

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-50-20130624

Date de publication : 24/06/2013

ENR - Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles - Mutations diverses

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles

Titre 1 : Mutations autres que les échanges

Chapitre 1 : Principes de taxation

Section 3 : Mutations à titre onéreux de nature particulière

Sous-section 5 : Mutations diverses

Sommaire :

I. Transaction

A. Définition de la transaction

B. Régime fiscal de la transaction

II. Dation en paiement

A. Définition de la dation en paiement

B. Régime fiscal de la dation en paiement

III. Locations-ventes, locations-attributions

A. Régime de droit commun des locations-ventes

B. Régime spécial des locations attributions et des locations-ventes

1. Généralités

2. Régime fiscal des contrats de location-attribution et de location-vente

3. Régime fiscal de la cession du bénéfice du contrat de location-attribution ou de location-vente

IV. Bail emphytéotique

V. Bail à construction

A. Généralités relatives au bail à construction

B. Régime fiscal du bail à construction

1. Acte de constitution du bail à construction

2. Bail à construction et mutations ayant pour objet les droits du bailleur ou du preneur

a. Bail à construction et cession du droit du preneur

b. Bail à construction et cession du droit du bailleur

c. Résiliation anticipée du bail à construction

VI. Bail à réhabilitation

VII. Procès-verbal de bornage

VIII. Droit de préemption des fermiers

IX. Mutations d'immeubles non constatées par un acte

X. Autres mutations à titre onéreux d'immeubles de nature particulière

I. Transaction

A. Définition de la transaction

1

La transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître. Ce contrat doit être rédigé par écrit ([Code civil, art. 2044](#)).

Alors qu'en droit civil cette convention est considérée comme déclarative ([C. civ., art. 2052](#)), le droit fiscal lui attribue, en principe, des effets translatifs.

B. Régime fiscal de la transaction

10

Il y a lieu de considérer comme translatif et passible à ce titre de l'impôt de mutation (taxe de publicité foncière ou droit d'enregistrement) toute transaction par l'effet de laquelle la propriété ou partie de la propriété en litige est attribuée à celui qui, d'après la loi ou les titres ostensibles, n'était pas le possesseur ou le propriétaire apparent. Il est donc nécessaire de faire application en la matière de la théorie de la propriété apparente ([BOI-ENR-DG-20-20-50 au II-A § 80 et suivants](#)).

20

C'est ainsi que l'annulation amiable d'une vente d'immeuble à titre de transaction constitue une rétrocession passible de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement.

30

Toutefois, si une personne qui a vendu deux fois le même immeuble par des actes enregistrés transige avec un acquéreur et s'oblige à lui payer une indemnité, il n'y a pas rétrocession puisque le vendeur ne redevient pas propriétaire et qu'un tiers continue à posséder. La rétrocession qui s'opère en fait ne peut donner ouverture à l'impôt de mutation.

II. Dation en paiement

A. Définition de la dation en paiement

40

La dation en paiement est un mode d'extinction des obligations consistant dans la remise au créancier d'une chose autre que celle qui est l'objet de l'obligation. Il faut naturellement que le créancier accepte cette dation et donne ainsi son consentement à la libération du débiteur ([Code civil, art. 1243](#)).

B. Régime fiscal de la dation en paiement

50

La convention par laquelle un créancier accepte de recevoir un immeuble en paiement d'une dette présente le caractère translatif et, par suite, elle doit être soumise à l'impôt de mutation exigible en

matière de vente d'immeubles.

60

Lorsque dans un même acte une personne vend un immeuble à une autre personne qui, en paiement du prix, lui cède un immeuble, le tout constitue un échange à taxer en conséquence ([BOI-ENR-DMTOI-20-10](#)) ; mais si les deux opérations font l'objet d'actes distincts, fût-ce du même jour, elles doivent être taxées séparément.

70

Si les biens donnés en paiement comprennent des meubles et des immeubles, il y a lieu de faire application des dispositions de l'[article 735 du CGI](#) ([BOI-ENR-DMTOI-10-120](#)).

III. Locations-ventes, locations-attributions

A. Régime de droit commun des locations-ventes

80

En cas de location assortie d'une promesse de vente, les droits de mutation à titre onéreux -ou la taxe sur la valeur ajoutée si l'immeuble est dans le champ d'application de cette taxe- sont exigibles lors du transfert de propriété. Ils sont liquidés sur tous les paiements représentatifs du prix de vente effectués tant pendant la durée de la location qu'au moment du transfert. Toutefois, les droits ou taxes sont calculés sur la valeur vénale si celle-ci est supérieure.

B. Régime spécial des locations attributions et des locations-ventes

1. Généralités

90

L'article 1378 quinquies du CGI (abrogé au 01 janvier 2011) assimilait, au point de vue fiscal, le contrat de location-attribution à une vente pure et simple des locaux visés par ce contrat de sorte que le locataire-attributaire doit être regardé comme le propriétaire immédiat du logement pris à bail.

Remarque : le régime de la location-attribution a été supprimé par la [loi n° 71-580 du 16 juillet 1971](#) et ne subsiste plus que pour la liquidation des opérations en cours.

Par ailleurs, le paragraphe II du même article étendait l'application de ce régime aux opérations portant sur des locaux d'habitation qui font l'objet de contrats de location-vente, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1° Il doit s'agir de locaux d'habitation et de leurs dépendances, à l'exclusion de locaux à usage professionnel ou commercial ;

2° Le contrat de location-vente doit intervenir en cours de construction ou dans un délai de cinq ans à compter de la date d'achèvement des travaux. Cette date est déterminée selon les modalités prévues à l'article 258 de l'annexe II au CGI (abrogé au 13 septembre 2010). Si les locaux sont achevés depuis plus de cinq ans, les opérations les concernant sont imposées selon le droit commun ;

Remarque : en vertu de ce texte, un immeuble ou une fraction d'immeuble est considéré comme achevé lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies ou en cas d'occupation, même partielle, des locaux quel que soit le titre juridique de cette occupation. La date de cet achèvement et la nature de l'événement qui l'a caractérisé sont obligatoirement mentionnées dans les actes constatant les mutations.

3° Les locaux doivent avoir donné lieu à l'attribution de primes convertibles en prêts spéciaux immédiats ou différés du Crédit foncier de France ou avoir bénéficié du financement prévu pour les habitations à loyer modéré ;

4° Les contrats doivent être réalisés sous la forme de baux assortis soit de promesses unilatérales de vente, soit de ventes soumises à la condition suspensive de l'exécution intégrale des obligations relatives au paiement des annuités à la charge du bénéficiaire du contrat.

Mais il a été admis que le régime institué par ce texte s'applique également aux ventes à terme d'immeubles à construire répondant aux prescriptions de l'article 1601-2 du code civil et aux ventes à terme consenties après l'achèvement des immeubles, dans le délai prévu au 2° ci-dessus ;

Remarque : aux termes de l'article 1601-2 du code civil, la vente à terme est le contrat par lequel le vendeur s'engage à livrer l'immeuble à son achèvement, l'acheteur s'engage à en prendre livraison et à en payer le prix à la date de la livraison. Le transfert de propriété s'opère de plein droit par la constatation par acte authentique de l'achèvement de l'immeuble ; il produit ses effets rétroactivement au jour de la vente.

5° Ces contrats doivent être consentis :

- par une collectivité locale ;
- par une société d'économie mixte, même si la majorité du capital n'est pas détenue par une collectivité publique ;
- par un organisme d'habitations à loyer modéré mentionné à l'article L.411-2 du code de la construction et de l'habitation ;
- par une société civile dont la création a été suscitée par une société d'économie mixte ou une société anonyme d'habitations à loyer modéré ou de crédit immobilier et dont la gérance est statutairement assurée par la société qui en a provoqué la création ;
- par une société coopérative de construction mentionnée à l'article L.432-2 du code de la construction et de l'habitation.

Le bénéfice de ce régime ne peut donc être appliqué aux contrats passés avec des organismes autres que ceux définis ci-dessus et, en particulier, avec des sociétés privées (cf. ci-avant II-A § 80).

2. Régime fiscal des contrats de location-attribution et de location-vente

91

Les contrats de location-attribution consentis par les sociétés anonymes coopératives d'HLM et les contrats de location-vente passés par les organismes d'HLM mentionnés à l'article L.411-2 du code de la construction et de l'habitation sont exonérés de la taxe de publicité foncière en vertu de l'article 1049 du CGI.

En revanche, l'exonération ne profite pas aux contrats de location-vente consentis par des personnes autres que les organismes d'HLM. Ces contrats supportent donc la taxe de publicité foncière au taux réduit (le A de l'article 1594 F quinquies du CGI). Celle-ci est exigible lors de l'enregistrement des contrats, même s'ils s'analysent en des ventes sous condition suspensive, dès lors qu'au point de vue fiscal ils ont le caractère de ventes pures et simples. Elle est liquidée sur le prix stipulé augmenté éventuellement des charges ou sur la valeur vénale réelle des locaux si elle est supérieure.

Quant à l'attribution ultérieure aux titulaires des contrats de location-attribution ou de location-vente des locaux auxquels ils ont vocation, l'acte qui la constate n'est soumis qu'à la taxe fixe de publicité foncière fixe .

Depuis la suppression du droit de bail, la résiliation d'un contrat de location-attribution ou de location-vente rend exigibles les droits dus à raison de la mutation de jouissance qui résulte de la convention.

3. Régime fiscal de la cession du bénéfice du contrat de location-attribution ou de location-vente

92

Dès lors que le titulaire d'un contrat de location-attribution ou de location-vente est sensé être propriétaire des locaux, la cession à titre onéreux du bénéfice du contrat s'analyse en une vente d'immeubles.

Cette règle a été confirmée par la Cour de cassation dans un arrêt du 18 février 1986 (RJ II n° 10) au regard duquel les dispositions de l'article 738-1° du CGI applicable à la résiliation d'un contrat de location-attribution consenti par une société anonyme coopérative d'habitations à loyer modéré n'emportent aucune dérogation à la règle édictée par l'article 1378 quinquies I du CGI selon laquelle un tel contrat est considéré comme une vente pure et simple du point de vue fiscal. La cession à titre onéreux du bénéfice d'un contrat de ce type est donc soumise aux droits d'enregistrement applicables aux mutations d'immeubles et de droits immobiliers.

Lorsque la cession du bénéfice du contrat intervient plus de cinq ans après l'achèvement de l'immeuble, ou après une précédente mutation postérieure à l'achèvement et consentie à une personne autre qu'un marchand de biens, elle donne lieu à la perception de la taxe de publicité foncière au taux de droit commun. La cession est passible, en outre, de la taxe additionnelle communale prévue aux [article 1584 du CGI](#) et [article 1595 bis du CGI](#). Par ailleurs, l'État perçoit au titre de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvements et de non-valeurs un pourcentage du montant de la taxe perçue au profit du département ([a du V de l'article 1647 du CGI](#)).

Toutefois, il n'est dû qu'un droit fixe d'enregistrement ou une taxe fixe de publicité foncière lorsque la cession entre dans les prévisions de l'[article 716 du CGI](#).

Il est précisé que dans les cas, sans doute peu nombreux, où le contrat de location-attribution ou de location-vente est postérieur à l'achèvement de l'immeuble, la cession du bénéfice de ce contrat constitue la deuxième mutation du logement. Elle est donc exclue du champ d'application de la TVA.

Lorsque la cession est passible d'une imposition proportionnelle, la base d'imposition est représentée par le prix exprimé augmenté éventuellement des charges.

La valeur vénale réelle du local correspondant aux droits cédés n'est pas prise en considération, ce qui conduit à exclure de la base d'imposition le montant des annuités du prêt dont l'échéance est postérieure à la cession.

En matière de location-attribution, le prix exprimé doit être déterminé selon les modalités prévues à l'article 18 du [décret n° 65-1012 du 22 novembre 1965](#).

Cet article prévoit qu'en cas de cession du contrat de location-attribution, le locataire attributaire ne peut prétendre qu'au paiement d'une somme égale à celle qu'il a versée lui-même en application de l'article 3 (1° ou 2°) dudit décret affectée d'un coefficient de réévaluation. La somme dont il s'agit comprend :

- le montant de l'apport personnel (différence entre le prix de revient du local et le montant des emprunts contractés par la société) ;
- le montant des amortissements des mêmes emprunts remboursés à la société.

Elle n'englobe pas, en revanche, les versements faits au titre du paiement des intérêts des emprunts contractés et des charges diverses incombant à la société (art. 3-3° du décret du 22 novembre 1965).

Autrement dit, le prix de cession du bénéfice du contrat de location-attribution ne peut correspondre qu'aux sommes versées par le cédant pour obtenir la propriété du logement, à l'exclusion de celles qu'il est censé avoir payées à titre de loyer.

Le montant des sommes considérées est affecté d'un coefficient de revalorisation égal au rapport existant entre la valeur de l'indice du coût de la construction à la date de la cession et la valeur du même indice au jour du contrat de location-attribution (article 18-2° al., du décret susvisé).

Pour les locations-ventes, le prix « exprimé » est le prix convenu entre les parties.

IV. Bail emphytéotique

100

Se reporter au [BOI-ENR-JOMI-30](#)

V. Bail à construction

A. Généralités relatives au bail à construction

110

Le bail à construction régi par les [articles L.251-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation](#) est un contrat par lequel le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail.

B. Régime fiscal du bail à construction

1. Acte de constitution du bail à construction

120

L'acte constitutif du bail à construction est soumis sur option à la TVA.

Se reporter au [BOI-ENR-JOMI-30 au II-B-1 § 170 à 190](#).

2. Bail à construction et mutations ayant pour objet les droits du bailleur ou du preneur

130

Se reporter au [BOI-ENR-JOMI-30 au II-B-2 § 200](#).

a. Bail à construction et cession du droit du preneur

140

Se reporter au [BOI-ENR-JOMI-30 au II-B-2-b § 220](#).

b. Bail à construction et cession du droit du bailleur

150

Se reporter au [BOI-ENR-JOMI-30 au II-B-2-a § 210](#).

c. Résiliation anticipée du bail à construction

160

Se reporter au [BOI-ENR-JOMI-30 au II-B-4 § 240](#).

VI. Bail à réhabilitation

170

Se reporter au [BOI-ENR-JOMI-30 au III-A § 250 et suivants](#).

VII. Procès-verbal de bornage

180

En principe, le procès-verbal de bornage qui a pour objet de fixer la ligne séparative de deux fonds en tenant compte des droits des parties tels qu'ils résultent des droits de propriété existants est un document purement confirmatif. Sa publication donne lieu à la perception de la taxe de publicité foncière au taux fixe minimum prévu à l'[article 674 du CGI](#).

190

Mais, si le bornage a pour effet de modifier la consistance des fonds, la taxe de publicité foncière est exigible sur la valeur de la superficie prélevée d'une unité foncière pour être adjointe à l'autre. Suivant les énonciations contenues dans le procès-verbal, la taxe est exigible au taux prévu en matière de vente, d'échange ou de partage.

VIII. Droit de préemption des fermiers

200

En cas d'éviction d'un acquéreur, l'exercice du droit de préemption institué par l'[article L.412-1 du Code rural et de la pêche maritime](#) à l'[article L.412-13 du code rural et de la pêche maritime](#), relatifs au statut du fermage et du métayage, ou par l'[article L.461-18 du code rural et de la pêche maritime](#), relatifs au bail à ferme dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de la Réunion et à Saint-Pierre-et-Miquelon, ne donne pas ouverture à la perception d'un nouvel impôt proportionnel ([CGI, art. 707 bis](#)).

IX. Mutations d'immeubles non constatées par un acte

210

À défaut d'acte, les mutations de propriété ou d'usufruit de biens immeubles doivent faire l'objet par les parties dans le mois de l'entrée en possession de déclarations détaillées et estimatives (CGI, art. 638).

Ces mutations ne peuvent être soumises à la formalité unique. Le droit d'enregistrement est donc perçu au service des impôts au tarif prévu pour les opérations de même nature donnant lieu au paiement de la taxe de publicité foncière (CGI, art. 653 et 682).

220

Dans l'hypothèse où une mutation verbale de cette nature effectivement soumise aux droits d'enregistrement est constatée ultérieurement dans un acte présenté à la conservation des hypothèques, cet acte est dispensé du paiement de la taxe de publicité foncière lors de la formalité de publication.

230

Il a été jugé que dès lors qu'un contribuable ne rapporte pas la preuve d'avoir initialement acquis un bien susceptible de bénéficier du régime particulier d'imposition relatif aux opérations concourant à la production d'immeubles et que le seul acte d'acquisition produit n'avait pas été enregistré, de sorte que la mutation était restée secrète, il y a lieu d'appliquer les dispositions de l'article 682 du CGI aux termes desquelles, à défaut d'acte, la mutation à titre onéreux d'un immeuble est soumise aux droits d'enregistrement (Cass. Com. 29 juin 1999, n° de pourvoi : 97-12249).

Au cas particulier, l'administration avait constaté l'existence d'une mutation secrète d'immeuble au moyen de diverses présomptions (l'intéressé agissait comme le véritable propriétaire du bien en cause) et fait application des articles 682 et 1881 du CGI. Pour sa part, le contribuable prétendait que l'opération immobilière était intervenue sous la forme d'une dation en paiement portant sur une parcelle de terrain sur lequel se trouvait une villa en cours de construction et entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière ce qui le dispensait, selon lui, du paiement des droits d'enregistrement.

Mais il n'apportait pas la preuve de ses affirmations (en ne pouvant notamment contester l'absence d'acte enregistré comportant un engagement de construire). Dans ces conditions, la mutation non déclarée devait être assujettie au droit proportionnel en application de l'article 682 du CGI.

X. Autres mutations à titre onéreux d'immeubles de nature particulière

240

L'impôt de mutation est susceptible de s'appliquer, sous certaines conditions :

- aux soultes d'échanges (BOI-ENR-DMTOI-20-10 aux § 40 à 100) ou de partages (BOI-ENR-PTG-10-20) ;
- aux licitations (BOI-ENR-PTG-20) et aux cessions de droits successifs (BOI-ENR-PTG-30) ;
- aux apports en société à titre onéreux (BOI-ENR-AVS-10-20) ;

- aux cessions de droits sociaux (actions ou parts) censés représenter des immeubles (CGI, art. 727, 728 et 1655 ter et BOI-ENR-AVS-40-20).