



## **LETTRE D'INFORMATION DU DEPARTEMENT FISCAL**

**MARS 2010**

### **TVA immobilière : une réforme de fond**

#### **Préambule**

La TVA immobilière n'avait pas connu de modification substantielle depuis 1967. Cet impôt, créé alors que la TVA n'était pas encore gouvernée par le droit communautaire, avait calqué ces règles sur celles des droits d'enregistrement.

Son champ d'application était, par exemple, défini par référence à celui des droits d'enregistrement. Ainsi, la notion de terrain à bâtir était décrite par les dispositions d'un article relatif aux droits d'enregistrement, l'article 1594 0G du CGI.

La loi de finances rectificative pour 2010 modifie en profondeur les règles régissant la TVA dans le domaine de l'immobilier.

L'instruction du 15 mars 2010 qui commente les mesures transitoires abroge la totalité de la doctrine administrative relative à la TVA immobilière et notamment l'ensemble de la doctrine relative aux opérateurs de l'aménagement.

La tolérance administrative relative à l'article 1042 du CGI est par conséquent abrogée en ce qui concerne la TVA immobilière. Mais elle reste en tout point opposable pour l'exonération qui porte sur les droits d'enregistrement.

En conséquence, sous réserve de l'application des mesures transitoires, les achats de fonciers par les SEML concessionnaires donnent obligatoirement lieu au paiement de la TVA (des exceptions demeurent toutefois comme par exemple l'achat de terrain auprès de particuliers).

A ce jour, et sous réserve de rescrits qui devraient être publiés prochainement sur le site MINEFI, les opérateurs ne disposent donc plus d'aucune doctrine administrative concernant la TVA immobilière (série 8 FI A).

Vous trouverez ci après les premiers commentaires de notre Département fiscal.

**Par ailleurs, l'équipe fiscale du Cabinet DS Avocats vous invitera à participer très prochainement à un petit déjeuner d'information sur ce thème.**

## La genèse du texte et son objectif

Suite notamment à une procédure d'infraction de la Commission européenne, la Direction de la législation fiscale a au cours de l'année 2009 rédigé un projet de réforme de la TVA immobilière.

Le projet a été repris dans la proposition de loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit déposée en août 2009 à l'Assemblée nationale par M. Jean-Luc Warsmann.

Par la suite, le texte de l'article 55 de cette proposition de loi, relatif à la TVA immobilière a été intégré dans le projet de loi de finances rectificative pour 2010.

Ce texte, dans sa version définitive, entre en vigueur le lendemain de la publication de cette loi au Journal officiel (JORF n°0058 du 10 mars 2010 page 4746 texte n° 1), soit le 11 mars 2010.

Cette réforme a pour objectif premier de mettre en conformité le régime de la TVA immobilière avec la directive TVA n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Mais elle a également pour but de clarifier la frontière et l'articulation des textes gouvernant la TVA et les droits d'enregistrement.

Enfin, la réforme a pour finalité de simplifier, clarifier les règles de trois régimes : promoteurs, marchands de biens et acquéreurs constructeurs tels que les opérateurs du secteur social.

En résumé, la mise en conformité du droit national avec la directive de

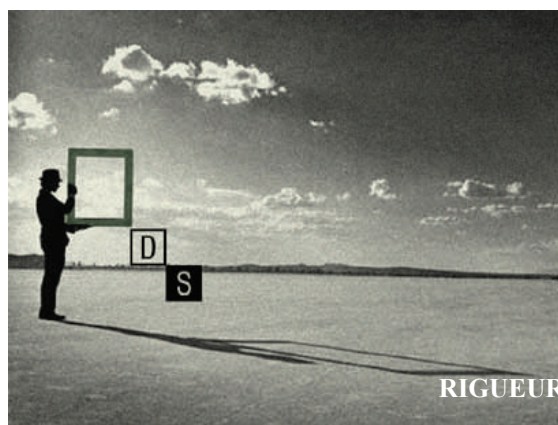
2006 passe par les **cinq points** suivants :

- la modification de la définition du terrain à bâtir,
- l'inversion du redevable de la TVA,
- la fin de l'exonération de TVA pour les terrains à bâtir,
- la modification du régime des « marchands de biens » et
- l'exigibilité de la taxe dans le cas d'une vente en état futur d'achèvement (VEFA).

## Les points clefs de la réforme

La loi instaure une nouvelle grille de lecture s'agissant des opérations réalisées dans le domaine de l'immobilier.

Ainsi, elle distingue selon que **les opérateurs sont ou non assujettis à la TVA**. Le droit commun de la TVA précise que seuls les assujettis à la TVA réalisent des opérations taxables (article 256 I du CGI). La réforme implique que désormais les non assujettis ne peuvent en aucun cas réaliser des opérations immobilières donnant à facturation de la TVA.



A titre d'exemple, la notion de redevable occasionnel de la TVA immobilière disparaît. De même, un non assujetti ne peut plus vendre un immeuble neuf et facturer la taxe sauf si le bien a été acquis en qualité d'immeuble à construire. Il s'agit là d'une exception.

Les collectivités territoriales, réputées agir en qualité de non assujetti, devront prendre le soin de se déclarer assujetties à la TVA pour la réalisation de telle ou telle opération d'aménagement dès lors qu'elles souhaitent pouvoir gérer un bilan hors taxe.

**La notion de terrain à bâtir** était définie par des dispositions gouvernant les droits d'enregistrement. Cette réforme procède à une redéfinition des terrains à bâtir de manière objective.

Sont désormais qualifiés de terrains à bâtir les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme.

Cette définition nouvelle est conforme à la jurisprudence constante du Conseil d'Etat selon laquelle les terrains situés dans le périmètre d'une ZAC sont des terrains à bâtir au sens des dispositions de l'ancien article 257-7° du CGI.

L'achat d'un terrain situé dans un périmètre d'une procédure d'urbanisme lui conférant la qualité de surface constructible est désormais situé dans le champ d'application de la TVA, que



l'engagement de construire soit pris ou non par l'opérateur.

On notera que le champ d'application de la TVA immobilière est toujours limité par la notion « d'opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles ».

Autre nouveauté, la loi met fin à **l'inversion de redevable** qui existait en matière de TVA immobilière. Dorénavant, le redevable de la TVA sera toujours la personne qui réalise l'opération imposable (c'est-à-dire le vendeur).

Les opérateurs assujettis qui réalisent des opérations de vente immobilière taxable à la TVA immobilière sont désormais tenus de facturer la taxe à leur acquéreur.

La possibilité de payer un prix hors taxe et d'autoliquider la TVA devient caduque. Désormais, dans tous les cas, les opérateurs devront financer la taxe sur leurs achats, dans la mesure où celle-ci devra être versée au vendeur.

Le texte de loi met fin à **l'exonération de TVA sur les ventes de terrains à bâtir** à des personnes

physiques qui construisent un logement d'habitation.

A la suite d'une procédure d'infraction diligentée par la Commission européenne contre la France, le mécanisme instauré en 1999 est supprimé. Les ventes réalisées au profit des particuliers donnent désormais lieu à la facturation d'une TVA sur le prix total dans la mesure où la taxe d'amont a été déduite.

Concernant les opérateurs SEML aménageur, la question est plus complexe car il s'agira d'apprécier la portée de l'expression « n'ayant pas donné lieu à déduction » de l'article 268 du CGI.

Il conviendra aussi de s'interroger sur la qualité du terrain cédé à la lumière de la nouvelle définition du terrain à bâtir. Le schéma fiscal de la vente dépend de l'analyse de ce critère.

Il est certain que la « grille de lecture » pour les opérations d'aménagement est modifiée. A notre avis, elle devrait être plus simple à l'avenir. En toute hypothèse, à défaut d'une nouvelle doctrine, nous nous orientons vers une application du droit commun à tous les acteurs de la sphère SEML – établissements publics – collectivités territoriales.

Dès lors, l'économie des opérations d'aménagement signées avant le 11 mars 2010 peut être modifiée. En conséquence, une étude particulière au cas par cas doit être engagée de manière à évaluer les incidences de la réforme pour le concessionnaire qui assume le risque financier de l'opération.

**Le régime TVA des marchands de biens** est supprimé (suppression du sixième alinéa de l'article 257). Les dispositions de l'article 1115 du CGI (droits de mutations au taux réduit) demeurent.

L'article 268 du CGI est réécrit et le régime de la taxation sur la marge voit son champ d'application totalement modifié.

En conséquence, pour les marchands de biens, les lotisseurs, les concessionnaires d'opérations d'aménagement qui ont acquitté de la TVA sur marge sur des opérations réalisées avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative, **une étude individuelle devra être réalisée afin de vérifier si la TVA appliquée sur la marge ne peut pas être récupérée compte tenu de la non conformité du régime français avec la directive européenne.**

Par ailleurs, le texte instaure **un nouveau cas de livraison à soi-même**. Ainsi, lorsqu'elles sont réalisées par des assujettis, sont soumises à la TVA les livraisons à soi-même d'immeubles neufs lorsque ceux-ci ne sont pas vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement.



D'autre part, **le régime d'imposition du bail à construction** est précisé.

Ainsi, l'exonération de TVA de ce bail est posée par l'article 261 D 1° bis du CGI mais il est possible au bailleur d'opter pour l'assujettissement de ce bail à la TVA (article 260, 5° du CGI).

### **Les mesures transitoires**

Les nouvelles conditions d'imposition à la TVA des cessions de biens immeubles s'appliquent lorsque le transfert du pouvoir de disposer de la chose comme un propriétaire (il s'agit généralement de la date de l'acte notarié) intervient après le 11 mars 2010.

Mais afin de ne pas remettre en cause l'équilibre économique résultant des avant contrats signés avant l'entrée en vigueur de la réforme (la question de la date certaine et de l'opposabilité de l'avant contrat est interprétée de manière souple par l'administration), l'administration fiscale, par une instruction 3 A-3-10 du 15 mars 2010, admet 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 texte, quand bien même d'éventuelles conditions suspensives seraient levées après cette entrée en vigueur.

Mais il ne faut pas oublier que les parties, si elles y ont intérêt, demeurent libres de choisir d'appliquer les nouvelles dispositions à une vente signée après le 11 mars 2010 ayant donné lieu à un avant contrat conclu avant cette date.

## **Aperçu des nouvelles règles applicables**

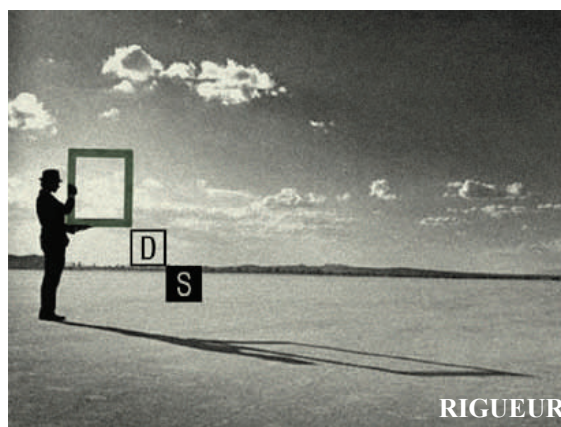
### **Cession réalisée par un assujetti**

#### **Cession de terrain NAB (non à bâtir)**

Avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, la cession d'un terrain nu n'entrant pas dans un cycle de production et de livraison d'immeuble neuf par un assujetti n'intervenant pas en qualité de marchand de biens n'était pas soumise à la TVA, quel que soit l'acquéreur.

Dorénavant, la cession d'un terrain NAB, que l'acquéreur soit assujetti ou non à la TVA, demeure exonérée de TVA mais il est toutefois possible au cédant d'opter pour l'assujettissement de cette cession à la TVA.

Les droits d'enregistrement sont exigibles au taux de 5.09 % (que l'option à la TVA soit exercée ou non) sauf si le cessionnaire, assujetti à la TVA, prend l'engagement de revendre le terrain dans un délai de cinq ans. Dans cette situation, les droits de mutation sont exigibles au taux de 0.715 % (article 1115 du CGI).





### **Cession de terrain à bâtir à un assujetti**

Jusqu'à maintenant, la cession de terrain à bâtir était toujours soumise à la TVA sauf si l'acquéreur était un particulier et que l'acquisition portait sur un terrain destiné à la construction d'un immeuble d'habitation.

Dorénavant, la cession de terrain à bâtir demeure soumise à la TVA. Toutefois, la base imposable à la TVA varie selon que le terrain a, ou non, ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant.

En effet, si le terrain a ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant, la TVA sera exigible sur le prix total.

Si le terrain n'a pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition, la TVA est applicable sur la marge (article 268 du CGI).

S'agissant des droits de mutation à titre onéreux, en l'absence d'engagement de construire souscrit par l'acquéreur, ils sont exigibles au taux plein de 5,09 % (article 1594 F quinquies du CGI) ou au taux de 0.715% (article 1115 du CGI –

engagement de revendre dans les cinq ans).

Si l'acquéreur prend l'engagement de construire, l'acquisition du terrain est alors exonérée de droits de mutation à titre onéreux (article 1594 OG du CGI).

### **Une nouvelle faculté légale de basculement entre engagement de revendre et engagement de construire**

Il est précisé que l'acquéreur d'un bien qui a pris l'engagement de revendre peut y substituer, avant son échéance, un engagement de construire. Cet engagement prend effet à compter de la date à laquelle il est souscrit auprès de l'administration et vaut accomplissement de l'engagement de revendre.

Si un engagement de construire a été souscrit et en cas d'acquisitions successives par des assujettis, l'engagement de construire pris par le cédant peut être repris par l'acquéreur auquel s'impose alors le délai imparti au cédant. La personne à laquelle s'impose l'engagement peut, dans la limite de cinq années à compter de la date à laquelle il a été souscrit par le premier acquéreur, y substituer l'engagement de revendre.

### **Cession d'immeuble**

#### **◇ Immeuble neuf**

La réforme modifie le régime TVA applicable aux immeubles neufs. La cession d'un immeuble neuf

demeure soumise à la TVA sur le prix total. Les droits de mutation à titre onéreux sont exigibles au taux réduit de 0.715 %.

Dorénavant, toutes les cessions d'immeubles neufs réalisées dans les cinq ans de l'achèvement de l'immeuble (et non pas seulement la première cession) sont soumises à la TVA.

◇ Immeuble autre qu'un immeuble neuf

Comme auparavant, la cession d'immeubles autres que les immeubles neufs est exonérée de TVA.

Toutefois, les assujettis peuvent dorénavant soumettre, sur option, cette cession à la TVA.

Les droits de mutation sont dus au taux de 5.09 % sauf si l'acquéreur assujetti prend (i) soit l'engagement de revendre, auquel cas les droits de mutation à titre onéreux seront exigibles au taux réduit de 0.715 %, (ii) soit l'engagement de construire auquel cas il bénéficiera d'une exonération de droits de mutation à titre onéreux.

### **Cession réalisée par un non-assujetti**

#### **Cession d'immeuble neuf**

Avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, la cession d'un immeuble neuf par un non-assujetti était soumise à la TVA sur le prix total. Les droits de mutation à titre onéreux étaient dus au taux de 0.715 %.

Dorénavant, le régime TVA de cette cession varie selon que le cédant a, ou non, préalablement acquis l'immeuble cédé comme immeuble à construire.

Si le cédant a, au préalable, acquis l'immeuble cédé comme immeuble à construire, la TVA est due sur le prix total (article 257 I 3 2° a du CGI) et les droits de mutation à titre onéreux sont alors exigibles au taux réduit de 0.715 %.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque le cédant n'a pas acquis l'immeuble en tant qu'immeuble à construire, la cession est hors du champ de la TVA et les droits de mutation à titre onéreux sont exigibles au taux de 5.09 %. Cependant, dans un tel cas de figure, l'acquéreur assujetti pourra s'exonérer, en tout ou partie, des droits de mutation à titre onéreux en prenant l'engagement de revendre (droits de mutation au taux de 0.715 %) ou de construire (exonération de droits de mutation).

### **Autres cessions**

Auparavant, les cessions réalisées par les particuliers étaient hors du champ de la TVA sauf les cessions de terrains à bâtir au profit d'assujettis prenant l'engagement de construire qui étaient soumises à la TVA sur le prix total.



A compter de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, la cession, par un non assujetti, d'un terrain non à bâtir, d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble autre qu'un immeuble neuf, n'est pas soumise à la TVA. Les droits de mutation sont exigibles au taux de 5.09 %.

Cependant, si l'acquéreur est un assujetti, il peut s'exonérer en tout ou partie des droits de mutation s'il prend un engagement de construire (exonération totale) ou un engagement de revendre (droits de mutation au taux réduit de 0.715 %).

### **Conclusion**

Cette réforme est extrêmement importante pour tous les acteurs de l'immobilier. Elle signe également la volonté de l'administration de faire « table rase » du passé en abrogeant sa doctrine relative à la TVA immobilière sous la référence 8 FI A.

La vigilance et l'expertise doivent gouverner toutes les futures opérations.

Le Département fiscal de DS Avocats travaille déjà aux cotés de la Fédération des EPL pour analyser et dessiner les contours d'une nouvelle doctrine en matière d'opérations d'aménagement de zones.

Pour obtenir plus d'informations concernant cette lettre vous pouvez contacter notre département fiscal:  
01 53 67 50 00

### **Sont également disponibles sur notre site [www.dsavocats.com](http://www.dsavocats.com):**

- La lettre du droit des affaires en Chine.
- La Lettre des départements Droit Public des Affaires, Droit de l'Immobilier et Droit de la Construction.
- La lettre du département Droit économique et échanges internationaux
- La lettre du département droit social
- La lettre du département Sociétés
- La lettre du département Propriété Intellectuelle et Technologies de l'information

Vous pouvez les recevoir de façon régulière sur simple demande à:  
[astorg@dsavocats.com](mailto:astorg@dsavocats.com)

### **DS AVOCATS**

**PARIS  
LYON  
LA REUNION  
BRUXELLES  
BARCELONE  
MILAN  
DÜSSELDORF  
TUNIS  
BUENOS AIRES  
SHANGHAI  
PEKIN  
CANTON  
HANOI  
HO CHI MINH VILLE  
SINGAPOUR**