RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012

ENR - Mutation de propriété à titre onéreux d'immeubles - Mutations autres que les échanges - Principe de taxation - Assiette des droits - Éléments imposables autres que le prix

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 2 : Assiette des droits
Sous-section 2 : Eléments imposables autres que le prix

Sommaire :

I. Charges
A. Obligations constituant des charges
1. Frais antérieurs à la vente
a. Commission d'intermédiaire
b. Frais exposés en vue de parvenir à la vente (publicité, annonces dans les journaux, ...)
c. Impôts
1° Taxe foncière
2° Droits d'enregistrement
3° Taxe sur la valeur ajoutée
4° Redevance exigible pour la construction de locaux à usage de bureaux et de locaux de recherche dans la région parisienne
d. Frais postérieurs à la vente
e. Loyers payés d'avance
f. Dettes du vendeur
g. Assurances
h. Rente
i. Charges éventuelles
j. Travaux de remise en état d'un immeuble avant la vente et facturation (à l'acquéreur) des travaux ainsi effectués par le vendeur. Exigibilité des droits de mutation sur le prix exprimé dans l'acte de vente, augmenté du coût des travaux
k. Obligation de remise en état des lieux en fin d'exploitation d'une carrière, imposée par le code des mines
II. Obligations ne constituant pas des charges
A. Obligations incombant normalement à l'acquéreur
1. Frais d'acte
2. Mutations assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée

3. Frais postérieurs à l'acte
a. Honoraires de négociation des notaires
b. Commission d'intermédiaire
c. Obligation de faire
d. Frais divers grevant l'immeuble
B. Réserves
1. Réserve de jouissance temporaire
2. Réserve d'usufruit ou d'habitation
3. Bail emphytéotique. Jouissance différée à l'expiration du bail
4. Réserve de coupes de bois
C. Indemnités

1

L'impôt de mutation atteint non seulement le prix principal, mais encore les charges augmentatives du prix, les réserves et toutes les indemnités stipulées au profit du cédant.

I. Charges

10

Par « charges », il convient d'entendre toutes les prestations supplémentaires que le contrat impose à l'acquéreur et tous les avantages indirects que l'acheteur procure au vendeur soit en acquittant ses dettes, soit en prenant à son compte des obligations qui incombent normalement à ce dernier. Les charges ne profitent au vendeur que d'une manière détournée. C'est la seule particularité qui les distingue du prix de vente. Sauf cette différence, les charges participent de la nature du prix.

> **Remarque :** D'une manière générale, les charges augmentatives du prix au sens de l'article 683-I du Code général des impôts (CGI) s'entendent de toute obligation, que le contrat de vente impose à l'acquéreur à la décharge du vendeur. De sorte que ne constituent pas des charges soumises aux droits de mutation à titre onéreux :
>
> - les obligations personnelles à l'acquéreur que la loi fait peser sur celui-ci ;
>
> - les charges réelles, qui grèvent l'immeuble dont la propriété est transférée.

20

Lorsque les charges à ajouter au prix ne sont pas évaluées dans l'acte, les parties sont tenues de souscrire une déclaration estimative détaillée (CGI, art. 851).

A. Obligations constituant des charges

1. Frais antérieurs à la vente

a. Commission d’intermédiaire

30

Aux termes des articles 72 et 73 du décret du 20 juillet 1972 pris pour l’application des articles 1 et 6 de la loi n° 70-9 du 2 janvier 1970, le mandat détermine les conditions de la rémunération de l'intermédiaire ainsi que la partie qui en a la charge.

Dans ces conditions, la commission versée à l’intermédiaire n’entre pas dans l’assiette des droits de mutation à titre onéreux lorsque le mandat précise qu’elle sera mise à la charge de l'acquéreur, que le

mandant soit le vendeur ou l'acquéreur.

Cf. Cass. com., 12 décembre 1995, n° 2170 D, La commission payée par l'acquéreur, dès lors que la rémunération de l'intermédiaire, dans le mandat confié par les vendeurs, est contractuellement mise à la charge de l'acquéreur et qu'aucune disposition de la loi du 2 janvier 1970 ne met la charge du paiement de la commission au vendeur n'est pas à comprendre dans le prix soumis au droit de mutation.

40

En revanche, la commission de l'intermédiaire mise contractuellement à la charge du vendeur, mais versée au lieu et place par l'acquéreur, constitue une charge augmentative du prix à soumettre aux droits de mutation.

b. Frais exposés en vue de parvenir à la vente (publicité, annonces dans les journaux, ...)

50

En principe, tous les autres frais exposés en vue de parvenir à la vente (publicité, annonces dans les journaux, …) incombent au vendeur. Si une stipulation du contrat de vente impose à l'acheteur d'en effectuer le remboursement au vendeur, leur montant constitue une charge à ajouter au prix pour la liquidation de l'impôt de mutation.

c. Impôts

60

Est considérée comme inopérante, la clause par laquelle le vendeur et l'acquéreur déclarent, dans l'acte de vente, qu'ils « se sont réglés en ce qui concerne les impôts directs antérieurs à l'entrée en jouissance » ou qu'ils ont « tenu compte de ces impôts pour la fixation du prix » ; malgré ces déclarations, l'impôt de mutation doit être perçu sur le montant des dits impôts, car ces formules n'établissent nullement que l'acquéreur n'a pas assumé de ce chef une obligation supplémentaire venant accroître celle résultant pour lui du paiement du prix.

1° Taxe foncière

70

L'engagement pris par l'acquéreur d'acquitter la taxe foncière afférente à l'immeuble vendu pour une période antérieure à l'entrée en jouissance constitue une charge augmentative du prix. Son montant est proportionnel au temps écoulé depuis le 1er janvier de l'année de la vente jusqu'au jour du contrat ; en effet, la taxe foncière qui est une « charge des fruits » (code civil, art. 608) incombe au vendeur pour une période proportionnelle à la durée de sa jouissance.

2° Droits d'enregistrement

80

Lorsqu'un acquéreur de terrains à bâtir s'est engagé dans l'acte d'acquisition à rembourser au vendeur les droits d'enregistrement susceptibles d'être réclamés à celui-ci en cas de remise en cause de l'exonération prévue à l'article 1594-0 G-A du CGI, le service est fondé à inclure dans l'assiette des droits complémentaires dus par l'acquéreur le montant de l'impôt exigé par ailleurs du cédant à raison du non-respect de son engagement personnel.

En effet, le remboursement stipulé -qui ne trouve pas sa cause dans les dispositions fiscales relatives à la déchéance du régime de faveur puisque seul le vendeur est légalement redevable de l'impôt- résulte de la convention des parties et constitue une charge augmentative du prix au sens de l'article 683-I, alinéa 2, du CGI (Cass. com., 13 février 1985, SCI « Résidence du Parc Saint-Jean-de-Dieu »).

3° Taxe sur la valeur ajoutée

90

Pour l'assiette de la taxe de publicité foncière, sur les mutations à titre onéreux d'immeubles assujetties à la TVA, cf. § 210 .

4° Redevance exigible pour la construction de locaux à usage de bureaux et de locaux de recherche dans la région parisienne

100

Lorsque l'acquéreur d'un immeuble à usage de bureaux, de locaux commerciaux ou de stockage s'engage à rembourser au vendeur la redevance prévue par les articles L520-1 et suiv. du code de l'urbanisme, cette obligation constitue une charge augmentative du prix.

d. Frais postérieurs à la vente

110

Seuls certains frais postérieurs à la vente, tels que les frais de recouvrement du prix et de purge des hypothèques sont exposés dans l'intérêt du vendeur et constituent une charge lorsque l'acquéreur est contraint à en effectuer le paiement.

e. Loyers payés d'avance

120

Les loyers payés d'avance et retenus par le vendeur doivent être ajoutés au prix pour la liquidation de l'impôt de mutation.

f. Dettes du vendeur

130

Le montant des dettes du vendeur acquittées par l'acquéreur doit s'ajouter au prix. Il en est ainsi du coût des travaux antérieurement exécutés et non réglés au jour de la vente lorsque l'acquéreur s'engage à en effectuer le paiement.

En revanche, l'impôt de mutation n'est pas exigible sur la somme que l'acquéreur paie directement aux créanciers inscrits pour échapper à une action en délaissement ou à l'expropriation de l'immeuble, car l'acquéreur agit alors dans son intérêt exclusif, et non pas pour le compte du vendeur.

g. Assurances

140

Les primes d'assurances échues au jour de la vente et payées par l'acquéreur au lieu et place du vendeur constituent une charge augmentative du prix.

Pour les primes d'assurance dues pour la période postérieure à la date d'entrée en jouissance, cf. § 220

h. Rente

150

L'obligation imposée à l'acquéreur de servir au lieu et place du vendeur une rente perpétuelle ou viagère s'analyse en une charge taxable.

i. Charges éventuelles

160

Lorsqu'elle est éventuelle ou aléatoire, la charge doit faire l'objet d'une déclaration estimative.

j. Travaux de remise en état d'un immeuble avant la vente et facturation (à l'acquéreur) des travaux ainsi effectués par le vendeur. Exigibilité des droits de mutation sur le prix exprimé dans l'acte de vente, augmenté du coût des travaux

170

Dès lors que, par une appréciation souveraine des éléments de preuve, le tribunal a fait ressortir que l'objet de la vente était un immeuble dont la remise en état avait été effectuée par le vendeur et non un immeuble dont les travaux de remise en état auraient été à la charge de l'acquéreur, et qu'à bon droit il a considéré que le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée sur les factures ne faisait pas obstacle à l'exigibilité des droits de mutation sur l'ensemble du prix de l'immeuble rénové, l'assiette de ces droits est constituée par le prix exprimé dans l'acte de vente augmenté du coût des travaux effectués par le vendeur et facturés à l'acquéreur (Cass. com., 3 janvier 1980, pourvoi n° 77-14416).

k. Obligation de remise en état des lieux en fin d'exploitation d'une carrière, imposée par le code des mines

180

L'obligation de remise en état d'une carrière ne constitue pas une charge réelle du fonds mais une obligation personnelle de l'exploitant.

L'acquéreur de la carrière, qui n'a pas acquis pour exploiter, mais a accepté de supporter cette charge, a contracté une obligation à la décharge du vendeur ; cette charge constitue une augmentation du prix de vente (Cass. Com.,1er juin 1993, pourvoi n° 91-12376).

Au cas d'espèce, l'obligation de remise en état des carrières que l'article 83 du code des mines (dans sa version antérieure à la loi n° 94-588 du 15 juillet 1994) fait peser sur l'exploitant est une obligation personnelle à celui-ci ; par conséquent, il ne s'agit pas d'une charge réelle, contrairement à ce que soutenait la redevable.

Comme par ailleurs la Cour a relevé que l'acquéreur n'était pas lui-même exploitant, l'obligation qu'il avait de remettre en état les carrières ne résultait pas de la loi mais d'un engagement contractuel.

Ainsi, en acceptant de supporter cette remise en état, l'acquéreur déchargeait le vendeur de son obligation ; cette charge devait alors être incluse dans le prix de cession.

II. Obligations ne constituant pas des charges

190

Ne constituent pas des charges les obligations imposées à l'acquéreur par l'acte de vente et qui lui auraient incombé, en toute hypothèse, en vertu des usages ou de la loi.

A. Obligations incombant normalement à l'acquéreur

1. Frais d'acte

200

En vertu de l'article 1593 du code civil, les frais du contrat sont à la charge de l'acquéreur. Par suite, la clause qui stipule que les frais d'acte devront être acquittés par l'acquéreur n'ajoute rien à cette obligation légale et il n'y a pas à en tenir compte pour la liquidation de l'impôt de mutation.

Figurent, parmi les frais d'acte : l'impôt de mutation, les honoraires du notaire, le coût de la grosse à délivrer à l'acquéreur.

En revanche, l'obligation pour l'acquéreur de payer le coût d'une expédition supplémentaire, demandée par le vendeur, constitue une charge augmentative du prix.

2. Mutations assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée

210

La taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement sont liquidés sur le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges augmentatives de prix, les réserves ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, ou sur une estimation d'experts, dans les cas autorisés par l'article 683 du CGI. Sont à déduire, en revanche, les obligations contractées par le cédant au lieu et place de l'acquéreur.

Pour l'application de ces dispositions, la notion de prix exprimé s'entend du prix hors TVA lorsque le montant de la TVA due par le cédant est mentionné 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.

3. Frais postérieurs à l'acte

220

Le paiement des frais afférents à la publication de la vente au bureau des hypothèques incombe à l'acheteur.

Il en est de même des impôts directs et des primes d'assurances dus pour la période postérieure à la date d'entrée en jouissance de l'acquéreur.

REFERENCE : RES N° 2009/01 (E et FI)

DATE DE PRODUCTION : 05/01/2009

TITRE : Droits de mutation à titre onéreux (DMTO) et taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Taxe foncière. Charges augmentatives du prix de cession.

QUESTION :

La refacturation par le vendeur, à l'acquéreur d'un immeuble, de la taxe foncière correspondant à la période postérieure à l'entrée en jouissance constitue-t-elle une charge augmentative de prix susceptible d'être prise en compte pour le calcul de la base d'imposition à la TVA ou pour l'assiette des droits de mutation ?

REPONSE :

En vertu de l'article 1415 du CGI, la taxe foncière est établie pour l'année entière d'après les faits existants au 1er janvier de l'année de l'imposition.

L'article 1400 du même code prévoit que toute propriété, bâtie ou non bâtie, doit être imposée au nom du propriétaire actuel c'est-à-dire du propriétaire au 1er janvier de l'année d'imposition selon le principe d'annualité de l'impôt.

S'agissant des DMTO, la documentation administrative (cf. § 70) précise que la taxe foncière qui incombe au vendeur correspond à la durée pendant laquelle il détient lui-même la jouissance de l'immeuble.

Dès lors, en cas de mutation à titre onéreux d'immeuble, l'engagement pris par l'acheteur d'acquitter la taxe foncière pour une période postérieure à l'entrée en jouissance ne constitue pas une charge augmentative du prix.

a. Honoraires de négociation des notaires

230

En principe, les honoraires de négociation perçus par les notaires doivent être compris parmi les frais d'acte ; ils ne constituent donc pas une charge à ajouter au prix.

Toutefois, à défaut, dans l'acte, de précisions relatives tant à la nature exacte qu'au bénéficiaire de tels honoraires, mis expressément à la charge du débiteur des sommes principales, l'administration est fondée, le cas échéant, à établir la perception de l'impôt sur le montant cumulé de ces sommes et de ces honoraires.

b. Commission d'intermédiaire

240

Cf. §30 et 40.

c. Obligation de faire

250

L'obligation imposée à l'acquéreur de continuer le bail de l'immeuble, d'exécuter les travaux prévus dans le bail ou les travaux de voirie imposés par les règlements, ou encore de conserver le concierge,

ne constitue pas une charge.

d. Frais divers grevant l'immeuble

260

Les servitudes ou services fonciers, les travaux qui profitent exclusivement au fonds ne sont pas des charges à ajouter au prix.

B. Réserves

270

Lorsque la vente s'accompagne de certaines réserves au profit du vendeur, une distinction doit être faite selon que la restriction porte sur un droit personnel ou un droit réel.

280

Si la mutation a pour objet la pleine propriété de l'immeuble et si le vendeur se réserve la totalité ou une partie des revenus, il y a charge augmentative du prix, puisque l'acquéreur doit payer le prix et, en outre, renoncer aux revenus auxquels il a droit par voie d'accession.

290

Au contraire, quand le vendeur se réserve un droit réel sur le bien, le prix correspond à la partie du bien cédé et la réserve ne constitue pas une charge à ajouter au prix.

1. Réserve de jouissance temporaire

300

Lorsque le vendeur se réserve, pour un temps plus ou moins long, la jouissance du bien cédé et que la vente est consentie moyennant un prix payé comptant ou payable à terme, mais immédiatement productif d'intérêts, la réserve de jouissance constitue une charge augmentative du prix.

Dans cette hypothèse, l'acquéreur procure au vendeur un avantage supplémentaire égal à la valeur de la jouissance que ce dernier conserve (montant des loyers ou fermages si le bien est loué ; sinon, valeur fixée par déclaration estimative).

Au contraire, il n'y a pas de charge à ajouter au prix, si l'entrée en jouissance et le paiement du prix, ou le point de départ des intérêts, sont fixés à une même date : l'acquéreur est privé des revenus du bien, mais n'est pas assujetti au paiement des intérêts du prix.

La clause stipulant que le « prix a été fixé à la somme de ... réserve de jouissance comprise » n'exclut pas l'idée de charge augmentative du prix et ne permet pas aux parties de se soustraire à l'impôt, sauf dans l'hypothèse où, d'une part, le prix est payé déduction faite de l'intérêt correspondant à la privation de jouissance et, d'autre part, les parties évaluent la charge qui en résulte pour l'acquéreur.

Si l'acquéreur reçoit du vendeur une prestation équivalente à la privation qu'il subit du fait de l'existence de la réserve de jouissance, cette réserve cesse de constituer une charge augmentative du prix. Dès lors, si l'acte de vente dispose que « les parties se sont réglées entre elles au sujet de la privation de jouissance », le comptable des impôts ou le conservateur des hypothèques est fondé, en principe, à exiger des contractants une déclaration au pied de l'acte indiquant les conditions dans lesquelles la charge résultant de la privation de jouissance a été compensée entre les intéressés..

2. Réserve d'usufruit ou d'habitation

310

Lorsque le vendeur se réserve l'usufruit ou l'habitation d'un immeuble, il y a démembrement de propriété et la mutation ne porte en réalité que sur la nue-propriété du bien vendu. Le prix stipulé représente la valeur de cette nue-propriété, seule transmise à l'acquéreur et il n'y a aucune charge à ajouter au prix.

Il n'est pas toujours facile de distinguer une réserve de jouissance d'une réserve d'usufruit, mais il peut résulter des dispositions du contrat et de la volonté clairement exprimée par les parties qu'une prétendue réserve de jouissance s'analyse en fait en une réserve d'usufruit. Il en serait ainsi de la clause stipulant une réserve de jouissance pour une durée assez longue et spécifiant que ce droit réservé s'éteindra au décès du vendeur si ce décès se produit avant le terme fixé.

3. Bail emphytéotique. Jouissance différée à l'expiration du bail

320

Lorsque l'immeuble vendu est loué par bail emphytéotique et que l'acquéreur ne doit entrer en jouissance qu'à l'expiration de ce bail, l'impôt de mutation n'est dû que sur le prix sans tenir compte de la privation de jouissance. La constitution d'un bail emphytéotique s'analyse, en effet, en un démembrement de propriété.

4. Réserve de coupes de bois

330

La réserve par le vendeur d'une forêt d'une coupe de bois arrivée à maturité et destinée à être rapidement exploitée ne constitue pas une charge à ajouter au prix.

Il en serait différemment s'il s'agissait de coupes nombreuses dont l'exploitation doit s'étendre sur une longue période et si le prix du bien était immédiatement payé ou productif d'intérêts.

C. Indemnités

340

L'impôt de mutation est dû sur les « indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre ou pour quelque cause que ce soit » (CGI, art. 683-I, 2ème alinéa).