



# **LA RÉFORME DE LA TVA IMMOBILIÈRE**

**Cridon Bordeaux-Toulouse**

**Cridon Lyon**

**Cridon Nord-Est**

**Cridon Ouest**

**Cridon de Paris**



**Octobre 2011**

*Le 13 octobre 2011*

*Cher Confrère,*

*La réforme de la TVA reste pour nombre d'entre nous une préoccupation de tous les instants.*

*Un premier document de travail avait été élaboré par les fiscalistes de nos cinq CRIDON dès le lendemain de la réforme.*

*Enrichi notamment par les réponses apportées à vos demandes, il est aujourd'hui mis à jour.*

*Présenté sous forme de « fiches interactives », ce document téléchargeable est accessible en ligne sur les sites respectifs de tous les CRIDON.*

*Nous tenons une nouvelle fois à remercier les fiscalistes qui ont collaboré à cette étude et à son actualisation.*

*Veillez agréer, Cher Confrère, l'expression de nos sentiments dévoués et les meilleurs.*

*Jean-François HUMBERT  
CRIDON de PARIS*

*Guillaume GASCHIGNARD  
CRIDON-OUEST*

*Jean-François GOJON  
CRIDON-LYON*

*Eric ALLARD  
CRIDON NORD-EST*

*Jean-Didier CHESNELONG  
CRIDON BORDEAUX-TOULOUSE*

## **AVERTISSEMENT**

*Il est apparu nécessaire de mettre à jour la brochure consacrée à la réforme de la TVA immobilière dont la première version date du 27 mai 2010.*

*Cette étude constituait alors une première interprétation des textes du Code général des impôts tels qu'issus de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 portant réforme de la TVA immobilière. A cette époque, nous ne disposions ni des décrets d'application, ni des premiers commentaires généraux de l'Administration, à l'exception de l'instruction du 15 mars 2010 relative aux dispositions transitoires et deux rescrits concernant l'assiette de la TVA sur marge et des droits de mutation.*

*Ainsi, comme nous l'avions envisagé, certaines des solutions proposées n'ont pas été confirmées.*

*A plus d'un an d'intervalle, la réforme a été complétée par les décrets d'application des 10 septembre 2010 et 11 mars 2011 et commentée par les instructions générales du 29 décembre 2010 (TVA) et 18 avril 2011 (droits d'enregistrement). Pourtant, malgré l'apport de ces textes et commentaires, bien des questions restent en suspens. Nous y avons répondu lorsqu'un consensus suffisant a été trouvé. Il est apparu parfois nécessaire de mentionner les divergences d'appréciation.*

*Aussi, cette fois encore, il ne saurait être préjugé des solutions que l'Administration serait susceptible de retenir à l'avenir.*

*Cette étude est donc susceptible de connaître des modifications ultérieures.*

# TABLE DES MATIERES

<b>LES POINTS CLES DE LA REFORME.....</b>	<b>5</b>
<b>FICHE N° 1 - LES ASSUJETTIS A LA TVA IMMOBILIERE.....</b>	<b>14</b>
<b>FICHE N° 2 – LA DEFINITION DES BIENS.....</b>	<b>24</b>
<b>FICHE N° 3 - LES VENTES DE TERRAINS.....</b>	<b>38</b>
<b>FICHE N° 4 - LA LIVRAISON D’IMMEUBLES BATIS.....</b>	<b>49</b>
<b>FICHE N° 5 – LES LIVRAISONS A SOI-MEME.....</b>	<b>67</b>
<b>FICHE N° 6 - LE BAIL A CONSTRUCTION.....</b>	<b>83</b>
<b>FICHE N° 7 – LES OPERATIONS DE LOTISSEMENTS.....</b>	<b>100</b>
<b>FICHE N° 8 – LES ECHANGES ET DATIONS.....</b>	<b>106</b>
<b>FICHE N° 9 - LES APPORTS.....</b>	<b>112</b>
<b>FICHE N° 10 - TRANSFERTS D’UNIVERSALITES.....</b>	<b>117</b>
<b>FICHE N° 11 - GESTION DES ENGAGEMENTS DE REVENDRE ET DE CONSTRUIRE - SUBSTITUTION D’UN ENGAGEMENT A L’AUTRE.....</b>	<b>127</b>
<b>FICHE N° 12 : LE DEMEMBREMENT DE L’IMMOBILIER ET LA DEDUCTION DE LA TVA.....</b>	<b>144</b>
<b>FICHE N° 13 – LES MODALITES D’IMPOSITION A LA TVA.....</b>	<b>150</b>

## LES POINTS CLES DE LA REFORME

Comme en témoigne le grand nombre de questions encore posées par les notaires aux Cridon, la réforme de la TVA immobilière introduite par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 (*n° 2010-237 du 9 mars 2010, JO du 10 mars 2010, p. 4746*) continue de soulever beaucoup de difficultés.

Il y a un an, ces difficultés tenaient pour l'essentiel à l'accélération du calendrier législatif (anticipée de près de dix mois) et à l'impréparation des pouvoirs publics.

Ainsi, en ce qui concerne la TVA, le décret d'application n° 2010-1075 n'a été publié que le 12 septembre 2010, quant à l'instruction générale, elle n'est parue au BOI que le 30 décembre 2010 ([BOI n° 106](#)).

En ce qui concerne les droits de mutations, le décret n° 2011-263 a été pris le 11 mars 2011 et l'instruction générale commentant notamment le régime des engagements de revendre et de construire a été publiée au BOI du 27 avril 2011 ([BOI n° 38](#)) ; soit plus de treize mois après l'entrée en vigueur de la réforme.

A titre de comparaison, la réforme des plus-values immobilières entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2004 a été commentée par une instruction générale comportant quatorze annexes le 14 janvier de la même année.

Aujourd'hui, plus de seize mois après l'entrée en vigueur de la réforme et malgré la publication des textes d'application et des commentaires administratifs, des difficultés persistent.

En fait, les instructions générales qui ont été publiées ne répondent pas à toutes les questions auxquelles les praticiens se trouvent confrontés. Elles en suscitent parfois même de nouvelles en revenant sur des définitions qui semblaient bien acquises.

Surtout, cette réforme a donné naissance à de nouveaux concepts inconnus jusqu'alors en cette matière telle que la notion d'assujetti. Elle fait appel à de nouvelles définitions, notamment celles des terrains à bâtir et des immeubles neufs. Elle met en place de nouvelles règles d'assiette et de fait générateur de TVA. Elle entraîne de nombreuses modifications (notamment sur le régime des engagements de construire et de revendre), et surtout nécessite pour les notaires d'adopter de nouveaux réflexes. Ainsi, par exemple, la faculté d'opter pour la TVA immobilière lors de cessions qui auparavant étaient exonérées requiert d'apprécier, distinctement pour chaque mutation, l'incidence au regard de la TVA et des droits d'enregistrement et les intérêts du vendeur et du cessionnaire qui ne sont pas nécessairement convergents.

## **I.- De nouveaux concepts**

### ***A/ L'assujetti et le non assujetti***

La TVA « immobilière » est, depuis le 11 mars dernier, devenue une TVA de droit commun appliquée aux immeubles. Toutefois, seules les opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique ont vocation à entrer dans le champ d'application de la TVA.

Cette réforme opère ainsi une distinction entre les opérations réalisées par les assujettis à la TVA agissant en tant que tels (art. 256 du CGI) et les non assujettis (art. 257-7°-1 du CGI).

Seules les livraisons d'immeubles effectuées par les assujettis agissant en tant que tels sont susceptibles d'être soumises à la TVA de plein droit ou encore sur option. Les opérations réalisées par des personnes non assujetties ne peuvent pas être imposées à la TVA. Il en est ainsi du particulier qui, n'exerçant pas d'activité économique, vend un terrain à bâtir, un immeuble détenu depuis moins de cinq ans ou encore un immeuble ancien. Il existe toutefois deux exceptions à cette règle concernant les livraisons d'immeubles neufs acquis en tant qu'immeubles à construire (VEFA) et les livraisons à soi-même de logements dans le cadre de la politique d'accession sociale à la propriété.

La notion d'assujetti vise, sans distinction, les professionnels de l'immobilier (marchands de biens, lotisseurs, promoteurs, constructeurs, ...) mais également les autres assujettis qui peuvent être amenés à réaliser des opérations portant sur des immeubles alors même qu'ils exercent leur activité hors du secteur immobilier. Cette distinction entre l'assujetti et le non assujetti constitue sans doute l'un des points les plus délicats de la réforme (voir Fiche n° 1).

### ***B/ L'option pour l'assujettissement des mutations normalement exonérées de TVA***

Avant la réforme, la TVA immobilière ne s'appliquait qu'aux seules mutations qui étaient dans son champ défini à l'article 257-7°. A savoir : les ventes de terrains à bâtir à l'exception de celles consenties à des particuliers et la première mutation d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans.

Désormais, il convient de distinguer entre les livraisons de biens qui sont de plein droit soumises à la TVA, c'est-à-dire les cessions de terrains à bâtir et les cessions d'immeubles dans les cinq ans de leur achèvement et les autres qui sont exonérées de TVA mais peuvent y être soumises sur option par le vendeur assujetti.

Cette faculté d'option lui permet ainsi d'exercer des droits à déduction résiduels ou encore d'éviter des régularisations de taxes. Cette option est par contre, sans incidence sur le régime des droits de mutation ([voir Fiche n° 3](#), [voir Fiche n° 4](#)).

### ***C/ La suppression du régime fiscal des marchands de biens***

La réforme supprime le statut fiscal des marchands de biens et les obligations qui leur étaient propres.

Ainsi, la TVA sur marge spécifique aux marchands de biens qui était codifiée sous l'ancien article 257-6° du CGI n'existe plus.

Les marchands de biens sont ainsi soumis à la TVA immobilière dans les conditions de droit commun pour les livraisons de terrains à bâtir et d'immeubles neufs mais ne sont plus imposés pour les cessions de biens hors du champ d'application de la TVA immobilière à moins qu'ils n'exercent une option.

La réforme de la TVA immobilière banalise également le régime spécial de [l'article 1115 du CGI](#) (achat en vue de la revente).

Jusqu'à présent, seuls les marchands de biens bénéficiaient lors de l'acquisition d'un immeuble d'une TPF réduite à 0,715 % à condition de prendre l'engagement de revendre dans les quatre ans et de respecter certaines obligations déclaratives.

Ce régime est désormais ouvert à tout professionnel assujetti au sens de l'article [256 A du CGI](#). Ainsi, l'engagement de revente pourra valablement être pris dans l'acte d'acquisition sans autre formalité par tout assujetti qui achète un bien immobilier pour le revendre. Cet « *engagement* » n'est plus la marque de fabrique du marchand de biens. Soulignons que le délai entre l'achat et la revente passe de quatre à cinq ans. Cet allongement de la durée s'applique aux délais en cours.

Enfin, est abrogé [l'article 852 du CGI](#) qui imposait aux marchands de biens un certain nombre d'obligations dont la tenue d'un répertoire et la déclaration d'existence spécifique qui devait être déposée dans le délai d'un mois du commencement des opérations.

### ***D/ La dissociation des droits de mutation et de la TVA***

Auparavant, les mutations soumises à la TVA étaient, soit exonérées de droits de vente (terrains à bâtir), soit soumises à la seule TPF au taux de 0,715 % (immeubles neufs) car la TVA constituait en quelque sorte un impôt de mutation.

Désormais, une même cession peut être passible de la TVA et des droits de mutation au taux ordinaire. Tel est le cas pour les cessions de terrains à bâtir soumises à la TVA sur la marge ou pour les ventes soumises à la TVA sur option quelle que soit la nature du bien vendu.

## **II. De nouvelles définitions**

### *A/ La définition des biens*

**Les terrains à bâtir** - Les vrais pièges pour le praticien du droit tiennent bien souvent dans des similitudes terminologiques derrière lesquelles se cachent de profondes différences conceptuelles. Il en est ainsi notamment de la nouvelle définition des biens et en l'occurrence des terrains à bâtir.

*Exit* l'ancienne définition de [l'article 1594-0 G du CGI](#) qui visait les terrains nus, ceux recouverts de bâtiments destinés à être démolis et les immeubles inachevés. Désormais, le terrain à bâtir se définit strictement en considération de critères objectifs fondés sur la constructibilité au regard des règles de l'urbanisme.

Surtout l'assujettissement à la TVA immobilière dépendait de la destination que l'acquéreur entendait donner au terrain, selon qu'il envisageait ou non de construire dans le délai de quatre ans corroboré par l'engagement pris dans l'acte à l'effet d'être exonéré des droits de vente. Désormais, l'affectation future du terrain par l'acquéreur est totalement indifférente. L'assujettissement à la TVA n'est plus conditionné par l'intention de l'acquéreur mais par des critères objectifs faisant référence aux seules caractéristiques du terrain au regard de la réglementation en matière d'urbanisme ([voir Fiche n° 2](#)).

**Les immeubles bâtis** - La définition des immeubles neufs est plus large que précédemment puisque selon [l'article 257-1-II-2° du CGI](#), sont considérés désormais comme des immeubles neufs « *les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années* ».

Cette rédaction conduit notamment à inclure dans la définition des immeubles neufs, les immeubles inachevés ([voir Fiche n° 2](#)).

## ***B/ L'assiette de la TVA***

Auparavant, la TVA immobilière était toujours liquidée sur le prix de vente total<sup>1</sup>.

Désormais, il convient de distinguer deux types de liquidations de la taxe. En effet, pour les terrains à bâtir ou encore pour les immeubles bâtis de plus de cinq ans soumis sur option, la taxe peut être liquidée :

- soit sur le prix de vente total si la TVA grevant l'acquisition du terrain ou de l'immeuble avait ouvert droit à déduction pour le cédant;
- soit sur la marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition majoré des frais ([voir Fiche n° 3](#), [voir Fiche n° 4](#)).

## ***C/ Le redevable***

L'article 285 du CGI, dont le 3° disposait que le redevable de la taxe était l'acquéreur du bien lorsque l'immeuble n'était pas au préalable dans le champ de la TVA a été abrogé. Dans tous les cas, la TVA est désormais acquittée par la personne qui réalise l'opération imposable (soit, en cas de vente, le vendeur). La TVA est normalement incluse dans le prix qui est stipulé taxe comprise.

## **III.- De nouvelles incidences**

### ***A/ L'extension du régime des livraisons à soi-même***

Le champ d'application de la taxe sur les livraisons à soi-même d'immeubles est considérablement élargi. Désormais sont passibles de la TVA, toutes les livraisons à soi-même d'immeubles qui ne sont pas vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement. En outre, sont également passibles de la TVA sur livraison à soi-même certains logements sociaux édifiés par des particuliers dans le cadre du Pass-Foncier ou encore d'opérations d'accession à la propriété ([voir Fiche n° 5](#)).

### ***B/ Plus de souplesse sur les engagements de construire et de revendre***

Il a été vu précédemment que l'engagement de revendre de [l'article 1115 du CGI](#) a été porté de quatre à cinq ans et qu'il est ouvert à tout acquéreur à condition qu'il soit assujéti à la TVA au sens évoqué ci-dessus.

---

<sup>1</sup> Sous réserve du cas très particulier d'une option prévue par la doctrine administrative pour les reventes par des assujétiés d'immeubles utilisés pour une opération imposable dans les cinq ans de leur achèvement.

En outre, il est possible de substituer à l'engagement de revendre celui de construire. Cette mesure qui était admise auparavant par tolérance administrative est aujourd'hui codifiée à l'article [1594-0 G du CGI](#).

Ce même article [1594-0 G du CGI](#) réserve désormais la faculté de prendre l'engagement de construire et de bénéficier de l'exonération des droits de vente aux seuls acquéreurs assujettis à la TVA. Par contre il est possible de prendre cet engagement quel que soit le régime de mutation au regard de la TVA immobilière. Cet engagement n'est donc plus limité aux terrains à bâtir tels que définis par le texte et encore moins subordonné à l'assujettissement desdites mutations à la TVA immobilière.

Ainsi l'acquéreur - assujetti - peut prendre l'engagement de construire pour un immeuble bâti dès lors qu'il le destine à la démolition et la reconstruction ou encore à une opération de rénovation lourde alors même que sa mutation n'a pas été soumise à la TVA.

Il est possible également de lier le cessionnaire à l'engagement de construire de son cédant.

Enfin, l'engagement de revendre peut être substitué à un engagement de construire avec la possibilité d'un cumul des délais ([voir Fiche n° 3](#)).

#### **IV. De nouveaux réflexes pour les notaires**

L'acquisition de nouveaux réflexes prend du temps. Or c'est de temps justement qu'il faudra pour digérer cette réforme. A titre indicatif, d'ores et déjà, les notaires doivent procéder aux vérifications suivantes :

##### ***A/ Définir la qualité des opérateurs***

Dès la conclusion du compromis, le notaire doit être en mesure de définir si l'acquéreur comme le vendeur ont ou non la qualité d'assujetti. Du côté du vendeur, cette qualité conditionne l'assujettissement éventuel de l'opération à la TVA immobilière. Du point de vue de l'acquéreur, elle lui offre le cas échéant la possibilité de prendre soit l'engagement de construire, soit celui de revendre.

La difficulté le plus souvent concernera la situation des « *primo-assujettis* », c'est-à-dire des personnes qui n'ont pas encore entrepris une activité de nature à leur conférer cette qualité, mais qui entendent affecter le bien acquis à une activité, qu'elle soit d'ailleurs imposable ou exonérée.

Ce sera le cas notamment pour les acquisitions de terrains à bâtir destinés à l'édification d'une construction affectée à une activité imposable telle que la location. L'acquéreur ne pourra en effet prendre l'engagement de construire qu'en révélant sa qualité d'assujéti au moyen d'un engagement exprès dans l'acte qui devra être suivi des déclarations nécessaires auprès du centre des impôts.

### ***B/ Apprécier distinctement la situation du vendeur et de l'acquéreur***

Cette situation est particulièrement évidente en ce qui concerne les ventes de terrains à bâtir. L'assujettissement de la vente à la TVA, ne dépend plus de la destination que l'acquéreur entend donner au bien acquis mais de la constructibilité effective du terrain au regard de la réglementation d'urbanisme. Il est donc nécessaire que, dès la rédaction du compromis, le notaire dispose de tous les renseignements d'urbanisme de manière à arrêter le régime fiscal au regard de la TVA. L'acquéreur, de son côté, devra nécessairement préciser son intention de construire à l'effet de bénéficier ou non de l'exonération de la TPF.

On observera que cette décision pourra être prise notamment en fonction des modalités de liquidation de la TVA.

En effet, lorsque la TVA est liquidée sur le prix de vente total, la TPF est due à 0,715 %, aussi l'engagement de construire présente un intérêt plus limité que lorsque la TVA est liquidée sur la marge puisque dans cette hypothèse, ledit engagement permet une exonération des droits de mutation au taux de 5,09 %. Aussi, dans le premier cas, l'acquéreur ne désirera peut-être pas s'imposer un engagement dont l'incidence financière est très faible. Il apparaît donc indispensable que le notaire puisse s'assurer du régime de liquidation de la TVA et donc connaître très précisément si le vendeur était en mesure d'exercer des droits à déduction de la TVA grevant éventuellement son prix de revient.

### ***C/ Apprécier l'opportunité d'une option pour la TVA***

Si l'intérêt d'opter paraît plus marginal semble-t-il pour les cessions de terrains à bâtir, cette option représente sans doute un enjeu important pour les immeubles édifiés depuis plus de cinq ans ([\*voir Fiche n° 4\*](#)). Là encore, le notaire devra dès la signature du compromis, attirer l'attention du vendeur sur les avantages et les inconvénients d'une telle option. Il faudra vérifier si l'acquéreur est en mesure de récupérer la TVA ainsi facturée et l'informer qu'il devra financer l'avance de trésorerie de cette taxe sachant que cette option ne lui permet pas d'obtenir une réduction des droits de mutation qui restent exigibles dans les conditions ordinaires.

#### ***D/ Proposer une liquidation de la TVA sur marge dans l'acte***

Les dispositions actuelles n'imposent pas aux parties de faire apparaître dans l'acte la TVA sur la marge en faisant ressortir un prix HT et un prix TTC. Pourtant, cette ventilation présente désormais un avantage important puisqu'elle permet de liquider les droits d'enregistrement sur le prix HT à la différence de l'ancienne TVA sur marge des marchands de biens (*en ce sens, [Rescrit n° 2010/20 \(ENR\) du 6 avril 2010, voir Fiche n° 3, voir Fiche n° 4](#)*). En outre, cette facturation de la TVA sur marge permet, le cas échéant, à l'acquéreur de récupérer la taxe grevant l'acquisition si le bien est affecté à une activité imposable (cette facturation peut être faite sur un document distinct mais elle ne permet pas alors de cantonner l'assiette des droits de vente au prix HT). A défaut de pouvoir contraindre le vendeur à révéler sa marge, le notaire doit informer l'acquéreur des avantages d'une telle facturation dans l'acte.

#### ***E/ Conseiller sur les engagements de construire et de revendre***

Comme auparavant, le notaire devra rappeler aux parties qui s'engagent à prendre un engagement de construire ou de revendre dans le délai légal, les conséquences du non respect de ce délai mais il devra également les informer sur les possibilités éventuelles de substituer un engagement à un autre et leurs conséquences ([voir Fiche n° 3](#)).

#### ***F/ Rappeler les obligations relatives aux livraisons à soi-même***

Auparavant, la taxation des livraisons à soi-même concernait exclusivement des assujettis redevables. Le champ de la taxe sur les livraisons à soi-même s'est considérablement élargi puisqu'il concerne tout immeuble construit par un assujetti au sens visé ci-dessus et conservé deux ans. Il est donc indispensable que le notaire informe l'acquéreur d'un terrain à bâtir qui envisage de construire, des obligations qu'il pourrait avoir à respecter à cet égard ([voir Fiche n° 5](#)).

#### ***G/ Relater dans les actes de vente ou d'apport l'historique de la fiscalité des mutations précédentes***

Il est désormais indispensable de connaître le régime fiscal des acquisitions précédentes pour définir :

- l'assiette de la taxe due sur la cession (TVA sur la marge ou sur le prix total selon que l'acquisition précédente a ou non ouvert droit à déduction et qu'il existe une identité de qualification entre les biens acquis et revendus) ;
- le prix d'acquisition à retenir pour calculer la TVA sur marge.

Cet historique ne doit pas simplement relater le régime fiscal de l'acquisition précédente mais, le cas échéant, des mutations antérieures. Il en est ainsi notamment lorsque des mutations intermédiaires ont bénéficié du régime de la dispense de taxation visé à l'article 257 bis du CGI puisque le texte requiert alors de rechercher le régime de la première acquisition précédente qui n'a pas été placé sous ce régime.

## **FICHE N° 1 - LES ASSUJETTIS A LA TVA IMMOBILIERE**

L'article 16 de la LFR pour 2010 entré en vigueur le 11 mars 2010 a réformé la TVA immobilière en faisant de la qualité d'assujetti des opérateurs le point central du régime nouveau. En effet, selon que le cédant est assujetti à la TVA ou pas, la mutation à titre onéreux est soumise à cette taxe ou y échappe. Selon que le cessionnaire est ou non un assujetti, il supporte un droit d'Enregistrement-TPF réduit ou plein.

La définition de la notion d'assujetti à la TVA est donc un préalable indispensable.

La TVA est un impôt européen : les principes et les règles générales en sont édictés par la Commission : les États membres sont tenus de les transposer dans leurs législations internes respectives.

### **I.- Définition**

#### ***A/ En droit communautaire***

Définition donnée par la sixième directive 77/388/CEE du Conseil (Titre IV Assujettis Article 4) remplacée par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006.

La définition de l'assujetti est donc très large [selon la directive](#)<sup>2</sup>.

#### ***B/ En droit interne (CGI art. 256 A)***

Selon le CGI « *sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.*

*Ne sont pas considérés comme agissant de manière indépendante :*

*- Les salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur ;*

---

<sup>2</sup> En ce sens [Inst. 29 déc. 2010, BOI 3 A-9-10, n° 10.](#)

*- Les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires, lorsqu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues aux articles L. 7412-1, L. 7412-2 et L. 7413-2 du code du travail.*

*Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. »*

**Principe** - compte tenu de la rédaction du CGI, la France considère qu'un assujetti doit poursuivre une activité industrielle, commerciale ou rendre des prestations de services, ce qui sous-entend que la réalisation d'une opération occasionnelle, donc sans caractère de permanence, ne permet pas d'être considéré comme un assujetti<sup>3</sup> (exception VEFA et non assujetti et LASM pour logements sociaux).

**La loi française reprend la directive européenne sans choisir d'assujettir systématiquement à la TVA la livraison de terrain à bâtir.**

L'administration a sensiblement restreint le champ d'application de ce texte<sup>4</sup> ce qui sur un plan pratique s'avère positif.

**Ainsi, pour être qualifiée d'assujetti, la personne doit :**

**1. Exercer une activité économique ayant un caractère permanent (CGI art. 256 A) :**

La réalisation à titre habituel de livraisons de biens et de prestations de services à titre onéreux constitue une activité économique. Le caractère habituel implique la réalisation répétée de prestations de services ou de livraisons de biens. En revanche, la personne qui réalise à titre occasionnel une opération économique n'a en principe pas la qualité d'assujetti<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> [Inst. 29 déc. 2010, BOI 3 A-9-10 n° 8.](#)

<sup>4</sup> [Inst. 29 déc. 2010, BOI 3 A-9-10 n° 8 et s.](#)

<sup>5</sup> CAA Douai 26 oct. 2004 n° 02-454, 2<sup>e</sup> ch., Vanholsbeke RJF 2005 n° 838.

Selon la jurisprudence de la CJCE<sup>6</sup> et la doctrine administrative, les paiements « *qui résultent de la simple propriété du bien* » ne constituent pas la contrepartie d'une opération ou d'une activité économique et n'entrent dès lors pas dans le champ de la taxe (jurisprudence rendue en matière de dividendes et d'opérations sur valeurs mobilières et de trésorerie).

On peut noter que la jurisprudence citée par l'administration ne vise pas le cas de la cession d'immeuble.

Aussi, il convient de distinguer :

- l'opération réalisée à titre privé tenant au simple exercice du droit de propriété (gestion de patrimoine qui demeure en dehors du champ de la directive),
- et celle d'un investisseur professionnel dont les opérations constituent une activité économique en ce qu'elles sont effectuées « *dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial* ». <sup>7</sup>

Toutefois, l'administration<sup>8</sup> précise :

- qu'elle ne fait pas obstacle à ce qu'un investisseur immobilier qui entend placer ses opérations dans une logique économique ne puisse en tirer les conséquences au regard de la TVA, et notamment se voir enregistrer comme assujetti et exercer le droit à déduction de la taxe d'amont, ainsi que se prévaloir de sa qualité pour l'application des régimes de faveur en matière de droits d'enregistrement. Elle introduit ainsi la possibilité de choisir son statut alors que ce ne devrait pas être le cas...
- mais que, pas plus que la perception d'intérêts ou de dividendes, l'encaissement de loyers ne suffit à caractériser une opération économique par nature imposable à la TVA (présomption de non assujettissement). La refonte du cadre applicable aux opérations immobilières ne remet aucunement en cause la présomption acquise jusqu'alors selon laquelle un investisseur qui loue un immeuble dont il est propriétaire n'agit qu'à ce titre, si bien qu'il n'y a pas lieu de l'assujettir d'office à raison de ces opérations alors même qu'il en tire des revenus à caractère permanent. Dans le sens contraire, on peut noter l'arrêt de la CJCE du 4 décembre 1990 (*VAN TIEM*, C-186/89).

---

<sup>6</sup> Voir, de manière synthétique en ce sens, les points 47 à 49 de l'arrêt EDM du 29 avril 2004 (C-77/01) qui renvoie, lui-même, à diverses citations tirées d'arrêts antérieurs : 22 juin 1993 (SOFITAM, C-333/91), 11 juillet 1996 (*Régie dauphinoise*, C-306/94), ou 14 novembre 2000 (*Floridienne et BERGINVEST*, C-142/99).

<sup>7</sup> [Inst. 29 déc. 2010, BOI 3 A-9-10 n° 10.](#)

<sup>8</sup> [Inst. 29 déc. 2010, BOI 3 A-9-10 n° 11.](#)

Quelques exemples :

Exemple 1 : SCI qui loue un immeuble sans soumettre les loyers à la TVA. Pour l'Administration elle est présumée ne pas être un assujetti.

Pour une SCI qui soumet les loyers à la TVA (local commercial par exemple) le fait d'avoir obtenu un numéro d'identification intracommunautaire inverse, la présomption. Elle est considérée comme assujettie.

Exemple 2 : Particulier qui procède au lotissement d'un terrain.

On peut distinguer deux cas :

- un particulier qui cède des terrains qu'il a recueillis par succession ou donation, ou encore qu'il a acquis pour son usage privé est présumé ne pas réaliser une activité économique. Le fait que, préalablement à la cession, l'intéressé procède au lotissement du terrain pour en tirer un meilleur prix global n'est pas, à lui seul, de nature à remettre en cause cette présomption, non plus que le nombre de parcelles vendues, la durée sur laquelle s'étaleront les opérations ou l'importance des recettes qu'il en tire au regard de ses autres ressources.
- En revanche, cette présomption pourra être renversée lorsque le cédant entre dans une démarche active de commercialisation foncière, acquérant les biens en dehors d'une pure démarche patrimoniale ou mobilisant des moyens qui le placent en concurrence avec les professionnels (même si le cédant vend par lui-même des lots viabilisés tirés de son patrimoine dont l'aménagement a été réalisé par un professionnel, sous forme « *d'obligation de faire* », en rémunération du reste du terrain qu'il lui a cédé non aménagé).

Le fait de confier la vente d'un terrain à un notaire ou à une agence rémunérés uniquement par une commission payable par l'acquéreur ne constitue pas une démarche active de commercialisation, alors que le fait d'engager des moyens propres (tels que l'ouverture d'un bureau de vente ou des commissions garanties versées à un agent mandaté) tend à révéler une approche professionnelle concurrentielle<sup>9</sup>.

Ainsi la présomption visée au n° 12 de l'instruction peut être renversée :

- si l'acquisition de l'assiette foncière a été faite vue du lotissement ;
- ou encore si le vendeur a utilisé des moyens de commercialisation le mettant en concurrence avec des professionnels (et ce quelle que soit l'origine de l'acquisition).

---

<sup>9</sup> [Inst. 29 déc. 2010, BOI 3 A-9-10 renvoi n° 10.](#)

Lorsque la présomption est renversée, c'est la méthode des faisceaux d'indices déjà utilisée en matière de BIC qui est applicable. L'instruction se réfère, lorsque les critères d'importance et d'habitude ne suffisent pas à caractériser une activité économique, au coût des dépenses d'aménagement et à leur prépondérance dans le prix de cession.

## **2. Exercer cette activité de manière indépendante, c'est-à-dire sans lien de subordination (CGI art. 256 A) :**

Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte<sup>10</sup>.

Sont notamment réputées agir d'une manière indépendante les personnes qui exercent une activité professionnelle en vertu :

- d'un contrat d'entreprise : convention par laquelle une personne s'engage à faire un ouvrage pour autrui, en conservant son indépendance dans les conditions d'exécution des tâches ;
- d'un contrat de mandat : convention par laquelle une personne s'engage à agir au nom d'une autre qu'elle représente juridiquement<sup>11</sup>.

La personne qui effectue des opérations d'entremise en liaison avec un courtier en vins ne peut pas être considérée comme salariée de ce dernier lorsque :

- elle dispose d'une grande latitude pour l'organisation de ses contacts et opérations ;
- elle perçoit directement certaines commissions ;
- elle ne fournit pas de justification détaillée de son activité.

Elle exerce donc une activité commerciale indépendante et est passible à ce titre de la TVA<sup>12</sup>.

## **3. Agir en tant que tel :**

Selon la jurisprudence, ne répond pas à cette définition la vente par un assujetti d'un immeuble mixte dont la partie « habitation » a été réservée à son usage<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Inst. 15 février 1979, 3 CA-79 p. 9 ; D. adm. 3 A-1121 n° 2, 20 octobre 1999.

<sup>11</sup> Inst. 15 février 1979, 3 CA-79 p. 9 ; D. adm. 3 A-1121 n° 2, 20 octobre 1999.

<sup>12</sup> CE 24 février 1982 n° 21423, 7e et 8e s.-s., Guézin : RJF 4/82 n° 352.

<sup>13</sup> CJCE 4/10/1995 aff. 291/92 : RJF 12/95 n° 1447.

Ainsi, un assujetti qui agit à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti, c'est-à-dire qu'il n'a pas choisi d'affecter le bien à son activité<sup>14</sup>.

*De même, « Il résulte des dispositions des articles 256, I du CGI et 256 A du même Code, pris pour l'adaptation de la législation nationale aux articles 2 et 4, paragraphes 1 et 2, et à l'article 4 paragraphe 3 de la sixième directive qu'est étranger à une activité économique, et notamment à une activité de commerçant, le simple fait pour une société, même commerciale par son objet ou par sa forme, de revendre des biens tels, en l'espèce, des lingots d'or (au nombre de 90) qu'elle avait acquis 18 ans auparavant non comme objet de négoce mais à titre de simple placement. Il en découle qu'une transaction de cette nature ne constitue pas une opération effectuée par un assujetti à la TVA agissant en tant que tel et se trouve ainsi placée hors du champ d'application de cette taxe »<sup>15</sup>.*

Selon l'administration qui reprend la conclusion de l'arrêt SUDFER évoqué ci-dessus, les personnes déjà assujetties au titre de leur activité courante « n'agissent pas en tant que telles » lorsqu'elles réalisent la cession d'un élément de leur patrimoine en dehors d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial.

Ainsi, il convient de distinguer :

- les opérations de l'assujetti qui sont réalisées dans le cadre de son activité économique,
- et celles qui sont réalisées dans un cadre patrimonial.

Quelques exemples :

### **Cas d'une entreprise :**

La cession d'un actif inscrit au bilan présente normalement le caractère d'une opération économique réalisée en tant que telle. Il en va a fortiori ainsi si elle s'accompagne de dépenses de valorisation du bien cédé, si elle s'inscrit dans l'exploitation d'une activité d'achat en vue de la revente susceptible de produire des recettes récurrentes, ou plus généralement si elle constitue le prolongement direct de l'activité de l'entreprise (à l'opposé des opérations réalisées à titre accessoire<sup>16</sup>).

---

<sup>14</sup> § 29 des motifs de l'arrêt précédent.

<sup>15</sup> CE 29 décembre 1995 n° 118754, 9° et 8° s.-s., Société Sudfer : RJF 2/96 n° 186 avec chronique, concl. Ph. Martin BDCF 1/96 p. 35.

<sup>16</sup> TVA immobilière, des précisions sur la notion d'assujetti M. Michel RFN janv. 2011.

En revanche, la cession d'un immeuble (ou d'une fraction d'immeuble) réalisée par une entreprise qui, à cette occasion, vise seulement à mieux tirer parti d'un bien devenu étranger à son activité économique peut être considérée comme extérieure au champ de la TVA (principe retenu dans l'arrêt SUDFER précité).

### **Cas des personnes morales de droit public :**

Au titre de l'article 256 B du CGI, elles ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

A contrario, les livraisons d'immeubles réalisées à titre onéreux par les opérateurs publics collectivités territoriales, entrent en concurrence avec celles des opérateurs privés lorsqu'elles s'inscrivent dans une démarche économique d'aménagement de l'espace ou de maîtrise d'ouvrage.

Exemple : cessions de terrains à bâtir ou de constructions résultant de l'aménagement d'emprises acquises à cette fin, voire d'origine domaniale non établie, dès lors que le cadre administratif (notamment la motivation des actes en cause) fait apparaître une telle volonté de valoriser son activité et de répondre aux besoins des acquéreurs comme pourrait le faire un intervenant privé.

En revanche, les cessions d'immeubles réalisées par l'Etat, une collectivité ou un organisme public n'ont pas à être soumises à la TVA lorsqu'elles s'inscrivent purement dans le cadre de la gestion de leur patrimoine.

#### Exemple :

- cessions réalisées entre autorités publiques sans déclassement préalable de l'immeuble cédé, en application des procédures prévues par le code général de la propriété des personnes publiques.
- opérations réalisées hors du cadre économique les cessions de terrains à bâtir ou de bâtiments qu'une collectivité détient dans son patrimoine sans les avoir acquis ou aménagés en vue de les revendre.

Selon l'administration<sup>17</sup>, la collectivité est fondée à ne pas soumettre à la TVA les livraisons d'immeubles de cette nature lorsque la délibération par laquelle il est décidé de procéder à l'aliénation fait apparaître que celle-ci relève du seul exercice de la propriété, sans autre motivation que celle de réemployer autrement au service de ses missions la valeur de son actif.

---

<sup>17</sup> [Inst. 29 déc. 2010, BOI 3 A-9-10 n° 17.](#)

Attention à l'expropriation : il y a lieu de présumer qu'elle ne constitue pas une opération de caractère économique pour l'exproprié dès lors que la contrepartie reçue a le caractère d'une indemnité. Il en va autrement, toutefois, dès lors que l'exproprié établit que cette livraison répond par ailleurs aux besoins de son entreprise.

#### **4. Eléments sans influence :**

La qualité d'assujetti est indépendante du statut juridique des personnes qui exercent de manière indépendante une activité économique (*CGI art. 256 A*). Cette règle affirme d'une façon très nette le caractère essentiellement réel de la TVA, dont l'application est liée à la matérialité de l'action, de l'opération.

*Ainsi « l'assujetti s'entend de toute personne qui effectue de manière indépendante des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, que ces opérations donnent effectivement lieu au paiement de la TVA ou soient exonérées.*

*Cette acception du terme « assujetti » diffère donc de celle qui prévalait généralement avant le 1er janvier 1979 et suivant laquelle il désignait une personne redevable de la taxe »<sup>18</sup>.*

Par ailleurs, le caractère civil d'une société ne saurait modifier la nature des opérations par elle réalisées<sup>19</sup>.

De même peuvent être considérés comme des assujettis<sup>20</sup> :

- les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 lorsqu'elles ne remplissent pas les conditions pour bénéficier des exonérations spécifiques prévues par les articles 261, 4-9° et 261, 7 du CGI (exonération de TVA car but non lucratif) ;
- les groupements d'intérêt économique.

Exemples d'assujettis :

- Professionnels de l'immobilier ;
- Marchands de biens : le statut fiscal des marchands de biens (*article 1115 du CGI*) n'est plus réservé aux seuls marchands de biens mais se trouve désormais ouvert à tout assujetti ;

---

<sup>18</sup> Inst. 15 février 1979, 3 CA-79 p. 11 ; D. adm. 3 A-1122 n° 6, 20 octobre 1999.

<sup>19</sup> CE 18 mai 1936, Sté civile immobilière Heer : BOCI n° 16 du 15 août 1936.

<sup>20</sup> D. adm. 3 A-1122 n° 3, 20 octobre 1999.

- Particulier réalisant des opérations de lotissement si les dépenses d'aménagement sont significatives et s'il y a une démarche active de commercialisation ;
- La collectivité locale lorsqu'il y a distorsion de concurrence non marginale (*art. 13 de la directive*)<sup>21-22</sup> : création et commercialisation d'un lotissement.

## **II Cas des agriculteurs : sont-ils assujettis au titre de leurs ventes de terrains à bâtir ?**

### ***A/ La problématique***

La première question qu'il convient de se poser est de se demander si la vente ponctuelle de terrains à bâtir est susceptible de constituer, en soi, une activité économique au regard de la TVA (*cf. supra B I et suivants*).

La seconde question est de savoir si la vente de terres agricoles constituant des terrains à bâtir intervient dans le cadre de l'activité taxable du cédant. Or la condition d'« *agir en tant que tel* » écarte les opérations relevant de la gestion du patrimoine de l'assujetti.

### ***B/ Solutions proposées par l'Administration***

Confirmation de l'absence d'assujettissement à la TVA de la cession des terres agricoles réalisées par des exploitants agricoles ou des sociétés « *agricoles* » de location ?

La Direction de la législation fiscale a apporté à la FNSEA, par une lettre du 30 août 2010, les informations suivantes :

- 1° - Les agriculteurs ont la qualité d'assujetti,
- 2° - Les cessions de terrains réalisées par un assujetti dans le cadre de sa gestion patrimoniale ne sont pas soumises à la taxe,
- 3° - La cession par un agriculteur ou par une SCI d'un terrain de l'exploitation devenu constructible par modification du PLU, est considérée comme réalisée dans le cadre de sa gestion patrimoniale et partant n'est pas soumise à la taxe. Il en va ainsi « *notamment lorsque l'exploitant a conservé le terrain dans son patrimoine privé, ainsi que l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI lui en offre la faculté* ».

---

<sup>21</sup> § 248 JurisClasseur Administratif Fasc. 105 : Fiscalité des personnes publiques - Assujettissement des personnes publiques à l'impôt.

<sup>22</sup> CJCE 14-12-00 C-446-98 TVA Autorité publique et location de place de parkings.

En conséquence, les cessions de terres agricoles classées dans la catégorie des terrains à bâtir, qu'elles soient inscrites ou non au bilan des entreprises individuelles ou des sociétés agricoles exploitantes, sont présumées être réalisées dans le cadre de la gestion du patrimoine du cédant, et donc se situer hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Cette position a été confirmée par les Réponses Ministérielles du 4 novembre 2010 (*Sénat N° 12 909 p. 2893*) et du 17 mai 2011 (*AN N° 96 172 p. 5131*) ainsi que par l'instruction administrative du 29 décembre 2010 ([\*BOI 3 A 9-10 § 13\*](#)).

Rappelons qu'il ne s'agit que d'une présomption de non assujettissement ; l'Administration n'envisage son renversement que par la réalisation de travaux (viabilisation par exemple) conséquents et pour lesquels des moyens de commercialisation avérés (publicité, démarchage) sont mis en œuvre.

### **III. - Les Non Assujettis**

#### ***A/ Définitions***

Par opposition aux assujettis (agissant en tant que tels). Ainsi, tout opérateur qui agit à titre patrimonial est considéré comme un non assujetti : particulier ou entreprise.

#### **1. Exemples :**

- SCI détenant la résidence principale des associés ;
- Particulier qui revend un logement utilisé à titre privé ;
- Partage entre concubins ayant fait construire un immeuble depuis moins de 5 ans ;
- SCI qui loue un immeuble en TVA et qui conserve un terrain (non objet du bail) qu'elle cède par la suite : elle est assujettie mais elle n'agit pas en tant que tel pour la revente du terrain.

#### **Conclusion**

La difficulté majeure posée par le nouveau régime de la TVA est qu'il n'est pas possible d'identifier de manière globale la qualité de chaque opérateur. En effet, pour chaque opération, il convient de s'interroger :

- sur la qualité de l'opérateur
- sur la nature de l'opération au regard de l'activité économique du cédant.

La question à poser reste donc la suivante : l'opérateur agit-il dans un cadre patrimonial ou dans le cadre d'une activité économique ?

## FICHE N° 2 – LA DEFINITION DES BIENS

Les différentes notions relatives aux biens qui apparaissent dans les nouveaux textes sont définies par l'article 257 I du Code général des impôts qui énonce :

*« Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la taxe à la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent :*

*1. Sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime de l'immeuble auquel ils se rapportent :*

*1° Les **droits réels immobiliers**, à l'exception des locations résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance ;*

*2° les droits relatifs aux **promesses de vente** ;*

*3° Les **parts d'intérêt et actions** dont la possession assure en droit ou en fait **l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble** ou d'une fraction d'un bien immeuble*

*4° Les droits au titre d'un contrat de **fiducie** représentatifs d'un bien immeuble.*

*2. Sont considérés :*

*1° Comme **terrains à bâtir**, les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application du plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou de l'article L111-1-2 du code de l'urbanisme ;*

*2° Comme **immeubles neufs**, les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années, qu'ils résultent d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf :*

*a) Soit la majorité des fondations ;*

*b) Soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;*

*c) Soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en conseil d'état dans une proportion qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'eux.*

*3. Sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :*

*1° Lorsqu'elles sont réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A :*

*a. Sans préjudice des dispositions du II, les **livraisons à soi-même** d'immeubles neufs lorsque ceux-ci ne sont pas vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement ;*

b. Les livraisons à soi-même des travaux immobiliers mentionnés au III de l'article 278 sexies ;

2° Lorsqu'elles sont réalisées, hors d'une activité économique visée à l'article 256 A, par toute personne, dès lors assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée à ce titre :

a. La livraison d'un immeuble neuf lorsque le cédant avait au préalable acquis l'immeuble cédé comme **immeuble à construire** ;

b. La livraison à soi-même des logements visés aux 9 et 11 du I de l'article 278 sexies ».

## **I.- La notion de terrains à bâtir au sens de l'article 257 I du CGI**

### **Définition de la notion de « terrain » :**

Conformément à l'article 12 de la sixième directive TVA, il s'agit d'un terrain nu.

Toutefois, la notion vise également :

- le terrain supportant une construction que le **vendeur** s'engage à démolir ;
- le terrain supportant une construction inutilisable en l'état c'est à dire que l'immeuble est impropre à l'utilisation pour laquelle il avait été construit à l'origine.

### **Définition de la notion de « terrain à bâtir » :**

La notion de terrain à bâtir au sens de l'article 257 I 2° est une notion objective résultant de la situation du terrain au regard de la réglementation d'urbanisme. Est un terrain à bâtir, le terrain sur lequel des constructions peuvent être autorisées en application :

- Soit d'un Plan local d'urbanisme ou Plan d'occupation des sols maintenu depuis 2000 ;
- Soit d'une Carte communale ;
- Soit du Règlement national d'urbanisme.

Les constructions autorisées peuvent être « *notamment les routes, voies ferrées, ponts, tunnels, digues, barrages, pylônes, lignes électriques, conduites d'eau ou de gaz, parcs de stationnement, murs de clôture, constructions industrielles diverses, etc.* »<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> [Note 15 de l'Instruction du 29 décembre 2010, BOI 3 A-9-10.](#)

En principe, il n'est pas tenu compte de l'intention de l'acquéreur d'édifier des constructions dans un délai déterminé

**Plan local d'urbanisme (ou Plan d'occupation des sols) :**

Il faut distinguer 4 zones :

- 1) **Zones urbaines** : zones susceptibles de recevoir des constructions au regard des équipements existants et à créer sur engagement de la collectivité **dans un délai déterminé**

Les terrains situés dans ces zones, sont des terrains à bâtir au regard de la TVA immobilière.

- 2) **Zones à urbaniser en priorité** : ce sont des réserves foncières situées dans le **prolongement des zones urbaines.**

Dans ces zones :

- soit les voies publiques et les réseaux existant à la périphérie immédiate ont une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans l'ensemble de la zone et les constructions y sont autorisées au fur et à mesure de la réalisation des équipements intérieurs à la zone prévue par le PADD ;

Les terrains situés dans ces zones (zone 1AU), sont des terrains à bâtir au regard de la TVA immobilière.

- soit ces voies n'ont pas une capacité suffisante et l'ouverture à l'urbanisation peut être subordonnée à une modification ou à une révision du PLU.

Les terrains situés dans ces zones (zone 2AU), ne sont pas des terrains à bâtir au regard de la TVA immobilière. Il s'agit de « *terrains non à bâtir* ».

- 3) **Les zones agricoles** : il s'agit de zones à protéger de l'urbanisation en raison du potentiel agronomique, biologique ou économique des terres agricoles. Ne sont autorisées que les constructions et installations nécessaires aux services publics ou d'intérêts collectifs et à l'exploitation agricole. On ne peut donc pas parler de zones constructibles.

- 4) **Les zones naturelles ou forestières** : Ce sont des zones à protéger en raison de la qualité des sites, des milieux naturels, des paysages et de leur intérêt. Le PLU peut y autoriser des constructions de taille et de capacité d'accueil limitées. Il pourra donc exister dans ces zones, des terrains constructibles au sens de l'article 257 du CGI sous réserve de prescriptions spéciales du PLU.

En pratique, les terrains qui ne sont pas situés dans une zone de principe constructible (zone agricole, zone naturelle ou forestière) peuvent néanmoins revêtir le caractère de terrains à bâtir pour l'application de l'article 257 I du CGI si, à la date de l'acte authentique de vente, ils ont fait l'objet d'un certificat d'urbanisme opérationnel ou d'un permis de construire.

En outre, dans les zones de principe constructible, les exigences de surface, de densité ou de consistance, ou encore au respect de servitudes du fait de tiers, n'ont aucune incidence sur la qualification de terrain à bâtir.

### **Carte communale :**

La carte communale délimite les secteurs où les constructions sont autorisées et où elles sont prohibées.

### **Commune ne disposant d'aucun document d'urbanisme :**

Dans ces communes, sont considérés comme des terrains à bâtir, les terrains situés :

- les terrains situés dans la partie actuellement urbanisée de la commune ;
- les terrains, situés en dehors de la partie actuellement urbanisée de la commune, qui ont été rendus constructibles par délibération du conseil municipal en vertu du 4° de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme.

### **Difficultés :**

#### **1°) Cession d'un terrain supportant un bâtiment, le surplus étant libre de construction.**

Dans une telle situation, le paragraphe 33 de [l'instruction du 29 décembre 2010](#) prévoit « *qu'il convient que l'acte reflète clairement la qualification respective de chaque élément, en sorte que le régime approprié soit distinctement et régulièrement appliqué, d'une part, au terrain à bâtir et, d'autre part, à l'immeuble bâti.*

*En règle générale, une division parcellaire devra intervenir préalablement à la mutation, permettant de distinguer la part de l'emprise libre de constructions utilisables comme telles dont la cession sera taxée comme terrain à bâtir, et la part déjà bâtie utilisable comme telle dont la qualification fiscale dépendra des caractéristiques propres.*

*Une hésitation peut, toutefois, survenir au cas où dans une telle cession conjointe l'emprise susceptible d'être qualifiée comme terrain à bâtir à raison de ce qu'elle est libre de construction (voire occupée par une construction devenue impropre à tout usage) ne constitue que le prolongement direct et accessoire d'un bâtiment lui-même en état d'être utilisé. A titre de règle pratique, il sera alors admis de considérer l'ensemble en tant qu'immeuble bâti s'il est identifié de la sorte comme une seule parcelle pour l'établissement du plan cadastral, ou comme un seul lot dans un règlement de copropriété ou un état descriptif de division ».*

L'interprétation de ce paragraphe 33 de l'instruction fait débat et conduirait à distinguer les hypothèses de cession d'une ou de plusieurs parcelles cadastrales.

### **- Cession d'une seule parcelle cadastrale**

En cas de cession d'une seule parcelle cadastrale, peut-on être amené, pour la TVA immobilière, à ventiler entre une partie soumise au régime des bâtiments achevés depuis ou moins de cinq ans et une partie soumise au régime des terrains à bâtir ?

Pour certains, lorsque le bien vendu constitue **une unité cadastrale, aucune ventilation n'est à opérer**. Le paragraphe 33 doit être interprété de cette façon : en cas de cession d'une parcelle cadastrale, l'administration « invite » à faire une division cadastrale (elle ne contraint pas, l'administration n'a aucun pouvoir pour exiger une division cadastrale). Mais, si cette division cadastrale n'est pas faite, il est admis de considérer l'ensemble de la parcelle en tant qu'immeuble bâti.

Reste une hésitation liée à la notion de terrain *constituant* « le prolongement direct et accessoire d'un bâtiment » : en cas de cession d'une parcelle cadastrale supportant un bâtiment, le surplus du terrain étant libre de construction, l'administration fiscale ne pourrait-elle pas considérer que le terrain libre de construction est d'une telle superficie, qu'il n'est pas « le prolongement direct et accessoire d'un bâtiment ». De cette façon, l'administration fiscale ne pourrait-elle pas appliquer le régime des terrains à bâtir à la partie du terrain qui est libre de construction ?

Pour d'autres, au contraire, la ventilation est posée en principe. Dans l'hypothèse de la cession d'une parcelle comprenant un bâtiment et des parties de terrain libres de construction, il y a lieu, en **principe**, de ventiler : la partie supportant un bâtiment sera considérée comme un bâtiment achevé depuis plus ou moins de cinq ans, la partie libre de construction sera considérée comme terrain à bâtir.

**Toutefois**, il pourrait en être différemment lorsque terrain libre de construction constitue « *le prolongement direct et accessoire d'un bâtiment* ». L'administration admet alors de considérer l'ensemble du bien vendu comme un immeuble achevé. Elle paraît cependant limiter cette solution au cas où le bien vendu constitue une unité cadastrale, qu'elle définit par référence à la DB 11 comme « *toutes les parties contiguës ou non d'une même propriété bâtie couverte de constructions ou formant dépendance indispensables et immédiates des bâtiments (cours, passages, jardins de moins de cinq ares, etc.)* ».

**2°) Cessions concomitantes à un même acquéreur, de plusieurs parcelles.**  
**L'une d'elles supporte un bâtiment, les autres parcelles sont nues mais dans les faits, ces parcelles nues constituent des dépendances du bâtiment (Exemple : cession d'un bâtiment industriel et d'un terrain à usage d'entrepôt, le tout reposant sur plusieurs parcelles cadastrales).**

Le paragraphe 33 de [l'instruction du 29 décembre 2010](#) amène à analyser chaque parcelle cadastrale pour appliquer le régime propre à la qualification de chaque parcelle.

Pourtant, dans l'exemple envisagé, les parcelles nues constituent « le prolongement direct et accessoire » du bâtiment édifié sur l'une des parcelles cédées concomitamment. Ces parcelles ne pourraient-elles pas suivre le régime fiscal du bâtiment ?

Pour certains, une hésitation est permise. Pour d'autres, la réponse est assurément positive. Ainsi, lors de la vente d'un ensemble composé de plusieurs parcelles cadastrales, si les parcelles nues constituent les dépendances du bâtiment existant sur l'une des parcelles, le régime des immeubles achevés depuis plus ou moins de cinq ans, pourrait être applicable à l'ensemble.

**3°) Les immeubles en cours de construction ou de rénovation :**

Désormais, la date d'achèvement d'un immeuble est :

- la date à laquelle la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux a été déposée à la mairie,
- ou, lorsque la DAACT n'a pas été déposée, la date à laquelle les conditions du dépôt de la DAACT étaient réunies, c'est-à-dire la date à laquelle la construction est complètement exécutée sur tous les points relevant du permis de construire<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> [Voir l'Instruction du 29 décembre 2010, BOI 3 A-9-10, § 25 puis § 114 renvoyant aux notes 50 et 51.](#)

Ajoutons que [l'instruction du 29 décembre 2010, BOI 3 A-9-10](#), prévoit, en son paragraphe 24 que « *on ne doit entendre par immeuble bâti qu'une construction qui se trouve en état d'être utilisée en tant que telle pour un usage quelconque sans qu'il soit nécessaire à cette fin d'y réaliser un immeuble neuf au sens de la définition exposée au 2° du 2 du I de l'article 257, et ce même si cette construction est destinée à être démolie par l'acquéreur. En sens inverse, dès lors qu'il est situé dans une zone où les constructions peuvent être autorisées, un immeuble dont l'état le rend impropre à un quelconque usage devra être assimilé à un terrain à bâtir (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti, etc.)* ».

Le paragraphe 27 dispose que « *un immeuble inachevé cédé au cours d'une opération de construction nouvelle inaboutie (assez, à tout le moins, pour n'être utilisable d'aucune façon : cf. 24 ci-dessus) ne saurait être assimilé à un immeuble neuf dès lors qu'on ne peut soutenir qu'il « résulte d'une construction nouvelle », ou « de travaux qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf... un immeuble existant ». La cession est donc analysée comme portant sur un terrain à bâtir* ».

Ces éléments suscitent des difficultés pour les immeubles en cours de construction : quelle est leur qualification ? La réponse est fonction de l'état d'avancement des travaux.

Il ne fait aucun doute que si les travaux ont simplement commencé et qu'au jour de la vente, les travaux sont à un stade tel que le bâtiment est « *impropre à un quelconque usage* », le bien vendu doit être qualifié de terrain à bâtir.

Il ne fait aucun doute également que si les travaux sont achevés et la DAACT déposée, la vente porte sur un immeuble achevé de plus ou moins de cinq ans suivant la date de la DAACT.

Mais quid de la qualification de l'immeuble en cours de construction lorsque la vente est réalisée alors que l'état d'avancement des travaux ne permet plus de considérer que l'immeuble est une ruine (*la construction se trouve en état d'être utilisée en tant que telle pour un usage quelconque*) mais que la DAACT ne peut pas être déposée ?

Exemple : un immeuble est clos, couvert, raccordé aux fluides, il peut même être habité, mais un élément manque pour déposer la DAACT (telle une clôture). Dans cette situation, l'immeuble ne peut pas être qualifié de TAB. Il ne peut pas non plus être qualifié d'immeuble achevé. Quelle est sa qualification ? L'administration est muette sur cette hypothèse.

#### **4°) Cession d'un droit de surélévation :**

La cession d'un droit de surélévation d'un bâtiment existant suit le régime fiscal de la cession de l'immeuble bâti. Si celui-ci est achevé depuis moins de cinq ans, la cession sera donc passible de la TVA immobilière si le cédant est un assujetti agissant en tant que tel.

Si l'immeuble est achevé depuis plus de cinq ans, la cession du droit de surélévation sera normalement exonérée de TVA avec possibilité d'option par le cédant.

#### **5°) Construction sur le sol d'autrui :**

Le tiers constructeur peut bénéficier du droit de superficie sur le terrain d'assiette de sa construction, soit à raison de la renonciation par le propriétaire du terrain à accéder à la propriété des constructions, soit en vertu d'un bail ordinaire, d'un bail emphytéotique ou d'un bail à construction. Ce droit réel immobilier doit être publié à la conservation des hypothèques.

La cession des droits du propriétaire du terrain suit également le régime de la cession des constructions érigées sur le terrain, que cette cession soit consentie au constructeur ou à un tiers.

Ainsi, si l'immeuble est achevé depuis moins de cinq ans, la cession des droits du propriétaire du terrain sera passible de la TVA immobilière si le cédant est un assujetti agissant en tant que tel.

Si l'immeuble est achevé depuis plus de cinq ans, la cession des droits du propriétaire du terrain sera normalement exonérée de TVA avec possibilité d'option par le cédant.

La cession des droits du constructeur sera soumise au même régime.

### **III.- La notion d'immeubles neufs au sens de l'article 257 I du Code général des impôts**

**Notion d'immeubles neufs** - Aux termes de l'article 257 I du Code général des impôts, sont considérés comme des immeubles neufs :

- les immeubles neufs ou parties neuves d'immeubles, achevés depuis moins de cinq ans.
- les immeubles en état futur d'achèvement.

Un immeuble neuf peut résulter :

- soit d'une construction nouvelle réalisée sur un terrain.
- soit de travaux de « *rénovation lourde* » d'un immeuble existant.

**Définition des travaux concourant à la production d'un immeuble neuf (Rénovation lourde)** - En vertu de l'article 257, I-2-2° du CGI, il a lieu de considérer comme immeubles neufs, les immeubles qui ont fait l'objet de travaux qui ont rendu à l'état neuf :

- soit la majorité des fondations,
- soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la rigidité de l'ouvrage,
- soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement,
- soit l'ensemble des éléments de second œuvre énumérés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI à hauteur des deux tiers pour chacun d'eux, c'est-à-dire :
  - les planchers ne déterminant pas la résistance et la rigidité de l'ouvrage. Il s'agit des planchers des étages à condition qu'ils ne soient pas porteurs,
  - les huisseries extérieures,
  - les cloisons intérieures,
  - les installations sanitaires et de plomberie,
  - les installations électriques,
  - et, pour les opérations réalisées en Métropole, le système de chauffage.

Pour les éléments de second œuvre, l'administration précise dans son [instruction du 29 décembre 2010, BOI 3 A-9-10 § 25](#), qu'elle renvoie pour plus de précisions, à [l'instruction du 8 décembre 2006, BOI 3 C-7-06, n° 156 à 177](#), relative au taux de TVA en matière de travaux immobiliers.

Ce renvoi n'est pas anodin. A travers cette annotation, l'administration abandonne son ancienne doctrine applicable en matière de TVA immobilière. Si l'immeuble ne comportait aucun plancher non porteur avant les travaux et qu'aucun plancher non porteur n'a été créé lors des travaux, il convenait alors de se référer uniquement aux cinq autres éléments pour déterminer si l'immeuble entrait dans le champ d'application de la TVA immobilière.

Dorénavant, un tel immeuble ne sera plus considéré comme neuf. En effet, pour chaque immeuble, il a lieu de prendre en compte les six éléments de second œuvre, afin de déterminer si le seuil des deux tiers est dépassé pour chacun deux.

Les six éléments de second œuvre sont cumulatifs et il n'y a plus à exclure le critère « *Planchers non porteurs* » lorsque l'immeuble n'en est pas doté.

A défaut de plancher non porteur, le critère n'étant pas rempli, l'immeuble sera donc considéré, au regard de la TVA immobilière, comme un immeuble achevé depuis plus de cinq ans.

**Partie neuve d'immeuble** - Une partie neuve d'immeuble correspond à une addition de construction ou une surélévation. Ces notions n'ont pas été modifiées dans le cadre de la réforme. En cas de vente de l'ensemble immobilier, une ventilation du prix doit donc toujours être opérée entre la partie ancienne et la partie nouvelle, seule cette dernière entrant éventuellement dans le champ d'application de la TVA.

**Date d'achèvement d'un immeuble** - A quelle date commence à courir le délai de cinq ans ?

La date d'achèvement d'un immeuble est :

- la date à laquelle la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux a été déposée à la mairie,
- ou, lorsque la DAACT n'a pas été déposée, la date à laquelle les conditions du dépôt de la DAACT étaient réunies, c'est-à-dire la date à laquelle la construction est complètement exécutée sur tous les points relevant du permis de construire<sup>25</sup>.

**Difficultés :**

Comment qualifier un immeuble est clos, couvert, raccordé aux fluides et même habité depuis plusieurs années, lorsque la DAACT n'a pas été déposée et que les conditions du dépôt de la DAACT n'ont jamais été réunies (la construction n'est pas complètement exécutée sur tous les points relevant du permis de construire) ? L'administration est muette sur cette hypothèse qui, dans la pratique, peut se présenter.

---

<sup>25</sup> [Voir l'Instruction du 29 décembre 2010, BOI 3 A-9-10, § 25 puis § 114 renvoyant aux notes 50 et 51.](#)

#### **IV.- La notion d'immeuble acquis comme immeuble à construire**

Il s'agit d'immeubles acquis comme immeubles à construire en vertu des articles 1601-1 et suivants du Code civil. Il s'agit ainsi des immeubles :

- acquis en état futur d'achèvement,
- acquis dans le cadre d'une vente à terme

Il s'agit également de locaux issus d'une dation en paiement du prix de cession d'un terrain à bâtir.

#### **V.- La notion de droits réels immobiliers**

L'article 257 I-1 du Code général des impôts vise tous les droits réels immobiliers à l'exception des locations conférant un droit de jouissance personnel

Sont visés tous les droits réels principaux énumérés à l'article 543 du code civil :

##### **a) Les droits réels démembres**

- L'usufruit, viager ou temporaire, le droit d'usage et d'habitation, la nue propriété;
- Le droit de superficie portant sur des bâtiments existants ou à édifier, revêtant un caractère perpétuel;
- Le droit de superficie revêtant un caractère temporaire : il s'agit de droits conférés par un bail emphytéotique, un bail à construction, une autorisation d'occupation temporaire du domaine de l'État, d'un bail emphytéotique administratif, hospitalier;
- Le droit à la jouissance privative de parties communes d'un ensemble immobilier soumis au régime de la copropriété ;

##### **b) Les servitudes : charges imposées sur une propriété au profit d'une autre propriété analysée comme emportant mutation de droit réel immobilier**

Les mutations de ces droits réels immobiliers suivent le régime fiscal auquel est soumis l'immeuble dont est issu le démembrement de propriété.

##### **Droits du bailleur et du preneur d'un bail à construction<sup>26</sup>.**

---

<sup>26</sup> Sur ce point, voir la [Fiche n° 6](#).

## **VI.- La notion de droits relatifs aux promesses de vente**

Les droits relatifs aux promesses de vente recouvrent le bénéfice d'une promesse unilatérale de vente avant levée d'option. Il ne peut s'agir du bénéfice d'une promesse synallagmatique dans la mesure où celle-ci vaut vente ferme et définitive sous réserve de la réalisation des conditions suspensives stipulées.

Les cessions de promesses unilatérales de vente d'immeubles sont prohibées entre professionnels de l'immobilier : *est frappée d'une nullité d'ordre public toute cession à titre onéreux des droits conférés par une promesse de vente portant sur un immeuble lorsque cette cession est consentie par un professionnel de l'immobilier (art. 52 loi n° 93-122 du 29 janvier 1993).*

Les cessions concernées sont les cessions réalisées par un assujetti à la TVA agissant en tant que tel. L'acte les constatant doit être enregistré dans les 10 jours à peine de nullité absolue lorsqu'il revêt la forme sous seings privés (*C. civ. art. 1589-2*).

La cession des droits conférés par une promesse de vente d'un immeuble suit le régime applicable à l'immeuble et se trouve par conséquent soumise à la TVA, de plein droit, si elle porte sur un terrain à bâtir ou un immeuble bâti achevé depuis cinq ans au plus, ou sur option, si elle porte sur un terrain non à bâtir ou un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, et dès lors qu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel.

### **La cession du bénéfice d'un crédit-bail immobilier :**

En application d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation (notamment : Cass. Com. 23 avril 2003, n° 00-21938, SA Auchan France), la fraction du prix afférente à la cession du bail n'est pas passible de la TVA et se trouve soumise au droit proportionnel prévu à l'article 725 alinéa 1<sup>er</sup> du CGI par renvoi à l'article 719.

Le surplus du prix correspondant à la cession du bénéfice de la promesse unilatérale de vente est passible de la TVA dès lors que cette cession est opérée par un assujetti et que l'immeuble, objet de cette promesse est un terrain à bâtir ou un immeuble neuf achevé depuis moins de cinq ans. Si l'immeuble, objet de cette promesse est un terrain non à bâtir ou un immeuble ancien, la cession sera passible du seul droit fixe de 125 €, droit qui ne sera pas effectivement perçu si le droit proportionnel de cession de bail est d'un montant plus élevé (*CGI art. 672*).

## **VII.- La notion de cessions de droits sociaux de sociétés conférant aux associés droit à la jouissance puis à la propriété d'immeubles ou de fractions d'immeubles**

Les cessions de droits sociaux de sociétés, quelle qu'en soit la forme, conférant en droit ou en fait aux associés, la jouissance et l'attribution en propriété d'immeuble ou de fractions d'immeuble, sont passibles de la TVA dans les conditions et selon les modalités prévues pour l'immeuble auquel elles se rapportent lorsque :

- soit, elles sont dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI;
- soit, bien que non dotées de la transparence fiscale, elles relèvent du régime des cessions de parts visées à l'article 728 du CGI et sont soumises à la TVA suivant le même régime que les biens immobiliers représentés par les parts cédées.

*Exemple :*

*Cession de parts sociales d'une société civile immobilière d'attribution ayant construit un immeuble destiné à être soumis au régime de la copropriété achevé depuis deux ans :*

- *par un **assujetti** : TVA sur le prix total et enregistrement de l'acte de cession de parts à la recette des impôts au droit fixe de 125 € où est également perçue la TVA*
- *par un **non assujetti** : droit de mutation à titre onéreux au tarif normal de 5,09 % perçu lors de l'enregistrement de l'acte à la recette des impôts*

## **VIII.- La notion de propriété fiduciaire**

Aux termes du nouvel [article 1378 septies du CGI](#) : « Pour l'application des droits d'enregistrement, les droits du constituant résultant du contrat de fiducie sont réputés porter sur les biens formant le patrimoine du fiduciaire. Lors de la transmission de ces droits, les droits de mutation sont exigibles selon la nature des biens et droits transmis ». Ainsi, la cession de la créance de fiducie par le constituant au profit du cessionnaire, entraîne le paiement par ce dernier des droits de mutation, lesquels sont fonction de la nature des biens objets du contrat de fiducie. L'idée est donc d'ignorer la personnalité juridique du fiduciaire, en faisant comme si la cession portait directement sur les biens et non sur la créance de fiducie.

La cession par le fiduciaire de sa créance sera soumise à la TVA ou aux droits de mutation à titre onéreux.

## **IX.- Notion de livraison à soi même**

Sur ce point, voyez la [Fiche n° 5](#).

## FICHE N° 3 - LES VENTES DE TERRAINS

**Distinction entre les terrains à bâtir et les terrains non à bâtir** - En ce qui concerne les terrains, il convient de distinguer entre deux catégories de terrains : les terrains à bâtir et les terrains non à bâtir. Sans revenir sur la définition des terrains à bâtir qui a été évoquée précédemment, il peut être retenu que les terrains non à bâtir se définissent par opposition aux terrains à bâtir (*Voir [Fiche n°2](#)*).

**Date d'appréciation** - De la même façon, et compte tenu du nouveau fait générateur de la TVA portant sur les immeubles, il convient de porter une attention particulière sur la date à laquelle le terrain devra être défini : en effet, dans la mesure où l'article 16 de loi de finance rectificative pour 2010 précise que le fait générateur de la TVA est dorénavant la date de livraison de l'immeuble, entendu comme le transfert de la propriété, c'est donc à cette date qu'il conviendra de qualifier le terrain<sup>27</sup>.

### **I.- Les terrains à bâtir**

**La nouvelle portée de l'engagement de construire** - Avant le 11 mars 2010, l'application de la TVA immobilière sur les opérations portant sur des terrains à bâtir dépendait essentiellement de l'acquéreur : en effet, c'était l'acquéreur, par la réalisation d'une construction dans les 4 ans de son acquisition, qui permettait de déterminer si la TVA était applicable ou non à l'opération, soit parce qu'il souscrivait un engagement de construire au jour de son achat, soit parce qu'il réalisait dans les 4 ans de son acquisition une construction au sens de la TVA immobilière.

Dorénavant, la réalisation d'une construction ou non par l'acquéreur importe peu pour l'application de la TVA sur les opérations de cession de terrain à bâtir. En effet, dès lors que la cession porte sur un terrain à bâtir, la seule question à se poser pour l'application ou non de la TVA au titre de l'opération est de savoir si le vendeur revêt la qualité d'assujetti au regard de la TVA.

Ainsi, l'engagement de construire souscrit ou non par l'acquéreur n'aura aucune incidence sur l'application de la TVA à l'opération de cession de terrain.

---

<sup>27</sup> Cette solution a été confirmée par [l'instruction du 29 décembre 2010, n° 4 et n° 109](#).

Aujourd'hui, la portée de l'engagement de construire est donc cantonnée à la détermination du montant des droits d'enregistrement qui seront dus par l'acquéreur, indépendamment de l'application ou non de la TVA à l'opération.

#### **A / Le régime du terrain à bâtir au regard de la TVA**

Avant d'étudier les différentes solutions qui peuvent s'offrir en matière de TVA pour les opérations portant sur des terrains à bâtir, deux grands principes ressortent de ce régime :

**Cession du TAB par un non assujetti** - Lorsque la cession du terrain à bâtir est réalisée par un non assujetti, l'opération sera toujours exclue du champ d'application de la TVA : en d'autres termes, il ne peut jamais y avoir de TVA au titre de l'opération, quand bien même l'acquéreur prendrait un engagement de construire. Il a en effet été précisé plus haut que cet engagement de construire ne servait désormais qu'à déterminer si l'acquéreur doit s'acquitter des droits de mutation ou du droit fixe de 125 €

**Cession du TAB par un assujetti** - Lorsque la cession du terrain à bâtir est réalisée par un assujetti, l'opération sera toujours soumise à la TVA, quand bien même l'acquéreur ne prendrait pas d'engagement de construire.

Il convient simplement de préciser que si la TVA est toujours due au titre d'une telle opération, son assiette peut néanmoins varier en fonction de l'existence ou non de droits à déduction pour le vendeur liée à sa propre acquisition : ainsi, la TVA peut être due sur le prix ou sur la marge en fonction de l'exercice ou non de droits à déduction par le vendeur.

**L'assiette de la TVA en cas de cession d'un TAB par un assujetti** - Deux hypothèses doivent ici être envisagées :

- Soit le vendeur assujetti a pu exercer ses droits à déduction, auquel cas la TVA sera nécessairement due sur le prix ;
- Soit le vendeur assujetti est considéré comme n'ayant pas pu exercer de droits à déduction, auquel cas la TVA est nécessairement due sur la marge.

**Une identité de qualification entre le bien acquis et le bien vendu ?** - Avant même d'avoir à s'interroger sur l'assiette de la TVA en fonction de l'exercice ou non d'un droit à déduction lié à l'acquisition, la première question à se poser est de déterminer si le bien vendu a la même qualification que le bien acquis.

En effet, dans l'hypothèse d'une absence d'identité de qualification entre le bien vendu et le bien acquis, la TVA sera toujours due sur le prix, que le vendeur ait ou non exercé des droits à déduction : c'est le cas par exemple lorsque le vendeur a acquis un immeuble ancien, qu'il a procédé à sa démolition et qu'il procède à la revente d'un terrain<sup>28</sup>.

En revanche, lorsqu'il y a identité de qualification entre le bien cédé et le bien acquis, se pose alors la question de savoir si le vendeur a pu ou non exercer des droits à déduction lors de son acquisition.

**L'exercice de droits à déduction ...** - Lorsque la cession du terrain est réalisée par un assujetti, il a été précisé que l'assiette de la TVA nécessairement due au titre de l'opération pouvait varier en fonction de l'exercice ou non de droits à déduction par le vendeur. Plusieurs précisions doivent être apportées à ce titre.

**... liés à l'acquisition du bien par le vendeur** - Il convient en effet de préciser que les droits à déduction évoqués pour déterminer l'assiette de la TVA en cas de revente ne concernent que ceux qui sont venus grevés l'acquisition réalisée par le vendeur, à l'exclusion de ceux qui auraient pu être générés par la réalisation de travaux intermédiaires, tels que par exemple des travaux de viabilisation, des travaux de construction ou des travaux d'aménagement, sans que cette liste soit pour autant exhaustive.

**L'exercice de droits à déduction et le cas particulier de l'auto-liquidation de la TVA** - En présence d'un vendeur assujetti qui a acquis le bien en procédant à une auto-liquidation de la TVA, l'instruction du 15 mars 2010 prévoit deux cas de figure, l'un précisé de façon expresse, l'autre devant s'entendre a contrario, aboutissant à deux solutions différentes quant à l'assiette de la TVA applicable à l'opération de revente.

Avant de s'interroger sur les conséquences fiscales d'une telle auto-liquidation au regard de l'assiette de la TVA, il convient néanmoins de préciser ce qui doit être entendu par auto-liquidation : ce terme vise les hypothèses où le vendeur a procédé à son acquisition en étant le redevable de la TVA, ce qui suppose donc qu'il a acquis le terrain Hors Taxe. Cette hypothèse ne peut se rencontrer que pour des acquisitions qui ont été réalisées avant le 11 mars 2010 puisque depuis cette date, le redevable de la TVA est toujours le vendeur et le prix est alors toujours exprimé TTC lorsqu'il est fait mention de la TVA.

---

<sup>28</sup> [Instruction du 29 décembre 2010, n° 67 et suivants.](#)

Ainsi, dans l'hypothèse de la revente d'un terrain à bâtir à un particulier par un vendeur ayant auto-liquidé sa TVA à l'occasion de sa propre acquisition, il est considéré que cette auto-liquidation n'a pas permis au vendeur de pouvoir exercer ses droits à déduction. Par conséquent l'opération de revente sera imposable au titre de la TVA sur la marge.

A contrario, dans les autres hypothèses, l'auto-liquidation ne paraît pas avoir d'influence sur l'assiette de la TVA qui sera alors due sur le prix mais l'administration admettrait que l'on puisse liquider la TVA sur la marge<sup>29</sup>.

*Note de l'auteur : La revente d'un terrain à bâtir par un assujetti ayant auto-liquidé la TVA liée à sa propre acquisition qui revendrait le terrain à une personne autre qu'un particulier pourrait donc conduire à une option entre la TVA sur la marge et la TVA sur le prix.*

**L'exercice du droit à déduction et le non respect de l'engagement de construire** - Pour les acquisitions antérieures au 11 mars 2010, le vendeur d'un terrain à bâtir a pu en effet, à l'occasion de sa propre acquisition, prendre un engagement de construire, soumettant ainsi son acquisition à la TVA (que le prix ait été fixé HT ou TTC), engagement qui aujourd'hui ne se trouverait pas respecté, le délai de 4 ans ayant expiré.

L'administration fiscale n'a pas été amenée à trancher la question.

*Note de l'auteur : Dans une telle hypothèse, il convient de considérer que le vendeur n'a pas pu non plus exercer ses droits à déduction, la TVA due sur la revente étant donc assise sur la marge et non sur le prix.*

*En effet, dans une telle hypothèse, l'acquisition n'aurait pas dû être placée sous le régime de la TVA immobilière mais sous celui des droits d'enregistrement et le terrain doit être considéré comme étant ressorti du champ d'application de la TVA.*

*La déduction de la TVA opérée par le vendeur devrait sans doute plutôt s'analyser comme la restitution d'une TVA indue et non comme le réel exercice d'un droit à déduction.*

*Toutefois, la position des CRIDON est partagée ; certains auteurs adoptent une solution différente visant à considérer que le droit à déduction a été matériellement exercé, ce qui conduit à l'application sur le prix.*

---

<sup>29</sup> [Instruction du 29 décembre 2010, note 35.](#)

**L'absence d'exercice des droits à déduction** - Sous réserve de ce qui vient d'être dit en ce qui concerne l'auto-liquidation ou le non respect de l'engagement de construire, lorsqu'un assujetti n'a pas pu exercer ses droits à déduction à l'occasion de sa propre acquisition, la TVA en cas de revente sera nécessairement due sur la marge.

Tel est le cas notamment des marchands de biens qui auraient acquis sous le régime de l'article 1115 du CGI (achat en vue de la revente) dont le régime est désormais étendu à tous les assujettis ou lorsque l'acquisition portait sur un terrain pour lequel aucun engagement de construire n'avait été souscrit, pour les acquisition bien entendu antérieures au 11 mars 2010.

*Attention : Il est rappelé ici que lorsque l'acquisition a été réalisée sous le bénéfice des dispositions de l'article 257 bis du CGI emportant dispense de paiement de la TVA (au titre de la mutation), il y a lieu en cas de revente de se référer au régime d'acquisition antérieur à celle réalisée par le bénéficiaire de la transmission pour déterminer les règles applicables à la base d'imposition<sup>30</sup>.*

**L'acquisition en TVA d'un immeuble par un assujetti non redevable** - Il doit enfin être précisé qu'il n'est pas exclu que les acquisitions réalisées par un acquéreur assujetti mais non redevable de la TVA (soit en raison de l'exonération de leur activité, soit en raison de l'application de la franchise en base de TVA) ouvrent néanmoins droit à déduction dès lors que l'acquisition a bien entendu été soumise à TVA.

**La difficulté liée aux collectivités ayant acquis sous le bénéfice des dispositions de l'article 1040 ou 1042 du CGI** - La loi de finance rectificative pour 2010 ne permet pas de déterminer avec certitude si l'exonération prévue notamment à l'article 1042 du CGI étendue en matière de TVA pour les acquisitions réalisées HT antérieurement au 11 mars 2010 permet de considérer que la collectivité a pu ou non exercer des droits à déduction au moment de son acquisition.

L'instruction du 29 décembre a tranché ce point en considérant qu'une acquisition réalisée sous le bénéfice des exonérations visées aux articles 1040, 4142, 1045 ou 1049 du CGI est réputée ne pas avoir ouvert droit à déduction<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> [Instruction du 29 décembre 2010, n° 75.](#)

<sup>31</sup> [Instruction du 29 décembre 2010, note 35 sous le n° 69.](#)

**La détermination de la marge comme assiette de la TVA** - Si dans les hypothèses où la TVA est due sur le prix, l'assiette ne pose pas de difficulté particulière, tel n'est pas nécessairement le cas dans les hypothèses où la TVA est due sur la marge.

Ainsi, la marge doit être définie comme étant la différence entre le prix de cession d'une part et, d'autre part, le prix d'acquisition majoré des frais d'acquisition. En revanche, il ne doit pas être tenu compte des travaux intermédiaires ou des travaux de construction pour la détermination de marge en tant qu'assiette de la TVA. Ces travaux ne pourront être pris en compte qu'indirectement par l'imputation de la TVA payée à cette occasion sur la TVA sur marge collectée par le vendeur et dont il est redevable.

**Facturation de la TVA sur la marge dans l'acte ...**- Lorsque le vendeur est redevable d'une TVA sur la marge, il a le choix de l'exprimer ou non de façon distincte dans le prix. En tout état de cause, la mention d'un prix TTC sans aucune autre précision devra être proscrite.

- Soit faire apparaître un prix sans aucune mention de TVA - on parlera alors de TVA masquée -. Dans une telle hypothèse, il va de soi que le vendeur aura tenu compte de la TVA sur marge pour la détermination de son prix mais il aura choisi de ne pas la faire apparaître : c'est le cas le plus souvent dans les hypothèses où le vendeur ne souhaite pas que l'acquéreur soit en mesure de déterminer la marge qu'il a pu réaliser ;
- Soit faire apparaître de façon distincte la TVA sur la marge dans son prix, ce qui conduira donc à exprimer un prix HT, le montant de la TVA sur marge et le prix TTC (plus précisément TVA sur marge incluse).

**... ou facturation séparée de la TVA sur la marge** - Enfin, le vendeur pourra également, dans les hypothèses où la TVA sur marge n'apparaîtrait pas dans le prix de façon distincte, prévoir une facturation de ladite TVA de manière séparée afin de permettre à l'acquéreur de pouvoir exercer ses droits à déduction sous réserve qu'il ait la qualité d'assujetti bien entendu.

**L'intérêt de faire apparaître distinctement la TVA sur marge dans le prix** - Cette solution présente surtout des avantages pour l'acquéreur, plus que pour le vendeur. En effet, dans l'hypothèse où la TVA sur marge apparaît de façon distincte dans le prix, deux avantages apparaissent :

- d'une part l'assiette des droits d'enregistrement sera réduite au prix HT, comme le confirme un rescrit du 6 avril 2010 ;
- et d'autre part, l'acquéreur, s'il est un assujetti, pourra déduire la TVA qui lui a été facturée, comme l'autorise un rescrit du 24 juillet 2007.

**Conséquence de l'assiette de la TVA liée à l'acquisition en cas de revente ultérieure** - Il convient enfin de préciser ici que l'assiette de la TVA à l'occasion de la vente du terrain à bâtir ou son expression de façon distincte ou non dans le prix pourra venir également conditionner l'assiette de la TVA en cas de revente ultérieure.

En effet, si un acquéreur acquiert le terrain à bâtir sans mention distincte de la TVA sur marge, il sera considéré comme n'ayant pas pu exercer ses droits à déduction et en cas de revente ultérieure, il sera alors le cas échéant redevable d'une TVA sur la marge.

En revanche, dans l'hypothèse où la TVA sur marge aura fait l'objet d'une mention distincte dans le prix, ce même acquéreur sera considéré avoir pu exercer ses droits à déduction et la revente ultérieure sera quant à elle soumise le cas échéant à une TVA sur le prix.

### **B/ Le régime du terrain à bâtir au regard de des droits d'enregistrement**

**Un régime d'enregistrement quasi autonome au regard de la TVA** - Une fois la question de l'application de la TVA résolue au regard de la qualité d'assujetti du vendeur et de la possibilité qu'il a eu ou non d'exercer ses droits à déduction, il convient dans un second temps de s'interroger sur les droits d'enregistrement exigibles au titre de cette même opération. Excepté l'hypothèse où la cession du terrain à bâtir serait soumise à une TVA assise sur le prix, il convient d'avoir à l'esprit que les droits d'enregistrement s'appliquent de façon autonome au regard de la TVA qui serait due ou non au titre de l'opération.

**Attention** : *il doit être précisé que la réforme de la TVA n'a aucun impact sur l'application des exonérations prévues en droits d'enregistrement et notamment sur l'application de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 1042 en faveur des collectivités locales*

**Le régime des droits d'enregistrement** - Le régime des droits d'enregistrement est déterminé en fonction d'un double critère : l'assiette de la TVA et la qualité d'assujetti ou non de l'acquéreur<sup>32</sup>.

**Cession du TAB par un assujetti avec application d'une TVA sur le prix à un non assujetti** - Dans l'hypothèse où la TVA est due sur le prix, l'acquéreur devra alors s'acquitter de la TPF à 0,715 %.

---

<sup>32</sup> [Instruction du 18 avril 2011.](#)

Une telle opération ne pourra jamais donner prise à la fois à la TVA assise sur le prix et aux droits de mutation au taux de 5,09 %. Ici, la TVA sur le prix « *chasse* » donc les droits de mutation à 5,09 % pour ne rendre exigible que la TPF à 0,715 %.

N'ayant pas la qualité d'assujetti, l'acquéreur ne peut prendre aucun engagement particulier, ni engagement de revendre, ni engagement de construire.

**Cession du TAB par un assujetti avec application de la TVA sur marge au profit d'un non assujetti** - L'acquéreur non assujetti devra acquitter au titre de cette opération les droits d'enregistrement au taux de droit commun à 5,09 %, sans aucune possibilité d'option.

**Cession du TAB par un assujetti avec application de la TVA sur le prix total au profit d'un assujetti** - Dans cette situation, l'acquéreur devra acquitter la TPF à 0,715 % s'il ne prend aucun engagement particulier. Toutefois, étant un assujetti, il sera autorisé à prendre soit l'engagement de revendre, soit l'engagement de construire :

- s'il prend l'engagement de revendre, il sera dû une TPF à 0,715 %. Cette option ne présente ici aucun intérêt puisque le régime est déjà celui de la TPF à 0,715 %.
- s'il prend l'engagement de construire, il sera alors redevable, au lieu et place de la TPF à 0,715 %, d'un droit fixe de 125 €

**Cession du TAB par un assujetti avec application de la TVA sur marge au profit d'un assujetti** – Dans une telle hypothèse, les droits de mutation au taux de droit commun de 5,09 % seront exigibles si l'acquéreur ne prend aucun engagement. Toutefois, étant un assujetti, il sera autorisé à prendre soit l'engagement de revendre, soit l'engagement de construire :

- s'il prend l'engagement de revendre, il sera dû une TPF à 0,715 %.
- s'il prend l'engagement de construire, il sera alors redevable du seul droit fixe de 125 €

**Ventilation des droits d'enregistrement** - Une même acquisition pourra être soumise à des régimes différents en fonction des engagements que pourra prendre l'acquéreur. En effet, un acquéreur pourra, comme auparavant, prendre un engagement de revendre sur partie du bien alors que le surplus est destiné à la construction, ou prendre un engagement de construire pour partie sur un bien existant.

L'application de multiples régimes de droits d'enregistrement (droits de mutation à 5,09 %, TPF à 0,715 % ou droit fixe de 125 €) sur une même acquisition conduira donc l'acquéreur à la nécessité de procéder à une ventilation qui sera opérée sous sa responsabilité, sous le contrôle de l'administration fiscale.

**Condition de superficie** – Il est simplement rappelé ici qu'en cas d'engagement de construire souscrit à l'occasion d'une acquisition, les conditions de superficie liées à la nature du bien continuent de s'appliquer<sup>33</sup>.

Par conséquent, le droit fixe prévu en cas d'engagement de construire s'appliquera à concurrence :

- De l'emprise au sol et du terrain attenant dans la limite de 2.500 m<sup>2</sup> ou de la superficie minimum exigée pour l'obtention du permis de construire dans le cas de la construction de maison individuelle ;
- De l'emprise au sol et des dépendances entendues au sens large du terme pour les immeubles collectifs affectés pour les trois quarts au moins à usage d'habitation ;
- De l'emprise au sol et des dépendances immédiates et nécessaires pour les autres immeubles.

Le surplus du terrain sera alors soumis soit aux droits de mutation à 5,09 %, soit à la TPF à 0,715 % en cas d'engagement de revendre.

## **II.- Les terrains non à bâtir**

**Elargissement du champ d'application de la TVA** - Si antérieurement à la réforme, le rédacteur de l'acte n'avait pas à s'interroger sur l'application de la TVA à l'opération portant sur la cession d'un terrain non à bâtir, tel n'est pas le cas aujourd'hui puisque une telle cession pourra le cas échéant être soumise à la TVA si le vendeur est un assujetti et sous réserve qu'il exerce une option.

### **A / Le régime du terrain non à bâtir au regard de la TVA**

**Un principe : l'exonération de TVA** – La cession d'un terrain non à bâtir constitue en effet une opération qui est exclue de plein droit du champ d'application de la TVA, qu'elle soit réalisée par un vendeur ayant ou non la qualité d'assujetti.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> [Instruction du 18 avril 2011, n° 26 et suivants.](#)

<sup>34</sup> [Instruction du 29 décembre 2010, n° 76 et suivants.](#)

**Une exception : une option TVA réservée au vendeur assujetti** - A l'occasion de la vente d'un terrain non à bâtir, le vendeur, s'il a la qualité d'assujetti, peut en effet exercer une option pour le paiement de la TVA. Dans le cas où le vendeur exercerait cette option, il convient de préciser que la TVA sera alors nécessairement assise sur le prix (en d'autres termes, dans le cadre de l'exercice de cette option, la TVA ne pourra jamais être assise sur la marge)<sup>35</sup>.

Cette option nécessitera l'existence d'un intérêt financier ou fiscal qui peut être recherché soit chez le vendeur, soit chez l'acquéreur.

### **B/ Le régime du terrain non à bâtir au regard des droits d'enregistrement**

**Un régime d'enregistrement totalement autonome au regard de la TVA** - Il convient ici de remarquer que c'est dans le cadre de la cession de terrain non à bâtir (mais également des immeubles anciens) que l'autonomie entre les droits d'enregistrement et la TVA est la plus flagrante. En effet, que l'option TVA soit exercée ou non par le vendeur, elle n'aura aucune influence sur le régime des droits d'enregistrement et pourra donc conduire une opération à être soumise à la fois à la TVA sur le prix (par l'exercice de l'option par le vendeur assujetti) et aux droits d'enregistrement à 5,09 % sur le prix HT (en cas d'acquisition par un acquéreur non assujetti ou en l'absence d'engagement particulier par un acquéreur assujetti).

**Cession du TNAB au profit d'un non assujetti** - Dans cette hypothèse, il sera perçu les droits de mutation au taux de 5,09 %, l'acquéreur, on le rappelle, ne pouvant prendre aucun engagement puisqu'il n'a pas la qualité d'assujetti, quelle que soit la situation du terrain au regard de la TVA<sup>36</sup>. Il pourrait donc être perçu les droits d'enregistrement au taux de 5,09 % alors même que de la TVA serait également perçue du chef de l'option exercée par un vendeur assujetti.

**Cession d'un TNAB au profit d'un assujetti** - Dans cette hypothèse, l'acquéreur assujetti, s'il ne prend aucun engagement, s'acquittera des droits de mutation au taux de 5,09 % (comme précédemment quelle que soit la situation du terrain au regard de la TVA). En sa qualité d'assujetti, il pourra néanmoins souscrire :

- Soit l'engagement de revendre, auquel cas il s'acquittera d'une TPF à 0,715 % au lieu et place des droits de mutation à taux plein :
- Soit l'engagement de construire, auquel cas il s'acquittera du seul droit fixe de 125 €

---

<sup>35</sup> [Instruction du 29 décembre 2010, n° 76 et suivants.](#)

<sup>36</sup> [Instruction du 18 avril 2011, n° 6.](#)

**L'engagement de construire et terrains non à bâtir** - En pratique, en présence d'une cession de terrain non à bâtir, il apparaît surprenant pour l'acquéreur assujéti de souscrire un engagement de construire. Toutefois, cette hypothèse pourra se rencontrer en présence d'un acquéreur qui prend le pari que le terrain deviendra constructible dans le délai de 4 ans de son acquisition. Il conviendra dans ce dernier cas d'alerter l'acquéreur que le non respect de l'engagement de construire aboutira à la remise en cause du droit fixe et permettra aux services fiscaux de réclamer les droits de mutation de 5,09 % sans que l'acquéreur puisse pour autant invoquer un cas de force majeure en l'absence d'imprévisibilité.

## FICHE N° 4 - LA LIVRAISON D'IMMEUBLES BATIS

**Distinction entre assujettis et non assujettis** - L'étendue du champ d'application de la TVA immobilière, applicable à la livraison d'immeubles bâtis, et l'éligibilité au régime de faveur des droits de mutation reposent comme le reste de la réforme sur la distinction entre les opérations réalisées par les assujettis et celles réalisées par les non assujettis<sup>37</sup>.

Toutes les opérations réalisées par des vendeurs assujettis relèvent de la TVA, de plein droit ou sur option. A l'inverse toutes celles réalisées en dehors d'une activité économique sont, sauf exception, situées hors du champ d'application de la taxe.

Les ventes d'immeubles bâtis et les mutations qui leur sont assimilées, entrent également dans le champ d'application des droits d'enregistrement. Elles sont en principe soumises aux droits de vente au taux de droit commun sauf dans l'hypothèse où la mutation est de plein droit assujettie à la TVA sur le prix, ou lorsque l'acquéreur peut prendre dans l'acte, un engagement de construire ou de revendre.

### **I.- Mutation d'immeubles bâtis par des assujettis à la TVA**

**Immeubles neufs et immeubles anciens** - Pour déterminer les différents régimes fiscaux applicables tant en matière de TVA, qu'en droit d'enregistrement, une distinction doit être effectuée entre les livraisons d'immeubles neufs définis par [l'article 257 I-2.2° du CGI](#) comme les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de 5 ans et les autres immeubles qui, par opposition, le sont.

#### ***A/ Principe de taxation des livraisons d'immeubles neufs par un assujetti à la TVA***

**Les livraisons d'immeubles neufs par un assujetti à la TVA sont, comme auparavant, soumises de plein droit à la TVA et bénéficient en matière de droits de mutation d'une TPF au taux réduit.**

**Notion** - Les immeubles neufs sont définis comme ceux qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq ans, qu'il s'agisse d'une construction entièrement nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants, ayant abouti à la production d'un immeuble neuf.

---

<sup>37</sup> Sur cette notion, voir [Fiche n° 1](#).

Toutes les mutations intervenant avant l'expiration du délai de cinq ans sont concernées et non uniquement la première cession.

Les ventes en l'état futur d'achèvement suivent comme auparavant le régime des livraisons d'immeubles neufs.

Par contre, les immeubles inachevés sont assimilés à des terrains à bâtir et non à des immeubles neufs comme l'avait précisé l'ensemble des commentateurs lors de l'entrée en vigueur de la réforme (sur ces différents points, *voir Fiche n° 2*).

**Rénovation lourde** - Les quatre critères physiques alternatifs antérieurement fixés par la loi de finances rectificative pour 2005 ont été repris sans modification par le nouveau texte. L'interprétation retenue par l'administration des travaux portant sur les éléments de second œuvre, dans l'instruction du 29 décembre 2010, est cependant différente de la doctrine antérieure lorsque l'immeuble ne comprend pas l'un des six éléments techniques. Quelle que soit l'importance des travaux réalisés par le vendeur, l'immeuble ne peut pas être considéré comme un immeuble neuf au regard de la TVA. Tel est notamment le cas lorsque l'ensemble des planchers sont porteurs<sup>38</sup>.

**Cas particulier de la dispense** - Les dispositions de l'article 257 bis du CGI, c'est-à-dire la dispense de taxe ou de régularisation de taxe en cas de transmission d'une universalité, lorsque la livraison est réalisée entre redevables, ont été maintenues par la réforme dans les mêmes conditions qu'auparavant<sup>39</sup>. Si les conditions du texte sont réunies les effets de la dispense se produisent de plein droit. La TVA n'a pas à être acquittée bien que la vente soit située dans son champ d'application.

### **1. Fait générateur, exigibilité et assiette de la TVA**

**Fait générateur et exigibilité** - Ils sont fixés, en l'absence de dispositions spécifiques applicables à la vente d'immeuble (qui ont été supprimée par la réforme), à la date de la livraison qui correspond en principe à la date de transfert de propriété, c'est-à-dire pour les immeubles achevés, à la date de signature de l'acte de vente.

Pour les ventes d'immeubles à construire (VEFA et ventes à terme) l'article 269,2, a bis du CGI dispose que l'exigibilité intervient à chaque versement réalisé par l'acquéreur selon les échéances prévues par le CCH.

---

<sup>38</sup> [Note n° 19 sous le n° 25 qui renvoie à l'instruction 3 C-7-06 dans ses paragraphes 156 à 177 et Fiche n° 2.](#)

<sup>39</sup> Sur ce point [Fiche n° 10](#).

**Assiette de la TVA** – La TVA a pour assiette le prix de cession augmenté de l'ensemble des charges qui s'y ajoutent (article 266, 2.b du CGI).

**Redevable** - Le redevable est dorénavant toujours le vendeur, le prix étant considéré exprimé TTC à défaut de précisions dans l'acte.

**Modalités pratiques** - La TVA est collectée par le vendeur et déclarée, lorsqu'il est assujéti, sur formulaire CA3. Elle est supportée dans le prix par l'acquéreur qui peut exercer ses droits à déduction dans les conditions de droit commun, l'acte pouvant faire office de facture, comme auparavant.

Le notaire n'a donc pas d'obligation particulière à respecter dans cette hypothèse, il remet la totalité du prix de vente au vendeur qui déclare lui-même la TVA due à raison de l'opération réalisée.

L'instruction du 29 décembre 2010 confirme que le redevable occasionnel doit acquitter la TVA sur une déclaration 942, déposée au bureau compétent pour enregistrer l'acte de mutation<sup>40</sup>.

## **2. Exigibilité et assiette des droits de mutation**

**Principe de taxation au taux réduit** - Lorsque la mutation est obligatoirement soumise à la TVA sur le prix total, elle n'est assujéti qu'à la taxe de publicité foncière de 0,715 % quelle que soit la qualité de l'acquéreur, en application des dispositions de l'article 1594 F quinquies A du CGI.

**Rénovation lourde** - Au cas classique de vente par un constructeur, il convient d'assimiler, sous les réserves précédentes (*I, A*), la livraison d'un immeuble ayant fait l'objet de travaux de rénovation, aboutissant au vue de l'un des quatre critères légal, à la construction d'un immeuble neuf, dans les cinq ans de l'achèvement des travaux.

Lorsque l'immeuble ne comprend pas de planchers non porteurs (tous les planchers contribuent à la solidité ou à la rigidité de l'ouvrage), sa revente porte par définition sur un immeuble ancien, parce que les six éléments de second œuvre n'ont pas été modifiés par les travaux. Celle-ci devrait être taxée au droit de vente, que le vendeur exerce ou non l'option pour le paiement de la taxe. Elle ouvrira toutefois droit au taux réduit de 0,715 % pour l'acquéreur, par tolérance administrative, si les travaux réalisés par le vendeur ont supporté une TVA au taux plein<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Instruction du 29 décembre 2010 – BOI 3 A-9-10, n° 145.

<sup>41</sup> Instruction du 18 avril 2011, BOI 7 C-2-11, note 16, sous le n° 10.

**Assiette des droits** : prix hors taxe ou TTC - L'assiette des droits est fixée par l'article 683 du CGI qui dispose que « *la taxe ou le droit sont liquidés sur le prix exprimé...* ». Or, lorsque le redevable de la TVA est le vendeur, le prix est toujours exprimé TTC.

La question se posait donc de déterminer si la taxe de publicité foncière pouvait être assise sur le prix hors taxe ou devait l'être sur le prix TTC.

L'administration fiscale s'est prononcée, dans un rescrit du 6 avril 2010, reprenant la tolérance qui était admise antérieurement dans la doctrine administrative<sup>42</sup> :

*« Il y a lieu de considérer que la notion de prix exprimé s'entend du prix hors TVA lorsque le montant de la TVA due par le cédant est mentionnée distinctement dans l'acte translatif de propriété, que la mutation soit soumise à la TVA sur le prix total ou sur la marge.*

*Si la TVA n'a pas été mentionnée distinctement, la liquidation des droits doit être effectuée sur le prix payé par l'acquéreur incluant la TVA ».*

Par conséquent, les droits d'enregistrement peuvent être assis sur le prix hors taxe lorsque celui-ci ressort distinctement de l'acte.

Le régime fiscal de la vente d'un immeuble neuf n'a donc pas été modifié par la réforme. La livraison est assujettie de plein droit à la TVA immobilière et bénéficie corrélativement d'une taxation réduite, en matière d'enregistrement, au taux de 0,715 %.

**Option ouverte aux acquéreurs assujettis : Engagement de construire ou de revendre** - Afin d'offrir aux opérateurs une plus grande souplesse, il est possible aux acquéreurs assujettis à la TVA, quelle que soit la nature du bien acquis, de prendre dans l'acte, soit un engagement de construire et de bénéficier d'une exonération corrélatrice de droit en application de l'article 1594-0 G du CGI (à l'exception du droit fixe de 125 euros visé par l'article 691 bis du CGI), soit un engagement de revendre prévu à l'article 1115 du CGI.

**Engagement de construire** - La possibilité pour l'acquéreur assujetti de prendre un engagement de construire lorsque la mutation porte sur un immeuble neuf devrait en pratique constituer une hypothèse d'école. Le maintien de l'exonération est subordonné, comme auparavant, à des conditions de surface et d'affectation de la construction envisagée. De plus, l'acquéreur doit justifier de l'exécution des travaux à l'expiration du délai légal de quatre ans.

---

<sup>42</sup> [Rescrit n° 2010/20 ENR](#).

**Engagement de revendre** - En ce qui concerne l'engagement de revendre, l'intérêt d'une telle option apparaît limité dès lors que le taux réduit est applicable de plein droit. L'engagement pris par l'acquéreur lui imposerait, de fait, une date légale de revente sans avantage fiscal particulier. Cela étant le non respect de cet engagement de revendre n'entraînerait aucune sanction particulière puisque le taux réduit serait applicable à la mutation du fait de la nature du bien transmis et de la qualité du vendeur.

**Exemple** - Un promoteur livre un immeuble neuf achevé depuis moins de cinq ans à un acquéreur, qu'il s'agisse d'un particulier non assujetti ou encore d'un opérateur économique.

Si le prix de vente est de 598 000 euros TTC (soit un prix hors taxe de 500 000 euros assorti d'une TVA de 98 000 euros), la TVA collectée par le vendeur devra être reversée au trésor après déduction de la taxe supportée au titre de l'opération et non encore imputée au jour de la livraison.

Si l'immeuble acquis constitue pour l'acquéreur le prix d'une opération imposable, la TVA supportée dans le prix est déductible dans les conditions de droit commun. Ces règles n'ont pas été modifiées par la réforme.

Le fait que le redevable de la taxe soit le vendeur n'a aucune incidence sur ce point.

La taxe de publicité foncière au taux réduit de 0,715 % est liquidée sur une assiette de 500 000 euros, c'est-à-dire sur le prix hors taxe si ce prix figure distinctement dans l'acte, les droits s'élèvent ainsi à 3575 euros.

**Livraison d'un immeuble pour partie achevé depuis plus de 5 ans et pour partie achevé depuis moins de 5 ans** - Dans cette hypothèse, il sera nécessaire de procéder à une ventilation, dès lors que deux régimes fiscaux différents sont applicables.

Ce sera le cas même si le vendeur assujetti a opté pour la TVA sur la partie de l'immeuble achevée depuis plus de cinq ans et où l'opération est globalement assujettie à la taxe. En effet, la ventilation reste nécessaire pour déterminer l'assiette de la taxe (qui pourra être différente selon que l'acquisition a ou non ouvert droit à déduction) et pour liquider les droits d'enregistrement (qui pourront être dus à des taux différents).

Il en sera de même des immeubles ayant fait l'objet d'une surélévation ou d'une addition de construction achevés depuis moins de cinq ans.

**Exemple** – Livraison par un assujetti d'un immeuble, ayant fait l'objet d'une surélévation achevée depuis moins de cinq ans. Des travaux ont été réalisés sur la partie ancienne et la TVA y afférente a été déduite. L'option du vendeur pour le paiement de la taxe qui permet d'éviter une régularisation, la taxe est liquidée sur la marge si l'acquisition n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA. La partie de l'immeuble achevée depuis moins de cinq ans est soumise à la TVA sur le prix total et assortie à une TPF au taux réduit. La partie de l'immeuble achevée depuis plus de cinq ans est soumise à la TVA sur la marge et aux droits de mutation au taux plein, sauf engagement particulier pris dans l'acte par l'acquéreur s'il est assujetti.

***B/ Principe d'exonération des livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans par des assujettis avec possibilité d'option.***

**Notion** - Les immeubles autres que les immeuble neufs se définissent comme ceux achevés depuis plus de cinq ans quelque soit la qualité ou les intentions de l'acquéreur. Les immeubles devant faire l'objet d'une opération de démolition ou de rénovation assimilable à une opération de construction par l'acquéreur sont considérés comme des immeubles anciens s'ils sont achevés depuis plus de 5 ans à la date de la livraison et qu'ils sont en état d'être utilisés pour un usage quelconque. Il en est de même des immeubles ayant fait ou devant faire l'objet d'une vente d'immeuble à rénover (VIR)<sup>43</sup>.

**1. Principe : exonération de TVA et application des droits de mutation**

Les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans par un assujetti à la TVA sont dans le champ de la taxe mais, en principe, exonérées en application de l'article 261, 5 du CGI. Ces mutations sont soumises au droit de vente d'immeuble dans les conditions ordinaires.

**Exemple** - Vente en l'état par un marchand de biens d'un immeuble ancien acheté sous le régime des achats en vue de la revente (art. 1115 du CGI).

La mutation est exonérée de TVA et assujettie au droit de vente de 5,09 % calculé sur le prix de cession. En effet l'ancien régime de TVA sur marge visé à l'article 257-6° du CGI a été supprimé ainsi que les formalités spécifiques qui étaient attachées à l'exercice de la qualité de marchand de biens.

---

<sup>43</sup> Sur ce point la [Fiche n° 2](#).

**Régime de faveur ouvert à l'acquéreur assujetti** - Si l'acquéreur est assujetti, il a la possibilité de prendre dans l'acte soit un engagement de construire et de bénéficier d'une exonération corrélative des droits d'enregistrement à l'exception du droit fixe de 125 euros visé à l'article 691 bis du CGI, soit de prendre un engagement de revendre visé à l'article 1115 du CGI et de bénéficier d'une taxation limitée à la TPF.

Dans cette dernière hypothèse, le délai imparti au premier marchand de biens s'impose obligatoirement au second si ce délai n'est pas d'ores et déjà expiré. Il convient toutefois de rappeler que la réforme a porté le délai légal pour revendre de 4 à 5 ans. S'agissant d'une mesure de faveur, elle est en principe d'application immédiate. L'administration semble admettre dans l'instruction du 18 avril 2011 que ce délai prorogé bénéficie aux délais en cours<sup>44</sup>.

### **Substitution d'un engagement à un autre<sup>45</sup>**

**Acquéreurs ayant un statut particulier** - Certains acquéreur peuvent, en raison de leur qualité, bénéficier d'une exonération de droit ou d'un régime de faveur comme précédemment (acquisition par des collectivités locales ou par l'Etat, par exemple).

## **2. Possibilité d'opter pour le régime de la TVA, liquidée sur le prix de cession ou sur la marge sans exonération corrélative des droits de mutation.**

### *A/ Condition, intérêt de l'option et assiette de la taxe.*

**Condition de l'option** - L'article 260, 5° bis du CGI dispose que les personnes qui réalisent une opération visée au 5 de l'article 261 peuvent sur demande, acquitter la TVA. Ce texte vise notamment les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans (*art. 261, 5.2 du CGI*).

Cette possibilité d'option pour la TVA lorsque la cession porte sur des immeubles achevés depuis plus de 5 ans constitue un point essentiel de la réforme. Elle sera cependant impossible si les conditions d'application de la dispense de TVA visée à l'article 257 bis du CGI sont réunies. En effet, dans ce cas, la dispense de taxe s'applique de plein droit sans que les parties puissent y renoncer.

**Intérêt de l'option** - Cette option exercée par le vendeur présente un intérêt lorsqu'il n'a pas eu la possibilité de déduire la totalité de la TVA supportée à raison de l'opération ou encore, lorsqu'elle lui évite de régulariser une partie de la TVA précédemment déduite.

---

<sup>44</sup> [Note 19 sous n° 18, BOI 7 C-2-11](#) et [Fiche n° 11](#).

<sup>45</sup> Sur ce point la [Fiche n° 11](#).

Le fait que la TVA collectée par le vendeur soit liquidée sur la marge ou sur le prix n'a pas d'incidence sur les effets de l'option et notamment sur la dispense de régularisation qui en résulte (article 207 III 1 de l'Annexe II au CGI).

Vendeur et acquéreur ont généralement un intérêt commun à exercer l'option à fin de ne pas interrompre la chaîne des déductions. Il en est ainsi dès lors que l'acquéreur est un assujetti-redevable susceptible d'exercer des droits à déduction à raison de son activité. En effet, la TVA supportée en sus du prix d'acquisition sera pour lui déductible dans les conditions de droit commun, si elle lui est correctement facturée.

Certes, lorsqu'un immeuble est vendu par un assujetti au cours de la période de régularisation (20 ans), des droits à déduction sont susceptibles d'être transférés au vue d'une attestation délivrée dans les conditions visées au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Toutefois ce transfert est généralement facturé à l'acquéreur. Il constitue ainsi une charge augmentative du prix pour l'assiette des droits de vente. En outre, la délivrance de l'attestation est interdite lorsque le bien n'est pas destiné à être conservé à titre d'immobilisation, l'acquéreur envisageant une revente dans un délai proche.

Enfin, l'option peut être la seule façon pour un marchand de biens de récupérer la TVA grevant des travaux engagés sur un immeuble normalement hors du champ d'application de la taxe.

**Modalités de l'option** - Le décret du 10 septembre 2010 (*n° 2010-1075, JOLD 12 septembre 2010, p. 16559*) relatif aux règles applicables en matière de TVA et aux modalités de mise en œuvre de l'option pour la taxation de certaines opérations donne des précisions sur les conditions et les modalités pratiques de cette option.

S'agissant d'une possibilité ouverte au vendeur, cette option doit être expressément formulée dans l'acte. Ce choix peut s'opérer isolément « *par immeuble, fraction d'immeuble ou droit immobilier* » (ou par groupe d'immeubles lorsque cela est justifié par la configuration des lieux).

**Assiette de la TVA** - En cas d'exercice de l'option, la base d'imposition de la TVA est constituée soit par le prix de cession, soit par la marge brute du vendeur selon que l'acquisition par le cédant a ou non ouvert droit à déduction de la TVA, conformément aux dispositions de [l'article 268 du CGI](#).

**Aucun choix n'est a priori ouvert au vendeur en ce qui concerne la base d'imposition de la taxe.**

La portée exacte de cette expression qui reste délicate, est identique à celle rencontrée en cas d'exercice de l'option pour la TVA sur les terrains autres que les terrains à bâtir (*voir Fiche n° 3*).

**Principe : TVA liquidée sur le prix** – Conformément aux dispositions de l'article 266 du CGI, la TVA est en principe liquidée sur toutes les sommes reçues ou à recevoir par le vendeur.

- C'est notamment le cas lorsque l'acquisition a ouvert droit à déduction pour le vendeur, celui-ci ayant procédé à une acquisition déjà grevée de TVA.

Pour les mutations intervenues depuis le 11 mars 2010, il s'agit des ventes par un assujetti au profit d'un autre assujetti de terrains à bâtir, d'immeubles neufs, ou d'immeubles anciens pour lesquels l'option a été exercée.

Pour les mutations intervenues avant cette date, il s'agit des ventes de biens déjà entrés dans le champ de la taxe pour lesquels le vendeur était redevable légal, ou des mutations pour lesquelles il a pris la position d'assujetti.

Il est acquis que l'existence d'un droit à déduction potentiel soit suffisant pour considérer que l'acquisition a ouvert droit à déduction, même si celle-ci n'a pas effectivement été opérée. En effet, il est toujours possible à l'opérateur de déduire la TVA ultérieurement, notamment à l'occasion de la revente.

La TVA sera également liquidée sur le prix de cession en cas de revente ayant fait l'objet d'une régularisation avec transfert des droits à déduction. Il y a bien eu dans ce cas une TVA mise à la charge de l'acquéreur, qu'il a pu déduire dans les conditions de droit commun. La même analyse prévaut lorsqu'une LASM est à l'origine du droit à déduction transféré par le cédant.

L'assiette de la TVA n'a pas d'incidence. Le fait que la TVA supportée dans le prix ait été liquidée sur la marge ou sur le prix est sans effet sur la TVA due lors de la revente. Elle devra obligatoirement être liquidée sur le prix y compris lorsque la marge du cédant d'amont était nulle ou négative.

- C'est également le cas lorsqu'il n'existe pas d'identité de qualification entre le bien acquis et revendu (*voir supra*).

**Exception : TVA liquidée sur la marge** - La TVA a pour assiette la marge brute réalisée par le vendeur lorsque deux conditions sont cumulativement réunies :

- l'acquisition du bien n'a pas ouvert droit à déduction pour le vendeur, soit que son propre vendeur était non assujetti, soit que celui-ci, bien qu'assujetti n'agissait pas en tant que tel ;
- il y a une identité de qualification entre le bien revendu et le bien acquis.

**Identité de qualification** : L'administration précise qu'il n'y a lieu de rechercher le régime fiscal de l'acquisition par le vendeur que lorsque les biens cédés et revendus ont gardé la même qualification<sup>46</sup>. En d'autres termes, les immeubles achevés depuis plus de cinq ans ont été acquis en tant qu'immeubles déjà bâtis.

**Situation délicate non résolue** - Changement de qualification fiscale sans intervention du vendeur.

**Exemple** : détachement d'un terrain d'un immeuble acquis déjà bâti. Un marchand de biens achète une maison édifiée sur un grand terrain auprès d'un non-assujetti. Il détache une parcelle de terrain constructible. Faut-il considérer que la TVA est liquidée sur la marge parce que l'acquisition réalisée sous le régime de l'article 1115 du CGI n'a pas ouvert droit à déduction ? Ou sur le prix parce que le bien revendu est un terrain alors que le bien acquis était un immeuble ancien ?

En l'absence d'intervention matérielle du vendeur (par une opération de construction ou de démolition), on peut se demander si en raison de la qualification fiscale des biens dans les actes, il y a réellement absence d'identité entre le bien acquis et revendu.

**TVA auto-liquidée** - Lorsque l'acquisition est intervenue avant l'entrée en vigueur de la réforme et que l'acquéreur, redevable légal à l'époque, a fait entrer le bien dans le champ de la TVA, il a le plus souvent auto-liquidé sa taxe. Au titre de la même déclaration CA3, il a à la fois déduit la TVA supportée et collecté la TVA due. Bien que l'acquisition ait ouvert droit à déduction pour le vendeur, l'administration admet dans l'instruction que la TVA soit liquidée sur la marge. Elle semble en faire une tolérance<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> [Instruction du 29 décembre 2010, n° 68.](#)

<sup>47</sup> Note 35 sous le n° 69 de [l'Instruction du 29 décembre 2010.](#)

La taxe doit être également liquidée sur la marge en cas d'acquisition ayant bénéficié d'une exonération, soit en raison de l'activité exercée, exonérée de taxe, soit en raison de la qualité de l'opérateur.

Il en est ainsi notamment en cas de revente par les collectivités territoriales de terrains à bâtir dont l'acquisition a bénéficié de l'ancienne dispense de TVA (cette dispense était fondée sur une extension faite par l'administration de l'exonération de droits de mutation visée à l'article 1042 du CGI).

**Mutations ayant bénéficié d'une dispense de taxe** – Pour déterminer si l'acquisition a ou non ouvert droit à déduction, il conviendra d'examiner le régime fiscal de la mutation antérieure, c'est-à-dire l'acquisition « *de référence* », nécessitant un historique dans l'acte.

**Calcul de la TVA en dedans** - Lorsque la TVA a pour assiette la marge réalisée par le vendeur, l'administration a précisé dans un rescrit du 6 avril 2010 modifié par un rescrit du 27 avril 2010<sup>48</sup>, que la base d'imposition est constituée par la marge réalisée par l'assujetti et déterminée par la différence entre d'une part l'ensemble des sommes dues par le cessionnaire diminuées de la TVA afférente à la marge elle-même et le prix d'achat supporté par l'assujetti revendeur.

Le calcul de la TVA se fait donc en dedans sachant que le montant payé par le cessionnaire est augmenté des charges augmentatives du prix.

### ***B/ Liquidation des droits de mutation***

**Régime de droits d'enregistrement autonome** - Lorsque le vendeur opte pour le paiement de la TVA, la mutation envisagée reste assujettie aux droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun, qu'elle soit calculée sur le prix de cession ou sur la marge. Par conséquent, la livraison d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans est soumise au droit de vente au taux de 5,09 %.

En effet, l'application au taux réduit visé à l'article 1594 F quinquies du CGI ne concerne que les livraisons soumises de plein droit à la TVA et non sur option.

Les droits sont liquidés sur le prix hors taxe si ce prix figure distinctement dans l'acte.

---

<sup>48</sup> [Rescrit n° 2010/21 TCA.](#)

**Cession au profit d'un assujetti** - Pour autant, lorsque l'acquéreur est assujetti il a la possibilité soit de prendre un engagement de construire et de bénéficier de l'exonération corrélative des droits d'enregistrement (à l'exception du droit fixe de 125 euros visé à l'article 691 bis du CGI et sous réserve des conditions édictées à l'article 1594-06-III du CGI), soit de prendre un engagement de revendre et de bénéficier d'une TPF à 0,715 %.

**Exemple** - Acquisition par un marchand de biens d'un immeuble ancien sous le régime de l'article 1115 du CGI, suivie d'une revente après réalisation de travaux de réhabilitation n'aboutissant pas à la création d'un immeuble neuf.

L'option pour l'assujettissement de la revente à la TVA permettra au marchand de biens de déduire la TVA supportée à raison des travaux réalisés.

La TVA sera liquidée sur la marge dès lors que l'acquisition a été placée sous le régime des acquisitions en vue de la revente (article 1115 du CGI).

Si la revente est réalisée au profit d'un assujetti à la TVA, celui-ci pourra déduire dans les conditions de droit commun la taxe ainsi supportée dans le prix et pourra prendre un engagement de revendre ou de construire, assorti du régime de faveur des droits de mutation susvisé.

Si l'acquéreur est non assujetti à la TVA, il supportera, en sus de la TVA liquidée sur la marge, des droits d'enregistrement de 5,09 % applicables à la vente d'immeuble.

**Cas particulier des opérations de rénovation lourde** – Lorsque l'acquéreur envisage la réalisation de travaux de rénovation assimilables à des travaux de construction, il peut prendre un engagement de construire et bénéficier de l'exonération corrélative de droits de mutation. Si les travaux ne concernent que les éléments de second œuvre mais que l'immeuble ne comprend pas de planchers non porteurs (c'est-à-dire que tous les planchers sont porteurs parce qu'ils contribuent à la résistance ou à la rigidité de l'ouvrage), l'administration<sup>49</sup> admet, bien que l'opération ne puisse au regard de la TVA aboutir à la création d'un immeuble neuf, que l'acquéreur puisse bénéficier d'une taxation limitée à 125 euros s'il prend un engagement de construire, à la condition que les travaux envisagés supportent une TVA au taux plein (19,60 % et non 5,50 %).

---

<sup>49</sup> [Instruction du 18 avril 2011, note n° 23.](#)

## **II. Mutation d'immeubles bâtis par des non assujettis à la TVA**

### **A/ TVA inapplicable aux livraisons d'immeubles neufs par un non assujetti, sauf exception**

#### **1. Principes : mutation hors TVA**

Les livraisons d'immeubles neufs, c'est à dire achevés depuis moins de 5 ans, ou d'immeubles assimilés à des immeubles neufs, par un non assujetti à la TVA se situent hors du champ d'application de la taxe, sans possibilité d'option.

La TVA supportée à raison des travaux de construction réalisés n'est donc plus déductible comme elle l'était auparavant lorsque la revente de l'immeuble intervenait dans les 5 ans de l'achèvement. Le vendeur non assujetti doit par conséquent intégrer dans son prix de vente cet élément nouveau, issu de l'entrée en vigueur de la réforme.

**Exemple :** L'exemple classique pouvant illustrer cette situation est celle des concubins qui ont fait construire un immeuble et qui à l'occasion de leur séparation sont obligés de le revendre à un tiers dans les cinq ans de l'achèvement du logement, aucun d'eux n'ayant la possibilité financière de racheter la quote-part indivise de l'autre.

La cession quelle que soit la date d'achèvement des travaux se situera hors du champ d'application de la TVA et sera assujettie au droit de vente d'immeubles au taux de 5,09 %, liquidé sur le prix exprimé.

#### **2. Exceptions**

**Immeuble à construire - VEFA** - Si l'on excepte le cas de la livraison à soi même de certains logements sociaux (visé à l'article 257, I-3-2° b) du CGI), il existe une seule exception au principe selon lequel les opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique imposable à la TVA sont soumises à cette taxe ; il s'agit du cas de la livraison d'un immeuble antérieurement acquis en tant qu'immeuble à construire (*art. 257, I-3-2° b) du CGI*).

*Aux termes de l'article 1601-1 du Code civil « la vente d'immeubles à construire est celle par laquelle le vendeur s'oblige à édifier un immeuble dans un délai déterminé par le contrat. Elle peut être conclue à terme ou en l'état futur d'achèvement ».*

**Assiette** – la TVA est liquidée sur le prix total et l'acquéreur bénéficie d'une TPF au taux réduit en application de l'article 1594 F quinquies du CGI A.

**Cas classique** - Acquisition par un particulier d'un immeuble en l'état futur d'achèvement auprès d'un promoteur, qu'il revend alors que la construction est achevée depuis moins de cinq ans. Il convient de remarquer que dans cette hypothèse, seule la première cession sera concernée puisque les suivantes même si elles interviennent dans les cinq ans de l'achèvement ne seront pas réalisées par « *l'acquéreur de l'immeuble à construire* ».

La vente de l'immeuble est dans ce cas soumise à la TVA sur le prix de cession dans les conditions de droit commun, et à la TPF au taux réduit de 0,715 %.

L'administration précise que le vendeur est assujéti au titre de la cession mais non à raison de l'utilisation même de cet immeuble. Il n'a pas à liquider la LASM dès lors que l'immeuble est livré par le constructeur (*Instruction du 29 décembre 2010*).

**Acquisition du contrat de VEFA suivie de la revente de l'immeuble** - En cas d'acquisition à titre onéreux, non de l'immeuble à construire, mais d'un contrat de VEFA par un particulier l'ayant acquis d'un tiers en cours d'achèvement, le cédant sera également considéré comme ayant acquis l'immeuble cédé comme « *immeuble à construire* ».

L'administration fait prévaloir l'analyse juridique de la cession du contrat de VEFA prévue par l'article 1601-4 du Code civil et repris à l'article L. 261-4 du Code de la construction et de l'habitation, selon laquelle « *La cession par l'acquéreur des droits qu'il tient d'une vente d'immeuble à construire substitue de plein droit le cessionnaire dans les obligations de l'acquéreur envers le vendeur* ».

Cette cession emporte ainsi transmission des droits et obligations nés du contrat. Le contrat de VEFA initial n'est pas remplacé par un nouveau contrat mais substitue purement et simplement le cessionnaire aux droits et obligations du cédant.

La doctrine analyse la cession, sur le plan juridique, comme portant d'une part sur l'immeuble existant à cette date et, d'autre part, sur la créance d'achèvement que détient le cédant sur le promoteur et son obligation de payer à ce dernier la fraction du prix restant due.

En considération de cette transmission totale du contrat, l'immeuble acquis par le cessionnaire d'un contrat de VEFA doit être assimilé à un immeuble acquis en vertu d'une vente d'immeubles à construire. Le vendeur pourra déduire la TVA supportée sur les appels de fonds déjà payés<sup>50</sup>.

**Héritiers et donataires** - Malgré le silence de l'instruction, l'administration a reconduit dans plusieurs rescrits individuels la doctrine antérieure selon laquelle la revente par les héritiers d'une personne ayant procédé à l'acquisition en VEFA, dans les cinq ans de l'achèvement, était soumise à la TVA sur le fondement de la subrogation, permettant ainsi aux vendeurs de déduire la TVA supportée lors des différents appels de fonds par leur auteur. La même analyse devrait prévaloir en cas de donation par les acquéreurs en VEFA, suivie d'une revente dans les cinq ans de l'achèvement.

**Déclaration de la taxe** - Dans ces différentes hypothèses, la TVA doit être acquittée par le vendeur, redevable de la taxe, sur déclaration 942. Cette déclaration mentionnera à la fois la TVA collectée et celle déductible, c'est à dire la TVA supportée à raison des différents appels de fonds.

### **B/ Livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans par un non assujetti**

Ces livraisons d'immeubles anciens se situent hors champ d'application de la TVA et sont soumises au régime des droits d'enregistrement sans possibilité d'option.

Lorsque l'acquéreur est également non assujetti, le droit de vente de 5,09 % est dû sur le prix de cession. A l'inverse, s'il s'agit d'un assujetti, il peut prendre soit un engagement de revendre, soit un engagement de construire, dans les conditions précitées.

### **III. Cas particulier du crédit-bail**

Si l'acquisition de l'immeuble par le crédit-bailleur ne paraît pas soulever de difficultés particulières (l'exonération des droits de mutation visée à l'article 1594 F quinquies F du CGI en cas de cession-bail étant maintenue), il en va différemment lors de l'acquisition de l'immeuble par le crédit-preneur à la fin du crédit-bail lors de l'exercice de l'option contenue dans la promesse de vente.

---

<sup>50</sup> [Instruction du 29 décembre 2010, note 75 sous le n° 178.](#)

**Intérêt de l'option** - Le crédit-bailleur a généralement intérêt à opter pour l'assujettissement de la vente à la TVA immobilière notamment s'il a supporté de la TVA ou des rémanences de taxes précédemment régularisées lors de l'acquisition du bien donné en crédit bail, ou encore si des travaux immobiliers devant être immobilisés ont été entrepris en cours de contrat.

Si les redevances ont été soumises à la TVA par exercice de l'option visée à [l'article 260 2° du CGI](#), la TVA d'amont a pu être récupérée par le crédit-bailleur. Par suite, en soumettant la mutation résultant de la levée d'option à la TVA, le crédit-bailleur évite les régularisations de taxes, ce qui devrait procurer un double avantage :

- D'une part, le crédit-preneur (supposé lui-même assujetti) devrait bénéficier d'une assiette de droits de mutation réduite puisque celle-ci ne comprendra pas le coût des régularisations de taxes qu'il est d'usage que le crédit-bailleur refacture au crédit-preneur lors de la délivrance de l'attestation visée à [l'article 207 de l'annexe II au CGI](#). On rappellera par ailleurs que le crédit preneur bénéficie par tolérance administrative d'une assiette de droits de mutation réduite au seul prix de levée d'option quelle que soit la valeur vénale du bien (sous réserve que le crédit-bail ait été publié s'il a été conclu pour plus de douze ans). Ce régime de faveur a été confirmé par l'administration dans [l'instruction du 18 avril 2011](#)<sup>51</sup>. Elle a précisé à cette occasion que cette assiette réduite s'appliquait également à la TPF à 0,715% lorsque l'acquéreur se plaçait sous le régime de l'article 1115 du CGI en prenant l'engagement de revendre.
- D'autre part, le crédit-preneur pourra déduire la TVA immobilière qui lui a été facturée même s'il revend immédiatement le bien en optant également pour la TVA. Or, cette déduction pourrait lui être interdite si elle s'opérait par la procédure de transfert des droits au vu d'une attestation. En effet, il s'avère que certains services de contrôle refusent actuellement la déduction de la TVA transférée sur attestation remise par le crédit-bailleur au motif que le crédit-preneur, en revendant immédiatement le bien, ne l'aurait pas conservé à titre d'immobilisation, ce qui est une condition pour qu'il puisse obtenir la délivrance de l'attestation par son cédant.

---

<sup>51</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 4.](#)

L'option pour l'assujettissement à la TVA peut être également intéressante lorsque le crédit-bailleur n'a pas soumis les redevances de crédit-bail à la TVA. Dans ce cas, en effet, l'exercice de l'option lui offre la possibilité de déduire un complément de TVA. Il s'agit des régularisations dites positives visées au 4° du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Ainsi, le cédant bénéficie d'un droit à déduction résiduel de la taxe grevant l'acquisition d'un bien jusqu'alors utilisé pour des opérations non imposables dès lors que le bien se trouve affecté à une opération imposable, à savoir, en l'occurrence, la mutation soumise sur option à la TVA.

**Ajustement des périodes de régularisation pour les biens donnés en crédit-bail** - En définitive, dès lors qu'une entreprise de crédit-bail a supporté une TVA lors de l'acquisition ou du fait de travaux réalisés en cours de bail, ce crédit-bailleur a toujours intérêt à exercer l'option pour l'assujettissement de la cession à la TVA.

Aussi, les pouvoirs publics ont d'ores et déjà tiré les conséquences de cette possibilité de recourir systématiquement à l'option en simplifiant les règles de régularisation pour les opérations de crédit-bail.

Ainsi, dérogeant au droit commun des régularisations par vingtièmes, le 3 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI modifié par le décret n° 2010-1075 du 10 septembre 2010, prévoit désormais que, pour les immeubles donnés en crédit-bail, cette durée soit égale « *au nombre d'années qui courent jusqu'à l'échéance du contrat de bail arrondi à l'entier supérieur sans pouvoir excéder vingt années et la régularisation s'opère par fractions égales à l'inverse de cette durée* ».

Autrement dit, la période de régularisation coïncide avec la durée du crédit-bail. Par exemple, si le crédit-bail a une durée de huit ans, la période de régularisation sera de huit années.

L'Administration a retenu une interprétation favorable de ce dispositif. Dans [l'instruction du 29 décembre 2010](#) (BOI 3 A-9-10 préc.), il est précisé que « *dans le cas où un avenant conduit à modifier la durée du contrat (qu'il s'agisse d'un raccourcissement ou d'une prorogation), il y a lieu d'ajuster en conséquence les modalités de régularisation [...] sur la base de la nouvelle durée* ». De même, lorsque des travaux réalisés en cours de contrat par le bailleur doivent être immobilisés, le dispositif de régularisation « *sera ajusté sur la durée restant à courir jusqu'au terme du contrat, indépendamment de celui applicable aux dépenses d'origine* » (Instr. préc., n° 170).

En définitive, des régularisations ne sont susceptibles désormais d'être exigées qu'en cas de levée d'option anticipée du contrat de crédit-bail (Instr. préc., n° 168).

**Une option exercée systématiquement par les crédits-bailleurs** - Pour autant, en pratique, même lorsqu'il n'y a pas lieu à régularisation, il s'avère que les organismes de crédit-bail continuent et continueront d'exercer systématiquement cette option.

En effet, ladite option leur permet d'éviter une dégradation de leur coefficient de taxation et, par voie de conséquence, de leur coefficient de déduction de la taxe grevant notamment leurs frais généraux. Il s'agit là de l'application de la jurisprudence de la CJCE Nordania du 6 mars 2008<sup>52</sup>.

**Effets de l'option** - Lorsque l'option est exercée, la TVA est liquidée sur le prix total ou sur la marge selon que la société de crédit-bail a ou non supporté de la TVA lors de l'acquisition.

La circonstance que la marge soit systématiquement négative est sans incidence sur l'exercice des droits à déduction ou sur les dispenses de régularisation<sup>53</sup>.

**Revente de l'immeuble par le crédit-preneur** – Si, lors de la levée d'option, le crédit-bailleur a opté pour la TVA, le crédit-preneur devra, lors de la revente, opter à son tour pour récupérer la taxe facturée.

Si la levée de l'option n'a pas été soumise à la TVA et que le preneur trouve un intérêt à opter lors de la revente (récupération de la TVA sur des travaux qu'il aurait lui-même réalisés), la TVA sera alors due sur la marge.

En raison d'un prix de levée d'option généralement faible, cette marge devrait être très importante (voire coïncider bien souvent avec la quasi-totalité du prix de la revente). C'est pourquoi l'Administration admet dans cette circonstance que la marge soit calculée à partir d'un prix de revient constitué non par le prix de levée d'option mais par le prix d'achat du terrain et le prix de revient des constructions pour le bailleur « *sous réserve qu'ils aient été mentionnés dans le contrat* »<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> CJCE, C-98/07, « Nordania Finans ».

<sup>53</sup> Cf. [instruction, n° 93](#).

<sup>54</sup> [Instruction précitée, n° 92](#).

## FICHE N° 5 – LES LIVRAISONS A SOI-MEME

*(Fiche non mise à jour)*

Les modifications apportées par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 aux conditions d'application de la TVA aux opérations concourant à la production et à la livraison d'immeubles ne se limitent aux seules opérations effectuées à titre onéreux.

Elles concernent également l'autre grande catégorie d'opérations imposables à la TVA, à savoir les livraisons à soi-même d'immeubles. La loi de finances rectificative de 2010 réserve une surprise de taille aux assujettis constructeurs. En généralisant la LSM à l'ensemble des assujettis, sans égard pour la destination de l'immeuble (habitation ou non) ni pour son affectation à la réalisation d'opérations imposables à la TVA, le nouvel [article 257 I du CGI](#) rétablit, comme aux premiers temps de la TVA (*L. n° 63-254, 15 mars 1963, art. 27, I*), la livraison à soi-même des immeubles construits en vue de la vente, supprimée par l'article 4-I de la loi n°73-1128 du 21 décembre 1973.

Dans sa nouvelle rédaction, [l'article 257 du CGI](#), prévoit deux grandes catégories de livraisons à soi-même.

La première catégorie, à laquelle sera consacrée cette fiche, vise les livraisons à soi-même d'immeubles neufs, lorsqu'ils ne sont pas vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement.

La deuxième catégorie de LSM regroupe les cas visés à l'article [257 II 1 1° à 4° du CGI](#) qui étaient prévus par les anciennes dispositions de l'article 257 8° 1) a à d. Ces dispositions constituent, au demeurant, la transposition en droit interne des articles 16 et 18 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Même si elles ont vocation, depuis le 11 mars 2010 et compte tenu de la nouvelle rédaction de [l'article 256 du CGI](#), à s'appliquer à des immeubles affectés par un assujetti à son activité imposable à la TVA, ces dispositions régissent des LSM qui ne se rattachent pas, pour autant, au cycle de production de l'immeuble bâti, et ne répondent pas aux mêmes objectifs.

**Les raisons de la généralisation de la LSM** - La généralisation de la livraison à soi-même ne se rattache pas à l'objectif de la mise en conformité du droit français au droit communautaire qui est à l'origine de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010<sup>55</sup>. Elle constituerait, selon le rapport de la commission des finances, une mesure de simplification du droit<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> Loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, JO du 10 mars.

<sup>56</sup> Rapport Sénat, n° 278, 9 février 2010.

**La controverse entre l'administration et le juge** - Cette présentation fait silence sur la controverse qui oppose depuis de nombreuses années l'administration fiscale au juge de l'impôt, concernant l'application du régime de reversement ou des LSM aux immeubles détenus en stock par les promoteurs<sup>57</sup>.

**La position de l'administration** - Selon l'administration fiscale<sup>58</sup>, les immeubles en stock, non vendus à l'expiration du délai de cinq ans changeant, à cette date, d'affectation, lorsqu'ils sont utilisés pour la réalisation d'opération de location soumise à la TVA. Ce changement d'affectation justifierait que soit procédé à la taxation de LSM sur le fondement de [l'article 257,8°, 1, c et b](#).

**La position du Conseil d'Etat** - Nonobstant le renfort donné à cette interprétation par la cour de cassation<sup>59</sup>, le Conseil d'Etat l'a fermement condamnée, en se fondant sur l'absence de décision d'affectation qui découlerait de la simple expiration du délai de cinq ans à compter de l'achèvement de l'immeuble<sup>60</sup>.

Dès lors que les anciennes dispositions de l'article 257 8° du CGI ne pouvaient pas valablement servir de fondement à la taxation des LSM des immeubles demeurés invendus, la loi de finances rectificative prend le parti de la généraliser à l'ensemble des assujettis à raison des immeubles neufs non vendus dans les deux années de leur achèvement.

**La double justification de la taxation de la LSM** - C'est pour respecter l'objectif de neutralité qui caractérise la TVA, que la loi de 1963 avait posé le principe selon lequel tous les constructeurs doivent se livrer à eux-mêmes les immeubles qu'ils construisent dès l'achèvement des travaux et acquitter, à ce titre, la TVA afin que l'immeuble que le propriétaire d'un terrain édifie pour son propre usage supporte une taxe équivalente à celle qui grève l'immeuble construit et vendu par un promoteur.

**Le versement d'un complément de TVA** - La TVA due à raison de la LSM étant liquidée sur le prix de revient de l'immeuble, elle permet de soumettre effectivement à la TVA, au taux applicable à la livraison du bien, les éléments de ce prix de revient qui n'ont pas supporté la taxe ou l'ont supportée sur une base ou à un taux différent de celui qui frappe la livraison de l'immeuble neuf. Elle oblige alors le constructeur à acquitter un complément de TVA.

---

<sup>57</sup> Sur cette controverse, Y. SERANDOUR, « *L'application du régime des LSM aux immeubles demeurés invendus* », Droit fiscal 2010, n° 20, étude 312.

<sup>58</sup> [Instruction du 31 juillet 2001, BOI 3 A-9-01](#).

<sup>59</sup> Arrêt du 7 décembre 2008, n° 08-12142, F-P+B, *Société Network Music Group*.

<sup>60</sup> CE, 8° et 3° s-sect., 19 mars 2009, n° 300352, Ministre c/SCI MURANO : Droit Fiscal 2009, n° 37, comm. 461, note W. STEMMER ; RJF6-2009, 551 ; Const.-Urb. 2009, comm. 110, Neyla GONZALEZ-GHARBI.

**Le bénéfice d'un crédit de TVA** - Mais, la livraison à soi-même peut, à l'inverse, constituer un moyen de faire bénéficier, *a posteriori*, le constructeur d'un crédit de TVA : c'est le cas, en matière de logement social où la LSM est imposable au taux réduit de 5,5%, alors que des éléments du prix de revient de la construction ont été grevés d'une TVA au taux normal de 19,60%. La livraison à soi-même permet au constructeur d'obtenir le remboursement du différentiel de 14,10% de TVA.

**Exemples** - Deux exemples schématiques illustrent la technique de la livraison à soi-même et les modalités de sa liquidation.

### 1. LSM mettant à la charge de l'assujetti un complément de TVA

#### a) Construction sur un terrain à bâtir acquis sans TVA

	HT	TVA
Achat du terrain	500 000	pas de taxe
Travaux immobiliers	1 000 000	196 000
Frais d'architecte	75 000	14 700
Taxes et participations d'urbanisme	50 000	pas de taxe
Prix de revient	1 625 000	318 500

$$\text{TVA à payer : } 318\,500 - (196\,000 + 14\,700) = 107\,800 \text{ €}$$

**Remarques** : La TVA à payer est égale au montant de la TVA à 19,60% calculée sur les deux éléments du prix de revient de l'immeuble qui n'ont pas supporté de TVA, à savoir le prix d'achat du terrain et les taxes et participations d'urbanisme :  $(500\,000 + 50\,000) \times 19,6\% = 107\,800$

Cet exemple peut également illustrer le cas de la reconstruction d'un immeuble existant acquis sans TVA (achat auprès d'un non-assujetti) ou d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans acquis d'un assujetti qui n'a pas opté pour la TVA

#### b) Construction sur un terrain à bâtir acquis moyennant un prix TTC

	HT	TVA
Achat du terrain	500 000	98 000
Travaux immobiliers	1 000 000	196 000
Frais d'architecte	75 000	14 700
Taxes et participations d'urbanisme	50 000	pas de taxe
Prix de revient	1 625 000	318 500

$$\text{TVA à payer : } 318\,500 - (98\,000 + 196\,000 + 14\,700) = 9\,800 \text{ €}$$

**Remarques** : La TVA à payer est égale au montant de la TVA à 19,60% calculée sur le seul élément du prix de revient de l'immeuble qui n'a pas supporté de TVA, à savoir les taxes et participations d'urbanisme :  $(50\,000 \times 19,6\% = 9\,800)$ .

## 2. LSM permettant au bailleur social de bénéficier d'un crédit de TVA

### a) Construction sur un terrain à bâtir dont l'acquisition était exonérée de TVA

	HT	TVA
Achat du terrain	500 000	pas de taxe -
Travaux immobiliers	1 000 000	196 000
Frais d'architecte	75 000	14 700
Taxes et participations d'urbanisme	50 000	pas de taxe
Prix de revient (hors terrain)	1 125 000	61 875 (5,5%)

$$\text{Crédit TVA: } 61\,875 - (196\,000 + 14\,700) = 148\,825 \text{ €}$$

Cet exemple peut également illustrer le cas de la reconstruction d'un immeuble existant acquis sans TVA (achat auprès d'un non-assujetti) ou d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans acquis d'un assujetti qui n'a pas opté pour la TVA.

### b) Construction sur un terrain à bâtir acquis moyennant un prix TTC, (au taux de 5,5% : [art. 278 sexies I, 1 du CGI](#))

	HT	TVA
Achat du terrain	500 000	27 500
Travaux immobiliers	1 000 000	196 000
Frais d'architecte	75 000	14 700
Taxes et participations d'urbanisme	50 000	pas de taxe
Prix de revient	1 625 000	89 375 au taux de 5,5%

$$\text{Crédit TVA: } 89\,375 - (27\,500 + 196\,000 + 14\,700) = 148\,825 \text{ €}$$

Enfin, la LSM assure une fonction de contrôle et de suivi en matière d'exercice des droits à déduction de TVA. (Détermination du montant de la TVA qui a grevé la construction ; computation du délai de régularisation des déductions antérieurement pratiquées ; ...).

Comme en matière de livraisons effectuées à titre onéreux, le nouvel article [257 I du CGI](#) distingue les livraisons à soi-même des constructions édifiées par des assujettis au sens de l'article [256 A du CGI](#) (I) et les livraisons à soi-même imposables de logements construits en dehors d'une activité économique. Il s'agit de certaines opérations d'accession sociale à la propriété. (II).

## **I.- Cas des livraisons à soi-même des constructions réalisées par des assujettis dans le cadre d'une activité économique**

### *A/ Assujettis concernés*

Par la généralité de ces termes, [l'article 257-I-3°-1-a du CGI](#) concerne l'ensemble des assujettis au sens de l'article [256 A du CGI](#) sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les assujettis redevables de la TVA, totalement ou partiellement, et les assujettis exonérés de taxe ([voir Fiche n° 1](#)).

Cette solution est en rupture totale avec les règles antérieures sous l'empire desquelles, hors logement social et sauf construction par des sociétés de copropriété, seule la LSM des immeubles non affectés à l'habitation, destinés à être utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA, était imposable<sup>61</sup>.

**Question en suspens** : les assujettis astreints à la taxation de la LSM des immeubles neufs doivent-ils être entendus strictement comme des constructeurs, soit donc des propriétaires des immeubles neufs, ce qui exclurait, en particulier, les concessionnaires de domaine public, ou bien l'administration fiscale fera-t-elle prévaloir la matérialité de l'acte de construire et plus encore les objectifs de la taxation de la LSM d'immeubles, notamment, lorsqu'ils sont destinés à être affectés à une activité passible de la TVA, sur ces considérations juridiques ?

(Voir en ce sens la doctrine élaborée par l'administration fiscale concernant les constructeurs de parcs de stationnement sur des emplacements du domaine public ([D. adm., 8 A-1121, n° 92](#)), et les sociétés anonymes privées concessionnaires de ports de plaisance, l'instruction du 30 octobre 1980 ([BOI DGI 3 A-20-80](#)), sera-t-elle réitérée pour l'application des dispositions nouvelles compte tenu de la confirmation qui lui a été donnée par le Conseil d'Etat ([Conseil d'Etat \(Na\) 16 mai 2008, n° 304.385, 9° et 8° s-sect., Société DUPORT de CAVALLO ; R/JF 8-9/2008, n° 343 ; Const.-Urb. 2008](#)).

### *B/ Constructions concernées*

#### **1. Des immeubles neufs**

Ces immeubles doivent donc être définis conformément à [l'article 257-I-2-2° du CGI](#) comme :

---

<sup>61</sup> [D. adm., 8 A-1132, n° 12, 15 novembre 2001.](#)

*« Des immeubles qui résultent d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf :*

*a) Soit la majorité des fondations ;*

*b) Soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;*

*c) Soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;*

*d) Soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en Conseil d'Etat (article 245 A de l'annexe II au CGI), dans la proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux ».*

*(voir [Fiche n° 2](#)).*

Tous les immeubles neufs, quelles que soient leur affectation et leur destination, sont en principe concernés par la nouvelle taxation de la LSM.

## **2. Des immeubles non vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement**

L'intention du constructeur à la date de l'achèvement de l'immeuble est indifférente. Il importe peu que la construction de l'immeuble neuf ait été réalisée en vue de sa revente ou de son affectation durable aux besoins de l'activité de l'assujetti. Il importe peu que l'immeuble neuf figure en immobilisation ou en stock.

Mais cette définition exclut les immeubles vendus en l'état futur d'achèvement, ou plus généralement avant achèvement. Pour les promoteurs, la taxation de la LSM dépend donc des aléas de la commercialisation des programmes immobiliers.

### ***C/ L'assiette de la TVA - notion de prix de revient***

Il résulte de [l'article 266-2-a du CGI](#) que l'assiette de la TVA due à raison de la LSM est constituée par le prix de revient total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport.

Compte tenu de l'absence de modification substantielle de cette disposition, la doctrine et la jurisprudence antérieures à la réforme devraient pouvoir être transposées pour l'application du régime nouveau.

Selon l'administration fiscale<sup>62</sup>, le prix de revient comprend tous les éléments constitutifs du coût de l'immeuble et notamment :

*« - le coût du terrain, c'est-à-dire les sommes versées à un titre quelconque par le redevable ou ses auteurs pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, etc.), étant précisé que la valeur vénale de celui-ci ne doit pas être prise en considération. Ainsi, lorsqu'un terrain est acquis pour un prix symbolique ou reçu gratuitement, seule la contrepartie effectivement payée par l'acquéreur doit être prise en compte dans l'assiette de la LASM. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement du terrain entrent également dans le coût de celui-ci (par exemple, travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques, ...).*

*Lorsque le constructeur ne doit se livrer à lui-même qu'une partie de l'immeuble édifié, une fraction seulement du coût du terrain est retenue pour le calcul de l'assiette de la taxe. Cette fraction est obtenue en faisant application du rapport existant entre la superficie des locaux soumis à déclaration et la superficie développée de l'ensemble de l'immeuble, abstraction faite des parties communes :*

- le coût des études, plans, etc. ;*
- le prix d'achat des matériaux ;*
- les mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux de construction ;*
- les honoraires des architectes, géomètres, métreurs, etc. ;*
- les frais financiers engagés pour la construction ;*
- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction ;*
- la retenue de garantie, quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux.*

*La TVA ne doit pas être comprise dans la base d'imposition et les taux sont directement applicables au prix de revient hors taxe. »*

**Attention :** il convient de ne pas perdre de vue qu'il résulte de [l'article 302 septies B du CGI](#) que constituent, du point de vue fiscal, un élément du prix de revient du terrain, la redevance pour création de bureaux ou de locaux de recherche dans la région parisienne (*prévue par l'article L. 520-1 à L. 520-11 du Code de l'urbanisme*) ; ainsi que le versement résultant du dépassement du PLD prévu à l'article [L 112-2 du même Code](#).

---

<sup>62</sup> Instruction générale du 14 août 1963, n° 71 ; Instruction du 18 février 1997, BOI 8 A-1-97, n° 27 ; [D. adm. 8 A-1212, n° 2, 15 novembre 2001.](#)

Constituent également du point de vue fiscal, un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier : la TLE, la taxe départementale des espaces naturels sensibles ; la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement prévue à [l'article 1599 B](#) et la taxe spéciale d'équipement prévue à [l'article 1599-0 B](#).

Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, les sommes versées par les constructeurs à titre de participation à la réalisation par la commune des travaux d'équipement constituent l'un des éléments du prix des constructions réalisées et par suite doivent être comprises dans la base d'imposition de la LSM (C.E., 4 décembre 1974, n° 93.289, Société BOIS MAILLOT, RJF 2/75, n° 59).

**Constructions édifiées sur un terrain pris à bail** - Selon l'administration fiscale, le prix de revient de la construction comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail.

Or, l'administration avait décidé, pour ne pas remettre en cause l'exonération légale qui bénéficie au bail à construction, en l'absence d'option pour la TVA, de ne pas comprendre le coût du terrain dans le prix de revient taxable au titre de la LSM<sup>63</sup>.

On sait que le régime des baux conférant des droits réels est uniformisé et que leur exonération, sous réserve de l'option pour la TVA, a été maintenue par le nouvel [article 261 D 1°bis du CGI](#), ([voir Fiche n° 6](#)). L'administration devra donc indiquer si ces solutions seront maintenues pour l'application de la taxation de la nouvelle LSM.

**Constructions édifiées sur un terrain dont l'acquisition a été exonérée de TVA** - La difficulté concerne les bailleurs sociaux qui ont acquis auprès des collectivités locales des terrains dont l'apport ou la cession a bénéficié de l'exonération de TVA prévue par [l'article 261-5-2° du CGI](#) dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2010 ([voir exemple 2 a](#)).

L'administration devra indiquer si dans cette hypothèse où la TVA n'a pas pu être déduite par l'organisme acquéreur, il conviendra ou non de faire abstraction du coût du terrain dans le prix de revient de l'immeuble construit. Elle avait admis d'en faire abstraction sous le régime antérieur, pour tenir compte de la spécificité des organismes HLM, dans l'instruction du 18 février 1997 (BOI, 8 A-1-97, n° 38).

---

<sup>63</sup> [D. adm., 8 A-1212, n° 2, 15 novembre 2001.](#)

**Constructions édifiées sur un terrain acquis auprès d'un non assujetti** - Sous réserve des mesures transitoires, les ventes de terrains à bâtir qui ne sont pas réalisées par des assujettis dans le cadre d'une activité économique ne donnent pas lieu au paiement de la TVA. L'acquéreur assujetti étant exonéré de droits de mutation, sous réserve de la taxe fixe de 125 € de l'article [691 bis du CGI](#), moyennant l'engagement pris dans l'acte de construire et d'achever la construction dans un délai de quatre ans.

L'objectif de neutralité fiscale qui fonde la LSM de [l'article 257-I du CGI](#) s'opposerait à la non-prise en compte du prix d'acquisition du terrain pour le calcul du prix de revient de l'immeuble. En effet, en cas de vente de l'immeuble neuf, la TVA est liquidée sur le prix total, en ce compris le prix d'acquisition du terrain, sans qu'il soit distingué selon que cette acquisition a été faite sous le régime de la TVA ou non.

Mais si cette analyse devait être confirmée, l'assujetti qui construit un immeuble neuf, non destiné à être revendu dans les deux ans de son achèvement, devra anticiper les effets de l'assujettissement à la TVA du prix d'acquisition du terrain, lorsque l'activité à laquelle est destinée cet immeuble neuf n'est pas soumise à la TVA.

#### ***D/ Taux de la TVA***

- 1. Le cas général** - La TVA est liquidée au taux normal de 19,60 % en métropole, (8,5 % dans les départements d'Outre-mer, sauf en Guyane où elle n'est provisoirement pas applicable).
- 2. Les logements sociaux** - Les conditions d'application du taux réduit de la TVA de 5,50 %, en métropole (2,1 % dans les départements d'Outre-mer sauf Guyane), sont énoncées à [l'article 278 sexies I du Code général des impôts](#).

#### ***E/ Régime des déductions***

On examinera successivement l'exercice des droits à déduction à l'occasion de la liquidation de la TVA sur la LSM (1) puis le sort de la TVA due à raison de la LSM selon que celle-ci correspond à un complément de taxe exigible (2) ou un crédit de TVA déductible (3).

## **1. Droits à déduction du constructeur**

Pour la généralité des assujettis à la TVA dont la LSM est imposable au taux normal, la TVA exigible sur la LSM doit être calculée sous déduction de la TVA qui a été supportée à raison de l'acquisition, de l'aménagement du terrain ainsi que celle ayant grevé les travaux de construction et les différents services utilisés pour la réalisation de la construction de l'immeuble.

## **2. Sort de la TVA exigible sur la LSM**

Il ne faut pas se méprendre sur les conséquences de cette déduction de la TVA qui a grevé le prix de revient de l'immeuble. La déduction qui est opérée pour le calcul de la TVA sur la LSM est, en effet, sans incidence sur la déductibilité de la TVA qui grève les éléments du prix de revient de l'immeuble construit.

Ainsi, lorsque l'immeuble est construit en vue d'une utilisation pour l'exercice d'une activité imposable ou pour la réalisation d'opérations imposables à la TVA, la TVA qui a grevé les éléments du prix de revient de l'immeuble mais également, le cas échéant, le complément de TVA due à raison de la LSM, sont déductibles.

En réalité, toute la TVA qui aura grevé le coût total de l'opération de construction suit un sort unique.

### ***a) Assujetti déducteur***

**L'immeuble est destiné par l'assujetti, à la réalisation d'opérations taxées -**  
La TVA qui a grevé le coût total de l'opération de construction est déductible de la TVA due à raison de ces opérations.

C'est le cas de la construction destinée à être affectée par le constructeur à son activité passible de la TVA (ex. : une SA construit sur un terrain qui lui a été apporté, les bâtiments d'exploitation de son usine; une SCP de notaires fait construire sur un terrain acquis à cet effet ses locaux professionnels, etc..).

Ce sera aussi le cas lorsque l'immeuble est destiné à la location et que cette location est, de plein droit ou sur option du constructeur bailleur, soumise à la TVA.

Ces assujettis, redevables de la TVA, sont, en définitive, placés dans une situation comparable à celle qui aurait résulté pour eux de l'acquisition de l'immeuble neuf auprès d'un promoteur.

**L'immeuble est construit en vue de la vente -** C'est la réelle nouveauté de la loi du 9 mars 2010. Il ne fait pas de doute que la TVA est, dans ce cas, déductible.

Mais, on imagine mal que cette déduction soit définitivement accordée aux constructeurs, alors que l'immeuble peut, en définitive, être livré hors champ d'application de la TVA...

**Plusieurs questions en suspens :** Quid du sort de cette déduction, si la vente n'intervient pas dans les cinq ans de l'achèvement ?

Quid de la possibilité pour l'assujetti d'opter pour l'application de la TVA à la livraison d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans ?

Faudra-t-il distinguer selon que, dans l'attente de la vente, l'immeuble est ou non affecté à une activité soumise à la TVA (location en TVA par exemple) ?

Le constructeur devra-t-il procéder à une nouvelle LSM à l'expiration du délai de cinq ans, sur le fondement de l'article 257 II ?

La TVA déductible doit-elle faire l'objet de régularisations par vingtième, alors qu'en l'état actuel des textes cette obligation ne concerne que les immobilisations ?

La loi n'apporte pas de réponse et les textes réglementaires devraient être modifiés et adaptés à cette nouvelle catégorie de stocks détaxés.

**Sanctions du défaut de déclaration** - Ces sanctions sont de deux ordres.

**Exercice des droits à déduction** - Tout d'abord, l'absence de déclaration de LSM est susceptible de faire perdre au constructeur ses droits à déduction, dès lors que cette déclaration constitue la justification matérielle requise pour l'exercice de ses droits à déduction. Cette déclaration joue le même rôle que la facture d'achat ([CGI, art. 271, II, 1, d](#)).

**Sanction pécuniaire** - En second lieu, la négligence peut coûter cher au constructeur. En effet, lorsque la TVA due à raison de la LSM est déductible, le défaut de déclaration est sanctionné par une amende égale à 5 % de la somme déductible ([CGI, art. 1788 A, 4](#)).

Toutefois, les modalités de calcul de cette amende, due en cas de non déclaration de LSM, ont été modifiées par la loi de finances rectificative pour 2010. L'amende ne se calcule plus sur le montant total de la TVA qui peut être déduite, mais sur la seule partie de ce montant correspondant à la quote-part des dépenses non grevées de TVA dans les dépenses prises en compte pour la détermination du prix de revient de l'immeuble.

### ***b) Assujetti non déducteur***

Lorsque l'activité de l'assujetti est exonérée de TVA sans possibilité d'option, (cas par exemple, d'un médecin ou d'un bailleur de logements), la TVA qui a grevé l'opération de construction n'est pas déductible. Aussi, lorsque la LSM met à la charge du constructeur un complément de TVA, cette dépense doit-elle être anticipée.

Sauf le cas des bailleurs sociaux, les assujettis non redevables de la TVA, ne doivent donc pas se réjouir trop vite, lorsque le terrain à bâtir, l'immeuble destiné à être remis à neuf, ou surélevé, sont acquis sans TVA et que leur qualité d'assujetti leur aura permis d'être exonéré de droits de mutation à titre onéreux, moyennant l'engagement de construire pris dans l'acte d'achat !

### **3. Bailleurs de logements sociaux**

En matière d'opérations locatives sociales, les LSM consécutives à l'achèvement de l'immeuble permettent d'une part d'assurer une neutralité du traitement fiscal entre le bailleur social qui construit lui-même les logements destinés à la location et celui qui acquiert auprès d'un promoteur les immeubles déjà construits.

Comme nous l'avons rappelé plus haut, la LSM dans le secteur du logement social permet à l'organisme HLM de bénéficier *in fine* d'une taxe au taux réduit de 5,50 % sur les dépenses engagées en vue de la construction et qui auront supporté le taux normal de la taxe.

Les conditions d'application du taux réduit de la TVA de 5,50 % sont énoncées à [l'article 278 \*sexies\* du CGI](#).

#### ***F/ Fait générateur de la TVA sur la LSM de l'immeuble neuf : date de l'achèvement de l'immeuble***

Aux termes de [l'article 269-1 du CGI](#), le fait générateur de la taxe se produit pour les livraisons à soi-même des immeubles neufs au moment de la livraison, laquelle est réputée intervenir lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire.

**Notion d'achèvement** - Cette nouvelle définition de l'achèvement rompt avec les solutions antérieures puisque désormais, elle ne fait plus référence à la réunion des conditions normales d'habitabilité ou à la première occupation ou utilisation de l'immeuble neuf.

Cette même notion d'achèvement, fixée à la date du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire, sert à computer le délai de cinq ans au-delà duquel la livraison de l'immeuble neuf cesse de relever obligatoirement de la TVA.

Bien entendu, l'administration devra préciser que la livraison ne pourrait pas dépendre du respect de ces obligations au regard de la réglementation relative au permis de construire. Et un constructeur ne saurait y échapper au motif que ce dépôt n'est pas intervenu en temps utile.

### ***G/ Exigibilité - Déclaration***

La TVA est exigible lors de la réalisation du fait générateur ([article 269-2-a](#)).

*A priori*, fixer la date du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA à la date de l'achèvement de l'immeuble neuf ne paraît pas compatible avec la définition de la livraison à soi-même taxable, laquelle, conformément à l'article 257-I vise les immeubles non vendus dans les deux ans de cet achèvement. Toutefois, deux hypothèses paraissent devoir être envisagées :

**1. L'immeuble n'est pas destiné à être revendu** - Dans ce cas, la TVA doit être liquidée et déclarée dans les conditions de droit commun des déclarations de chiffres d'affaires de l'assujetti.

*Questions en suspens : Quid des assujettis non redevables de la TVA ou des assujettis exonérés de taxe pour lesquels la TVA éventuellement due sur la livraison à soi-même de l'immeuble ne sera pas déductible ?*

*L'administration devra préciser les modalités de déclaration qui incombent à ces assujettis.*

**2. L'immeuble est construit en vue de la vente** - Si à la date de l'achèvement l'immeuble n'a pas déjà été vendu (en VEFA), [l'article 270-II du CGI](#) indique que la liquidation de la taxe exigible au titre de ces livraisons à soi-même peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble.

**Question en suspens :** Le décret devra préciser si ce délai peut être prorogé afin d'éviter une liquidation inutile lorsque la vente de l'immeuble est imminente et qu'elle doit être soumise à la TVA sur le prix total.

## ***H/ Le redevable est le constructeur***

Soit donc la personne qui a construit elle-même l'immeuble ou qui a confié la construction, pour son compte, à des tiers, autrement dit, dans la quasi-totalité des cas, par le propriétaire de l'immeuble.

**Précision** : selon l'administration fiscale, en cas de construction sur un terrain pris à bail par le constructeur, c'est ce dernier qui doit procéder à une livraison à soi-même, même s'il est prévu que la construction reviendra en fin de bail au propriétaire du terrain (*Rép. SALLE : AN 14 juin 1969 p. 1604 n° 4451*).

## **II.- Cas des LSM des logements des immeubles neufs construits en accession sociale à la propriété**

L'article 257 I du CGI prévoit l'imposition à la TVA de la LSM d'immeubles neufs construits par des simples particuliers en accession sociale à la propriété. Dans ces deux cas, le but de la LSM, comme pour les bailleurs sociaux est de permettre à l'accédant de bénéficier, *in fine*, du taux réduit de la TVA sur les dépenses de construction qui auront supporté la TVA au taux normal de 5,5 %.

Deux cas sont prévus :

### **1. La LSM dans le cadre du Pass-Foncier ([CGI, art 278 sexies I, 9](#))**

**CGI, Art. 278 sexies I, 9** - « *Les livraisons de terrains à bâtir et les cessions de droit au bail à construction en vue de l'acquisition de logements neufs à titre de première résidence principale dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain, ainsi que les livraisons d'immeubles et les travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction de logement dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété sous le bénéfice d'un prêt à remboursement différé octroyé par un organisme associé collecteur de l'Union d'économie sociale du logement mentionné à l'article L. 313-18 du code de la construction et de l'habitation dès lors que, dans un même programme de construction ou pour un même constructeur et pour des caractéristiques équivalentes, le prix de vente ou de construction hors taxe des logements n'excède pas celui des logements pour lesquels le taux réduit ne s'applique pas.*

*Les logements mentionnés à l'alinéa précédent s'entendent des logements neufs, destinés à être affectés à l'habitation principale de personnes physiques, si ces personnes accèdent pour la première fois à la propriété au sens du I de l'article 244 quater J du présent code, si elles bénéficient d'une aide à l'accession sociale à la propriété attribuée par une ou plusieurs collectivités territoriales ou un groupement de collectivités territoriales du lieu d'implantation du logement et si la somme des revenus fiscaux de référence, au sens du 1° du IV de l'article 1417, des personnes destinées à occuper ce logement ne dépasse pas les plafonds de ressources prévus pour les titulaires de contrats de location-accession mentionnés au 4 du présent I ; »*

Ce dispositif n'est pas nouveau. Il résultait, avant la réforme, de l'application combinée des anciens [articles 257 7°, c, alinéa 15](#) et [278 sexies, I, 2 du CGI](#).

## **2. La LSM dans le cadre de la rénovation urbaine ([art. 278 sexies I, 11 CGI](#))**

**Art. 278 sexies I, 11 CGI** - *« Les livraisons d'immeubles et les travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction de logements dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété à usage de résidence principale, destinés à des personnes physiques dont les ressources à la date de signature de l'avant-contrat ou du contrat préliminaire ou, à défaut, à la date du contrat de vente ou du contrat ayant pour objet la construction du logement ne dépassent pas les plafonds prévus à la première phrase du huitième alinéa de l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation et situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1<sup>er</sup> août 2003 précitée ou entièrement situés à une distance de moins de 500 mètres de la limite de ces quartiers ; »*

L'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010, ne fait en cette matière que donner une base légale à une hypothèse prévue par la doctrine administrative (BOI 8 A 4-07, 6 décembre 2007 ; voir également Instr. 14 octobre 2009, BOI 8 A-2-09).

## **3. Sanction : [Art. 284 II CGI](#)**

On signalera que l'application du taux réduit à raison de cette LSM sociale peut être remise en cause dans les conditions de l'article 284 II du CGI aux termes duquel :

*« - Toute personne qui s'est livré à elle-même, a acquis ou s'est fait apporter des terrains à bâtir, des logements, le droit au bail à construction, ou des droits immobiliers démembrés de logements au taux prévu aux 2 à 12 du I ainsi qu'au II de [l'article 278 sexies](#) est tenue au paiement du complément d'impôt lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de ce taux cessent d'être remplies dans les quinze ans qui suivent le fait générateur de l'opération. Ce délai est ramené à dix ans lorsque l'immeuble fait l'objet d'une cession, d'une transformation d'usage ou d'une démolition dans les conditions prévues au chapitre III du titre IV du livre IV du code de la construction et de l'habitation. Toutefois, le complément d'impôt n'est pas dû lorsque les conditions cessent d'être remplies à la suite de la vente à leurs occupants, dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière, de logements mentionnés au 4 du I de l'article 278 sexies ou de terrains à bâtir, ainsi que du droit au bail à construction dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain, pour les logements neufs mentionnés au 9 du I de l'article 278 sexies, ou de logements mentionnés au 9 du I de l'article 278 sexies.*

*Pour les livraisons des logements visés aux 4, 9, 11 et 12 du I de [l'article 278 sexies](#), le complément d'impôt dû est diminué d'un dixième par année de détention au-delà de la cinquième année. »*

L'administration fiscale a annoncé la très prochaine publication d'une instruction relative aux conséquences de la réforme en matière de logement social, prévoyant notamment des mesures transitoires appropriées.

## FICHE N° 6 - LE BAIL A CONSTRUCTION

### I.- Le maintien des principes d'exonération de TVA et d'assujettissement sur option

**Le principe d'une exonération de TVA maintenu** - La réforme de la TVA immobilière n'a pas bouleversé fondamentalement la fiscalité du bail à construction. Cependant des modifications importantes ont été introduites concernant tant l'assiette que le fait générateur de la taxe qui en modifient sensiblement le régime.

[L'article 257 I 1 1° du CGI](#) assimile les droits réels immobiliers à des biens corporels qui suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent. Il écarte toutefois de cette assimilation « *les locations d'immeubles résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance* ».

[L'instruction du 29 décembre 2010](#)<sup>64</sup> a précisé cette formulation en distinguant entre d'une part, la mise en location proprement dite qui relève toujours du régime des baux, et d'autre part, les droits nés du bail, autrement ceux du preneur et du bailleur, qui en tant que droits réels immobiliers obéissent au régime fiscal de l'immeuble dit « *sous jacent* »<sup>65</sup>.

Ainsi, comme auparavant, les baux à construction restent en principe exonérés de TVA. Cette exonération est toujours visée à [l'article 261 D du CGI](#) mais les termes en ont été modifiés. A l'exonération « *des locations de terrains non aménagés* » est substituée une exonération des « *locations d'immeubles résultant d'un bail conférant un droit réel* ».

On relèvera qu'aucune de ces dispositions ne vise précisément les baux à construction mais plus généralement les baux conférant un droit réel sur un immeuble, ce qui inclut non seulement les baux à construction de l'article L. 252 du CCH mais aussi notamment les baux emphytéotiques visés à l'article L. 451-1 du Code rural.

---

<sup>64</sup> [BOI 3 A-9-10, n° 45.](#)

<sup>65</sup> Sur cette question voir [infra III D p 97](#), les développements consacrés à la cession des droits du preneur et du bailleur.

**Une faculté d'opter étendue également aux baux emphytéotiques** - Comme antérieurement, une faculté d'option est offerte par le 5 de l'article 260 du CGI dont la rédaction est désormais la suivante : peuvent opter (pour l'assujettissement à la TVA) « *les personnes qui consentent un bail visé au [1° bis de l'article 261 D](#)* ».

Là encore, du fait de ce renvoi, l'option est ouverte à tous les baux conférant un droit réel, c'est-à-dire non seulement comme auparavant aux baux à construction mais également aux baux emphytéotiques.

L'ancienne doctrine administrative [8 A 1741 du 15 novembre 2001](#) avait par tolérance étendue cette faculté d'option pour la TVA aux baux emphytéotiques « *concourant à la production d'un immeuble neuf* », autrement dit aux baux dont l'objet était proche sinon similaire à celui des baux à construction.

Désormais, la rédaction des textes ouvre cette faculté à tous les baux emphytéotiques.

**Une assimilation partielle** - Le problème est que l'assimilation des baux emphytéotiques et des baux à construction se limite à ces deux dispositions (exonération et faculté d'opter). L'ensemble des autres textes concernant l'assiette de la TVA ou encore son fait générateur visent cette fois spécifiquement les baux à construction. On peut donc s'interroger sur les modalités de liquidation de la taxe concernant les baux emphytéotiques. Le législateur n'a pas cru devoir le préciser, ni au demeurant l'administration qui ne donne aucune précision sur ce point dans [l'instruction du 29 décembre 2010](#). Aussi, dans le silence des textes, les baux emphytéotiques doivent être imposés selon le droit commun des baux, c'est-à-dire selon le régime des prestations à exécution successive. La TVA est ainsi exigible au fur et à mesure de la perception des loyers.

Quant aux baux emphytéotiques concourant à la production d'un immeuble, on peut supposer qu'ils devraient, comme auparavant, suivre le régime des baux à construction avec notamment une imposition du droit de reprise (*voir infra*). Toutefois, ce point devra être confirmé par l'administration.

Cette assimilation est admise par l'administration en ce qui concerne la TPF. Ainsi, [l'instruction du 18 avril 2011, n°5](#), reprenant la doctrine administrative [7 E 412](#), n°1 à 5, du 1<sup>er</sup> septembre 1997 continue d'admettre que l'exonération de la taxe de publicité foncière sur les loyers (que le 1<sup>er</sup> alinéa de [l'article 743 1° du CGI](#) réserve en principe aux seuls baux à construction) s'applique aux baux emphytéotiques pour lesquels l'option pour la TVA a été exercée en application du 1° bis de l'article 261 D.

**L'intérêt de l'option** - Comme auparavant, l'option permet au bailleur de récupérer la taxe grevant le prix de revient du terrain donné à bail ou de pérenniser les droits à déduction qui auraient déjà été exercés. Depuis la suppression du droit au bail et des taxes équivalentes pour les baux de terrains, cette option ne conditionne plus l'obtention d'autres avantages fiscaux.

## **II.- Les nouvelles règles d'assujettissement à la TVA des baux à construction**

### **A/ Les modalités d'exercice de l'option**

**L'option est exercée désormais par le bailleur** - [L'article 260 5° du CGI](#) stipule que peuvent opter « *les personnes qui consentent* » le bail. Ceci est d'ailleurs parfaitement cohérent avec la réforme de la TVA immobilière excluant que la taxe puisse désormais être due par l'acquéreur. Or, auparavant, la TVA afférente aux baux à construction était liquidée comme en matière de TVA sur les cessions de terrains à bâtir. Ainsi, l'administration considérait que l'option incombait au preneur redevable de la taxe lorsque le terrain n'était pas encore entré dans le champ de la TVA et devait être exercée par le bailleur lorsque le terrain était déjà entré dans le champ d'application de cette taxe<sup>66</sup>.

**Le bailleur exerce seul cette option** - En effet, le texte ne requiert pas l'accord du preneur. En pratique, on retrouvera la même difficulté que pour les options relatives aux immeubles à usage autre que d'habitation ([art 260 2° du CGI](#)) ou encore pour les baux ruraux ([art 260 6° du CGI](#)), à savoir que si elle est exercée unilatéralement par le bailleur sans accord préalable du preneur, le bailleur sera redevable de la TVA sur les loyers sans pouvoir refacturer au preneur ladite taxe. En effet cette refacturation relève, quant à elle, de la négociation du loyer et donc de la convention des parties. En définitive, à défaut d'accord pour ce supplément de loyer, les loyers initialement convenus seront alors réputés taxe comprise.

Il est donc bien évident que cette option devra être négociée entre le bailleur et le preneur et qu'en pratique, elle ne sera bien souvent exercée que dans la seule mesure où le preneur sera en mesure de déduire la TVA grevant les loyers de la taxe due sur son activité.

Comme auparavant, l'article [201 quater A de l'annexe II au CGI](#) prévoit que « *L'option pour l'imposition d'un bail à construction à la taxe sur la valeur ajoutée doit être formulée dans l'acte* ».

---

<sup>66</sup> Cf. [DA 8 A-1741](#).

Enfin, les articles [201 quater B](#) (assiette) et [201 quater C](#) (exigibilité) de l'annexe II au CGI, qui n'avaient plus de raison d'être, compte tenu des nouvelles règles, ont été ainsi abrogés par le [Décret du 10 septembre 2010, n° 2010-1075](#).

### **B/ L'assiette de la TVA**

**C'est en ce domaine que sont intervenus les principaux changements.**

**Les anomalies de la situation antérieure** - L'article 260.5° du CGI prévoyait auparavant que la TVA relative aux baux à construction était appliquée comme en matière de vente de terrains à bâtir. La taxe était liquidée lors de la conclusion du bail sur la totalité des loyers stipulés pour toute sa durée (*art. 201 quater B de l'annexe II au CGI*), y compris d'ailleurs sur les constructions devant revenir au bailleur en cours de bail, mais abstraction faite de celles lui revenant à la fin (*art. 266.5 du CGI*).

Cette exclusion a d'ailleurs entraîné un contentieux relatif aux baux consentis sans loyer ou, plus exactement, dont le loyer consistait exclusivement dans le droit de reprise des constructions édifiées par le preneur et revenant au bailleur en fin de bail.

Dans un premier temps, la jurisprudence du Conseil d'Etat a suivi la position des services fiscaux en considérant que, à défaut de loyers stipulés, la taxe devait être liquidée sur la valeur locative du bail<sup>67</sup>.

Dans un second temps, suivant le principe communautaire que la TVA ne peut être assise que sur une contrepartie offerte, la Haute Juridiction administrative est revenue sur ce principe. Ecartant toute taxation sur la valeur vénale, elle a estimé que « *la TVA due à raison de ce bail ne pouvait être légalement assise que sur une assiette nulle* »<sup>68</sup>.

Cette dernière décision aboutissait à une conséquence paradoxale dans l'hypothèse d'un bail conçu avec pour seul loyer la reprise de la construction édifiée par le preneur à la fin du bail. En effet, dans ce cas, aucune TVA n'était due. Pourtant, l'option ayant plein effet, le bailleur redevable théorique était fondé à déduire par exemple la taxe grevant le prix de revient du terrain. Compte tenu de ses conséquences, une telle législation, de surcroît peu compatible avec le mécanisme de la TVA communautaire, ne pouvait bien évidemment perdurer.

---

<sup>67</sup> CE 19 octobre 1984, 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sect. réunies, n° 114852, SCI Paris Lilas, RJF 12/94, n° 1314.

<sup>68</sup> CE 30 mars 2007, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sect. réunies, n° 263428, Société sucrière de la Réunion, RJF 6/07, n° 676.

**Un nouveau régime de liquidation** - La réforme a entendu mettre fin à cette difficulté et par ailleurs revenir à une taxation des loyers conforme au droit commun des baux et plus généralement des contrats à exécution successive.

Le [5 de l'article 266 du CGI](#) prévoit désormais une double liquidation de la taxe. Ainsi, lorsque le bail à construction est soumis à la TVA, la base d'imposition est constituée « *par la valeur du droit de reprise des immeubles qui doivent revenir au bailleur abstraction faite, le cas échéant, de l'indemnité de reprise stipulée au profit du preneur et du montant des loyers* », lesquels sont imposés par ailleurs dans les conditions de droit commun des baux.

L'assiette de la TVA sur les baux à construction - tout comme sans doute également sur les baux emphytéotiques poursuivant le même objet - est donc désormais constituée : d'une part, de la valeur du droit de reprise sur les constructions devant revenir au bailleur à la fin du bail diminuée de l'éventuelle indemnité de reprise convenue, d'autre part, de la totalité des loyers encaissés pendant la durée du bail.

Cette imposition sur la valeur du droit de reprise garantit ainsi au Trésor une taxation minimale dès lors que la seule contrepartie au bail serait constituée par la valeur de reprise des constructions édifiées par le preneur et devant revenir au bailleur à la fin du bail. La difficulté qui sera envisagée ci-après (*voir infra III A*) sera à l'évidence de déterminer cette valeur qui ne se confond ni avec le prix de revient de la construction retenue pour fixer l'assiette de l'impôt sur les revenus fonciers, ni avec une valeur arbitraire prise après application d'un taux d'amortissement.

[L'instruction du 29 décembre 2010 n° 103](#) précise que cette taxation de la valeur de reprise n'est pas systématique et dépend de l'équilibre économique du contrat.

Elle envisage ainsi que l'assiette de taxation des baux à construction puisse être constituée par un seul des deux éléments : soit les loyers en l'absence de toute valeur de reprise, soit au contraire exclusivement la valeur de reprise si aucun loyer n'est stipulé. La limite reste en définitive fixée par référence à la valeur locative du terrain. La contrepartie globale fournie par le preneur doit être cohérente par rapport à cette valeur. C'est pourquoi d'ailleurs, l'administration estime que la valeur de ce droit de reprise puisse être appréciée en considération de la différence entre la valeur locative et le montant des loyers stipulés pour toute la durée du bail ([voir infra A III](#)).

### **C/ Fait générateur et exigibilité de l'imposition**

Fondé sur l'assimilation de la TVA sur bail à construction à celle des ventes de terrains à bâtir soumises à la TVA immobilière, l'ancien dispositif faisait coïncider le fait générateur et l'exigibilité de la taxe (qui était liquidée sur le montant cumulé des loyers à la conclusion du bail).

Cette assimilation est désormais supprimée. La réforme introduit deux faits générateurs distincts de la taxation : d'une part, sur le droit de reprise, d'autre part, sur les loyers.

L'article 269 (c bis du 2) dispose ainsi que la taxe est exigible: « *pour le bail à construction, lors de sa conclusion s'agissant de la valeur du droit de reprise visée au 5 de l'article 266 et, s'il y a lieu, lors de l'encaissement pour les loyers* ».

**Ainsi, la TVA sur les loyers est exigible au fur et à mesure des encaissements** - conformément aux règles de droit commun de la TVA sur les prestations de services.

**La TVA sur la valeur de reprise des constructions est due lors de la conclusion du bail** - Il s'agit là de la survivance de l'ancien dispositif dont la justification est douteuse au regard du principe communautaire d'exigibilité de la taxe à l'encaissement. En effet, cette contrepartie ne sera effectivement perçue par le bailleur par hypothèse qu'à la fin du bail lors de la réception des constructions édifiées par le preneur.

La refacturation au preneur de la TVA de ce droit de reprise pourrait s'avérer délicate en pratique (*voir infra C du III*).

#### **Exemples de liquidation -**

1°) La SCI X consent à la SA Y un bail à construction d'une durée de 18 ans pour l'édification d'un entrepôt industriel. Il est prévu l'accession du bailleur sur les constructions à la fin du bail, la perception d'un droit d'entrée de 30 000 euros à la conclusion du bail et un loyer trimestriel de 10 000 euros. La valeur du droit de reprise du bâtiment estimé techniquement obsolète dans 18 ans est fixée à 50 000 euros.

Le bailleur ayant des droits à déduction à faire valoir entend opter pour l'assujettissement du bail à la TVA.

L'assiette de la TVA sur le bail sera constituée par le cumul de :

Droit d'entrée 30 000 euros + loyers (72 trimestrialités x 10 000) 720 000 euros  
+ droit de reprise 50 000 euros = 800 000 euros.

Exigibilité de la taxe :

- à la conclusion du bail : 80 000 euros (30 000 droit d'entrée + 50 000 droit de reprise) ;

- au fur et à mesure des échéances trimestrielles 10 000 x 72.

2°) La SCI X consent à la SA Z un bail à construction d'une durée de 20 ans pour l'édification d'un immeuble à usage de bureaux. Il est convenu du versement d'un droit d'entrée de 100 000 euros. Le bailleur accèdera également à la propriété de l'immeuble à la fin du bail. La valeur de reprise de ce bâtiment est estimée à 1 million d'euros.

Le bailleur ayant des droits à déduction à faire valoir entend opter pour l'assujettissement du bail à la TVA.

L'assiette de la taxe sera constituée par le cumul du droit d'entrée (100 000 euros) et de la valeur de reprise (1 000 000 euros) soit 1 100 000 euros.

Cette taxe sera exigible immédiatement à la conclusion du bail.

### **D/ Les autres incidences de l'option**

#### **1. Droit d'entrée, constructions supplémentaires remises au bailleur en cours de bail**

Le texte n'évoque pas le sort des autres contreparties qui pourraient être reçues par le bailleur tels que droit d'entrée ou encore les constructions remises en cours de bail. Dans le silence des textes, il convient à notre avis de faire application du régime de droit commun des baux. Ces contreparties seraient ainsi imposables au fur et à mesure de leur perception, à savoir pour le droit d'entrée à la conclusion du bail, pour les constructions et ouvrages lors de leur livraison par le preneur, etc.

#### **2. Bail prévoyant le transfert de la propriété du terrain à la fin du bail**

Le bail à construction peut prévoir une clause de transfert de propriété du terrain au profit du preneur à la fin du bail. Ce schéma couramment appelé bail à construction-vente constitue en fait un mode de financement du foncier.

Le bailleur perçoit pendant la durée du contrat un surloyer correspondant financièrement en pratique à un échancier du prix de vente du terrain complété parfois, comme en matière de crédit-bail, d'une somme correspondant à la valeur résiduelle à la fin du bail.

**Le sort du surloyer pendant la durée du bail** - Il apparaît que le complément de loyers devrait obéir à un régime distinct du loyer principal puisqu'il est assimilé au prix du terrain<sup>69</sup>.

Cependant, [l'instruction du 29 décembre 2010](#) (n° 104) est ambiguë. L'administration précise que dans cette hypothèse, la TVA sera assise « *sur l'ensemble des contreparties constituant le prix de la vente, à savoir la totalité des loyers et le cas échéant le prix complémentaire prévu à la fin du bail* ». La formulation n'est pas évidente car en faisant référence à la TVA sans plus de précision, on ne sait pas s'il s'agit de la taxe sur les loyers ou sur le prix de la cession. Ce paragraphe 104 concerne la TVA sur les loyers mais le renvoi fait au n°46 de la même instruction viserait bien quant à lui une TVA sur le prix. En effet, au n°46, l'administration assimile cette clause de transfert de propriété en fin de bail à une vente immédiate du terrain rendant immédiatement exigible la TVA sur la livraison, à moins que ladite clause ne s'analyse en une promesse de vente ou encore en une vente sous condition suspensive dont le régime « *dépendra des conditions propres à sa réalisation* » (*Instruction précitée, n°46*).

Cette analyse conduit-elle à scinder dans la redevance, entre la fraction représentative des loyers proprement dits et celle correspondant au prix de vente du terrain comme c'est le cas en matière d'impôts directs ?

Il est certain que si la mutation relève de la TVA immobilière, ces mêmes loyers ne sauraient être soumis à la TVA à deux titres en application du principe *non bis in idem*.

---

<sup>69</sup> Cette dissociation du régime des loyers - selon qu'il s'agisse de loyers « *ordinaires* », ou des suppléments de loyers correspondant au transfert de propriété du terrain - est consacrée au regard des impôts directs par [l'article 151 quater du CGI](#) qui traite les suppléments de loyers comme le prix de la cession du terrain relevant des plus-values des particuliers. La même analyse prévaut lorsque le bailleur est une entreprise. Ainsi, l'administration (*doctrine administrative 4 A 223 n° 41 du 9 mars 2001*) précise que « *lorsque le bail à construction est assorti d'une clause spéciale prévoyant le transfert de la propriété du terrain au preneur moyennant le versement d'un supplément de loyer, les sommes et prestations de toute nature reçues par le bailleur en paiement du prix de cession du terrain ne peuvent pas être considérées comme des loyers et imposables comme tel* ».

Plus délicate est la situation où la vente du terrain, intervenant à la fin du bail, serait dans le champ des droits de mutation. Ces suppléments de loyers qui constituent le prix de la vente pourraient alors être imposés à la TVA en cours de bail comme les autres loyers et être également soumis aux droits de mutation au moment de la réalisation définitive de la vente. Cette double imposition serait légale puisqu'il ne s'agirait pas d'impôt de même nature, mais la solution n'est ni satisfaisante, ni conforme aux règles existant en matière d'impôts directs.

**L'impôt sur la mutation du terrain** - Quant au transfert de la propriété du terrain, le régime fiscal de la mutation devrait ainsi, comme auparavant, dépendre des stipulations du contrat. Si celui-ci prévoit une vente à terme, la vente est parfaite. Etant censée porter sur un terrain à bâtir au sens de l'article [257 I 1° du CGI](#), la vente devrait être soumise à la TVA sur l'ensemble des contreparties constituant le prix de vente (les surloyers et, le cas échéant, le prix versé à la fin du bail).

Si au contraire, la clause s'analyse comme une simple promesse de vente du terrain ou encore comme une vente sous la condition suspensive de la complète exécution du bail et du complet paiement des loyers, la mutation taxable à la fin du bail ne serait pas censée porter sur un terrain à bâtir, mais bien sur le sol d'un immeuble bâti, soumise de ce fait, aux droits de mutation avec option possible pour la TVA.

### **3. L'application du nouveau régime aux baux en cours**

On peut s'interroger sur le point de savoir si les nouvelles dispositions de [l'article 266 du CGI](#) issues de la réforme s'appliquent aux baux en cours.

Les principes d'exigibilité de la taxe s'opposent à l'application aux baux à construction en cours des nouvelles modalités de liquidation de la TVA sur la valeur de reprise des constructions. En effet, le fait générateur de cette imposition est constitué par la conclusion du bail ([art 269 c bis du CGI](#)).

### **III.- Questions délicates**

Il a été évoqué précédemment (*cf. supra II A*) que les obligations déclaratives mériteraient d'être précisées, cette carence des textes étant source de difficultés (B). De même, la refacturation au preneur de la TVA sur la valeur du droit de reprise sur les constructions en fin de bail n'est pas évidente à mettre en œuvre (C). Enfin, le régime des ventes des droits du bailleur lorsque l'immeuble est édifié depuis moins de cinq ans est encore incertain (D).

Toutefois, la principale difficulté du régime issu de la réforme consiste en la détermination de la valeur de reprise des constructions devant revenir au bailleur à la fin du bail (A).

***A/ L'appréciation de la valeur du droit de reprise sur les constructions revenant au bailleur à la fin du bail sans indemnité.***

On rappellera qu'aux termes de [l'article 266-5 du CGI](#) tel qu'issu de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 du 9 mars 2010 : « *Lorsque le bail à construction est soumis à la TVA, la base d'imposition est constituée par la valeur du droit de reprise des immeubles qui doivent revenir au bailleur abstraction faite, le cas échéant, de l'indemnité de reprise stipulée au profit du preneur et du montant des loyers, lesquels sont imposés par ailleurs dans les conditions du a) du I* ».

**La définition du droit de reprise** - Le droit de « reprise » du bailleur sur les constructions édifiées par le preneur peut être également dénommé de façon plus précise « *droit d'accession* ». Cette expression est d'ailleurs couramment employée lorsque l'on évalue les droits du bailleur en considération d'une part, d'une valeur du terrain privé du droit de superficie concédé au preneur, augmentée d'autre part, de cette valeur d'accession sur les constructions édifiées par le preneur, qui augmente au fur et à mesure que l'on se rapproche du terme du bail.

**L'appréciation de cette valeur du droit de reprise est délicate** - Elle implique d'estimer aujourd'hui la valeur d'un bien dans X années en fonction de son état, de la valeur du marché, et en actualisant sa valeur actuelle. De fait, la question pratique consiste à savoir quelle méthode doit être employée pour limiter les risques de contestation de l'administration fiscale.

**L'exclusion de principe d'une méthode forfaitaire ?** - En premier lieu, ne devrait pas être utilisable la méthode retenue pour fixer l'assiette du salaire du conservateur et consistant à pratiquer un amortissement linéaire de 1 % sur une durée d'utilisation fixée arbitrairement à 100 ans !

En effet, cette méthode qui correspond davantage à un usage ne repose sur aucune base légale d'évaluation. Elle ne saurait s'imposer, ni même d'ailleurs être revendiquée pour la liquidation de la TVA.

En second lieu, l'administration<sup>70</sup> et le Bulletin de l'Association Mutuelle des Conservateurs se sont prononcés à plusieurs reprises sur la liquidation du salaire dans l'hypothèse de baux emphytéotiques ou de baux à construction sans toutefois donner de méthode précise. On notera que la valeur résiduelle des constructions revenant au bailleur en fin de bail n'est pas prise en compte pour l'assiette de la TVA en cas d'exercice de l'option visée à [l'article 260-5° du CGI](#).

Ainsi, le salaire proportionnel est exigible sur le montant cumulé des loyers pour toute la durée du bail augmenté de la valeur en fin de bail des constructions édifiées par le preneur sur le terrain loué.

Dans le BOE 1966 précité, l'administration considérait qu'« *il appartient au rédacteur du bail de déterminer cette valeur au moyen d'une déclaration estimative soumise au contrôle de l'administration ...* ».

Les commentaires des conservateurs ne sont pas plus éloquents.

Sous l'article 459 du Bulletin, le BAMC précisait que : « *le montant de cette charge augmentative du prix ne correspond pas au coût de la construction des immeubles à édifier mais à la valeur qu'auront ces immeubles à l'époque où, en fin de bail, ils seront remis en l'état* ».

Sous l'article 661 du Bulletin, le Président de l'AMC spécifiait qu'« *à mon avis, dès lors que le transfert de propriété des constructions édifiées n'interviendra qu'à l'expiration du bail, c'est la valeur de ces constructions dans l'état où elles se trouveront à cette époque qui représente l'importance de la charge. Il faut par conséquent pour évaluer cette charge tenir compte de la dépréciation pour cause de vétusté qu'aura subie l'immeuble à la fin du bail. Mais il est important d'observer que le preneur d'un bail à construction est tenu au maintien des constructions en bon état d'entretien et des réparations de toute nature. Les travaux que cette disposition impose au preneur sont de nature à atténuer dans une large mesure la dépréciation ayant pour cause la vétusté des constructions. Ceci posé, on ne saurait fixer d'une manière mathématique le taux de dépréciation appliqué à la valeur d'origine des constructions. Ce taux est en effet de nature à varier en particulier selon la qualité de la construction et la destination des locaux. Spécialement, on ne peut retenir les taux communément admis par les entreprises commerciales pour l'établissement de leur bilan et qui répondent plus à des considérations d'ordre comptable ou fiscal qu'au souci de faire ressortir la valeur vénale réelle des immeubles en cause. Mais en aucun cas à mon avis la dépréciation pour cause de vétusté ne peut avoir pour effet de réduire à néant ou à une somme minime la valeur de la charge augmentative.*

---

<sup>70</sup> BOE 1966-9882.

*L'une des caractéristiques essentielle du bail à construction est, en effet, de procurer au bailleur, en contrepartie de la modicité du loyer annuel, un avantage à percevoir en fin de bail sous la forme de l'appropriation des bâtiments édifiés par le preneur. On peut donc légitimement présumer qu'en recourant à la formule du bail à construction, les contractants ont entendu faire entrer dans le patrimoine du bailleur, en fin de bail, des constructions ayant encore une valeur vénale effective ».*

**L'amortissement technique, un pis aller ?** - La méthode la plus simple mais également la plus « grossière » consisterait à prendre en compte le prix de revient actuel des constructions, diminué d'un amortissement technique dont le taux bien évidemment dépendra de la nature des biens à évaluer, selon que ces biens sont sujets à une obsolescence rapide (entrepôt industriel par exemple) ou au contraire, selon qu'il s'agit d'ouvrages de grande qualité. Cette approche avait été préconisée pour l'estimation des terrains donnés à bail dans le dossier presse du gouvernement lors de la présentation de l'IGF en 1982.

**Des méthodes complexes d'évaluation actualisées des constructions à la fin du bail** - Il paraît préférable de se rapprocher des méthodes proposées quant à l'évaluation actuelle des terrains soumis à bail emphytéotique ou à bail à construction, puisque cette évaluation suppose souvent une estimation de la valeur future des constructions aux termes du bail.

Or, apprécier cette valeur est un exercice délicat puisqu'il faut en effet estimer quelle sera la valeur des constructions dans « n » années. « *Cette recherche doit tenir compte : de l'érosion monétaire éventuelle, de la vétusté plus ou moins partiellement compensée par l'entretien, de l'obsolescence due parfois à une évolution des techniques de construction ou à une évolution des conceptions* »<sup>71</sup>. Il est supposé que les constructions seront maintenues en bon état en raison de l'obligation d'entretien qui pèse sur le preneur.

Une fois estimée la valeur actuelle de l'immeuble en considération du coût de construction, du marché actuel et surtout par capitalisation des loyers susceptibles d'être procurés, il conviendra le cas échéant d'appliquer une décote selon la nature des constructions. Dans certains cas, il est envisageable que cette valeur soit nulle. Le bail peut d'ailleurs le stipuler. Il n'est pas rare d'ailleurs que le preneur soit alors tenu de rendre le terrain libre<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> *L'impôt de solidarité sur la fortune, Le Patrimoine de A à Z*, éd. Fidal, p. 123.

<sup>72</sup> Tel est le cas par exemple pour certains ouvrages comme des éoliennes.

La valeur ainsi dégagée sera actualisée en appliquant un taux d'actualisation. Des différences importantes peuvent résulter du choix de ce taux. En pratique, peut être utilisé le taux du financement des prêts immobiliers.

Sans relever de la « *boule de cristal* » de Madame Irma ou d'autres techniques divinatoires, force est de reconnaître que cette méthode d'anticipation d'une valeur future comporte nécessairement une part subjective d'appréciation qui laisse une marge de manœuvre aux contribuables de bonne foi. L'administration ne devrait pas aisément pouvoir remettre en cause ce type d'évaluation dès lors que la méthode est cohérente, sauf à vouloir lui substituer une méthode forfaitaire (par amortissement par exemple) nécessairement arbitraire et donc contestable.

En pratique, le contrôle de l'estimation tiendra compte du montant des loyers. Il est évident que si la construction est estimée sans valeur à la fin du bail, les loyers constituent alors la seule contrepartie pour le bailleur et leur montant cumulé devrait alors correspondre à la valeur locative du terrain.

C'est d'ailleurs pourquoi au [n° 104 de l'instruction du 29 décembre 2010](#), l'administration propose une méthode fondée exclusivement sur cette valeur locative.

**Méthode proposée par l'instruction : le droit de reprise apprécié par différence entre la valeur locative et les loyers convenus** - Partant du principe que la contrepartie du bail doit représenter la valeur locative du terrain, la valeur de reprise doit ainsi pouvoir être appréciée par différence entre la valeur locative et le montant des loyers.

L'administration considère ainsi que le droit de reprise « *constitue l'équivalent économique du loyer qu'il serait possible d'obtenir (en complément s'il y a lieu du loyer courant déjà stipulé au contrat) d'un bail portant sur une durée identique et sur un terrain comparable, il est permis d'estimer sa valeur à la date de conclusion du contrat à la somme de tels loyers indexés sur l'érosion monétaire et ramenés à la même date par un taux d'actualisation dérivé de celui auquel pourraient se financer les parties* » (Instruction précitée, n°104). L'instruction explicite cette méthode par un exemple figurant dans la note de bas de page n°48.

## ***B/ Les obligations déclaratives***

Auparavant, la TVA grevant les loyers d'un bail à construction exigibles au moment de la conclusion du bail était acquittée comme pour les ventes de terrains à bâtir, sur imprimé n° 942 déposé par le notaire lors de l'accomplissement de la formalité.

Désormais, la taxe doit être payée au fur et à mesure de la perception des loyers nécessairement sur CA3. Cela signifie que le bailleur - lorsqu'il n'est pas redevable habituel - doit nécessairement être « *pris en charge* » par le service des impôts et doit à ce titre faire une déclaration (*imprimé M0*) au centre du lieu de son domicile. En l'absence d'obligations spécifiques (comme il est prévu pour les options d'immeubles professionnels ou pour les baux ruraux), cette déclaration devrait être déposée dans les 15 jours du commencement des activités imposables ([art 286 I 1° et 2° du CGI](#)).

Comme pour l'ensemble des assujettis, désormais cette taxe doit être acquittée sur imprimé CA3. Par suite, il serait préférable que le bailleur manifeste dès la conclusion du protocole ou de l'avant-contrat son intention d'exercer l'option et accomplisse une déclaration à ce titre de manière à ce qu'il dispose d'un numéro d'assujetti intracommunautaire à la date de la signature du bail. A défaut, le notaire peut-il se contenter de réitérer dans l'acte l'engagement du bailleur d'accomplir ses formalités et d'acquitter la TVA sur imprimé CA3 ? Il est dommage que l'administration n'ait pas fourni davantage d'explications sur ces points.

## ***C/ La refacturation au preneur de la TVA sur la valeur du droit de reprise***

Cette refacturation au preneur ne peut se faire sous forme de versement supplémentaire assimilable à un droit d'entrée, sous peine de voir appliquer la TVA sur ce montant, ce qui serait pour le moins paradoxal.

Cette difficulté pourrait sans doute être réglée en mentionnant dans la clause « *loyer* » du bail, que le bailleur a droit à la reprise des constructions en fin de bail, que la valeur de ce droit est fixée à x HT et que le preneur devra en sus la TVA soit un montant TTC de y.

## **D/ La cession des droits du bailleur et du preneur**

**La réforme n'a pas modifié le principe d'une assimilation de ces cessions au régime des ventes d'immeubles sur lesquels ces droits portent** - Ainsi l'article [1378 ter du CGI](#) (inchangé) dispose que « *Les mutations de toute nature qui ont pour objet, en matière de bail à construction, les droits du bailleur ou du preneur sont assujetties aux dispositions fiscales applicables aux mutations d'immeubles.* »

Ce principe se trouve en fait renforcé par [l'article 257 I 1 1° du CGI](#) qui assimile les droits réels immobiliers à des biens corporels qui suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent (*voir supra*).

**La cession des droits du preneur ne présente pas de difficulté et obéit au régime des ventes d'immeuble bâti** - La cession sera soumise à la TVA immobilière de plein droit si l'immeuble est édifié depuis moins de 5 ans. Dans le cas contraire, elle sera soumise aux droits de vente avec option possible pour la TVA (*voir [Fiche n°4](#)*).

**Un régime plus incertain pour la cession des droits du bailleur** - Cette cession est censée porter sur le sol d'un immeuble construit.

Auparavant, selon la doctrine administrative<sup>73</sup> aujourd'hui rapportée, la cession des droits du bailleur au profit du preneur alors que l'immeuble était encore dans le champ de la TVA immobilière était assimilée à une vente de terrain à bâtir soumise à la TVA immobilière. Cette doctrine se fondait sur la destination donnée au terrain (*définition subjective voir supra, [Fiche n°2](#)*). Toutefois, avant même la réforme de la TVA immobilière, elle a été modifiée par [l'instruction du 17 septembre 2008](#)<sup>74</sup> relative au Pass-Foncier. Ainsi, l'administration avait analysé la cession des droits du bailleur au profit du preneur à bail comme une vente du sol d'un immeuble bâti soumise à la TVA et à la TPF à 0,715 % si l'immeuble édifié était encore dans le champ d'application de la taxe, autrement dit lorsqu'il était achevé depuis moins de 5 ans (sauf hypothèse d'une précédente mutation si le bail avait été initialement consenti à un promoteur). Cette interprétation a été confirmée au CRIDON de PARIS dans une décision de rescrit individuelle du 08 juin 2009 qui a ainsi précisé que la cession du terrain devait être taxée de la même façon que lorsque l'immeuble neuf et son terrain sont cédés ensemble.

---

<sup>73</sup> [DA 8 A 1742](#) combinée avec la [DA 8 A 1131](#), n° 58.

<sup>74</sup> [BOI 8 A-2-08](#).

**La mutation des droits du bailleur est imposée selon la situation du terrain loué et l'état d'avancement des constructions, autrement dit terrain à bâtir, ou terrain construit - [L'instruction du 29 décembre 2010](#) a confirmé cette évolution dans le cadre de la réforme. Ainsi il est précisé que les droits du bailleur, comme ceux du preneur, suivent « à raison de leur caractère de droits réels immobiliers le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent » (*instr. préc., n°45*).**

Le projet d'instruction mis en ligne le 6 décembre 2010 sur le site de la DGFIP, n° 45, était même plus explicite précisant « soit en règle générale celui d'un immeuble bâti achevé depuis plus ou moins de cinq ans ».

Cette analyse n'est pas évidente. En effet, au jour de la cession, le bailleur n'a aucun droit de propriété sur les constructions. Il dispose seulement d'un droit d'accession qui est un droit dérivé du terrain. Il peut même être privé de ce droit s'il est prévu un transfert de propriété du terrain au preneur à la fin du bail.

Ainsi, prétendre que la cession du terrain donné à bail relève d'une cession de droit réel portant sur un immeuble construit est discutable si l'on se fonde sur la nature juridique du droit cédé. En fait, cette solution semble davantage fondée si, faisant abstraction de la nature juridique du tréfonds, sont seules prises en considération les caractéristiques physiques du terrain au jour de la mutation, selon l'état de la construction, non commencée, en cours d'édification ou achevée depuis plus ou moins de cinq ans.

Autrement dit, il faut retenir une analyse non plus subjective mais bien objective des droits.

Par conséquent, contrairement à la doctrine administrative antérieure<sup>75</sup>, ces solutions devraient prévaloir pour toutes les cessions des droits du bailleur, qu'elles interviennent au profit du preneur, du cessionnaire des droits de ce dernier (cas d'une cession simultanée au même acquéreur des droits du preneur et du bailleur) ou encore d'un tiers (c'est-à-dire à une personne autre que le preneur ou le cessionnaire des droits de ce dernier).

- Si la cession intervient avant l'achèvement des travaux, par référence à [l'instruction du 29 décembre 2010 \(instruction précitée, n° 27\)](#), elle serait censée porter sur un terrain à bâtir et sera soumise à la TVA (si bien sûr le bailleur est un assujetti, notamment du fait d'une option pour la TVA sur les loyers). Dans cette situation, la taxe sera liquidée sur la marge ou sur le prix selon que l'acquisition du terrain a ou non ouvert droit à déduction.

---

<sup>75</sup> [DA 8 A 1742](#).

(Encore faut-il se demander si ce qui est vendu est de même nature que ce qui est acheté ce qui pourrait alors justifier une taxation sur le prix total ; cf. [\*instruction précitée, n° 68\*](#)).

Corrélativement, l'acquéreur sera tenu d'acquitter des droits d'enregistrement au taux de droit commun. Sauf dans l'hypothèse où le cessionnaire serait le preneur (ou le cessionnaire des droits de ce dernier), il ne paraît pas qu'il puisse prendre l'engagement de construire visé à [l'article 1594-0 G du CGI](#). En effet, dès lors que le terrain a été donné à bail à construction, par hypothèse, le constructeur ne peut être que le preneur. Certes, il est admis que l'engagement puisse être pris par une personne et respecté par une autre (mutations successives de terrain, construction édifée par le preneur à bail). Toutefois, en l'occurrence, l'opération de construction est déjà en cours du fait du preneur. Il ne semble donc pas possible que le tiers cessionnaire des droits du bailleur puisse prendre ou reprendre cet engagement.

- Si la cession intervient dans les cinq ans de l'achèvement de la construction, elle sera soumise à la TVA sur le prix total (sous réserve bien sûr que le bailleur soit assujetti) et à la TPF au taux de 0,715 %. Au-delà de cinq ans, elle sera soumise aux droits de mutation et sur option à la TVA (sur le prix total ou sur la marge).

## FICHE N° 7 – LES OPERATIONS DE LOTISSEMENTS

*(Fiche non mise à jour)*

La particularité et la diversité des opérations de lotissements (lotissements professionnels, lotissements communaux et lotissements occasionnels), justifient qu'y soit consacrée une fiche particulière.

La fiche s'attachera à rappeler les principes applicables sur la base des nouveaux textes légaux, d'une part, aux lotissements en cours et, d'autre part, aux lotissements nouveaux.

### **I.- Les lotissements en cours de commercialisation à la date du 11 mars 2010**

**Observations préalables** - Le statut réservé aux lotissements occasionnels devra être précisé par l'administration pour déterminer le régime fiscal applicable à la vente des terrains, lié à la qualité d'assujetti ou de non assujetti des vendeurs ([voir Fiche n°1, VII, A](#)).

Par ailleurs, [l'instruction du 15 mars 2010](#) (BOI 3 A-3-10) prévoit certaines mesures transitoires facultatives lorsqu'un avant-contrat a été conclu avant le 11 mars 2010.

Il convient de distinguer le statut des lotisseurs professionnels (A) de celui particulier des collectivités locales (B).

#### **A/ Cas des lotisseurs professionnels**

**1. Cas du vendeur qui avait pris l'engagement de revendre** - Le lotisseur a acquis le terrain destiné à être aménagé sous le régime des achats-reventes de l'article 1115 du CGI. Cette acquisition, par hypothèse, ne lui a pas ouvert de droit à déduction en matière de TVA.

La revente du lot de lotissement est obligatoirement soumise à la TVA du chef du vendeur. Elle est liquidée sur la marge, conformément à l'article 268 du CGI.

**NB** : La situation du vendeur au regard de la TVA est en tout point comparable à celle des lotisseurs qui, avant le 11 mars 2010, vendaient des terrains à bâtir à des personnes physiques pour la construction de leur logement.

**Situation de l'acquéreur selon qu'il est ou non assujetti - Cas de l'acquéreur assujetti** - Lorsque l'acquéreur est un assujetti, dès lors qu'il prendra dans l'acte l'engagement de construire de l'article 1594-0 G A-I du CGI, l'acquisition du terrain peut être exonérée de droits de mutation sauf exigibilité du droit fixe de 125 € Ce sera le cas, par exemple, de l'acquéreur promoteur immobilier, ou encore de l'entreprise qui acquiert un terrain pour la construction d'un immeuble destiné à son activité professionnelle.

L'acquéreur, assujetti, veillera à ce que cette TVA lui soit correctement facturée par le vendeur afin de pouvoir exercer ses droits à déduction. L'acte devra contenir toutes les mentions obligatoires en cette matière : prix TTC, marge TTC, taux de la TVA et montant de la TVA.

**Cas de l'acquéreur non assujetti** - Lorsque l'acquéreur n'est pas assujetti, et que de surcroît il ne peut pas bénéficier d'une exonération générale (exemple : un OPHLM qui pourrait bénéficier de l'exonération des droits de mutation sur le fondement de l'article 1042 du CGI), la taxe de publicité foncière, au taux de 5,09 % sera liquidée sur le prix hors taxe s'il figure dans l'acte<sup>76</sup>.

**2. Cas du vendeur qui avait pris l'engagement de construire** - Le lotisseur a opté pour l'assujettissement de l'acquisition de son terrain à la TVA immobilière comme l'y autorisait l'administration fiscale.

**Deux sous-hypothèses doivent être distinguées.**

**a) L'acquisition par le vendeur a ouvert droit à déduction** - Cette option pour l'assujettissement de l'acquisition du terrain destiné à être loti à la TVA a permis au vendeur du terrain, qui en était le redevable légal, de vendre son terrain au lotisseur moyennant un prix TTC. Dans ce cas là, relativement rare en pratique, il ne fait pas de doute que cette acquisition aura ouvert droit à déduction aux lotisseurs professionnels. En clair, la TVA qui a grevé le prix d'achat du terrain a été déduite par le lotisseur acquéreur, soit par imputation sur la TVA due à raison des premières ventes de lots, soit plus vraisemblablement au moyen de remboursement du crédit de TVA non imputable.

**Détermination de la marge comme assiette de la Taxe** - La revente du lot de lotissement est obligatoirement soumise à la TVA du chef du vendeur. Mais, l'assiette de la TVA est constituée, par le prix total de vente (*art. 266 du CGI*). En d'autres termes, le prix étant stipulé TTC, le prix HT est obtenu par application au prix TTC du coefficient de conversion correspondant au taux de la TVA qui grève la livraison de ce terrain (taux de 19,60 % ou, si la vente du terrain est visée à l'article 278 sexies I du CGI, taux de 5,50 %).

---

<sup>76</sup> [Rescrit n° 2010/20 \(ENR\) du 6 avril 2010.](#)

**Situation de l'acquéreur** - Soit l'acquéreur est un assujetti qui prend l'engagement de construire dans le délai de quatre ans et il est exonéré de droits de mutation, soit ce n'est pas un assujetti et faute pour lui de bénéficier d'une exonération plus large, il supportera la taxe de publicité foncière au taux réduit de 0,715 % ([art. 1594 F quinquies du CGI](#)), étant précisé que la TPF sera liquidée sur le prix hors taxe s'il est stipulé distinctement dans l'acte.

**NB** : Cette situation des acquéreurs de terrains à bâtir est une innovation de la loi de finances rectificative pour 2010.

**b) L'acquisition par le vendeur n'a pas ouvert droit à déduction** - Hypothèse la plus répandue en pratique. En réalité, c'est celle où l'option pour l'assujettissement à la TVA a été formulée par le lotisseur acquéreur parce qu'il était, conformément aux dispositions aujourd'hui abrogées de l'article 285-3° du CGI, le redevable légal de la TVA due à raison de l'acquisition de ce terrain. En conséquence de ces anciennes règles, le lotisseur, qui faisait entrer le terrain dans le champ d'application de la TVA, achetait l'immeuble moyennant un prix HT, et procédait à l'auto-liquidation de cette TVA (sur la déclaration CA3 du mois de l'acquisition du terrain, le lotisseur déclarait la TVA due à raison de ce terrain à la fois comme TVA exigible et comme TVA déductible de sorte que cette TVA n'était pas versée au Trésor Public). La question est celle de savoir si cette auto-liquidation équivaut à une absence de déduction au sens de l'article 268 du CGI.

L'administration fiscale, dans son [instruction du 15 mars 2010](#) (BOI 3 A-3-10), adopte cette analyse, tout au moins lorsque la cession intervient au profit de particuliers. La vente du lot du lotissement, soumise à la TVA de plein droit du chef du vendeur, rendra exigible la TVA sur sa marge brute.

La situation serait alors en tout point analogue à celle du lotisseur qui aura placé son acquisition sous le régime des achats-reventes.

Le choix précédemment offert par l'administration fiscale au lotisseur entre le régime des marchands de biens et le régime de la TVA, lorsque dans cette dernière hypothèse, l'achat se fait pour un prix hors taxe, est ainsi neutralisé. Quel que soit le choix du lotisseur lors de l'achat de son terrain, sa situation au regard de la TVA à la livraison des lots et la situation des acquéreurs tant au regard de la TPF que des éventuels droits à déduction qui pourraient leur être transférés, est identique.

## **B/ Cas particulier des lotissements communaux**

**Vente par une commune de lots dépendant d'un lotissement à raison duquel elle opte pour la TVA** - Le terrain avait été acquis par la commune sous le régime d'exonération de [l'article 1042 du CGI](#).

Sauf application des mesures transitoires aux opérations en cours<sup>77</sup>, la situation de la commune vendeuse sera la suivante :

La vente d'un terrain constructible au sens du nouvel [article 257 I 2 1° du CGI](#) est **obligatoirement** soumise à la TVA du chef de la commune, considérée comme assujettie à la TVA au sens de [l'article 256 A du CGI](#) (*voir Fiche n° 1*).

La TVA due par la commune vendeuse sera liquidée sur la marge, conformément à [l'article 268 du CGI](#).

**NB** : Le régime de l'option pour l'assujettissement des lotissements communaux à la TVA a été supprimé par suite de la modification de [l'article 257 du CGI](#).

L'exonération de TVA sur marge dont bénéficiaient les communes (ainsi que les départements et les établissements publics) à raison de la vente de terrains leur appartenant, a été supprimée du fait de l'abrogation des dispositions de [l'article 261, 5, b du CGI](#) par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010<sup>78</sup>.

**Situation de l'acquéreur selon qu'il est assujetti ou non assujetti** - L'acquéreur, s'il s'agit d'un assujetti, peut être exonéré de TPF en prenant l'engagement de construire et ne payer que le droit fixe de 125 € ([art. 691 bis du CGI](#)).

L'acquéreur, non assujetti à la TVA, ne peut plus être exonéré de TPF en prenant l'engagement de construire et ne payer que le droit fixe de 125 € ([art. 691 bis du CGI](#)). En effet, cette possibilité est désormais réservée aux seuls acquéreurs assujettis à la TVA ([art. 1594-0 G A I du CGI](#)).

Il doit alors les droits de mutation à titre onéreux au taux de droit commun (5,09 %) dès lors que la TVA est due par la commune sur la marge brute.

Les droits peuvent être liquidés sur le prix HT si cette précision figure dans l'acte de vente<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> [Instruction du 15 mars 2010, BOI 3 A-3-10.](#)

<sup>78</sup> [Loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, JO du 10 mars.](#)

<sup>79</sup> [Rescrit n° 2010/20 \(ENR\) du 6 avril 2010.](#)

**Vente par une commune d'un lot de lotissement à usage artisanal** - La commune ayant acquis le terrain moyennant un prix TVA incluse.

Dès lors que la commune a acquis le terrain aujourd'hui revendu moyennant un prix stipulé dans l'acte TTC, cette acquisition lui a ouvert droit à déduction. La TVA due obligatoirement lors de la revente est alors liquidée sur le prix total (comme dans le régime antérieur).

**Situation de l'acquéreur, selon qu'il est assujetti ou non assujetti** - L'acquéreur, assujetti, peut être exonéré de TPF en prenant l'engagement de construire et ne payer que le droit fixe de 125 € ([art. 691 bis du CGI](#)).

Dans ce cas, la réforme est sans incidence réelle.

En revanche, l'acquéreur non assujetti à la TVA, ne peut plus être exonéré de TPF en prenant l'engagement de construire et ne payer que le droit fixe de 125 € ([art. 691 bis du CGI](#)).

Il doit alors les droits de mutation à titre onéreux au taux réduit (0,715 %) ([art. 1594 F quinquies du CGI](#)) dès lors que la TVA est due par le vendeur sur le prix total.

## **II.- Cas des lotissements nouveaux**

On présentera le régime fiscal de l'acquisition de l'assiette foncière par le lotisseur, le régime fiscal des reventes étant identique à celui des lotissements en cours :

### **A/ Cas où le vendeur du terrain est un assujetti**

**Le terrain est constructible** - La vente est soumise **obligatoirement** à la TVA. Le lotisseur achète moyennant un prix TTC. Cette acquisition lui ouvre droit à déduction, que la TVA ait été liquidée par son vendeur sur le prix total ou sur la marge.

**Le terrain n'est pas constructible** - Le vendeur peut opter pour soumettre la vente à la TVA. La TVA est alors due **obligatoirement** sur le prix total.

### **B/ Cas où le vendeur du terrain n'est pas un assujetti**

La vente est hors champ d'application de la TVA que le terrain soit ou non constructible.

**Situation de l'acquéreur assujetti au regard de la TPF** - Le lotisseur prend l'engagement de revendre de l'article 1115 du CGI. Il doit la TPF de [l'article 1020 du CGI](#) à 0,715 %.

Le lotisseur prend l'engagement de construire. Il est exonéré de TPF sauf le droit fixe de 125 €. Si la revente du terrain intervient dans le délai pour construire, il pourra substituer, alors, à son engagement de construire, celui de revente de l'article 1115 du CGI ([art. 1594-0 G A II du CGI](#)). L'administration fiscale devra préciser les modalités de cette substitution.

## FICHE N° 8 – LES ECHANGES ET DATIONS

### **I.- Les échanges**

L'opération d'échange suscite des difficultés particulières car elle connaît un double régime au regard des perceptions effectuées.

Conformément aux dispositions du Code civil, le droit de l'enregistrement lui a toujours donné une qualification distincte de celle de la vente dès lors qu'elle portait sur des immeubles et ne comportait pas de soulte. Ce régime particulier se traduit par le fait que le droit n'est perçu, à un taux spécifique, que sur la valeur d'un seul des lots.

Au regard de la TVA qui ne connaît que des mutations à titre onéreux sans s'attarder aux qualifications juridiques, l'échange constitue une double mutation. Le principe conduit à des solutions relativement simples : il conviendra d'analyser chacune des mutations quant à la situation des coéchangistes et à la nature du bien cédé par chacun pour connaître le régime applicable.

Exemples :

- Un promoteur échange avec un particulier un immeuble ancien contre un terrain à bâtir. Le promoteur sauf option, ne paiera pas la TVA sur l'immeuble ancien et le particulier non-assujetti ne la paiera pas non plus sur le terrain cédé.
- Deux particuliers échangent un immeuble ancien contre un appartement acquis en VEFA par le coéchangiste et achevé depuis moins de 5 ans. La TVA sera due par le cédant de ce lot sur le prix total.
- Deux assujettis, l'un promoteur l'autre marchand de biens, échangent un immeuble ancien contre un terrain à bâtir. Le cédant du terrain acquittera la TVA soit sur le prix HT soit sur la marge ; quant à l'autre il ne supportera pas la TVA, sauf option.

Si ce régime de la TVA ne fait qu'emprunter aux règles décrites à propos de la vente en considérant que l'échange recouvre deux ventes distinctes, les difficultés apparaissent s'agissant de la confrontation de ce régime avec celui des droits d'enregistrement et de la TPF.

Le principe découlant de la loi du 27 mars 1963 et repris dans l'Instruction du 14 août 1963 voulait que l'enregistrement des actes donnant lieu au paiement de la TVA, n'entraîne l'exigibilité d'aucun droit d'enregistrement à raison des opérations soumises à cette taxe.

Ainsi, était affirmé en matière d'échange le principe selon lequel le fait qu'un seul des lots entraîne paiement de la TVA excluait l'application du droit d'échange.

Ce principe général a subi dans la loi du 9 mars 2010 d'importantes atténuations puisque l'on peut avoir un cumul de la TVA et des droits d'enregistrement au taux normal.

Une telle situation n'était pas totalement inédite puisque sous le régime ancien, en cas d'échange d'un immeuble achevés depuis moins de cinq ans contre un immeuble ancien, le droit d'échange n'était pas perçu mais une TPF était perçue sur le lot en TVA au taux de 0,715 %, au motif que cette perception accompagnait celle de la TVA en cas de vente.

Autrement dit, on faisait application du régime de la vente de l'immeuble soumis à TVA y compris au regard de la TPF et on ne percevait pas le droit d'échange.

On peut s'interroger sur le point de savoir si ces solutions continueront de s'appliquer autrement dit si l'application de la TVA sur un lot (et a fortiori sur les deux) fera obstacle à la perception du droit d'échange.

Il ne paraît pas possible d'apporter à cette question une réponse univoque. La rédaction de l'Instruction du 4 juin 1963 indique dans le 1 de sa section I que l'assujettissement à la TVA de certaines opérations entraîne la perception de la TVA qui se substitue à celle des droits d'enregistrement précédemment exigibles.

Cette affirmation se situait dans la perspective du régime de la TVA immobilière qui constituait une alternative à la perception des droits de mutation et qui conduisait dans tous les cas à la perception de la TVA sur le prix.

Aujourd'hui, la TVA n'est pas toujours assise sur le prix. Si elle l'est sur la marge, on ne peut la considérer comme un droit de mutation et d'ailleurs elle entraîne en cas de vente la perception de la TPF au taux de droit commun (sauf engagement pour un acquéreur non assujetti de construire ou de revendre).

De la même manière, la TVA peut être aujourd'hui perçue sur option du vendeur assujetti dans des cas où s'agissant d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans ou d'un terrain non à bâtir, la TVA n'est pas perçue à titre obligatoire mais où le vendeur assujetti opte pour l'application de la TVA. Dans de tels cas, que la TVA soit perçue sur le prix ou sur la marge les droits d'enregistrement sont perçus au taux normal, sauf si l'acquéreur assujetti prend l'engagement de construire ou de revendre.

Il paraît donc possible d'affirmer que dans ces deux cas : TVA sur la marge si la mutation est obligatoirement soumise à la TVA, ou TVA perçue sur l'option du vendeur, le droit d'échange ne sera pas écarté.

La situation est sans doute différente dans les cas où l'un des lots est soumis à titre obligatoire à la TVA sur le prix, la TPF étant due par l'acquéreur au taux de 0,715 %. Cette situation se rapproche de celle, connue avant le 11 mars 2010, dans les cas où le vendeur d'un immeuble achevé depuis moins de cinq ans acquittait la TVA sur le prix. Dans ce cas, la TPF au taux de 0,715 % était seule perçue, à l'exclusion du droit d'échange et elle devrait continuer à être perçue sur un seul des lots.

Restent les situations tenant à l'incidence des engagements que peut prendre l'une des parties en cas d'échange auxquels est partie au moins un assujetti.

Exemple : un assujetti cède un immeuble achevé depuis plus de cinq ans en échange d'un terrain à bâtir cédé par un non-assujetti. L'assujetti prend l'engagement de construire qui devrait conduire à ne percevoir sur le lot constitué par le terrain, que le droit fixe de 125 €

Dans le passé, l'engagement de construire était lié à la perception de la TVA sur le prix du terrain, ce qui conduisait à l'exclusion du droit d'échange. Le seul cas dans lequel on aurait pu avoir une dissociation entre le régime de la TVA et un engagement, aurait pu se rencontrer dans le cas d'un échange entre un particulier et un marchand de biens prenant l'engagement de revendre, mais précisément dans ce cas particulier, le régime de l'article 1115 du Code Général des Impôts ne pouvait s'appliquer au motif qu'il ne concernait que l'une des parties.

Il paraît donc possible d'affirmer que l'engagement pris par l'une des parties serait sans incidence sur la perception du droit d'échange. Bien entendu, si les deux coéchangistes prennent l'engagement de construire, seul sera dû le droit fixe de 125 €; si l'un prend l'engagement de construire et l'autre l'engagement de revendre, seule sera due la TPF au taux de 0,71498 %, le principe selon lequel un échange ne peut entraîner une perception supérieure à celle due sur une vente n'étant pas remis en cause.

## **II.- Les datations en paiement**

Il convient de distinguer la dation en paiement classique de celle fréquemment utilisée par les promoteurs immobiliers et dénommée le plus souvent : cession de terrains contre remise de locaux.

Dans la première, une personne débitrice d'une autre remet à cette dernière un immeuble pour se libérer de sa dette. Il y a mutation d'un bien dont le prix est payé par compensation avec la créance de l'acquéreur et l'opération est entièrement traitée comme une vente taxable en fonction de la qualité du cédant et du cessionnaire et de la nature du bien.

La cession de terrains contre remise de locaux s'analyse en une double vente : cession d'un terrain au promoteur et livraison par ce dernier d'un immeuble achevé ou en l'état futur d'achèvement.

La première opération sera souvent le fait d'un non-assujetti qui vendra soit un terrain nu soit un immeuble destiné à être démoli. Dans ce cas, la vente ne sera pas soumise à TVA et le cessionnaire, qui par hypothèse est un assujetti, prendra l'engagement de construire n'acquittant ainsi que le droit fixe de 125 €

Si le terrain était cédé par un assujetti, il conviendrait de distinguer selon que l'immeuble vendu est un terrain à bâtir ou un immeuble bâti destiné à être démoli. Dans le premier cas, la TVA serait due, soit sur le prix, soit sur la marge, selon les règles applicables aux ventes ; dans le second, la TVA ne serait pas due s'agissant d'un immeuble ancien (sauf option par le cédant). Dans les deux cas, l'acquéreur prenant l'engagement de construire, seul le droit fixe de 125 € sera perçu à l'exclusion de toute taxe proportionnelle de publicité foncière.

La seconde opération sera constituée par la remise des locaux achevés ou en l'état futur d'achèvement. Même s'ils sont livrés après achèvement, ils le seront presque toujours dans les cinq ans suivant celui-ci.

Le vendeur assujéti acquittera la TVA sur le prix et le cessionnaire paiera la TPF au taux de 0,715 %.

La question se pose cependant de savoir à quelle date la TVA sera exigible.

La doctrine administrative considérait que le fait générateur rendant la TVA exigible était constitué par l'acte constatant l'opération, c'est-à-dire par l'acte initial de vente du terrain à bâtir et non par la livraison des locaux. Alors même que cet acte de cession du terrain contiendrait une stipulation selon laquelle le vendeur du terrain, bénéficiaire de la dation en paiement, peut renoncer à se faire payer en nature et l'être en espèces<sup>80</sup>.

La jurisprudence administrative avait adopté une position plus nuancée en distinguant deux situations.

- Lorsque l'acte de vente du terrain définit avec précision les locaux à livrer au vendeur du sol et ne renvoie à aucun acte ultérieur, la TVA est exigible lors de l'acte de vente du terrain sur la cession des locaux remis en contrepartie<sup>81</sup>.
- Lorsque la détermination des locaux à livrer en paiement n'est pas au moment de la vente suffisante pour valoir vente immédiate, l'acte initial comporte une promesse de dation en paiement et prévoit qu'un acte ultérieur sera établi pour constater la vente des locaux, celui-ci constitue le fait générateur de la TVA exigible au titre de la cession des locaux<sup>82</sup>.

L'application de cette distinction était malaisée car le plus souvent l'accord des parties sur la cession du terrain suppose une détermination assez précise des locaux à livrer et il n'était pas certain que le seul fait de prévoir un acte ultérieur suffise à différer le fait générateur.

Le texte nouveau prévoit en principe que le fait générateur et l'exigibilité sont fixés à la date de la livraison qui correspond pour les immeubles achevés à la date de signature de l'acte de vente.

Cependant pour les ventes d'immeubles à construire l'article 269-2 a *bis* du Code Général des Impôts dispose que l'exigibilité intervient à chaque versement réalisé par l'acquéreur selon les échéances prévues par le Code de la Construction et de l'Habitation.

---

<sup>80</sup> [DA 8 A 1131, § 94.](#)

<sup>81</sup> CE 18 juin 1980, Droit fiscal 1980, n° 42, comm. 2025 ; CE 7 septembre 1983, Ind. Enreg. 1984 – 14253 ; CAA Lyon 21 février 1992, RJF juin 1992, n° 800.

<sup>82</sup> CE 25 novembre 1985, Droit fiscal 1985, n° 8, comm. 282, concl. P.F. Racine ; CE 26 juin 1992, Droit fiscal 1992, n° 50, comm. 2320 ; CE 17 juillet 1998, RJF 11/98, n° 1283.

Dans l'opération de cession de terrain contre locaux à construire, le prix est représenté par la valeur du terrain. Doit-on alors considérer que la TVA sera toujours exigible dès la cession initiale du terrain ? Il semble possible d'éviter une telle conséquence en prévoyant dans l'acte de vente du terrain une promesse de dation avec un prix payable par compensation avec le prix du terrain de sorte que le versement du prix n'intervienne que lors de l'acte ultérieur constatant la livraison.

On soulignera cependant que, dans ce cas, la livraison qui interviendra en général après l'achèvement de l'immeuble conduira le plus souvent à faire en sorte que l'acquéreur qui sera en général un non-assujetti n'aura pas acquis l'immeuble en l'état futur d'achèvement et qu'il ne le revendrait donc pas sous le régime de la TVA s'il devait l'aliéner dans les cinq ans suivant l'achèvement.

## FICHE N° 9 - LES APPORTS

Hormis les incidences de cette opération en matière d'impôts directs (plus-value) ou au regard de la régularisation du droit à déduction le cas échéant due par l'apporteur en l'absence de dispense liée au jeu de l'article 257 bis du CGI, la taxation d'un apport soulève classiquement un double problème : son traitement au regard de la TVA (I), et son coût en matière de droits d'enregistrement (II).

### **I.- Les apports et la TVA**

**Critères** - De même que cela a déjà été souligné pour toutes les autres opérations, le régime de la TVA dépend d'une part de la qualité d'assujetti ou non de l'apporteur et de l'objet de l'apport.

On rencontre donc trois types de situations : des apports hors champ de la TVA, des apports taxés de plein droit, et des apports taxés sur option, soit sur le prix total, soit sur la TVA sur marge selon que le bien a ou non ouvert droit à déduction chez l'apporteur.

Comme pour les autres mutations, le premier critère à mettre en œuvre est celui de la qualité d'assujetti ou non de l'apporteur.

- Si l'apporteur est un non assujetti, le principe est que l'apport n'est pas soumis à TVA. Ce principe ne connaît pour mémoire qu'une exception qui n'est pas rare en pratique : celle dans laquelle l'apport concerne un immeuble neuf acquis en vente d'immeuble à construire.
- Lorsque l'apporteur a la qualité d'assujetti, il faut reprendre les principes gouvernant les livraisons, et qui s'appliquent de la même manière aux ventes aux échanges ou aux apports.

**Taxation des apports immobiliers** - L'apport d'un terrain à bâtir par un assujetti est soumis à la TVA soit sur le prix, soit sur la marge selon que ce bien a respectivement ouvert droit à déduction ou non. L'apport d'un terrain non constructible n'entre pas dans le champ de la TVA. Mais une option est possible pour le paiement de la TVA sur le prix, que la société bénéficiaire de l'apport ait ou non la qualité d'assujetti.

Les apports d'immeubles neufs par les assujettis sont obligatoirement soumis à la TVA sur le prix, sauf le jeu de la dispense énoncée à l'article 257 bis sur les transferts d'universalités. Quant aux immeubles anciens, leur mutation n'est pas soumise à TVA, sous réserve de l'option éventuellement prise par l'apporteur qui conduit à l'acquittement, soit d'une TVA sur le prix si le bien a ouvert droit à déduction, soit d'une TVA sur marge dans le cas contraire.

## Droit d'apport : régime de la TVA sur livraison

Nature du bien	Apporteur assujetti	Apporteur NON assujetti
Terrain A Bâtir	<p>- <b><u>Bien ayant ouvert droit à déduction</u></b> :</p> <p>TVA sur la valeur d'apport ...sauf 257 bis</p> <p>- <b><u>Sinon, TVA/marge</u></b></p>	Pas de TVA
T.N.AB.	<p style="text-align: center;"><b>Inapplication de la TVA</b></p> <p style="text-align: center;"><b><u>SAUF option</u></b> pour la <u>TVA/valeur d'apport</u></p> <p style="text-align: center;">(option sans objet si 257 bis)</p>	Pas de TVA
Immeuble neuf	<p style="text-align: center;"><b>TVA sur la valeur de l'apport</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Sauf art. 257 bis</b></p>	Pas de TVA,  <u>SAUF acquisition en vente d'immeuble à construire</u>
Immeuble ancien	<p style="text-align: center;"><b>Pas de TVA</b></p> <p style="text-align: center;"><b><u>SAUF option</u></b> :</p> <p>- TVA sur la valeur d'apport si le bien a ouvert droit à déduction</p> <p>- TVA/marge dans le cas contraire.</p> <p style="text-align: center;">(option sans objet si 257 bis)</p>	Pas de TVA

## **II.- Les apports et les droits d'enregistrement**

**Difficultés liées au droit positif** - Les textes n'ont malheureusement pas été retouchés pour tenir compte de la réforme. L'article 809 du CGI dispose simplement que « *sous réserve des dispositions du I de l'article 257* », les actes de formation de sociétés sont assujettis au droit d'enregistrement ou à la TPF sur le montant des apports déduction faite du passif. L'article 810-IV qui a survécu à la réforme prévoit que le droit fixe du I de ce même texte se substitue au droit proportionnel éventuellement applicable pour les immeubles entrant dans le champ d'application de la TVA.

Quant aux [instructions du 29 décembre 2010](#) et du [18 avril 2011](#), elles n'abordent pas la question des apports. Les praticiens en sont donc réduits à transposer les solutions connues en matière de vente tout en tenant compte des spécificités de taxations des apports.

**Combinaison TVA-enregistrement** - Avant l'entrée en vigueur de la réforme, la TVA sur mutation du bien apporté écartait le droit d'apport éventuellement dû. Ce principe n'a pas disparu. Sous réserve du jeu d'une éventuelle option pour la TVA, on ne peut à la fois percevoir une TVA sur la valeur d'apport et un droit proportionnel d'enregistrement. L'observation vaut que l'apport soit effectué à titre pur et simple ou à titre onéreux.

Se pose la même question que celle évoquée pour les échanges de savoir si l'assujettissement de l'apporteur à une TVA sur marge écarte le droit proportionnel d'enregistrement lorsqu'il est exigible. Bien qu'aucune distinction ne soit clairement effectuée dans les textes, il est douteux que la TVA sur marge écarte la perception du droit d'apport. Il y a lieu, a priori, de distinguer selon que la TVA s'applique de plein droit ou sur option. On est donc assez naturellement amené à envisager la situation des apports soumis de plein droit à la TVA sur la valeur d'apport et ceux qui n'y sont pas soumis.

### **A/ Les apports soumis de plein droit à la TVA sur la valeur du bien**

**Incertitudes résiduelles** - En vertu de l'article 810-IV du CGI, les droits proportionnels ne s'appliquent pas aux opérations soumises à la TVA. Ainsi que nous l'avons signalé, le texte ne distingue pas selon l'assiette de la TVA (TVA sur la valeur d'apport ou TVA sur marge).

S'il est douteux que les apports générant une TVA sur marge écartent le droit proportionnel d'apport, il est certain que ceux soumis de plein droit à la TVA sur la valeur d'apport sont exonérés de droits d'enregistrement lors de la constitution, et qu'ils donnent lieu à la perception du droit fixe de 500 € ou de 375 € en cas d'augmentation de capital social, selon que le capital issu de l'augmentation dépasse ou non 225.000 euros. Cela concerne les terrains à bâtir et les immeubles neufs apportés par un assujetti, ou encore les immeubles neufs apportés par un non assujetti qui l'a acquis en vente d'immeuble à construire.

### **B/ Les apports non soumis de plein droit à la TVA sur la valeur d'apport**

**Rappel** - Sous réserve d'éventuelles précisions contraires de la part de l'administration, les apports non soumis à la TVA, et ceux simplement soumis à la TVA sur marge, donnent classiquement lieu à la perception du droit d'apport. Il en va de même des biens qui ne sont soumis à la TVA que sur option, c'est-à-dire des terrains non constructibles et des immeubles anciens, étant précisé que le droit proportionnel d'enregistrement éventuellement dû porte sur l'assiette hors taxe dès lors que celle-ci ressort clairement.

S'agissant du droit proportionnel, on sait qu'une distinction s'impose traditionnellement entre les apports purs et simples et les apports à titre onéreux.

#### **1. Les apports purs et simples**

Sauf lorsque l'apport est éligible au sursis optionnel d'imposition des plus-values à long terme de l'article 151 *octies* du CGI, tout en étant assorti de l'engagement de conservation des titres pendant trois ans, le régime fiscal de fonctionnement de la société bénéficiaire de l'apport est déterminant.

En vertu de [l'article 810 bis du CGI](#), l'apport pur et simple effectué à une personne morale non soumise à l'IS par une personne physique ou par une personne morale non soumise à cet impôt ne donne lieu à aucune perception (sauf le droit fixe en cas d'augmentation de capital).

L'apport pur et simple effectué à une société soumise à l'IS donne en principe lieu à la perception du droit d'apport majoré de 5 %. Lorsqu'il est effectué par une structure soumise à l'IS, il s'agit un cas d'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports. L'apport pur et simple d'un immeuble à une structure soumise à l'IS par un apporteur relevant de l'IS n'est donc pas taxé au droit proportionnel.

## **2. Les apports à titre onéreux**

Quels que soient le régime fiscal de fonctionnement de la société bénéficiaire de l'apport et celui de la société apporteuse, la partie à titre onéreux d'un apport mixte entraîne la perception du droit de 5 % en vertu de l'article 683 *bis* du CGI. Bien entendu, les apports immobiliers effectués à l'occasion de la mise en société d'une entreprise individuelle éligible au sursis d'imposition de l'article 151 *octies* du CGI et assortis de l'engagement de conserver les titres pendant trois ans échappent au droit proportionnel.

## FICHE N° 10 - TRANSFERTS D'UNIVERSALITES

**Rappel** - On sait qu'en créant un article 257 *bis* du CGI, la loi de finances rectificative pour 2005<sup>83</sup> a transposé en droit interne la faculté prévue à l'article 5 paragraphe 8 de la sixième directive TVA n° 77/388 CEE du 17 mai 1977 de ne pas exiger l'imposition à la TVA des cessions de biens et des prestations de services réalisées dans le cadre de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens dès lors que l'opération intervient entre deux redevables et que le bénéficiaire continue la personne du cédant. Les conditions d'application et la portée de ce texte entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006 ont fait l'objet d'une [instruction du 20 mars 2006](#)<sup>84</sup>.

L'article 257 *bis* du CGI dispose que :

*« Les livraisons de biens et les prestations de services, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.*

*Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier, ainsi que, s'il y a lieu, pour l'application des dispositions du e du 1 de l'article 266, de l'article 268 ou de l'article 297 A ».*

Ce texte n'a été retouché par la loi de finances rectificative pour 2010 que pour les besoins d'une mise en harmonie avec le nouvel article 257-7 du CGI. Il n'a donc pas été affecté par la réforme. Une vision cohérente du nouveau dispositif implique de ne pas oublier ce texte lorsqu'il trouve à jouer. Après avoir évoqué ses conditions d'application, on en rappellera les conséquences.

### **I.- Les conditions d'application de l'article 257 bis du CGI**

La question la plus délicate consiste à s'assurer que le texte trouve à jouer parce que l'opération à traiter répond à la définition d'un transfert d'universalité. L'automatisme de l'article 257 *bis* mérite d'être soulignée, même si les praticiens prennent quelques précautions rédactionnelles lors de l'applicabilité de ce texte.

---

<sup>83</sup> N° 2005-1720 du 30 décembre 2005, art. 89.

<sup>84</sup> [BOI 3 A-6-06](#).

## A/ Définition de l'universalité totale ou partielle de biens

**Hypothèses visées** - La notion de « *transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens* » doit être interprétée à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes. Elle concerne « *le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome* ».

Cette définition vise les transferts d'entreprise ou de branches d'activité professionnelle. Elle a été étendue par voie de rescrits aux mutations d'immeubles affectés à une activité locative soumise à TVA.

### **1. Le transfert d'une activité professionnelle ou d'éléments susceptibles d'exploitation autonome**

Sont notamment regardés comme la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens :

- les apports globaux, effectués dans le cadre d'une opération de fusion, d'absorption ou de scissions et les apports partiels d'actifs constatés à l'occasion, par exemple, de la restructuration d'un groupe (apport d'une branche complète d'activité) ;
- les mutations à titre onéreux et apports de fonds de commerce ou d'exploitations agricoles, commerciales ou professionnelles. Il en est ainsi notamment des apports de fonds de commerce donnés en location-gérance qui permettent la poursuite d'une activité économique autonome, la location-gérance ne constituant qu'un simple mode d'exploitation du fonds ;
- la transmission d'une exploitation agricole même en cas de conservation par l'exploitant agricole qui cède ou apporte son exploitation de la parcelle de subsistance prévue à l'article L. 353-1 du Code rural ou de stocks et les mutations partielles d'exploitations agricoles réalisées dans le cadre de plans de transmission si elles portent sur des branches complètes d'activité ;
- la transmission d'une exploitation agricole à la suite de la dissolution de la communauté conjugale par divorce ou par le décès d'un conjoint commun en biens, à l'un des membres de ladite communauté qui vient immédiatement continuer l'activité de celle-ci ;

- la transmission d'une entreprise à la suite d'une procédure d'apurement collectif du passif ;
- la transmission universelle du patrimoine réalisée dans le cadre d'une opération de dissolution sans liquidation par confusion de patrimoine (*article 1844-5 du Code civil*) ;
- les transferts de compétence réalisés entre collectivités locales et établissements publics de coopération intercommunale en application des articles L. 1321-1 et suivants du Code général des collectivités territoriales ;
- les transferts de biens opérés lors de changements de mode d'exploitation des services publics.
- la cession par un exploitant agricole des biens mobiliers et immobiliers et des stocks représentatifs d'une universalité totale ou partielle de biens par un exploitant assujéti à la TVA au bénéfice d'un non assujéti lorsque ce dernier apporte simultanément ces biens à une entreprise redevable de la TVA (*Rescrit n° 2006/28 du 6 juin 2006*)<sup>85</sup>.
- la cession d'une exploitation agricole avec conservation des immeubles par le cédant si ce dernier donne ces biens en location au cessionnaire redevable de la TVA (*même rescrit n° 2006/28*).

Plusieurs situations posent un problème d'applicabilité de l'article 257 *bis* du CGI. Ainsi, il reste douteux que la cession du fonds par un exploitant à un autre et la vente concomitante par ce même cédant des murs dont il est également propriétaire à un investisseur (SCI par exemple) bénéficie de ce régime dérogatoire. Il semble que l'on puisse tout au plus espérer une dispense de TVA et de régularisation pour les éléments du fonds vendu.

## **2. Les transferts d'immeubles loués en TVA**

Après que l'applicabilité de l'article 257 *bis* aux bailleurs de locaux compris dans des résidences de tourisme ait été visée dans une réponse ministérielle du 31 janvier 2006<sup>86</sup>, plusieurs rescrits sont venus préciser la situation des immeubles loués en TVA au regard du champ d'application de l'article 257 *bis* du CGI.

---

<sup>85</sup> Revue Jurisagri n° 148, mai 2006, p. 53.

<sup>86</sup> Rép. Min. Vincent ROLLAND, JOAN, Q., 31 janvier 2006, n° 80427, p. 990.

Selon un rescrit n° 2006/34 du 12 septembre 2006, « *la dispense de taxation s'applique aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location immobilière avec reprise ou renégociation des baux en cours, qui interviendraient entre deux bailleurs redevables de la TVA au titre de cette activité dès lors que ces cessions s'inscrivent dans une logique de transmission d'entreprise ou de restructuration réalisée au profit d'une personne qui entend exploiter l'universalité transmise* ».

Un autre rescrit n° 2006/58 du 26 décembre 2006 énonce que « *la cession d'un immeuble inscrit à l'actif immobilisé d'une entreprise qui l'avait affecté à la réalisation d'une activité de location immobilière, avec reprise, avec ou sans négociation, du ou des baux en cours, doit être regardée comme intervenant dans le cadre de la transmission d'une universalité de biens puisque dans cette hypothèse, la transmission en cause s'inscrit dans une logique de transmission d'entreprise* ».

Cette extension a suscité et soulève encore de nombreuses interrogations<sup>87</sup>. Certaines hypothèses sont clairement éligibles à cette mesure. D'autres s'en trouvent manifestement ou expressément exclues. D'autres encore appellent une réponse incertaine.

**Les hypothèses admises** - L'hypothèse visée est celle de la cession d'un immeuble loué en TVA à un investisseur poursuivant l'activité de location assujettie. L'analyse littérale du rescrit qui évoque « *la cession d'un immeuble inscrit à l'actif immobilisé d'une entreprise qui l'avait affecté à une activité de location immobilière* » a pu susciter le doute. La question est en réalité sans objet dans la mesure où la notion d'entreprise doit être appréciée au sens de la TVA. Or, de ce point de vue, une personne physique ou morale donnant un immeuble en location sous le régime de la TVA constitue une entreprise au sens de cet impôt, ce qui est précisément l'objet du complément apporté par la doctrine administrative.

---

<sup>87</sup> Voir Eric PORNIN, *La dispense de taxation des transmissions d'universalité étendue aux cessions d'immeubles loués en TVA*, Bull. du CRIDON de PARIS, 15 nov. 2006, II-134, p. 4 ; V. Eliane FREMEAUX, Michel GUICHARD et William STEMMER, *Dispense de TVA sur la cession d'un immeuble affecté à une activité de location, Bilan d'une année de pratique*, JCP N 2007, n° 1251, p. 60, et Rev. dr. Fiscal 2008, n° 169, p. 7 ; M. GUICHARD et W. STEMMER, *Cession d'immeubles, transmission d'entreprise et TVA*, JCP N 2006, p. 2157 ; adde F. Faure, *L'article 257 bis du CGI: un nouveau "casse-tête" pour le notaire*, Cahiers du Cridon Lyon, 2007, p. 52. Adde Jean-Pierre. GARÇON, *La TVA appliquée à l'immobilier : actualités fiscales*, Cridon-Ouest, sept. 2008, p. 29 et s.

Le rescrit du 26 décembre 2006 a pu surprendre étonnant en ce qu'il assimile la cession d'un immeuble loué en TVA (à un bailleur qui poursuit l'activité de location en TVA) à une cession d'universalité de biens, c'est-à-dire en définitive, à une cession d'entreprise, ce qui était inattendu<sup>88</sup>. Les rédacteurs de l'instruction du 20 mars 2006 n'avaient sans doute eux-mêmes pas conscience de cette portée de l'article 257 *bis* du CGI à l'époque où ils ont rédigé cette instruction.

La question s'est par ailleurs déjà posée de savoir si la condition d'appartenance à l'actif immobilisé était remplie pour une SCI de gestion ou pour un particulier. Il s'agit moins de vérifier une notion formelle exclusivement comptable que de s'assurer de l'affectation durable de l'immeuble à l'activité de location sans qu'il puisse s'agir d'un élément de stock. Pour un opérateur n'ayant pas la qualité de marchand de biens et qui a mis l'immeuble en location, le bien, est censé représenter un élément d'actif immobilisé, sans que l'on ait à se poser la question de savoir si le cédant est ou non assujéti à l'IS ou aux BIC, ce problème de fiscalité directe étant étranger à celui de la TVA. Cette analyse est d'ailleurs confortée par le droit communautaire.

Bien que le crédit-bail immobilier soit une formule de financement non réductible à un bail, plusieurs opérations se rattachant au crédit-bail peuvent a priori bénéficier de l'article 257 *bis* du CGI : la vente d'un immeuble de rapport loué en TVA à un crédit-bailleur qui va consentir un crédit-bail dont les loyers sont soumis à TVA sur option, la levée de l'option par un crédit-preneur qui sous-loue l'immeuble sous le régime de la TVA, ou qui va immédiatement le donner en location sous le régime de la TVA<sup>89</sup>.

La cession peut porter sur un ou plusieurs immeubles. L'administration fiscale a précisé dans le rescrit du 26 décembre 2006 que la circonstance qu'à la suite de la transmission, le cédant continue par ailleurs d'affecter d'autres immeubles de son patrimoine à la location soumise à la TVA est indifférente. Cela n'autorise pas à faire jouer l'article 257 *bis* en cas de transmission d'un immeuble partiellement loué en TVA<sup>90</sup>.

Le bien cédé peut aussi être un droit indivis ou un droit en usufruit. Il ne peut en revanche s'agir de la cession de la nue-propriété d'un immeuble de rapport parce que le nu-propriétaire n'a aucune activité.

---

<sup>88</sup> Voir pourtant la Rép. Min. ROLLAND du 31 janvier 2006, préc.

<sup>89</sup> Sur l'article 257 *bis* et le crédit-bail immobilier, voir E. FREMEAUX, M. GUICHARD et W. STEMMER, étude précitée, n<sup>os</sup> 17 et 18.

<sup>90</sup> Rescrit du 4 mars 2008.

La conclusion par le cédant d'un bail ferme dont la prise d'effet est différée ou la signature d'une simple promesse de bail nous paraissent appeler des réserves en l'état actuel des rescrits qui ne tranchent absolument pas la question.

**Les hypothèses exclues** - Plusieurs situations se trouvent clairement hors du champ d'application de la double dispense instituée par l'article 257 *bis* du CGI :

- La cession par le bailleur à l'exploitant ;
- La cession par l'exploitant à un investisseur qui va donner en location en TVA ;
- La cession d'un immeuble affecté partiellement à une activité locative.

Par un rescrit du 4 mars 2008<sup>91</sup>, l'Administration a fait savoir que le jeu de l'article 257 *bis* doit alors être écarté dans la mesure où l'immeuble cédé ne constitue pas dans son ensemble une partie d'entreprise susceptible d'être qualifiée d'universalité partielle. Aucune distinction n'est effectuée selon la proportion d'affectation du bien à la location en TVA. Autrement dit, une absence partielle de location ou une pluralité de locations du même immeuble à plusieurs preneurs pour l'un desquels le bail n'est pas soumis à TVA, même portant sur une faible fraction des locaux, conduit à faire application des règles du droit commun, c'est-à-dire de la TVA sur mutation si l'immeuble est neuf, ou de la régularisation du droit à déduction.

- Les cessions de stocks par les marchands de biens ;

Le rescrit du 26 décembre 2006 précise la situation des marchands de biens. « *Lorsque dans le cadre de son activité d'achat et de revente d'immeubles, un marchand de biens procède à la vente isolée d'un immeuble prélevé parmi son actif circulant (son stock), il ne peut bénéficier de la dispense prévue par l'article 257 bis du même code, et ce, même si dans l'attente de sa revente, cet immeuble fait l'objet d'une location soumise à la TVA*<sup>92</sup> ».

En revanche, la cession par un marchand de biens du ou des immeubles qu'il détient en stocks et qui interviendrait dans le cadre de la transmission de l'ensemble de son activité de négociant en biens immobiliers au profit d'une personne qui continuera à réaliser cette activité, bénéficierait du régime de dispense prévu par l'article 257 *bis* du CGI déjà cité.

---

<sup>91</sup> Rescrit n° 2008/4 (TCA); Rev. Dr. fiscal 2008, n° 78, avec les obs. d'E. FREMEAUX et W. STEMMER.

<sup>92</sup> Selon les termes du rescrit, l'inscription en stocks de l'immeuble constitue un élément objectif permettant de révéler l'intention de l'opérateur de ne pas affecter durablement l'immeuble en cause à une activité de location en tant que loueur d'immeuble mais de le destiner purement et simplement à la vente.

De la même manière, pour une société de construction, une distinction devrait logiquement être effectuée entre les immeubles inscrits en immobilisation qui constituent un secteur locatif distinct et ceux figurant en stocks qui sont exclus du dispositif.

**Les hypothèses incertaines** - Le rescrit a laissé plusieurs questions en suspens<sup>93</sup>. On pense notamment aux locaux qui sont vacants à la date de la mutation et qui ont déjà été loués sous le régime de la TVA<sup>94</sup>. Dans ce cas, on pourrait penser à invoquer une instruction du 15 octobre 2004<sup>95</sup> qui avait admis la validité de l'option si la vacance est justifiée par des circonstances économiques indépendantes de la volonté du bailleur (début d'activité, conjoncture du marché immobilier, sinistre...).

Toute différente est l'hypothèse dans laquelle on observe une interruption de la location soumise à TVA. Il paraîtrait alors logique de se référer à la solution admise par l'Administration pour déterminer en pareil cas s'il y a matière à régularisation du droit à déduction. L'instruction précitée du 15 octobre 2004 a admis que ne constituait pas une cause de régularisation du droit à déduction la vacance temporaire des locaux nus justifiée par des circonstances économiques étrangères à la volonté du bailleur : il en est ainsi, par exemple, en cas de départ du preneur, alors que le bailleur effectue des diligences nécessaires à la recherche d'un nouveau locataire. En cas de vacance du bien jusqu'alors mis en location, il y a normalement lieu de considérer que l'article 257 *bis* du CGI n'est pas applicable si le propriétaire a effectué une déclaration de cessation d'activité au regard de la TVA.

Des hésitations subsistent par ailleurs sur l'interférence entre le champ d'application de l'article 257 *bis* du CGI et les règles relatives à la portée géographique de l'option pour l'assujettissement d'une location commerciale ou professionnelle à la TVA<sup>96</sup>.

---

<sup>93</sup> Eric PORNIN, étude précitée ; J-P. GARÇON, brochure préc., n<sup>os</sup> 58 et s.

<sup>94</sup> Cette situation doit être distinguée de celle des locaux qui sont destinés à la location, mais qui n'ont jamais été loués sous le régime de la TVA. Il est difficile d'affirmer à l'heure actuelle que l'article 257 *bis* est applicable à la cession d'un immeuble inachevé ou neuf qui est destiné à la location soumise à TVA, mais qui n'a pas été donné en location sous ce régime par le cédant. La prudence conduit à rechercher une confirmation expresse de l'application de l'article 257 *bis* du CGI auprès des services fiscaux et, à défaut, à appliquer le droit commun.

<sup>95</sup> BOI, 3 A-6-04, n<sup>os</sup> 6 et 7

<sup>96</sup> L'option couvre obligatoirement tous les locaux non exclus de son champ d'application que le bailleur possède dans l'immeuble loué (CGI, *ann. II, art. 193* ; DA 3 A-512, n<sup>os</sup> 4 et 5 ; *cela ne concerne donc pas les locaux d'habitation*). Par ensemble immobilier, on entend non seulement un groupe de bâtiments ayant fait l'objet d'un même plan de masse, d'un permis de construire unique, ou d'un même programme de construction, réalisé sur un terrain appartenant à une même personne, mais également deux ou plusieurs immeubles construits sur un même terrain et destinés à l'exercice d'une seule et même activité par le preneur. (V. la Doc. F. LEFEBVRE, TVA, II, n<sup>o</sup> 16.140 et s.).

## **B/ L'automaticité du texte**

**Absence d'option** - Il faut souligner que l'article 257 *bis* joue de plein droit lorsque l'opération se trouve dans son périmètre d'application. Il n'est donc pas question d'exercer l'option prévue au 5° *bis* de l'article 260 du CGI, ainsi que la confirme [l'instruction du 29 décembre 2010](#)<sup>97</sup>.

**Obligations déclaratives restreintes** - Il en résulte que les obligations déclaratives sont quasiment inexistantes. Le cédant et le bénéficiaire de la transmission d'universalité doivent mentionner le montant total hors taxe de la transmission sur la déclaration de TVA souscrite au titre de la période au cours de laquelle elle est réalisée. Ce montant sera mentionné sur la ligne « *Autres opérations non-imposables* ».

Cela étant, l'acte régularisant une opération relevant de ce texte en rappellera forcément l'application, et en précisera opportunément les conséquences pour le cessionnaire. Le défaut de référence à l'article 257 *bis* conduit le bureau des hypothèques ou la recette à faire application du droit commun. Il convient donc de stipuler au paragraphe fiscal de l'acte que la mutation relève de ce dispositif.

Lorsque le transfert d'universalité porte sur un immeuble loué, l'attention doit cependant être attirée sur la nécessité pour l'acquéreur d'exercer une option régulière pour l'assujettissement des loyers à la TVA quand ils n'y sont pas soumis de plein droit puisqu'il est impératif que la location soumise à TVA soit poursuivie du chef du cessionnaire<sup>98</sup>.

## **II.- Les conséquences du transfert d'universalité**

L'application de l'article 257 *bis* du CGI est de nature à entraîner plusieurs conséquences. D'une part, la TVA n'est pas exigée à l'occasion d'une livraison normalement taxable. D'autre part, le transfert en question ne génère aucune régularisation du droit à déduction.

---

<sup>97</sup> [BOI 3 A-9-10, n° 35](#).

<sup>98</sup> L'instruction du 3 décembre 2010 (3 A-8-10, n°s 12 et 13) prévoit certes une possibilité pour le cédant de transférer son option au cessionnaire. Toutefois, l'administration n'en précise pas les modalités formelles. Aussi, même si ce transfert est mentionné dans l'acte, il paraît préférable d'exercer expressément l'option auprès du centre d'impôts en précisant qu'elle prolonge celle exercée par le cédant.

### **A/ La dispense de TVA à l'occasion du transfert**

**TVA sur le prix** - La plupart du temps, la dispense a concerné en pratique les mutations d'immeubles neufs<sup>99</sup>. Mais cette dispense concerne aussi les terrains à bâtir. Le prix est alors un prix qui ne comprend aucune TVA.

**TVA sur marge** - La dispense concerne non seulement la TVA sur le prix, mais aussi l'assujettissement la TVA sur marge. Il résulte d'ailleurs du renvoi opéré par l'article 257 bis à l'article 268 du CGI que si le cessionnaire est ultérieurement soumis à la TVA sur marge, celle-ci se calcule comme s'il se substituait à l'auteur du transfert d'universalité<sup>100</sup>.

### **B/ La dispense de régularisation du droit à déduction**

**Absence de remise en cause du droit à déduction du cédant** - Les transferts de biens d'investissement réalisés dans le cadre de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, dans le délai de régularisation prévu à l'article 207 de l'annexe II au CGI ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction prévues à cet article<sup>101</sup>. L'instruction du 20 mars 2006<sup>102</sup> précise simplement que la régularisation du droit à déduction est due par le cessionnaire qui est réputé continuer la personne du cédant.

### **C/ Incidences de l'article 257 bis en matière d'enregistrement**

Lorsqu'une construction neuve est cédée par un assujetti avec la dispense de l'article 257 bis du CGI, la mutation ne donne lieu qu'à la perception de la TPF à 0,715 % sur le prix qui ne supporte aucune TVA.

---

<sup>99</sup> Si le bien était revendu dans les cinq ans de l'achèvement, de deux choses l'une : ou bien l'immeuble était revendu à quelqu'un qui ne poursuivait pas l'activité de location soumise à TVA, et il y avait application de la TVA immobilière, la mutation antérieure envisagée aujourd'hui étant réputée intercalaire ; ou bien l'immeuble était à nouveau cédé à quelqu'un qui continuait une activité de location soumise à TVA, et l'article 257 bis trouvait à nouveau à jouer.

<sup>100</sup> *Adde* l'instr. 3 A-6-06 du 26 décembre 2006, n° 12.

<sup>101</sup> Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant. Il est donc tenu, s'il y a lieu, d'opérer les régularisations du droit à déduction et les taxations de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient en principe incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité. La transmission n'entraîne pas une remise à zéro des délais de régularisation.

<sup>102</sup> BOI 3 A-6-06

Si la vente porte sur un immeuble ancien, le jeu de la dispense de reversement d'une TVA sur investissement déduite par le cédant évite d'observer une charge augmentative du prix liée à l'éventuelle facturation d'une régularisation du droit à déduction.

Par ailleurs, le jeu du texte est logiquement incompatible avec un engagement de revendre de l'article 1115 du CGI.

## FICHE N° 11 - GESTION DES ENGAGEMENTS DE REVENDRE ET DE CONSTRUIRE - SUBSTITUTION D'UN ENGAGEMENT A L'AUTRE

### **I. L'engagement de construire**

La souscription d'un engagement de construire permet à l'acquéreur d'un immeuble ou d'un droit immobilier d'être exonéré de droits de mutation, sous réserve du droit fixe de 125 euros prévu à l'article 691 bis du CGI (*article 1594-0 G, A-I du CGI*).

#### **A/ Champ d'application**

**L'engagement de construire ne peut être pris que par un assujetti agissant en tant que tel** - Seul l'acquéreur assujetti agissant en tant que tel dispose de la faculté de souscrire un engagement de construire. Rappelons qu'afin de s'assurer de la réalité de la qualité d'assujetti de son client, le notaire doit se voir communiquer le numéro d'identification TVA de ce dernier, ou à défaut, la copie du récépissé de dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 286, I-1° du CGI<sup>103</sup>.

**L'engagement de construire peut être pris sur tout immeuble ou droit immobilier** - L'administration n'a pas restreint le champ d'application matériel de l'engagement de construire qui peut dès lors être pris sur tout droit immobilier ou tout immeuble, bâti ou non bâti, quelles que soient la situation du vendeur et l'étendue du champ d'application de la TVA.

L'administration précise même que la circonstance que l'immeuble acquis n'ait pas, au moment de la signature de l'acte d'acquisition, la qualité de terrain à bâtir, ne fait pas obstacle à la souscription d'un engagement de construire. Cette hypothèse se rencontre notamment lorsqu'une personne achète un terrain non à bâtir en supposant que ce dernier deviendra constructible dans les quatre années de l'acquisition. Si tel n'est pas le cas, le non-respect de l'engagement de construire entraînera, à l'expiration du délai de quatre ans, une remise en cause de l'engagement avec les conséquences y afférentes (voir *infra*), sans que l'acquéreur ne puisse invoquer la force majeure, en raison de l'absence d'imprévisibilité<sup>104</sup>.

---

<sup>103</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 11.](#)

<sup>104</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 30.](#)

## **B/ Modalités d'application**

**Rédaction de l'engagement** - L'engagement peut être pris dans l'acte d'acquisition ou dans un acte complémentaire présenté au service des impôts du lieu de situation de l'immeuble en charge de l'enregistrement. Dans ce dernier cas, les droits de mutation acquittés lors de l'acquisition initiale sont restituables sur demande formulée dans le délai prévu à l'article R 196-1 du LPF<sup>105</sup>.

L'article 266 bis III de l'annexe III au CGI (*issu du décret n°2011-263 du 11 mars 2011*) indique que l'acte doit mentionner l'objet des travaux (c'est-à-dire s'ils consistent en une construction nouvelle, une surélévation à partir d'un immeuble existant, ou s'ils visent à rendre un immeuble existant à l'état neuf, ou à terminer un immeuble inachevé) et leur consistance (afin d'apprécier dans quelle proportion l'exonération est susceptible de s'appliquer lorsqu'il n'est pas prévu que le terrain ou l'immeuble bâti qui fait l'objet de l'acquisition soient entièrement destinés à la construction prévue)<sup>106</sup>.

**Travaux concernés** - Les travaux concernés par l'engagement de construire sont ceux visant à la production d'un immeuble neuf au sens de l'article 257 I 2 2° du CGI, qu'ils soient édifiés sur une surface vierge de toute construction ou qu'ils soient nécessaires pour terminer un immeuble inachevé, dès lors qu'ils conduisent au dépôt de la déclaration spéciale prévue à l'article 244 de l'annexe II au CGI ([BOI 7 C-2-11, n°26](#)).

*Exemple* : une société anonyme exploitant une activité commerciale en plein développement sur un terrain A acquiert le terrain B contigu, afin d'y édifier un entrepôt pour stocker sa production. Les travaux de construction visant à édifier un immeuble neuf, la société pourra prendre un engagement de construire portant sur le terrain B faisant l'objet de l'acquisition.

*Contra* : une personne physique marchand de biens acquiert un immeuble ancien, et envisage d'effectuer des travaux d'amélioration et d'aménagement intérieur (créer de nouvelles cloisons, effectuer des travaux de peinture, refaire la plomberie). Ces travaux, qui ne concourent pas à la production d'un immeuble neuf, ne peuvent pas faire l'objet d'un engagement de construire.

---

<sup>105</sup> 31 décembre de la seconde année suivant celle au cours de laquelle les droits de mutation ont été versés au Trésor Public.

<sup>106</sup> On remarquera que la destination de l'immeuble dont la construction est projetée ne doit plus être mentionnée.

### **Exonération de droits de mutation à concurrence d'une certaine superficie.**

L'exonération des droits de mutation s'applique à concurrence d'une certaine superficie qui varie selon l'affectation de la construction envisagée et l'objet des travaux (1594-0 G-III du CGI). Par conséquent, lorsque les conditions d'une exonération totale des droits de mutation ne sont pas réunies, une ventilation doit être opérée dans l'acte. Sur ce point, la réforme n'a apporté aucune modification majeure.

- Terrain destiné à la construction de maisons individuelles : l'exonération ne s'applique que dans la limite d'une superficie de 2.500 m<sup>2</sup> par maison construite ou de la superficie minimale exigée par la réglementation de l'urbanisme si elle est supérieure. Au-delà de cette superficie, l'exonération s'applique à une fraction du prix d'acquisition égale au rapport entre la superficie pour laquelle l'exonération est applicable et la superficie du terrain acquis (article 1594-0 G, A-III-al. 1 du CGI et article 266 bis II de l'annexe III au CGI).

*Exemple* : acquisition d'un terrain de 3.000 m<sup>2</sup> pour 150.000 euros en vue de construire une maison. Les documents d'urbanisme n'imposent aucune superficie minimale pour construire. L'exonération de droits de mutation s'applique à concurrence de  $(2.500 / 3.000) \times 150.000 \text{ €} = 125.000 \text{ €}$  (seul le droit fixe de 125 euros prévu à l'article 691 bis du CGI est applicable). Les droits de mutation sont dus à concurrence du surplus, s'élevant à 25.000 € (soit 150.000 - 125.000).

- Terrain destiné à la construction d'immeubles collectifs : l'exonération s'applique sans limitation de superficie dès lors que les constructions à édifier couvrent, avec leurs cours et jardins, la totalité des terrains acquis (article 1594-0 G, A-III-al. 2 du CGI).
- Terrain destiné à la construction d'immeubles non affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie totale : l'exonération s'applique dans la limite des constructions à édifier et des dépendances nécessaires à l'exploitation de ces constructions<sup>107</sup>.
- Surélévation à partir d'immeubles existants : l'exonération s'applique à une fraction du prix d'acquisition de l'immeuble d'emprise égale au rapport entre la surface hors œuvre brute (Shob) des locaux résultant des constructions réalisées en surélévation et au total de cette même surface et de celle de l'immeuble acquis (art. 266 bis II de l'annexe III au CGI).

---

<sup>107</sup> Article 1594-0 G, A-III-al. 2 du CGI, pour la notion de dépendances voir la note 21 sous le n° 26 du [BOI 7 C-2-11](#).

Toutefois, lorsque l'acquisition ne porte que sur le seul droit de surélévation, l'administration indique que l'exonération est acquise à proportion de la Shob construite rapportée à la superficie de l'emprise du bâtiment qui la supporte<sup>108</sup>.

- Immeuble devant faire l'objet d'une remise à l'état neuf : l'exonération s'applique à l'acquisition de l'ensemble du bâtiment qui fera l'objet de la rénovation.

**Cas particulier** - Lorsque l'acquéreur s'engage à réaliser des travaux qui ne donnent pas lieu à l'application du taux réduit de TVA au sens de l'article 279-0 bis du CGI<sup>109</sup>, et que l'immeuble ne comprend pas de planchers non porteurs (tous les planchers de l'immeuble contribuent à la résistance et à la solidité de l'ouvrage), l'administration considère que l'ensemble des éléments de second œuvre peuvent être rendus à l'état neuf si chacun des cinq autres éléments mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI a été rendu à l'état neuf dans une proportion au moins égale aux deux tiers<sup>110</sup>. L'acquéreur aura alors la faculté de prendre un engagement de construire et bénéficiera corrélativement de l'exonération de droits de mutation, à l'exception du droit fixe de 125 euros.

La justification des travaux prévue dans l'engagement sera assurée par la communication aux services des impôts d'une copie de la DAACT déposée en mairie.

**Délai de quatre ans pour construire** - A la différence de l'engagement de revendre, dont la durée a été étendue de quatre à cinq ans, le délai pour construire n'a pas été modifié par la nouvelle loi.

**Procédure de prorogation annuelle assouplie** - Ce délai de quatre ans peut être prorogé annuellement plusieurs fois.

La demande de prorogation du délai doit être formulée au plus tard dans le mois suivant l'expiration du délai initial imparti. Elle doit être adressée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception auprès du Directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble.

La demande doit être motivée, en ce sens qu'elle doit indiquer les raisons n'ayant pas permis de mener à bien le projet, et préciser la consistance des travaux prévus

---

<sup>108</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 26, note n° 23.](#)

<sup>109</sup> Travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur un immeuble et ne concourant pas à la production d'un immeuble neuf qui bénéficient à certaines conditions d'un taux réduit de TVA à 5,5 %.

<sup>110</sup> Voir supra, [Fiche n°4.](#)

dans l'engagement initial sur lesquels porte la prorogation demandée, ainsi que le montant des droits ayant été exonérés (*article 266 bis III de l'annexe III au CGI*). A la différence du régime antérieur, la prorogation du délai n'est plus subordonnée au commencement des travaux de construction mais elle n'a plus non plus de caractère automatique.

L'absence de notification d'un refus motivé de l'administration à l'issue d'un délai de deux mois à compter d'une demande de prolongation vaut acceptation de la demande.

Le refus, qui peut faire l'objet d'un recours devant le juge, doit être motivé (par exemple par la circonstance que le demandeur n'est pas en situation à court ou moyen terme de respecter son engagement, qu'il y a renoncé, ou alors qu'il apparaît définitivement acquis que ni la construction envisagée, ni aucune autre de nature à satisfaire les prescriptions de l'article 1594-0 G I du CGI ne sont en mesure d'aboutir au regard de l'évolution des contraintes d'urbanisme, d'environnement ou de sécurité)<sup>111</sup>.

**Justification du respect de l'engagement de construire** - A l'expiration du délai légal (éventuellement prorogé) qui lui est imparti pour construire, l'acquéreur doit justifier de l'exécution des travaux auxquels il s'est engagé. Cette justification résulte du dépôt de la déclaration de livraison à soi-même (*imprimé n° 940*) dans le mois suivant l'achèvement de l'immeuble, c'est-à-dire dans le mois suivant le dépôt de la DAACT (*articles 244 I de l'annexe II et 266 bis I de l'annexe III au CGI*).

### ***C/ Conséquences du non-respect de l'engagement de construire***

**Versement des droits de mutation** - Le non-respect de l'engagement de construire entraîne l'obligation de payer les droits d'enregistrement dont l'acquisition a été exonérée (*article 1840 G ter du CGI*). Ces droits sont liquidés au taux de droit commun et d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition de l'immeuble sur lequel portait l'engagement.

---

<sup>111</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 29](#).

L'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI (0,40 % par mois actuellement) court à compter du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation de l'acte d'acquisition à la formalité et doit être versé, comme le principal des droits, dans le mois suivant l'expiration du délai imparti.

**Respect partiel de l'engagement** - Lorsque l'engagement de construire n'est respecté que pour une fraction de l'immeuble sur lequel il portait, la régularisation du régime fiscal de l'acquisition est également partielle. L'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, à due concurrence, ainsi que des frais et intérêts de retard en résultant.

**Tolérance administrative** - L'instruction précise que lorsque l'édification des constructions est rendue impossible par la modification du PLU, entraînant l'abandon de l'engagement de construire, les droits sont liquidés sur la base de la valeur vénale du bien telle qu'elle résulte de la modification et l'intérêt de retard est décompté du premier jour du mois suivant la date d'effet de la modification<sup>112</sup>.

## **II. L'engagement de revendre**

### **A/ Champ d'application**

**L'engagement de revendre a été banalisé.** Le régime spécial de l'article 1115 du CGI, qui permet à l'acquéreur d'un immeuble de bénéficier du taux réduit de 0,715 % en contrepartie d'un engagement de revendre, jusqu'à présent réservé aux seules opérations réalisées par les marchands de biens, est ouvert à tous les assujettis agissant en tant que tels au sens de l'article 256 A du CGI (*sur cette notion, voir Fiche n° 1*). La qualité du cédant n'a pas d'incidence.

Corrélativement, le régime spécifique des marchands de biens, dont les contraintes administratives étaient devenues inutiles, a été supprimé.

**L'engagement de revendre peut être souscrit à l'occasion de l'acquisition de tout immeuble, y compris neuf** - Alors que sous le régime antérieur le régime spécial des achats en vue de la revente n'était pas applicable aux immeubles neufs entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière, un assujetti peut désormais placer l'acquisition d'un tel immeuble sous ce régime. La souscription de l'engagement de revendre ne présente toutefois d'intérêt que lorsque l'acquisition est faite auprès d'un particulier (non assujetti) n'ayant pas lui-même acquis l'immeuble en tant qu'immeuble à construire.

---

<sup>112</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 25](#).

## **B/ Modalités d'application**

**Nécessité d'un engagement dans l'acte** - L'engagement de revendre doit être souscrit dans l'acte d'acquisition. Ni les textes, ni la doctrine ne prévoient qu'il puisse être pris dans un acte complémentaire.

**Le délai imparti a été étendu de 4 à 5 ans** - S'agissant d'une mesure fiscale de faveur, elle est, en principe, d'application immédiate. Par conséquent, elle devrait être applicable à l'ensemble des délais en cours le 11 mars 2010, date d'entrée en vigueur de la réforme.

L'administration semble confirmer cette analyse dans [l'instruction du 18 avril 2011](#)<sup>113</sup>.

**Entre assujettis, le délai imparti au vendeur s'impose à l'acquéreur** (*sur ce point, voir IV A*).

**Une prorogation annuelle peut également être accordée sous certaines conditions** - Le IV bis de l'article 1594-0 G du CGI prévoit qu'une prorogation annuelle renouvelable du délai de cinq ans pour revendre peut être accordée par le Directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble ayant fait l'objet de l'engagement si celui-ci est situé dans le périmètre d'une zone d'aménagement concerté définie à l'article L. 311-1 du Code de l'urbanisme et acquis par la personne chargée de l'aménagement ou de l'équipement de cette zone.

La demande de prorogation doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de cinq ans précédemment imparti pour revendre, et adressée par pli recommandé avec avis de réception postale. Elle doit être motivée et préciser la consistance de l'immeuble concerné, ainsi que le montant des droits dont l'exonération a été subordonnée à la réalisation de l'engagement prévu à l'article 1115 (*article 266 bis, IV, de l'annexe III au CGI*).

L'administration précise que « *de telles prorogations annuelles peuvent être notamment accordées en raison des retards pris dans la commercialisation de la ZAC du fait de difficultés administratives ou techniques, ainsi que des délais nécessaires à l'appropriation de l'ensemble du foncier de la zone qui peut conditionner la rétrocession des emprises en cause* »<sup>114</sup>.

---

<sup>113</sup> [BOI 7 C-2-11 note 19 sous le n° 18.](#)

<sup>114</sup> [Instruction du 18 avril 2011, n° 20.](#)

La prorogation susceptible d'être accordée peut être renouvelée dans les mêmes conditions

**Délai abrégé en cas de vente de biens soumis au droit de préemption du locataire** - Le délai de revente reste fixé à deux ans en cas de **revente d'immeubles par lots** (« *ventes à la découpe* ») déclenchant un droit de préemption des locataires (*CGI, art. 1115, dernier alinéa*).

### C/ Non respect de l'engagement de revendre

**Sanction de l'absence de revente dans le délai de 5 ans** - La déchéance du régime fiscal de l'acquisition est en principe encourue du seul fait que les biens acquis n'ont pas été revendus dans le délai légal de 5 ans éventuellement prorogé.

L'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après le tarif en vigueur au jour de l'acquisition du bien, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeur qui en résultent (*article 1840 G ter du CGI*) et de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, au taux de 0,40% par mois.

**Cas de non-respect de l'engagement de revendre** – L'administration confirme les cas de déchéance issus de la doctrine et de la jurisprudence antérieure. Par conséquent, la donation consentie par un assujetti pendant le délai de 5 ans est une cause de déchéance, de même que la transformation d'une SARL en SCI, qui ne constitue pas une mutation d'immeuble, sauf reprise de l'engagement par la SCI.

L'article 1115, alinéa 4, dispose que : « *Les transferts de droits ou de biens dans un patrimoine fiduciaire et les apports purs et simples effectués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1996 ne sont pas considérés comme des ventes* ». A l'inverse, les apports à titre onéreux, ou la partie de l'apport réalisée à titre onéreux dans le cas d'apport mixte, demeurent assimilés à une vente.

**Déchéance partielle** - Dans cette hypothèse, la régularisation du régime fiscal de l'acquisition se fait au prorata des biens non revendus.

L'instruction opère cependant une distinction. Elle admet que : si le bien a été acquis pour un prix global et que le prix de cession des fractions revendus dans le délai de cinq ans est au moins égal au prix d'acquisition global de l'immeuble, la déchéance ne soit pas encourue.

A l'inverse, si le prix d'acquisition des fractions du bien non revendus a été distingué dans l'acte, la déchéance sera encourue sur ces parcelles, et les droits seront rappelés sur la base de leur prix d'acquisition.

**Force majeure.** La force majeure pourra faire échec à la déchéance. Cela suppose de démontrer que l'événement invoqué présente un caractère extérieur, imprévisible et insurmontable. La jurisprudence rendue à cet égard sous le régime antérieur des marchands de biens apparaît transposable.

**Double engagement de construire et de revendre sur des assiettes distinctes :** L'administration précise expressément qu'une même acquisition peut donner lieu à la souscription de plusieurs engagements différents (engagement de construire et engagement de revendre). Une ventilation du prix d'acquisition (« *sous [la] responsabilité [de l'acquéreur] et sous le contrôle de l'administration* ») sera alors nécessaire afin de distinguer l'assiette des droits d'enregistrement liquidés à des taux différents<sup>115</sup>.

### **III.- Les substitutions d'engagements**

Dans l'hypothèse où un engagement a été souscrit, il est désormais admis qu'un autre engagement y soit substitué. Les conséquences varient selon que l'engagement substitué est un engagement de construire ou un engagement de revendre. En effet, si dans le premier cas, un engagement remplace l'autre (A), dans le second cas, un engagement succède à l'autre (B).

#### **A/ La substitution d'un engagement de revendre à un engagement de construire**

**Situations visées** – L'article 1594-0 G II 2<sup>e</sup> alinéa dispose qu'une personne ayant pris un engagement de construire peut y substituer un engagement de revendre, à la condition que l'engagement de construire initial soit en cours de validité. [L'instruction du 18 avril 2011](#) précise expressément que cette faculté est limitée aux cinq années à compter de la date à laquelle l'engagement de construire a été souscrit par l'acquéreur<sup>116</sup>.

Elle permet au demandeur d'éviter tout risque de redressement au titre du non-respect de l'engagement de construire.

---

<sup>115</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 27.](#)

<sup>116</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 32.](#)

*Exemple* : une société de promotion immobilière achète l'année N un terrain destiné à la construction d'un ensemble de maisons individuelles et s'engage à effectuer les travaux nécessaires à l'édification des constructions. Rencontrant des difficultés pour commercialiser les maisons avant d'avoir commencé les travaux de construction, la société renonce à son projet l'année N + 2, et décide de diviser le terrain et de vendre les parcelles comme terrains à bâtir à des particuliers acquéreurs qui construiront eux-mêmes des maisons individuelles à usage d'habitation.

La société pourra substituer à l'engagement de construire initialement souscrit un engagement de revendre. Elle sera redevable des droits d'enregistrement au taux de 0,715 %, assortis de l'intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation à la formalité de l'acte d'acquisition de l'année N.

**Le délai imparti pour construire étant de quatre ans, cela signifie-t-il qu'un engagement de revendre peut être substitué à un engagement de construire déjà expiré, à l'issue des quatre années ?**

La réponse est négative. Ainsi que l'indique la note 25 sous le n° 34 de [l'instruction du 18 avril 2011](#), la substitution ne pourra être effectuée au cours de la cinquième année que si l'engagement de construire a fait l'objet d'une première prorogation annuelle. Par conséquent, si l'octroi de la prorogation apparaît difficile à obtenir<sup>117</sup>, il sera plus prudent de procéder à la substitution avant l'expiration du délai initial de quatre ans.

**Question non résolue : Substitution d'un engagement de revendre à un engagement de construire après démolition de la construction acquise.**

*Exemple* : une société de promotion immobilière a acquis en N un immeuble bâti en mauvais état, et a pris un engagement de construire dans l'acte. En N+1, la société procède à la démolition de l'immeuble existant et, ne pouvant financer la construction, décide de revendre le bien en l'état, c'est-à-dire le terrain nu. Peut-elle substituer un engagement de revendre à l'engagement de construire souscrit initialement ?

---

<sup>117</sup> Nous avons vu ci-dessus que l'administration fiscale peut opposer un refus motivé à la demande du contribuable.

Bien qu'il n'existe aucune jurisprudence contraire, l'administration pourrait contester l'opération. En effet, le caractère rétroactif de la substitution d'un engagement de revendre à un engagement de construire a pour conséquence que l'engagement de revendre prend effet au jour de la souscription de l'engagement de construire initial.

Or, bien que ni l'article 1115 du CGI, ni la doctrine administrative ne se prononcent expressément pour une obligation de revente de l'immeuble en l'état (seul le cas de la perte de la nature immobilière du bien entre l'acquisition et la revente était envisagé dans la doctrine antérieure comme hypothèse de déchéance du régime)<sup>118</sup>, l'esprit du régime de faveur de l'article 1115 du CGI consiste à considérer que l'opération d'achat suivie de revente dans le délai prévu forme une seule mutation.

Il existe donc un risque que l'administration considère que l'engagement de revendre n'est pas respecté lorsque la vente porte sur un immeuble n'ayant pas la même qualification fiscale que l'immeuble acquis, du fait de l'intervention du vendeur.

**Substitution d'un engagement de revendre à un engagement de construire pris avant la réforme ?** Sur ce point, il existe des divergences d'opinion.

Pour certains, la seule condition posée par l'article 1594-0 G II du CGI à la substitution d'un engagement à l'autre se limite à la possession de la qualité d'assujetti au jour de l'acte.

Pour d'autres, le caractère rétroactif de la substitution implique d'apprécier les conditions de validité au jour de souscription de l'engagement de construire initial. Or, l'on sait qu'avant l'entrée en vigueur de la réforme, la souscription d'un engagement de revendre nécessitait d'avoir la qualité de marchand de biens et d'avoir rempli les obligations qui y étaient attachées (déclaration d'existence, tenue du répertoire...).

La substitution d'un engagement de revendre à un engagement de construire pris avant le 11 mars 2010 pourrait ainsi être réservée aux assujettis ayant eu la qualité de marchand de biens au jour de la souscription de l'engagement de construire initial. On observera cependant que l'administration ne formule aucune réserve dans l'instruction sur ce point.

---

<sup>118</sup> Cass. Com. 24 novembre 1981 affaire SARL « *Forestière et immobilière de Chamailles* ».

**Substitution totale ou partielle** - Lorsque la souscription de deux engagements dans un même acte d'acquisition n'est pas possible ou souhaitée par les parties, il peut être intéressant de faire prendre à l'acquéreur un engagement de construire sur la totalité de l'immeuble acquis, puis d'y substituer un engagement de revendre sur une partie.

**Modalités de la substitution** - La substitution d'engagement prend la forme d'un acte complémentaire à l'acte de mutation comportant l'engagement d'origine auquel se substitue le nouvel engagement. L'acquéreur doit enregistrer cet acte dans le délai d'un mois à compter de la date de l'acte.

Cet acte complémentaire précise l'objet et la consistance des travaux auxquels le demandeur renonce, ainsi que la valeur de l'acquisition d'origine (c'est-à-dire celle dont l'exonération était jusque là subordonnée à la réalisation de la construction), pour laquelle est sollicité le bénéfice des dispositions de l'article 1115 du CGI (*article 266 bis VI de l'annexe III au CGI, [BOI 7C-2-11, n°32](#)*).

**Conséquences de la substitution** - Le demandeur se trouve libéré de l'engagement de construire qu'il avait souscrit et de tout risque de redressement au titre du non-respect de cet engagement.

La substitution rend exigible la taxe de publicité foncière au taux de 0,715 % comme si l'engagement de revendre avait été pris par l'acquéreur dès l'acquisition initiale, assortie de l'intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation à la formalité de l'acte qui a fait l'objet de la substitution<sup>119</sup>.

Le recouvrement s'opère par la voie d'une proposition de rectification (*articles L 55 et s. du LPF*) et d'un avis de mise en recouvrement (*article L 256 du LPF*). La substitution est subordonnée à l'acquittement des droits réclamés.

### **B/ La substitution de l'engagement de construire à l'engagement de revendre**

**Situations visées** - La faculté de substituer un engagement de construire à un engagement de revendre est également offerte par la loi (*article 1594-0 G-II du CGI*). La substitution doit aussi être effectuée avant l'arrivée à échéance de l'engagement de revendre souscrit initialement<sup>120</sup>.

---

<sup>119</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 32](#).

<sup>120</sup> [BOI 7 C-2-11, n° 17](#).

La substitution d'un engagement de construire à un engagement de revendre n'a pas de caractère rétroactif. L'engagement de construire prend effet à la date à laquelle il est souscrit auprès de l'administration, et vaut réalisation de l'engagement de revendre.

*Exemple : une société agissant en qualité d'assujettie a acquis l'année N un immeuble en très mauvais état, et a pris dans son acte d'acquisition un engagement de revendre l'immeuble. En N+4, elle modifie son projet et décide de procéder à la rénovation lourde de l'immeuble. L'engagement de revendre n'étant pas arrivé à échéance, la société peut y substituer un engagement de construire. Elle disposera alors d'un délai de quatre années à compter de la substitution pour réaliser les travaux de construction envisagés. Sauf demande de prorogation, ils devront être achevés en N+8.*

**Substitution totale ou partielle** - La substitution pourra porter sur l'intégralité de l'immeuble acquis, ou sur une partie seulement.

**Peut-on substituer un engagement de construire à un engagement de revendre pris avant la réforme ?** A la différence de la substitution d'un engagement de revendre à un engagement de construire, ce point ne soulève pas de difficultés particulières, en raison de l'absence de rétroactivité de la substitution.

**Cas particulier - Peut-on procéder à des substitutions successives ?** Autrement dit, peut-on substituer un engagement de construire à un engagement de revendre souscrit initialement puis, avant l'expiration du délai imparti pour construire, substituer un nouvel engagement de revendre ? Le renvoi opéré par l'administration dans le dernier paragraphe du n° 32 de [l'instruction du 18 avril 2011](#) au n° 17 du même texte, semble l'admettre.

**Modalités de la substitution.** La substitution résulte de l'envoi au service des impôts par lettre recommandée avec demande d'avis de réception d'une déclaration faisant référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte de mutation comportant l'engagement de revendre auquel se substitue le nouvel engagement (*article 266 bis V de l'annexe III au CGI, [BOI 7C-2-11, n°17](#)*).

Toutefois, il est possible de procéder également dans ce cas à la rédaction d'un acte complémentaire, à présenter aux services de l'enregistrement du lieu de situation de l'immeuble. Cette solution offre l'avantage de préserver la « traçabilité » des engagements, particulièrement dans l'éventualité d'une revente future de l'immeuble avec reprise de l'engagement de construire par le sous-acquéreur.

La déclaration doit préciser l'objet et la consistance des travaux prévus par cet engagement ainsi que le montant des droits dont l'exonération sera subordonnée à leur exécution.

**Coût** - L'instruction prévoit expressément que la substitution n'est soumise au paiement d'aucun droit. Comme sous le régime antérieur, la TPF acquittée lors de l'acquisition n'est pas restituable.

**Conséquences du non-respect de l'engagement de construire substitué** – A l'expiration du délai imparti, les droits de mutation devront être acquittés, pour un montant égal à la différence entre le droit de vente et la TPF acquittée lors de la prise de l'engagement initial de revendre (c'est-à-dire la TPF qui n'avait pas été restituée au moment de la substitution), ainsi que l'intérêt de retard décompté depuis la substitution.

#### **IV. Mutations successives de biens soumis à engagements - Reprise de l'engagement de revendre ou de construire**

##### **A/ Engagements de revendre successifs**

**Obligation de revendre dans le délai imparti à l'acquéreur initial.** En cas de mutations successives par des assujettis ayant pris un engagement de revendre, l'article 1115, alinéa 2, du CGI dispose que « *le délai imparti au premier acquéreur s'impose à chacune de ces personnes* ».

Il s'agit ici d'« *éviter la rétention foncière* » ([instruction 7 C 2-11 précitée](#)).

En cas de mutations successives entre assujettis, le sous-acquéreur est tenu comme auparavant par le délai restant imparti à son cédant, sans bénéficier du délai de cinq ans qui aurait été applicable en dehors de toute mutation successive.

**Acquisition initiale antérieure au 11 mars 2011 - Bénéfice de l'allongement du délai de revente.** Lorsque l'engagement originaire a été pris avant le 11 mars 2010, le sous-acquéreur, puisqu'il est tenu par le délai imparti à son vendeur, devrait comme son auteur bénéficier de la prorogation. Pour conserver le bénéfice du régime de faveur, il devra avoir procédé à la revente du bien dans les cinq années suivant l'acquisition initiale du vendeur, sauf prorogation annuelle.

**Déchéance** - A défaut de revente à l'expiration du délai de 5 ans, le redevable des droits et intérêts de retard sera le dernier propriétaire du bien. Par hypothèse, les précédents acquéreurs marchands de biens ont respecté leur engagement.

Les droits dont le dernier acquéreur a été exonéré seront calculés sur la valeur du bien au jour de sa propre acquisition, et les intérêts de retard seront calculés à compter de la même date.

**Acquisition après l'expiration du délai de revente de l'acquéreur initial** - Un assujetti peut-il prendre un engagement de revendre et bénéficier d'une taxation réduite alors que le délai imparti à son cédant est déjà expiré ?

Si, par hypothèse, le cédant a été déchu du régime de faveur et a acquitté (ou doit acquitter) les droits au taux de droit commun, il semble possible d'admettre que le sous-acquéreur puisse prendre un engagement de revendre, lequel aura alors pour point de départ sa propre acquisition. Cette position n'est cependant pas confirmée par les services fiscaux et nous avons eu connaissance de procédures de rectification engagées sur ce point.

### **B/ Engagements de construire successifs**

En cas de mutations successives entre assujettis ayant pris ou souhaitant prendre un engagement de construire, la problématique est différente.

Avant la réforme, la doctrine précisait que les engagements des acquéreurs successifs étaient indépendants, chacun n'étant tenu vis-à-vis de l'administration fiscale que par un délai de 4 ans qui ne commençait à courir qu'à compter de sa propre acquisition.

Lorsqu'elle était prévue, la reprise de l'engagement du cédant était purement conventionnelle et inopposable à l'administration fiscale. Elle avait pour effet de mettre à la charge de l'acquéreur les droits et intérêts de retard dus par le vendeur en cas de défaillance, mais laissait intact son propre engagement.

L'article 1594-0 G-II, 2<sup>ème</sup> alinéa, du CGI tel que modifié prévoit désormais :

*« En cas d'acquisitions successives par des personnes mentionnées au I, l'engagement pris par le cédant **peut être repris** par l'acquéreur auquel s'impose alors le délai imparti au cédant. »*

**Reprise légale de l'engagement – Faculté offerte par la loi.** Le sous-acquéreur souhaitant prendre un engagement de construire peut reprendre l'engagement du cédant ou, si l'on s'en tient à la rédaction du texte, se contenter de prendre un engagement autonome, avec son délai propre.

En pratique, la reprise du délai imparti au cédant constitue le plus souvent une condition imposée par le vendeur à la conclusion de la vente.

De façon marginale, le sous-acquéreur peut se borner à reprendre l'engagement du cédant, si lui-même n'a aucun intérêt à prendre un nouvel engagement pour son propre compte. C'est le cas par exemple des collectivités publiques qui bénéficient de l'exonération visée à l'article 1042 du CGI ([\*instruction, n° 31, note 24\*](#)).

**Superposition d'un engagement propre** – Que le sous-acquéreur reprenne ou non l'engagement de construire du cédant, seule la prise d'un engagement indépendant lui permet de bénéficier de l'exonération de droits de mutation, c'est-à-dire d'une taxation limitée à 125 euros.

**Formes et conditions de la reprise** - En tout état de cause, la reprise de l'engagement du cédant n'est possible que dans la mesure où le délai (4 ou 5 ans) n'est pas expiré.

**Modalités** - la reprise de l'engagement doit être formalisée dans l'acte d'acquisition qui fera référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte antérieur dans lequel le cédant s'était lui-même engagé à construire.

**Effets** - La reprise de l'engagement par le cessionnaire libère le cédant de tout rappel éventuel, pour le cas où le nouvel acquéreur ne serait finalement pas en mesure de justifier de l'exécution des travaux requise au terme du délai qu'il a repris et qui s'impose à lui, sauf à en obtenir la prolongation dans les conditions prévues au IV du A de l'article précité. Il en ira de même si cet acquéreur est amené à son tour à céder l'immeuble en cause à un autre assujetti, ce dernier ayant la possibilité de reprendre les engagements du cédant, et ainsi de suite.

**Conséquences de la déchéance pour le sous-acquéreur** - En cas de non-respect de l'engagement de construire, le sous-acquéreur devra acquitter les droits de mutation dont il a été dispensé lors de sa propre acquisition, ainsi que l'intérêt de retard, décompté depuis la date de la première acquisition et liquidé sur le montant des droits éludés lors de chacune des mutations successives selon la durée écoulée jusqu'à la mutation suivante (*CGI, 1840 G Ter et 1727, [\*instruction précitée, n° 31\*](#)*).

Le sous-acquéreur défaillant ne paiera donc les droits de mutation qu'une seule fois, sur sa propre acquisition. L'administration admet en effet dans l'instruction qu'il soit libéré des autres engagements portant sur le même immeuble.

**Question non résolue - Reprise de l'engagement de construire par un non-assujetti** - Le cédant tenu par un engagement de construire peut vouloir faire reprendre celui-ci par son acquéreur, alors même qu'il n'est pas assujetti.

De même qu'un non-assujetti ne peut pas prendre un engagement de construire, une reprise d'engagement réservée par les textes aux assujettis ne saurait être opposable à l'administration fiscale.

Pour autant, il semble, comme avant l'entrée en vigueur de la réforme, que l'engagement de construire pris par l'acquéreur assujetti sera considéré comme rempli si, dans le délai qui lui est imparti, une construction est réalisée par l'un des acquéreurs suivants, quelle que soit sa qualité. Cette position n'est toutefois pas partagée par tous les CRIDON.

## **FICHE N° 12 : LE DEMEMBREMENT DE L'IMMOBILIER ET LA DEDUCTION DE LA TVA**

La cession d'un droit démembrement, ou sa constitution à titre onéreux, obéissent, en matière de TVA, aux mêmes règles que l'immeuble auquel il se rapporte<sup>121</sup>.

Ainsi, la cession de la nue propriété d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, par un assujetti agissant en tant que tel, est par principe exonérée de TVA avec possibilité d'option.

L'extinction d'un usufruit reste hors du champ d'application de la TVA dans la mesure où il ne s'agit pas d'une opération réalisée à titre onéreux.

Ce principe d'assimilation au régime applicable au sous jacent ne pose pas de réelle difficulté, si ce n'est celles rencontrées dans l'exercice des droits à déduction par les différents titulaires de ces droits démembrement, ainsi que l'éventuel transfert d'un droit à déduction.

Le droit à déduction est en effet le mécanisme essentiel sur lequel repose le système de TVA ; mécanisme qui assure en principe la neutralité de la TVA qui n'est finalement supportée que le consommateur final.

### **I.- Démembrement et droits à déduction : principe de l'affectation**

[L'instruction du 29 décembre 2010](#)<sup>122</sup> prévoit que la nue propriété doit être regardée comme n'étant pas affectée à une activité économique imposable.

En d'autres termes, l'affectation du droit, qu'il s'agisse de la nue propriété ou de l'usufruit, déterminera les conditions d'ouverture du droit de déduire la TVA y afférente. Par principe, la nue propriété n'ouvre pas droit à déduction.

Ce principe, fondé sur les opérations économiques plus que sur la qualité d'assujetti ou la nature du bien, souffre toutefois une exception, en ce qui concerne le transfert du droit à déduction.

---

<sup>121</sup> [BOI 3 A-9-10 n° 44.](#)

<sup>122</sup> [BOI 3 A-9-10 n° 166.](#)

## **II.- Le transfert du droit à déduction**

L'administration admet, à titre de mesure de tempérament, que le nu propriétaire puisse transmettre le droit à déduction dont il est privé à l'usufruitier qui utiliserait le bien pour les besoins d'opérations taxables. Il n'y a alors aucune « *déperdition* » de TVA lorsque l'usufruit est affecté à une opération taxable.

Ce transfert demeure toutefois soumis à la condition que la nue propriété et l'usufruit constituent une immobilisation pour chacun des titulaires des droits démembrés.

Cette double condition est en réalité loin d'être anodine et ne va pas sans poser quelques difficultés.

### **A/ La définition de l'immobilisation**

La notion d'immobilisation n'est pas spécialement définie pour l'application de la TVA, la Directive laissant aux États membres la possibilité de la qualification des biens d'investissement pour la régularisation de la taxe ayant grevé de tels biens<sup>123</sup>. C'est ainsi que, sous certaines conditions des immeubles conservés en stocks en l'attente de leur vente, sont assimilés à des immobilisations (§ 172 et s. de l'instruction). La permanence de l'affectation du bien à une activité taxable demeure le critère essentiel de la qualification des immobilisations.

### **B/ Les conséquences pratiques**

Dés lors que chacun des deux droits constitue pour celui qui en est titulaire une immobilisation, l'administration<sup>124</sup> prévoit que la TVA grevant la nue propriété peut être transférée à l'usufruitier qui affecte son droit à des opérations taxables.

Elle admet en réalité qu'il n'y a pas, dans un tel cas, de déperdition de TVA.

#### **1. Démembrement résultant de la cession ou de la constitution à titre onéreux de l'usufruit**

Par hypothèse, un assujetti agissant en tant que tel acquiert un bien en pleine propriété et revend ultérieurement l'usufruit.

---

<sup>123</sup> Cf. [article 207 IV-3 de l'annexe II au CGI](#).

<sup>124</sup> [BOI 3 A-9-10, n° 116 s.](#)

Dans la mesure où la cession de l'usufruit est soumise à TVA, l'on va estimer que cette cession ouvre un droit à déduction au nu propriétaire à proportion de la valeur de l'usufruit par rapport à la valeur totale de l'immeuble. La fraction de taxe non déduite par le nu propriétaire (qui correspond à la partie nue propriété) peut être transférée à l'usufruitier.

Si le nu propriétaire a déduit l'intégralité de la TVA sur l'acquisition, il devra régulariser la taxe dans la même proportion que précédemment (« *TVA sur usufruit* »), en fonction du nombre d'années restant à courir jusqu'à l'expiration du délai de 20 ans. Il pourra transférer ce montant à l'usufruitier.

Exemple : Acquisition de la pleine propriété pour 100 + 19,6 (TVA)  
Cession de l'usufruit pour 10 + 1,96 (TVA)

Le nu-propriétaire pourra déduire 10 % de la TVA sur acquisition et transférer 90 % à l'usufruitier. L'usufruitier pourra alors déduire la TVA sur sa propre acquisition (1,96), ainsi que celle transférée par le nu propriétaire (90 % de 19,6), en fonction de son coefficient de déduction.

Si la constitution de l'usufruit a lieu alors que le nu propriétaire a déduit l'intégralité de la TVA, il devra régulariser par vingtièmes à hauteur de 90 % de la TVA déduite multipliée par le nombre d'années restant à courir jusqu'à l'expiration du délai de 20 ans.

En cas d'extinction de l'usufruit dans le délai de 20 ans de sa constitution, l'usufruitier devra également procéder aux régularisations par vingtièmes sur la TVA déduite. Corrélativement, le nu propriétaire pourra, s'il utilise à nouveau le bien à des opérations taxables, bénéficier d'une régularisation positive de TVA à hauteur du nombre d'années restant à courir jusqu'à l'expiration de son propre délai de 20 ans.

## **2. Démembrement résultant de la cession de la nue propriété**

En cas de cession de la nue propriété donnant lieu au paiement de la TVA, le nu propriétaire ne peut pas déduire la taxe dans la mesure où il n'affecte pas, par principe, la nue propriété à une opération taxable.

En revanche, il pourra délivrer une attestation transférant le droit à déduction de cette taxe à l'usufruitier qui affecterait le bien à des opérations taxables.

En outre, si le bien n'était pas soumis à des opérations taxables par le propriétaire (par exemple, location par bail d'habitation), la cession de la nue propriété, si elle est soumise à TVA ouvre au nu propriétaire un droit à déduction à hauteur de la fraction que représente la nue propriété par rapport à la valeur totale du bien.

Enfin, lors de l'extinction de l'usufruit, chacun devra procéder aux éventuelles régularisations par vingtièmes en tenant compte du délai propre à chaque droit.

Exemple :

Une SCI achète en VEFA un immeuble pour 100 + 19,6 de TVA qu'elle loue ensuite par bail d'habitation. Elle n'exerce donc aucun droit à déduction.

La quatrième année suivant l'achèvement, elle cède la nue propriété pour 10 + 1,96 de TVA.

L'usufruit n'étant pas affecté à une activité soumise à TVA, le nu propriétaire ne peut pas transférer à l'usufruitier son droit à déduction. Cependant, la cession étant soumise à TVA, cela lui ouvre un droit à régularisation et lui permet de déduire une partie de la TVA d'amont à hauteur du nombre d'années restant à courir jusqu'à l'expiration du délai de 20 ans, à proportion du prix de cession de la nue propriété par rapport au prix d'acquisition de la pleine propriété :

$$\begin{array}{rcccl} 19,6 & & x & & 10/100 & & x & & 15/20 \\ \text{TVA sur construction} & & & \text{Rapport prix cession NP/prix PP} & & & & \text{Nombre d'années} & \\ & & & & & & & \text{restant à courir} & \end{array}$$

Au moment de l'extinction de l'usufruit, si le propriétaire affecte le bien à une activité taxable, il bénéficiera à son tour d'un droit à régularisation positive à hauteur du nombre d'années restant à courir jusqu'à l'expiration du délai de 20 ans dont le point de départ est cette fois l'acquisition de la nue propriété.

$$\begin{array}{rcccl} 19,6 & & x & & 10/20 \\ \text{TVA sur construction} & & & & \text{Nombre d'années restant à courir} \end{array}$$

### **3. Cas non prévus par l'instruction du 29 décembre 2010**

#### **3.1. Acquisition démembrée**

L'administration fiscale prévoit le cas de la cession de l'usufruit et celui de la cession de la nue propriété. Mais qu'en est-il en cas d'acquisition démembrée ? Une SCI acquiert la nue propriété d'une société, une SARL achetant l'usufruit temporaire à cette même société.

Bien qu'aucune précision ne soit apportée sur le sujet, on peut imaginer que les mêmes règles que celles précédemment exposées sont applicables. Le nu propriétaire devrait pouvoir transférer à l'usufruitier son droit à déduction sur l'acquisition.

### **3.2. Situation du nu propriétaire non redevable**

En ce qui concerne la TVA payée par le nu propriétaire et dans la mesure où le bien constitue pour lui une immobilisation, il devrait pouvoir transférer son droit à déduction à l'usufruitier. Reste à savoir si, alors qu'il n'est pas redevable de la TVA à titre habituel, il peut délivrer à l'usufruitier une attestation valant facture.

La doctrine administrative a eu l'occasion de préciser que le droit à déduction peut être reconnu à l'acquéreur ou au bénéficiaire de l'apport d'un bien au titre duquel le cédant n'était pas en droit d'opérer une déduction, dans l'hypothèse où ce bien était exclusivement utilisé pour les besoins d'une activité exonérée ou était exclu du droit à déduction. Mais cette faculté n'est accordée que si l'acquéreur ou le bénéficiaire utilise le bien en tant qu'immobilisation dans des conditions lui ouvrant droit à déduction<sup>125</sup>.

Ces précisions apportées pour le régime applicable avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008 semblent conserver toute leur portée sous le régime actuel.

En revanche, il est exclu qu'un non-assujetti, c'est-à-dire une personne dont les activités se situent hors du champ d'application de la taxe, puisse délivrer à un redevable l'attestation de transfert de droits à déduction<sup>126</sup>.

Dans le cas classique de la détention de la nue propriété par une SCI de gestion n'ayant pas la qualité d'assujetti, aucun transfert du droit à déduction ne devrait donc pouvoir être opéré au profit de l'usufruitier.

### **3.3. Application de l'article 257 bis du CGI**

L'article 257 bis du CGI dispense de taxation les cessions d'universalités totales ou partielles de biens entre redevables de la TVA.

Cette dispense de taxation (ou de régularisation) est applicable dès lors que la transmission s'inscrit dans une logique de transmission d'entreprise et intervient entre redevables de la TVA.

---

<sup>125</sup> D. Adm. 3 D-1411 n° 57 du 2 novembre 1996.

<sup>126</sup> BOI 3 D-81 du 18 février 1981 p. 10.

Une décision de rescrit en date du 12 septembre 2006<sup>127</sup> a précisé que cette dispense de taxation (et corrélativement la dispense de régularisation), s'applique aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location immobilière avec reprise ou renégociation des baux en cours, qui interviendraient entre deux bailleurs redevables de la TVA au titre de cette activité dès lors que ces cessions s'inscrivent dans une logique de transmission d'entreprise ou de restructuration réalisée au profit d'une personne qui entend exploiter l'universalité transmise.

Cette dispense peut elle alors s'appliquer en cas de transmission en démembrement ou de cession d'usufruit ou de nue propriété avec poursuite des baux en cours par l'usufruitier ?

A notre sens, cette dispense ne saurait s'appliquer à la transmission de la nue propriété d'un immeuble dans la mesure où le nu propriétaire ne sera pas redevable de la TVA.

Elle devrait cependant s'appliquer à la transmission de l'usufruit qu'il s'agisse d'une cession isolée, d'une cession concomitante à la cession de la nue propriété ou d'une constitution à titre onéreux.

Il nous semble en effet que l'usufruit est susceptible de constituer une universalité totale ou partielle de biens. Sa cession entre redevables de la TVA est susceptible de bénéficier des dispenses de l'article 257 bis du CGI.

---

<sup>127</sup> Rescrit n° 2006/34.

## FICHE N° 13 – LES MODALITES D’IMPOSITION A LA TVA

### **I.- La base d’imposition à la TVA**

#### **A/ La TVA sur le prix total**

Situation réservée en principe aux vendeurs ayant bénéficié du droit à déduction de la TVA lors de l’acquisition du bien, ainsi qu’aux personnes (particuliers) ayant acquis en VEFA et qui cèdent l’immeuble dans les 5 ans de l’achèvement.

#### **Définition du prix :**

- . C’est la contrepartie reçue par l’auteur de la livraison ou de l’apport, majorée des charges augmentatives (notamment commission d’intermédiaire si elle est mise à la charge de l’acheteur) et des frais accessoires.
- . Lorsque le prix est mentionné sans précision particulière, il est réputé TTC.
- . Toutefois si l’Administration démontre une insuffisance du prix ou de valeur et établit qu’elle résulte de la fraude ou de l’évasion fiscale, elle est en droit d’asseoir la TVA sur la valeur vénale ([article L.17 du LPF](#)). Elle se considère en droit de procéder ainsi en cas notamment où le redevable se trouve en situation de taxation d’office pour défaut de déclaration dans le délai légal.
- . En cas de construction d’ensembles, le transfert à un prix symbolique des équipements collectifs (canalisations, chaufferie, loge de gardien, voieries ...) est admis en faisant abstraction de leur valeur vénale :
  - Si ce transfert est opéré sans contrepartie ou moyennant un prix symbolique
  - Et s’il est établi que leur coût est intégré au prix de vente des immeubles ou des parties d’immeuble.

#### **B/ La TVA sur la marge**

##### **1. Cas d’application :**

Livraisons de biens (TAB et bâtiments anciens) pour l’acquisition desquels le vendeur actuel n’a pu exercer le droit à déduction.

C'est l'hypothèse<sup>128</sup> :

- De l'achat (sans TVA) antérieur auprès d'une personne non assujettie ;
- De l'acquisition antérieure à titre gratuit ;
- De l'achat antérieur d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans auprès d'un assujetti qui n'a pas opté (260-5° bis du CGI) pour la TVA ;
- De l'acquisition d'un immeuble non affecté à la réalisation d'opérations taxables (coefficient d'assujettissement nul) ; seul importe ici l'affectation initiale du bien : son affectation ultérieure à des opérations taxables est sans influence.

## 2. Précisions :

- . Il n'y a lieu de rechercher le régime de l'acquisition aux fins de déterminer la base d'imposition (marge ou prix total) qu'à l'égard des immeubles acquis et revendus en gardant la même nature (terrains à bâtir acquis comme terrains nus ; bâtiments anciens acquis en l'état d'immeubles déjà édifiés).
- . Lorsque le vendeur a acquis le bien avant le 11 mars 2010 sous le régime de l'ancien article 285-3 du CGI dit d'auto-liquidation de la TVA (dit HT avec engagement de construire), l'Administration admet désormais pour l'intéressé la possibilité d'appliquer la TVA sur la marge<sup>129</sup> ou sur le prix total.
- . Lorsque pour un même immeuble ou une même fraction d'immeuble (TAB ou bâti) le cédant n'est pas en mesure d'établir dans quelles conditions de qualification fiscale au regard de l'article 268 du CGI, il a acquis le bien (en tout ou partie) il convient d'établir intégralement la TVA sur le prix total<sup>130</sup>. C'est l'hypothèse, de la vente d'un terrain qui provient de diverses opérations de remembrement, d'un lot issu de travaux de rénovation d'un bâtiment ayant abouti à une reconfiguration de l'EDD (par exemple) ou lorsque l'origine de propriété est très ancienne (situation qui peut concerner les collectivités territoriales).

### **C/ Calcul de la marge (268 CGI) :**

- . **Principe** : différence entre prix de vente majoré des charges augmentatives et toutes les sommes versées pour l'achat du bien, hors la TVA (marge elle-même).

Le calcul s'opère « en dedans »

---

<sup>128</sup> [N° 68 s de l'instruction BOI 3 A 9-10.](#)

<sup>129</sup> [Renvoi 35 sous n° 69 de l'instruction.](#)

<sup>130</sup> [§ 7 de l'instruction administrative.](#)

$$\text{Marge} = \frac{\text{prix} + \text{charges} - \text{prix d'achat}}{100 + \text{taux}/100}$$

- . **Précisions** : prix d'achat -> exclusion par exemple des acquisitions à titre gratuit ou par attribution à un partage sans soulte : si c'est le cas la marge est égale au prix de vente !

Les dépenses et frais d'achat du bien (dont droits de mutation et honoraires) s'entendent de frais non grevés de TVA : ceux qui seraient grevés de cette taxe sont à exclure dès lors qu'elle est déductible<sup>131</sup>.

- . **Observation** : L'Administration retient le postulat que la marge brute s'entend TTC (*cf. application du coefficient de conversion en HT*), mais rien ne s'oppose à la volonté des parties de l'exprimer « *Hors Taxe* ».

Les dépenses postérieures à l'acquisition (travaux, viabilisation ...) sont exclues.

Si la marge est nulle ou négative la base d'imposition est égale à **ZÉRO** (pas de taxation) mais les droits à déduction (de la TVA d'amont) sont préservés (*article 271-1 du CGI*).

## **II.- Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA**

### **A/ Définition**

**Fait générateur** : c'est le moment où sont réunies les conditions légales qui rendent exigible la TVA sur la livraison d'un bien ou d'un service.

**Exigibilité** : c'est le droit pour le Trésor d'exiger du redevable à un moment donné le paiement de la TVA.

### **B/ Situations concernées**

**Principe** : en vertu des [1a et 2a de l'article 269 du CGI](#), le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à raison des livraisons à titre onéreux d'immeubles (terrains et immeubles bâtis) coïncident à la date du transfert de disposer (transfert de propriété en général).

**Nota** : l'acte n'est plus visé à l'article 269 (nouvelle rédaction) comme auparavant où il fixait le fait générateur et l'exigibilité de la TVA immobilière.

---

<sup>131</sup> [§ 91 de l'instruction.](#)

**Exceptions** : au cas de livraison d'immeuble à construire (VEFA) la TVA est exigible au fur et à mesure de l'encaissement du prix (des appels de fonds).

### **III. Obligations des redevables**

#### **A/ Le redevable**

C'est l'auteur de la livraison à titre onéreux (vendeur, apporteur en société ...) ; il est tenu de collecter la TVA grevant l'opération (TVA d'aval) et de la reverser au Trésor après déduction (s'il y a lieu) de la TVA qu'il a précédemment supportée (TVA d'amont).

#### **B/ Deux catégories de redevables**

**Redevables habituels** : entreprises, exploitants ... identifiés auprès de la DGFIP comme personnes réalisant de façon courante (ou habituelle) des opérations taxables.

. Ils déclarent la TVA qu'ils collectent sur relevés périodiques CA 3-CA 4 (mensuels, trimestriels) dans le cadre du régime réel normal d'imposition ou annuel (CA 12) avec déclaration périodique d'acomptes pour ceux relevant du régime simplifié.

. Ils sont astreints à la tenue d'une comptabilité.

**Redevables occasionnels** : c'est la situation des personnes non assujetties qui à titre exceptionnel réalisent une opération taxable. En pratique il ne s'agit désormais plus que des personnes (non assujetties) qui procèdent à la vente d'un immeuble acquis en VEFA, dans les 5 ans de son achèvement.

. Ils sont tenus de souscrire à l'occasion de leur livraison taxable, les déclarations spéciales n° 942 et n° 943.

### **IV.- La facturation de la TVA**

La réforme opérée par la loi du 9 mars 2010 n'a pas modifié l'obligation faite à tout redevable de la TVA, par l'article 289 I 1 du CGI d'établir et de délivrer à son client ou acquéreur une facture (ou document valant facture) au titre de la livraison du bien ou du service qu'il effectue.

Cette obligation générale concerne par principe toutes les livraisons à titre onéreux d'immeubles soumises à la TVA dès lors que ces opérations sont désormais intégrées dans le régime général de la TVA.

En pratique et dans la multitude des cas, l'acte notarié constitue facture de la taxe pourvu que les mentions requises soient portées :

- Prix hors taxe (base d'imposition)
- Taux et montant de la TVA
- Prix TTC

La facturation de la TVA sur le prix total ne pose pas problème.

Lorsque la TVA est assise sur la marge (*article 268 CGI*) certains professionnels (lotisseurs, marchands de biens) font parfois difficulté pour facturer ladite « *taxe* » réticents sans doute à l'idée (fausse) de révéler leur profit ... La TVA n'est alors pas mentionnée à l'acte. A son « *rescrit* » du 6 avril 2010, rendu en matière d'Enregistrement-TPF<sup>132</sup>, l'Administration donne à penser que l'on est admis à se dispenser de cette obligation de facturer la TVA sur la marge. Mais la sanction immédiate de cette irrégularité est supportée par l'acquéreur et non par le redevable défaillant (le vendeur) : les droits de vente sont en effet exigés sur le prix exprimé lequel comporte la TVA. A l'inverse lorsque la TVA sur marge est mentionnée les droits d'Enregistrement TPF sont perçus sur le prix réduit du montant de cette taxe.

---

<sup>132</sup> [Rescrit n° 2010/20 \(ENR\)](#).

## **ONT COLLABORÉ À CETTE ÉTUDE :**

*Pascal BARDOUX*

*Marie-José BLANQUER*

*Catherine BOSGIRAUD*

*Valérie BOUE-PANAROTTO*

*Nicolas BOUSSEAU*

*Yves BREYTON*

*Claire CHEVALIER*

*Danielle COLAS*

*Christian DELORY*

*MAÏDER DE LOS SANTOS*

*Damien DUTRIEUX*

*Pierre FAIVRE*

*François FAURE*

*Jean-Pierre GARÇON*

*Neyla GONZALEZ GHARBI*

*Michel HÉRAIL*

*Danielle KALFAIAN-WOODALL*

*Virginie KERREST*

*Ariane LEMAISTRE*

*Sarah MAHE*

*Marc MICHEL*

*Jean-Philippe MENG*

*Hélène PAERELS*

*Olivier PECQUEUR*

*Eric PORNIN*

*Ingrid RENAUD*

*Isabelle RICARDO*

*Claude RULA*