

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

INSTRUCTION DU 15 MARS 2010

3 A-3-10

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE - DROITS D'ENREGISTREMENT - DISPOSITIF ISSU DE L'ARTICLE 16 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2010 - MESURES TRANSITOIRES.

(CGI, art. 256, 257, 257 bis, 258, 260, 261, 266, 268, 269, 270, 278 sexies, 279-0 bis, 285, 1115, 1594 F quinquies, 1594-0 G, 1788 A)

NOR : ECE L 10 30007 J

Bureau D 1

PRESENTATION

L'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 (n° 2010-237 du 9 mars 2010 publiée au JO du 10 mars) redéfinit les règles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux opérations immobilières à compter du 11 mars 2010.

La présente instruction prévoit les mesures transitoires dont peuvent se prévaloir les opérateurs pour le traitement des affaires en cours.

Deux instructions, l'une relative à la TVA, l'autre aux droits de mutation à titre onéreux seront publiées ultérieurement pour commenter l'ensemble du nouveau dispositif dont les dispositions sont résumées dans un tableau fourni en annexe.

•

I. TRAITEMENT DES AVANT-CONTRATS ANTERIEURS AU 11 MARS 2010 DONNANT LIEU A CESSION PAR ACTE AUTHENTIQUE POSTERIEUREMENT A CETTE DATE.

1. Les cessions de biens immobiliers sont le plus souvent précédées d'un avant-contrat (promesse unilatérale ou synallagmatique de vente, vente sous seing privé) par lequel les parties conviennent d'un prix de cession qui tient compte de la fiscalité applicable à l'opération, qu'il en soit fait explicitement mention, ou non, dans l'avant-contrat.

2. Dès lors que les règles applicables en matière de TVA à la livraison d'un bien immeuble sont celles en vigueur à la date du transfert du pouvoir de disposer de la chose comme un propriétaire, soit généralement au moment de l'acte notarié, les changements des règles fiscales applicables à l'opération entre la date de conclusion de l'avant-contrat et celle à laquelle est dressé l'acte authentique peuvent emporter une modification des coûts supportés par les parties.

3. Afin de ne pas remettre en cause l'équilibre économique résultant de ces avant-contrats, il est admis que lorsque la cession doit être réalisée par acte authentique, l'opération puisse demeurer soumise aux règles applicables à la date de conclusion de l'avant-contrat si celle-ci est antérieure à l'entrée en vigueur du texte¹, quand bien même d'éventuelles conditions suspensives sont levées après cette entrée en vigueur.

4. Les parties pourront néanmoins se prévaloir des dispositions adoptées depuis la conclusion de l'avant-contrat.

5. Ces règles s'appliquent également aux indemnités de toutes nature visées au 1^{er} alinéa du a du I du 7 du 7° de l'article 257 du CGI dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 du 9 mars 2010.

6. Il en est de même pour les opérations réalisées en matière de logement social. Ainsi:

- s'agissant des contrats de location-accession mentionnés au 4 du I de l'article 278 sexies nouveau du CGI et signés avant l'entrée en vigueur de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 précitée, il est admis que le bénéfice des dispositions antérieures s'applique au prix de vente du logement quand celui-ci a été fixé dans le contrat et que la cession intervient dans les cinq ans qui suivent l'achèvement ;

- s'agissant des opérations d'accession à la propriété assortie d'un prêt à remboursement différé mentionné au 9 du I de l'article 278 sexies nouveau du CGI, il est admis qu'elles puissent demeurer sous le bénéfice des dispositions de l'article 52 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement contre l'exclusion qui prévoit l'application du taux réduit aux travaux de construction de logement réalisés dans le cadre de l'aide Pass Foncier à condition que la décision d'octroi du Pass Foncier établie par l'associé collecteur de l'Union d'économie sociale pour le logement (UESL) ait été signée par l'accédant avant l'entrée en vigueur de l'article 16 déjà cité.

7. Exemples :

- Cession d'un terrain à bâtir au profit d'un particulier par un cédant ayant opéré la déduction de la TVA acquittée par son vendeur au moment de l'acquisition initiale (Pour les cessions de terrains à bâtir qui auraient fait l'objet d'une promesse de vente au profit d'un particulier avant le 11 mars 2010, et pour lesquelles le cédant avait opéré la déduction de la taxe après l'avoir autoliquidée voir le II ci dessous).

Jusqu'au 10 mars 2010, la cession du terrain à bâtir au profit d'un particulier était exonérée, quand bien même la TVA s'appliquait sur la marge du vendeur (marchand de biens, lotisseur).

A compter du 11 mars 2010, la cession d'un terrain à bâtir est soumise à la TVA sur le prix total lorsque l'acquisition par le cédant a été soumise à la TVA et que celui-ci a disposé d'un droit à déduction de cette même taxe. Dès lors, elle n'est soumise à la TVA sur la marge que lorsqu'il est assujéti à la TVA et que, soit son acquisition n'avait pas été soumise à la TVA, soit y avait été soumise sans que son montant soit mentionné dans l'acte.

¹ Pour les avant-contrats qui n'auraient pas acquis date certaine au 10 mars 2010 (quand ils n'ont pas été présentés à la formalité de l'enregistrement notamment), la preuve que l'acte a bien été conclu avant l'entrée en vigueur du texte, pourra être apportée par tous moyens (ainsi quand l'accord des parties sur la chose et sur le prix a été signé en présence d'un professionnel agissant dans l'exercice d'une activité immobilière réglementée).

Les promesses de ventes signées avant le 11 mars 2010 et prévoyant l'acquisition par un particulier de terrains à bâtir dont l'acquisition par le cédant avait donné lieu à la déduction de la taxe acquittée par le vendeur et dont le prix avait été fixé avec une TVA sur la marge conformément aux règles applicables à la date de leur conclusion, pourront être réalisées devant notaire selon les mêmes modalités fiscales. Elles impliquent que les droits d'enregistrement soient acquittés par l'acquéreur dans les conditions de droit commun.

- Deuxième cession d'un immeuble neuf dans les cinq ans de son achèvement :

Jusqu'au 10 mars 2010, seule la première cession d'un immeuble neuf dans les cinq ans de son achèvement était soumise à la TVA, la deuxième cession n'étant soumise à la TVA que lorsque la première avait été réalisée par un marchand de biens.

A compter du 11 mars 2010, toutes les cessions d'un immeuble réalisées par un assujetti à la TVA dans les cinq ans de son achèvement sont soumises de plein droit à la TVA sur le prix total avec application de droits d'enregistrement au taux réduit de 0,715 % (CGI, art. 1594 F quinquies).

Par conséquent, les promesses de vente prévoyant une deuxième cession d'un immeuble achevé depuis moins de cinq ans signées avant le 11 mars et pour lesquelles le prix a été déterminé sans application de la TVA mais application des droits de mutation au taux normal pourront être réalisées devant notaire postérieurement au 10 mars 2010 dans les mêmes conditions, si les parties en conviennent.

Les parties peuvent néanmoins, se prévaloir des dispositions nouvelles (l'acquéreur n'étant alors redevable que des seuls droits de mutation au taux réduit de 0,715 % prévus à l'article 1594 F quinquies du CGI², dès lors que la cession est effectivement soumise à la TVA sur le prix total).

- Cession d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans :

Avant la promulgation de la loi de finances rectificative pour 2010, la cession d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans était placée hors du champ d'application de la TVA. Lorsqu'elle était réalisée par un marchand de biens, elle était toutefois soumise à la TVA sur la marge (CGI, art. 257-6° et 268). En matière de droit d'enregistrement, le taux de droit commun s'appliquait sous réserve des engagements pris par l'acquéreur sur le fondement des articles 1115 ou 1594 0-G.

A compter du 11 mars 2010, la livraison d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans est exonérée de TVA, le cédant assujetti pouvant exercer une option conduisant à soumettre l'opération à la TVA sur le prix total, ou la TVA sur la marge selon que le bien a ou non ouvert droit à déduction de la TVA lors de son acquisition initiale. Sous réserve des engagements que l'acquéreur assujetti est susceptible de prendre, la cession est soumise aux droits de mutation au taux de droit commun (5,09 %) que la cession soit soumise à la TVA ou pas.

Les promesses de vente signées avant le 11 mars 2010 et portant sur un immeuble achevé depuis plus de cinq ans auront donc nécessairement été conclues pour un prix n'intégrant pas la TVA. Lorsque le cédant est un assujetti, que l'acquisition initiale avait été soumise à la TVA et que la taxe grevant l'immeuble avait été déduite, le prix pourra avoir été déterminé en tenant compte de la régularisation (ou du reversement) de la TVA ainsi déduite, notamment si la vente intervient dans les 20 ans de l'acquisition initiale.

Le cédant assujetti peut exercer l'option qui lui est désormais ouverte, notamment si son acquéreur est un professionnel qui envisage d'opter à son tour pour revendre le bien à un assujetti déducteur, ou qui prévoit de l'affecter aux besoins de son entreprise.

- Cessions de terrains non à bâtir :

Jusqu'au 10 mars 2010, la cession d'un terrain qualifié comme n'étant pas à bâtir à raison des intentions de l'acheteur était placée hors du champ d'application de la TVA mais devait être taxée sur la marge lorsqu'elle était le fait d'un marchand de biens. Les droits de mutation étaient réduits à 0,715 % lorsque l'acquéreur était marchand de bien prenant un engagement de revendre (CGI, art. 1115).

A compter du 11 mars 2010, et quelle que soit la qualité de l'acquéreur, cette cession d'un terrain désormais qualifié comme non à bâtir à raison de sa non constructibilité est exonérée de TVA (CGI, art. 261-5-1°), une option pour la taxation étant néanmoins ouverte si le cédant est assujetti à la TVA (CGI, art. 260-5° bis).

Le vendeur assujetti qui a consenti une promesse de vente avant cette date sur un terrain dont le prix a été déterminé sans TVA à raison de ce que l'acquéreur n'avait pas manifesté l'intention d'y construire ou de l'aménager peut se prévaloir des dispositions applicables en l'espèce à la date de la promesse.

² Sauf engagement pris par l'acquéreur en application des articles 1115 ou 1594 0-G du CGI.

Toutefois, dans l'hypothèse où le terrain ne remplit pas les conditions de constructibilité conduisant à la considérer comme à bâtir, le vendeur peut exercer l'option pour une taxation sur le prix total. S'agissant des droits d'enregistrement, le taux de droit commun s'appliquera (5,09 %) sauf pour l'acquéreur assujetti qui peut prendre un engagement de revendre réduisant ces droits à 0,715 % (CGI, art. 1115).

II. TERRAINS ACQUIS SOUS LE REGIME REVOLU DE LA TVA IMMOBILIERE PAR UN ACQUEREUR AYANT EXERCE LA DEDUCTION DE LA TVA AUTOLIQUEE ET REVENDUS A UN PARTICULIER APRES LE 10 MARS 2010

8. Les acquisitions de terrains à bâtir réalisées avant le 11 mars 2010 et à l'occasion desquelles un acquéreur avait pris un engagement de construire, ont été soumises à la TVA, l'acquéreur ayant autoliquidé la taxe toutes les fois que le terrain entrait dans le champ de la TVA immobilière pour la première fois et que son vendeur n'avait pas pris la position de redevable.

9. Les terrains à bâtir acquis selon ces modalités et revendus à des particuliers étaient soumis à la TVA sur la marge.

10. Les cessions de terrains à bâtir effectuées par des assujettis dans le cadre de leur activité économique entrent désormais dans le champ d'application de la TVA (CGI, art. 257-I-2-1°) quelle que soit la qualité de l'acquéreur.

11. La taxe est désormais assise soit sur le prix de vente total lorsque le terrain avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition antérieure pour le cédant, soit sur la marge lorsque cette acquisition n'avait pas ouvert droit à déduction (CGI, art. 268).

12. La revente après le 10 mars 2010 d'un terrain à bâtir par un assujetti (lotisseur, aménageur notamment) qui avait fait l'objet d'une autoliquidation de la TVA par le cédant au moment de son acquisition réalisée dans les conditions décrites ci-dessus est réputée ne pas avoir ouvert droit à déduction. La revente de ce terrain à un particulier, dès lors qu'il répond aux caractéristiques de constructibilité conduisant à la qualifier de terrain à bâtir, est par conséquent taxée de plein droit sur la marge réalisée par le cédant selon les modalités résultant du dispositif désormais applicable.

DB Supprimée : 8 Fi division A

DB liées :

BOI liés : 8 A-3-07 et 8 A-3-09

BOI supprimés 8 A-1-03, 8 A-1-04, 8 A-2-04, 8 A-3-04, 8 A-4-04, 8 A-4-04, 8 A-1-06, 8 A-1-07, 8 A-2-07, 8 A-1-09.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

ANNEXE - Les nouvelles règles applicables aux opérations immobilières en matière de TVA et droits d'enregistrement (DMTO) à compter du 11 mars 2010

NOUVELLES RÈGLES A COMPTER DU 11 MARS 2010		OBJET DE LA MUTATION	ACHETEUR	
			Assujetti à la TVA	Non assujetti à la TVA
VENDEUR	Assujetti à la TVA	Terrain NAB	TVA Exonéré de TVA (art. 261-5-1°), mais option possible (260-5° bis) pour une taxation sur le prix total. DMTO à 5,09 %, sauf engagement de revendre DMTO à 0,715 % (art. 1115), ou engagement de construire exonération (art. 1594-0 G).	TVA Exonéré de TVA (art. 261-5-1°), mais option possible (260-5° bis) pour une taxation sur le prix total. DMTO à 5,09 %.
		TAB ¹	TVA : - sur le prix total, lorsque le terrain avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant. - sur la marge lorsque le terrain n'avait pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant. DMTO : - si TVA sur prix total : 0,715 % (art. 1594 F quinquies) ou si engagement de construire exonération (art. 1594-0 G) ou si engagement de revendre 0,715 % (art. 1115) - si TVA sur marge : DMTO de droit commun (5,09 %) ou si engagement de revendre DMTO réduits à 0,715 % (art. 1115) ou si engagement de construire exonération (art. 1594-0 G).	TVA : - sur le prix total, lorsque le terrain avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant - sur la marge lorsque le terrain n'avait pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant. DMTO : - 5,09 % lorsque la mutation est soumise à la TVA sur la marge - 0,715 % lorsque la mutation est soumise à la TVA sur le prix total (art. 1594 F quinquies).
		Immeuble neuf	TVA sur prix total + DMTO réduits à 0,715 % (art. 1594 F quinquies).	
		Immeuble autre qu'un immeuble neuf	TVA : Exonéré de TVA (art. 261-5-2°), mais option possible (260-5° bis) pour une taxation sur le prix total ou application du régime de la marge. DMTO : - aucun engagement : DMTO de droit commun (5,09 %) - si engagement de construire : exonération de DMTO (art. 1594-0 G) - si engagement de revendre : DMTO réduits à 0,715 % (art. 1115).	TVA : Exonéré de TVA (art. 261-5-2°), mais option possible (260-5° bis) pour une taxation sur le prix total ou taxation sur la marge. DMTO à 5,09 %.
	Non assujetti à la TVA	Terrain NAB	TVA : hors du champ d'application. DMTO - si engagement de construire exonération (art. 1594-0 G) - si engagement de revendre : DMTO réduits à 0,715 % (art. 1115) - si aucun engagement : DMTO de droit commun (5,09%).	Hors du champ d'application de la TVA – DMTO à 5,09 %.
		TAB	TVA : hors du champ d'application. DMTO : - si engagement de construire : exonération de DMTO (art. 1594-0G) - si engagement de revendre : DMTO réduits à 0,715 % (art. 1115) - si aucun engagement : DMTO de droit commun (5,09%).	Hors du champ d'application de la TVA - DMTO à 5,09 %.
		Immeuble neuf	Si le cédant avait au préalable acquis immeuble cédé comme immeuble à construire : TVA sur le prix total (257-I-3-b 1°) et DMTO réduits à 0,715 % (art. 1594 F quinquies) Si le cédant n'avait pas acquis l'immeuble en tant qu'immeuble à construire, hors champ TVA - DMTO à 5,09 % (sauf engagement de revendre pris, DMTO à 0,715 % art. 1115).	Si le cédant avait au préalable acquis immeuble cédé comme immeuble à construire : TVA sur le prix total (257-I-3-b 1°) et DMTO réduits à 0,715 % (art. 1594 F quinquies) Si le cédant n'avait pas acquis l'immeuble en tant qu'immeuble à construire, hors champ TVA et DMTO à 5,09 %.
		Immeuble autre qu'un immeuble neuf	Hors du champ d'application de la TVA DMTO à 5,09 % sauf , - si engagement de revendre (DMTO à 0,715 % - art. 1115) ; - si engagement de construire (exonération de DMTO : art. 1594-0G).	Hors du champ d'application de la TVA - DMTO à 5,09 %.

¹ Modification de la définition du terrain à bâtir: terrains situés dans un secteur désigné comme constructible par un document d'urbanisme.