taxe foncière sur propriétés non bâties, à savoir l'engagement de construire ou l'affectation du sol.

Mais il ne faut pas se fier aux apparences car, si un critère arithmétique détermine la vocation agricole ou à construire du sol, les particuliers peuvent néanmoins établir, de manière indubitable, la non-vocation à la construction à plus ou moins longue échéance du terrain cédé.

D'ailleurs, la notion d'affectation qui se greffe sur cette définition "objective" du terrain à bâtir consacre la lutte d'intentions existant entre le particulier qui produit les justifications de la preuve contraire et l'administration qui les apprécie strictement en ne retenant que celles qui prouvent le maintien de l'affectation agricole ou forestière de la parcelle dans un avenir prévisible, même si le prix de cession dépasse les limites d'exonération.

Or, la subjectivité privée ne joue ici qu'un faible rôle. Faisant appel au droit de l'urbanisme, l'administration fiscale en profite pour instituer une présomption irréfragable à l'encontre des terrains agricoles ou forestiers situés dans le périmètre des zones à urbaniser ou à la périphérie des centres urbains ou à l'encontre de ceux acquis par des organismes publics ou para-publics ou par des sociétés de droit privé ayant une activité de construction ou liée à la construction immobilière, alors même que l'acquéreur ne prend dans l'acte aucun engagement de construire.

(3) Les terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis et la qualifi-

 cation de terrain à bâtir -

Lorsque l'acquéreur s'engage à édifier des constructions, cette catégorie de parcelles revêt la qualification de terrain à bâtir. A priori, l'administration conserve une vision plutôt subjective du terrain à bâtir. En réalité, soucieuse d'éviter le comportement nocif des particuliers qui omettent de s'engager, la doctrine administrative considère ces parcelles comme tel toutes les fois qu'elles ont vocation à la construction, c'est-à-dire toutes les fois qu'elles supportent des bâtiments dont la superficie développée est inférieure à 15% de la contenance cadastrale ou dont le prix de cession (ou indemnité d'expropriation) est inférieure à 30% du prix global.

La subjectivité n'intervient donc que pour écarter ces présomptions. Les services fiscaux examinent alors l'ensemble des circonstances propres à l'opération réalisée, notamment la consistance du bien vendu, son prix et son emplacement. En cas de doute, la note du 15 Janvier 1980 préconise même de se reporter aux décisions de doctrine et de jurisprudence prises pour l'application des dispositions de l'ancien article 150 ter C.G.I.

Mais est-ce bien conforme au vœu du législateur ?

b - ... conforme à l'esprit du législateur ? -

La conception purement objective du terrain à bâtir envisagée par la note du 15 Janvier 1980 a soulevé de nombreuses critiques (213). Certes, la mauvaise rédaction

 (213) J.SCHMIDT cité supra réf.n°157 supplément à jour au 01/10/1981 §102 p.11-12; C.BRUNO cité supra réf.n°210 p.267

de la loi repousse de quatre ans la confirmation ou l'infirmité de la qualification de terrain à bâtir. Alors que le régime des plus-values oblige les parties à prendre position dès la date de mutation. Aussi est-il préférable de se fonder sur la volonté des parties lors de la vente. De plus, cette doctrine va à l'encontre de la loi qui opte pour une conception subjective du terrain à bâtir (214) : dans l'esprit du législateur, c'est l'intention de construire qui détermine l'affectation de la parcelle.

Enfin, les présomptions relatives aux terrains insuffisamment bâtis en superficie ou en valeur ne reposent sur aucun texte légal, les dispositions de l'article 150 ter I.1 à 3 ayant été expressément abrogées par la loi de 1976. Elles aboutissent à renverser la charge de la preuve, ce qui généralement ne peut être fait qu'en vertu d'un texte législatif (215).

Comment le législateur a-t-il tenu compte de ces critiques ?

2°- Le terrain à bâtir et la loi n°82-1126 du 29 décembre 1982 -

Malgré les critiques, la loi du 29 décembre 1982 (art.7.II) entérine la doctrine administrative de 1980 en ne retenant que la première partie de l'article 691 C.G.I. (216). Optant pour une définition très extensive du terrain à bâtir, elle ne fait donc plus référence à l'engagement de construire de l'acquéreur ni à l'imposition de la cession à la T.V.A.

Finalement, sont réputés terrain à bâtir : les terrains nus sans affectation particulière, les terrains à usage agricole ou forestier vendus au-dessus des limites légales (art.150 D a contrario) (217) et les terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis.

Reprenant la doctrine administrative antérieure, la loi laisse au cédant la possibilité de renverser cette présomption, mais avec une toute aussi faible marge de manoeuvre. En effet, la réponse ministérielle du 8 Août 1985 se refuse à voir dans l'existence

(214)v.en ce sens R.M.à Q.E. n°9093 J.O.A.N.21/12/1978 p.9782

(215)C.BRUNO Définition des terrains à bâtir A.J.P.I.Mai 1986 Fisc.p.385

(216)M.VION L'imposition des plus-values privées après la loi de finances pour 1983 (art.7.II.C de la loi n°82-1126 du 29/12/1982) Rep.Not.Def.1983 I art.33005 p.193 et suiv.; F.BOUYSSOU La réforme de l'imposition des plus-values J.C.P.(N)1983 Prat.8527 p.46-48; S.PERIGNON La qualification juridique du terrain à bâtir Rep.Not.Def.1986 I art.33719 sp.p.638-640
 (217)C.E.29/07/1983 req.n°37958 concl.RIVIERE J.C.P.(N)1984 juris.p.180-181 obs.D.F. R.J.F. 1984 n°1 comm.2 : apprécier l'utilisation effective du sol à des fins agricoles ou forestières à la date de cession (cf C.E.29/04/1977 req.n°95554 R.D.F.1978 n°28 comm.1124 concl. LOBRY)

d'une servitude non aedificandi autre chose qu'un simple élément d'appréciation (218), ce qui du même coup laisse assez peu de place au droit de l'urbanisme dans cette définition "objective" du terrain à bâtir.

CONCLUSION DU CHAPITRE I -

Quoi qu'il en soit, qu'apporte l'approche fiscale à la définition du terrain à bâtir ? Si l'on doit résumer la situation, l'on pourrait peut être avancer que le terrain à bâtir est le terrain ayant réellement et effectivement vocation à recevoir des constructions. Le tout étant de savoir qui attribue cette affectation à la parcelle.

A priori, un particulier (cédant (plus-values), acquéreur, expropriant (T.V.A.) propriétaire (taxe foncière des propriétés non bâties)) semble déterminer cette prérogative au moment de la cession. Certes, il peut changer d'avis, mais seulement en vertu de règles précises (T.F.P.N.B., T.V.A.) afin d'éviter toute fraude.

Or ce serait une erreur de croire que la subjectivité privée suffit à qualifier le terrain. Vu les intérêts en jeu, le terrain à bâtir constituant une source non négligeable de revenus, l'administration intervient de tout son poids dans ladite définition. Et même, selon le type d'impôt, sa position varie.

Dans la fiscalité locale (T.F.P.N.B.), elle préfère aux critères objectifs de localisation et de desserte, l'intention du propriétaire qui affecte sa parcelle à la construction ou du moins l'exploite insuffisamment par rapport au capital investi. En effet, la valeur cadastrale du terrain à bâtir dépasse largement les autres catégories et peut supporter une majoration allant jusqu'à 200%.

Dans la fiscalité immobilière, la recherche de ressources budgétaires, qui passe par la qualification de terrain à bâtir, ne s'opère pas de la même manière dans les deux secteurs d'imposition sus-étudiés :

° ladite qualification conduisant à une réduction de droits, la T.V.A. ne l'accorde que difficilement : l'engagement de construire revêt un certain formalisme et son exécution doit être justifiée dans un délai de quatre ans, éventuellement prorogé. De plus,

la dispense de régularisation pour cas de force majeure ne signifie nullement conservation de la qualité de terrain à bâtir, puisqu'il s'agit en fait pour l'acquéreur d'échapper à une sanction fiscale.

° au contraire, le régime des plus-values opte pour une conception élargie du terrain à bâtir en utilisant des critères plus objectifs. L'administration contrecarre ainsi la volonté négative du cédant qui, pour échapper à l'imposition, ne considère pas sa parcelle comme terrain à bâtir.

Par conséquent, lorsque l'on parle de définition subjective du terrain à bâtir, l'on doit distinguer deux choses : la subjectivité privée qui amorce simplement le processus de qualification de la parcelle et la subjectivité publique qui se substitue à la précédente pour déterminer s'il y a ou non terrain à bâtir. Elle provient surtout des services fiscaux et accessoirement du juge qui tranche les litiges avec les administrés.

Toutefois, ce rapport de forces ne néglige pas complètement l'influence du droit de l'urbanisme dans la définition du terrain à bâtir, malgré le principe d'autonomie du droit fiscal. Car il ne suffit pas d'avoir l'intention de construire, encore faut-il en avoir la possibilité. D'ailleurs, pour faire échec à la qualification fiscale de terrain à bâtir, on fait appel au subjectivisme de la planification urbaine (T.F.P.N.B., T.V.A.) prouvant en quelque sorte le bien-fondé d'une définition sinon unitaire, du moins unifiée du terrain à bâtir dans les différentes branches du droit.

En définitive, la définition résulte d'un affrontement entre l'administration et les personnes privées et non de la divergence d'intérêts pouvant exister entre le vendeur et l'acheteur qui de toute manière, déterminent le prix en fonction de la qualité qu'ils donnent à la parcelle considérée.

TERRAIN A BATIR

- * terrain sur lequel le "propriétaire" a l'intention de construire au moment de la mutation
- * et qui a réellement vocation à recevoir des constructions selon les critères dégagés par l'administration fiscale
 - ° dans un délai de quatre ans (T.V.A.)
 - ° en fonction de la localisation en Zone Urbaine (T.F.P.N.B.)
 - ° en fonction de critères physiques (terrain nu) ou arithmétiques (terrains à vocation agricole ou forestière, ou destinés à être démolis) (P.V.I.)

A côté de la fiscalité, interviennent des mécanismes financiers qui donnent leur propre analyse du terrain à bâtir (Chapitre 2).