RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-IMM-10-20-10-20200513
Date de publication : 13/05/2020

TVA - Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles - Règles générales applicables aux opérations immobilières - Modalités de taxation - Base d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles
Titre 1 : Règles générales applicables aux opérations immobilières
Chapitre 2 : Modalités de taxation
Section 1 : Base d'imposition

Sommaire :

I. Livraisons d'immeubles et cessions de droits assimilés
A. Règles générales
1. Principe : taxation sur le prix total
2. Dérogation : taxation sur la marge
B. Livraisons d'immeubles taxées sur le prix total
1. Opérations concernées
2. Détermination du prix
a. Prix « taxe comprise » et prix « hors taxe »
b. Charges augmentatives du prix de cession
1° Commission de l'intermédiaire
2° Prestations supplémentaires à la charge de l'acquéreur
3° Frais de notaire
4° Travaux de voirie
5° Redevance pour la création de locaux à usage de bureaux et de locaux de recherche en région d'Ile de France
3. Application de la valeur vénale
a. Substitution de la valeur vénale au prix de cession
b. Cas particulier : transfert des équipements généraux, moyennant un prix symbolique, à des associations syndicales de propriétaires ou à des unions syndicales de copropriétaires
C. Livraisons d'immeubles taxées sur la marge
1. Opérations concernées
2. Terrains acquis sous le régime révolu de la TVA immobilière par un acquéreur ayant exercé la déduction de la TVA auto-liquidée et revendus à un particulier après le 10 mars 2010
3. Détermination de la marge
a. Détermination du premier terme du calcul : le prix exprimé
b. Détermination du second terme du calcul : le prix d'achat
1° Règles générales

2° Cas particuliers
a° Revente d'un immeuble acquis au terme d'une transmission d'universalité
b° Revente d'un immeuble acquis au terme d'un contrat de crédit-bail
3° Situation de marge nulle ou négative
4° Valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature effectués par le cédant au prix d'achat retenue comme second terme du calcul
II. Livraisons à soi-même d'immeubles et de travaux immobiliers
A. Livraisons à soi-même d'immeubles
1. Éléments inclus dans la base d'imposition
2. Éléments exclus de la base d'imposition
B. Livraison à soi-même de travaux immobiliers
III. Bail a construction
IV. Échanges
V. Dation en paiement

I. Livraisons d'immeubles et cessions de droits assimilés

A. Règles générales

1. Principe : taxation sur le prix total

1

En principe, conformément aux dispositions de l'article 266 du code général des impôts (CGI) et de l'article 267 du CGI, la base d'imposition des livraisons d'immeubles est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le vendeur en contrepartie de ces opérations de la part de l'acheteur, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) elle-même.

2. Dérogation : taxation sur la marge

10

Par dérogation, conformément à l'article 268 du CGI, s'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir ou d'une livraison d'immeuble bâti achevé depuis plus de cinq ans lorsqu'elle a fait l'objet de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI, la base d'imposition est constituée de la marge s'il est établi que l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction.

20

Il n'y a lieu de rechercher le régime de l'acquisition aux fins de déterminer la base d'imposition que pour les seules livraisons d'immeubles acquis et revendus en gardant la même qualification, c'est-à-dire respectivement :

- de terrains à bâtir qui ont été acquis précédemment comme terrains n'ayant pas le caractère d'immeubles bâtis ;

> *Le régime de la TVA sur la marge prévu par l'article 268 du CGI s'applique aux opérations de cession de terrains à bâtir qui ont été acquis en vue de leur revente et ne s'applique pas à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti, quand le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur (CE, décision du 27 mars 2020, n° 428234, ECLI:FR:CECHR:2020:428234.20200327).*

Sur la distinction entre terrain à bâtir et immeuble bâti, il convient de se reporter au I-B § 110 et 120 du BOI-TVA-IMM-10-10-10-20.

- ou d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans qui ont été acquis précédemment en l'état d'immeuble déjà bâti.

Exemple : Cession d'un immeuble, plus de cinq ans après son achèvement, par un investisseur qui en a assuré la maîtrise d'ouvrage. Si l'investisseur décide de soumettre la cession à la taxe, l'article 268 du CGI ne peut trouver à s'appliquer dès lors que le bien n'a pas été acquis en son état d'immeuble bâti, que le terrain d'emprise ait été acquis par le cédant lui-même antérieurement à la construction, voire que celle-ci ait fait suite à une acquisition en l'état d'immeuble ancien elle-même suivie d'une démolition.

30

Par hypothèse, n'a pas ouvert droit à déduction au sens de l'article 268 du CGI, une acquisition d'immeuble réalisée auprès de personnes non assujetties ou auprès de personnes assujetties qui n'ont pas agi en tant que telles, ou encore dont la livraison était exonérée de TVA sur le fondement du 5 de l'article 261 du CGI et qui n'ont pas formulé l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI.

Toutefois, les acquisitions auprès de personnes non assujetties d'un immeuble précédemment acquis comme immeuble à construire et cédé dans les cinq ans de son achèvement sont considérées comme ayant ouvert droit à déduction lorsqu'elles sont intervenues avant le 31 décembre 2012. En effet, sur le fondement du a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI (dans sa version en vigueur jusqu'à cette date), la livraison était alors soumise à la TVA.

Il en va de même des acquisitions d'immeubles postérieures au 31 décembre 2012 auprès d'une personne non assujettie qui a bénéficié de la mesure transitoire prévue au II-A § 260 du BOI-TVA-IMM-10-10-20.

Remarque : Il a été admis que l'acquisition d'un immeuble avant le 11 mars 2010 qui aurait fait l'objet d'un engagement de construire et d'une auto-liquidation sur le fondement du 3 de l'ancien article 285 du CGI soit réputée ne pas avoir ouvert droit à déduction. Le cédant peut dès lors faire application de l'article 268 du CGI lorsqu'il vend les mêmes surfaces comme terrain à bâtir, que l'acquéreur soit un particulier ou un assujetti. Il en va de même lorsque l'acquisition a été réalisée en exonération de TVA sous couvert de la tolérance qui prévalait avant le 11 mars 2010 au titre de l'article 1042 du CGI, de l'article 1045 du CGI et de l'article 1049 du CGI.

40

Est également considérée comme n'ayant pas ouvert droit à déduction l'acquisition réalisée par une personne qui aurait acquis l'immeuble (ou la fraction d'immeuble) pour la réalisation exclusive d'opérations non imposables au sens du II de l'article 206 de l'annexe II au CGI. Sont ici visées les acquisitions pour lesquelles, en la circonstance, le coefficient d'assujettissement était nul si bien que l'acquéreur n'a pu déduire la taxe mentionnée dans l'acte.

À cet égard, seule compte l'affectation initiale du bien, le fait que l'immeuble (ou la fraction d'immeuble) ait par la suite été affecté à la réalisation d'opérations taxables demeurant sans incidence (CJCE, décision du 11 juillet 1991, affaire C-97/90, Lennartz).

Dans la situation où l'immeuble a été acquis par le cédant concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et d'opérations non imposables, le régime d'imposition sur la marge ne trouve pas à s'appliquer dès lors que l'acquisition a ouvert droit à déduction, ne serait-ce que partielle à raison d'un coefficient d'assujettissement non nul, déterminé en proportion de l'utilisation de l'immeuble pour les opérations imposables.

50

Enfin, il y a lieu de considérer que le cédant n'a pu disposer d'un droit à déduction lors de l'acquisition lorsque aucun montant de taxe déductible ne figurait dans l'acte d'acquisition ou dans tout autre document valant facture au sens du a du 1 du II de l'article 271 du CGI, alors même que son vendeur aurait néanmoins acquitté de la TVA sur la marge. Demeure sans incidence en l'espèce le fait que le montant de la taxe aurait dû être mentionné en application de l'article 289 du CGI, et par suite en application de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

60

En revanche, la seule circonstance qu'à l'occasion de l'acquisition le coefficient de taxation applicable à la TVA mentionné dans l'acte ait été nul au regard du 2 ou du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI (si l'immeuble était initialement utilisé pour des opérations n'ouvrant pas droit à déduction) ne saurait conduire à considérer que le cédant n'a pas disposé d'un droit à déduction.

70

Si le cédant a bénéficié au moment de son acquisition de la procédure de transfert des droits à déduction prévue au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, il y a lieu de considérer que cette acquisition a ouvert droit à déduction si bien que la revente du bien sur lequel porte l'attestation sera taxable sur le prix total si elle est soumise à la TVA. Est indifférente à cet égard l'origine du droit à déduction transféré, qu'il s'agisse de taxe régularisée par le cédant précédent à raison de sa propre acquisition du bien, d'une livraison à soi même suite à la construction ou encore suite à des travaux de transformation.

De même, le dispositif de taxation sur la marge ne saurait trouver à s'appliquer lorsqu'un immeuble avait été mis à disposition, par contrat conclu antérieurement au 1er janvier 2016, d'un assujetti utilisateur par une personne morale de droit public dans les conditions décrites aux 1 et 1° du 2 de l'article 210 de l'annexe II au CGI, puisque la procédure de transfert des droits à déduction prévue en l'espèce était par nature susceptible d'ouvrir droit à déduction.

80

Lorsque pour un même immeuble ou fraction d'immeuble, qu'il s'agisse d'une parcelle de terrain à bâtir ou d'un immeuble 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 est entré en possession de tout ou partie du bien en cause, il y a lieu si l'opération est imposée de soumettre l'ensemble de la cession à la taxe sur le prix total.

Il peut en aller ainsi notamment de la cession d'une entité cadastrale qui résulte de diverses opérations de remembrement ou de remaniement parcellaire, ou encore de celle d'un lot immobilier issu de travaux de rénovation d'un bâtiment qui ont conduit à une reconfiguration de l'état descriptif de division, ou lorsque l'origine de propriété se perd dans l'histoire.

90

Lorsque l'acquisition de l'immeuble s'est faite dans le cadre d'une transmission d'universalité totale ou partielle de biens et a bénéficié de la dispense prévue à l'article 257 bis du CGI, il y a lieu en cas de revente de se référer au régime de l'acquisition antérieure à celle réalisée par le bénéficiaire de la transmission pour déterminer les règles applicables à la base d'imposition.

Remarque : La même solution s'applique lorsque cette dispense d'imposition est intervenue sur une base doctrinale, avant 2006 et l'adoption de l'article 257 bis du CGI.

Exemple : Un immeuble de bureaux est affecté à une activité locative par son propriétaire X. Celui-ci le cède dans les conditions de l'article 257 bis du CGI à un investisseur Y, lequel poursuit la location jusqu'à ce qu'il décide, à son tour, de vendre à un acquéreur revendeur Z qui entend mettre fin à la location en vue de procéder à une rénovation du bâtiment.

Les règles applicables à la cession entre le bénéficiaire de la transmission d'activité Y et l'acheteur revendeur Z seront déterminées en considération des conditions dans lesquelles le propriétaire initial X a lui-même acquis le bien : taxation sur le prix total s'il avait construit l'immeuble ou avait été en droit de déduire la TVA comprise, par hypothèse, dans le prix de son acquisition ; taxation sur la marge s'il avait reçu l'immeuble sans que l'acquisition lui ouvre droit à déduction.

B. Livraisons d'immeubles taxées sur le prix total

1. Opérations concernées

100

Sont taxées sur le prix total, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel :

- toutes les livraisons d'immeubles achevés depuis cinq ans au plus ;

- les livraisons de terrains à bâtir dont l'acquisition a ouvert droit à déduction au sens du II-A-2 § 10 à 80 que la taxe déductible mentionnée dans l'acte d'acquisition ait elle-même porté sur la marge ou sur le prix total ;

- les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans pour lesquels le cédant a exercé l'option du 5° bis de l'article 260 du CGI et dont l'acquisition a ouvert droit à déduction comme indiqué ci-dessus ;

- et les livraisons de terrains qui n'ont pas la qualification de terrain à bâtir et pour lesquels le cédant a exercé l'option du 5° bis de l'article 260 du CGI.

2. Détermination du prix

110

Conformément au b du 2 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition est constituée par le prix de la cession, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport, augmenté des charges qui s'y ajoutent.

120

Pour l'assiette de la TVA, le prix s'entend de la somme totale que l'acheteur doit verser au vendeur en vertu des conventions passées entre les parties pour obtenir la livraison du bien, sans qu'il y ait lieu de distinguer les divers éléments de cette somme. Ainsi, les frais accessoires que le vendeur réclame à l'acquéreur doivent être considérés comme un des éléments de ce prix et sont donc normalement passibles de la TVA.

a. Prix « taxe comprise » et prix « hors taxe »

130

Lorsque le prix ou la valeur des biens est mentionné sans précision particulière dans un acte ou une déclaration, il y a lieu de considérer que les parties ont entendu énoncer un prix ou une valeur « taxe comprise ». Lorsque les parties ont expressément convenu d'ajouter au prix mentionné, en cas d'assujettissement à la TVA de l'opération, un supplément de prix égal au montant de la TVA, la base d'imposition est égale au montant total du prix mentionné qui doit donc être considéré comme hors taxes.

Lorsque les parties sont convenues d'un prix taxe comprise, la base d'imposition est obtenue en multipliant ce prix par le rapport 100 / (100 + taux), où « taux » représente le taux de TVA légalement applicable.

b. Charges augmentatives du prix de cession

1° Commission de l'intermédiaire

140

La commission de l'intermédiaire présente le caractère d'un supplément de prix soumis à la TVA lorsqu'elle est payée par l'acquéreur pour le compte du vendeur. En revanche, dans l'hypothèse où l'acheteur lui-même a eu recours au service d'un intermédiaire, la commission qui lui est versée ne constitue pas un élément du prix d'acquisition soumis à la taxe. La question de savoir si la commission payée par l'acquéreur est normalement à la charge du vendeur doit être résolue dans chaque cas particulier, au vu des termes des différents actes ou documents établis à l'occasion de la vente.

2° Prestations supplémentaires à la charge de l'acquéreur

150

Le prix de cession, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport doit être, pour l'assiette de la TVA, augmenté des charges qui s'y ajoutent.

Toutes les prestations supplémentaires que le contrat de vente impose à l'acquéreur constituent des charges au sens du b du 2 de l'article 266 du CGI. Il en est de même de tous les avantages indirects que l'acquéreur procure au vendeur en prenant à son compte des obligations qui incombent personnellement à ce dernier. Ainsi, constitue une charge l'obligation prise par l'acquéreur de payer les dettes du vendeur.

RES N° 2009/01 (TCA) du 20 janvier 2009 : 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 ?

Réponse :

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 CGI 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.

1 - S'agissant des DMTO, le I-A-1-c-1° § 70 du BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-20 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.

2 - Toutefois, cette solution ne peut être transposée en matière de TVA.

En effet, conformément à l'article 267 du CGI, qui transpose en droit interne les dispositions de l'article 78 de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature sont à comprendre dans la base d'imposition à la TVA.

En application de ce principe, tel qu'il a été décliné par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), notamment dans un arrêt du 1er juin 2006 (CJCE, décision du 1er juin 2006, affaire C-98/05, De Danske Bilimportorer, ECLI:EU:C:2006:363), seuls peuvent être exclus de la base d'imposition à la TVA, les impôts qui seraient acquittés par le vendeur au nom et pour le compte de l'acquéreur et présenteraient alors le caractère de remboursement de frais au sens de l'article 79 de la directive déjà citée, transposé au 2° du II de l'article 267 du CGI.

Or, s'il résulte effectivement des dispositions régissant cet impôt que la taxe foncière est une « charge des fruits » en tant qu'elle pèse sur le propriétaire ou, à défaut, sur les titulaires des droits réels visés au II de l'article 1400 du CGI, il n'en demeure pas moins que, du fait du principe d'annualité, le redevable légal de l'impôt est déterminé d'après les faits existants au 1er janvier de l'année d'imposition conformément à l'article 1415 du CGI.

Par conséquent, la taxe foncière qui est mise à la charge de l'acquéreur pour la période postérieure à l'acquisition ne peut pas être considérée, au regard des règles applicables en matière de TVA, comme constitutive d'un remboursement de frais et ne peut dès lors être exclue de la base d'imposition de l'opération de cession.

La taxe foncière refacturée par le bailleur vendeur qui constitue une charge augmentative de prix au sens du b du 2 de l'article 266 du CGI, doit ainsi être comprise dans la base d'imposition à la TVA.

3° Frais de notaire

160

En vertu de l'article 1593 du code civil, les frais de contrat dont notamment les frais de notaire sont à la charge de l'acquéreur. Ils ne constituent donc pas un élément de la base imposable à la TVA.

4° Travaux de voirie

170

Lorsque l'acquéreur décharge le vendeur de l'obligation prise contractuellement, envers la collectivité locale, par lui ou un précédent propriétaire, d'acquitter des frais de premier établissement, de nivellement, d'écoulement des eaux, de pavage et d'établissement de trottoirs, qui ne sont imposés aux propriétaires riverains par aucun règlement ou usage ancien, la TVA exigible à l'occasion de la cession est liquidée sur toutes les sommes remboursées au vendeur par l'acquéreur ainsi que sur celles qui seront versées par ce dernier postérieurement à l'acquisition. En revanche, si ces frais sont récupérés par la collectivité locale sur les propriétaires riverains en vertu de dispositions légales ou réglementaires, seules les sommes dues personnellement par le vendeur et remboursées par l'acquéreur doivent être considérées comme des charges augmentatives du prix de cession.

5° Redevance pour la création de locaux à usage de bureaux et de locaux de recherche en région d'Ile de France

180

Lorsque l'acquéreur d'un immeuble à usage de bureaux ou de locaux de recherche s'engage à rembourser au vendeur le montant de la redevance dont ce dernier était redevable en vertu des dispositions de l'article L. 520-1 du code de l'urbanisme (C. urb.) à l'article L. 520-11 du C. urb. à raison de la construction de locaux à usage de bureaux ou de locaux de recherche dans la région parisienne, cette obligation constitue une charge augmentative du prix, normalement passible de la TVA.

3. Application de la valeur vénale

a. Substitution de la valeur vénale au prix de cession

190

En application du deuxième alinéa du b du 2 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition est constituée par la valeur vénale réelle des biens, établie dans les conditions prévues à l'article L. 17 du livre des procédures fiscales (LPF), si cette valeur vénale est supérieure au prix, au montant de l'indemnité ou à la valeur des droits sociaux, augmenté des charges. L'administration est alors tenue d'établir que la différence entre cette évaluation et le prix stipulé dans l'acte résulte de la fraude ou de l'évasion fiscales (aux termes de la demande française notifiée à la Commission européenne le 23 décembre 1977, sur la base de l'article 27 de la sixième directive TVA 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires).

En matière de TVA, l'évasion fiscale n'est pas avérée lorsque la TVA collectée par le vendeur peut être déduite dans sa totalité par l'acquéreur assujetti à la taxe.

En tout état de cause, en cas de levée de l'option d'achat au cours ou au terme d'un contrat de crédit-bail, le prix contractuel d'exercice de l'option doit être considéré comme la réelle contrepartie de la cession quand bien même il est négligeable, l'essentiel du coût ayant de fait été supporté dans les loyers.

200

Lorsque l'administration entend rectifier le prix de vente d'immeubles passibles de la TVA au motif que ce prix ne correspondrait pas à la valeur vénale réelle de l'immeuble en cause, il lui appartient, en principe, de suivre la procédure de rectification contradictoire dans les conditions prévues à l'article L. 17 du LPF et à l'article L. 55 du LPF.

Toutefois, si le redevable se trouve en situation de taxation d'office pour n'avoir pas déposé dans les délais légaux les déclarations qu'il est tenu de souscrire, l'administration est en droit d'asseoir l'imposition sur la valeur vénale réelle des biens, sans que la procédure prévue à l'article L. 17 du LPF trouve à s'appliquer. Néanmoins, si le redevable conteste la valeur fixée d'office en établissant que la mutation a eu pour contrepartie effective le paiement d'une somme inférieure à celle retenue par l'administration, celle-ci ne peut l'écarter qu'en établissant la valeur vénale réelle des biens en cause (CE, décision du 30 juillet 2003, n° 254.824, SCI Villa Amaya).

b. Cas particulier : transfert des équipements généraux, moyennant un prix symbolique, à des associations syndicales de propriétaires ou à des unions syndicales de copropriétaires

210

En cas de construction d'ensembles immobiliers, la propriété des équipements collectifs est le plus souvent transférée par les promoteurs, soit à des associations syndicales de propriétaires régies par l'ordonnance n° 2004-632 du 1er juillet 2004 relative aux associations syndicales de propriétaires, soit à des unions de syndicats de copropriétaires constituées conformément aux dispositions de l'article 29 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis.

Les équipements dont ces organismes deviennent ainsi propriétaires en vue d'assurer leur gestion comprennent d'une manière générale les immeubles ou parties d'immeubles destinés à la satisfaction de tous les copropriétaires et plus spécialement les canalisations et branchements généraux, les installations de chaufferie communes, la voirie ainsi que, le cas échéant, les voies de circulation, les loges de gardien, les locaux sociaux, culturels, les cabines téléphoniques. Le transfert peut également porter sur le terrain servant d'emprise aux immeubles et aux parties communes.

La cession de ces équipements est généralement réalisée moyennant un prix symbolique, étant donné que le coût de ces biens est inclus par les promoteurs dans le prix de vente des locaux à usage privatif.

Aussi, afin d'éviter une double imposition, il est admis de faire abstraction de la valeur vénale réelle des biens communs transférés, pour la liquidation de la TVA et de la taxe de publicité foncière. Mais les deux conditions suivantes doivent être remplies :

- le transfert doit être effectué sans contrepartie ou moyennant un prix symbolique ;

- il doit être établi que le coût des biens considérés est intégré au prix de cession des immeubles ou parties d'immeubles en application d'obligations légales ou contractuelles (C. urb., art. L. 332-15).

C. Livraisons d'immeubles taxées sur la marge

1. Opérations concernées

220

Sont taxées sur la marge lorsque leur acquisition n'a pas ouvert droit à déduction :

- les livraisons de terrains à bâtir ;

- les livraisons d'immeubles bâtis achevés depuis plus de cinq ans en cas d'exercice de l'option pour la taxation.

Le régime de la marge ne s'applique donc pas à la livraison d'un immeuble achevé depuis cinq ans au plus quand bien même le cédant l'aurait lui-même acquis sans que cette acquisition ne lui ait ouvert droit à déduction (notamment auprès d'un non assujetti).

2. Terrains acquis sous le régime révolu de la TVA immobilière par un acquéreur ayant exercé la déduction de la TVA auto-liquidée et revendus à un particulier après le 10 mars 2010

230

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

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

La taxe est 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).

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 auto-liquidation de la TVA par le cédant au moment de son acquisition réalisée dans les conditions décrites au **I-C-2 § 230** 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 le 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.

3. Détermination de la marge

240

La marge est déterminée par la différence entre, d'une part, toutes les sommes et charges dues auprès du cédant par le cessionnaire, diminuées de la TVA afférente à la marge elle-même et, d'autre part, le prix d'achat supporté par l'assujetti revendeur.

a. Détermination du premier terme du calcul : le prix exprimé

250

Par suite, le « prix exprimé » au sens de l'article 268 du CGI s'entend de la différence entre le montant payé au cédant par le cessionnaire ou, pour tout ou partie, par un tiers et le montant de la TVA afférente à la marge résultant de ce prix.

Pour déterminer la base d'imposition qui est réputée toute taxe comprise (TTC), il y a donc lieu de procéder à un calcul « en dedans » selon la formule suivante :

Marge taxable = montant payé par le cessionnaire + charges augmentatives - prix d'achat / ((100 + taux applicable à l'opération) / 100).

260

Les charges augmentatives du prix qui sont prises en compte pour la détermination du premier terme de calcul de la marge, sont toutes les charges qui reviendraient de droit au cédant et qui sont contractuellement reportées sur le cessionnaire (I-B-2-b-1° § 140 et suivants).

b. Détermination du second terme du calcul : le prix d'achat

1° Règles générales

270

Le prix d'achat qui constitue le second terme du calcul comporte toutes les dépenses qui ont été supportées par l'acquéreur à ce titre (notamment les droits de mutation). Par construction, il s'agit de dépenses sur lesquelles aucun droit à déduction n'a pu être exercé, quand bien même elles seraient grevées de taxe rémanente.

La TVA rémanente peut résulter, notamment, d'une taxe sur la marge collectée en amont par le cédant et que celui-ci n'aurait pas mentionnée dans l'acte de cession. Ou encore d'une taxe sur le prix

total qu'aurait de fait supportée l'acquéreur sans pouvoir la déduire à raison de ce que le terrain n'aurait alors pas été affecté à une activité placée dans le champ de la TVA (I-A-2 § 40). Les autres frais et honoraires exposés à l'occasion de l'acquisition ne sont pas à inclure dans le prix d'achat dès lors qu'ils sont grevés de TVA et que cette taxe est déductible dans les conditions de droit commun.

2° Cas particuliers

a° Revente d'un immeuble acquis au terme d'une transmission d'universalité

280

Lorsque l'assujetti revendeur a acquis l'immeuble cédé au terme d'une transmission d'universalité dans les conditions de l'article 257 bis du CGI (y compris à l'occasion d'une opération de fusion ou d'absorption), le second terme du calcul de la marge s'apprécie, s'il y a lieu, par renvoi au prix d'achat constaté chez le cédant de la transmission (I-A-2 § 90). En revanche, lorsqu'il l'a acquis par apport en dehors d'une telle transmission, le second terme est égal à la valeur telle qu'elle est déterminée pour l'enregistrement de l'acte d'apport.

b° Revente d'un immeuble acquis au terme d'un contrat de crédit-bail

290

En cas d'acquisition d'un immeuble au terme d'un contrat de crédit-bail, l'article 268 du CGI trouve à s'appliquer en cas de livraison subséquente dès lors que le prix de levée de l'option d'achat n'a pas ouvert droit à déduction pour l'acquéreur.

S'agissant de la base, lorsque les loyers n'ont eux-mêmes pas ouvert droit à déduction, il sera admis pour la détermination du deuxième terme de détermination de la marge que soient pris en compte, au lieu du prix de levée de l'option, 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.

De même lorsque le locataire qui exerce l'option d'achat a acquis les droits attachés auprès d'un précédent locataire, il sera admis que soit pris en compte le prix d'achat du terrain et le prix de revient des constructions pour le bailleur tels que mentionnés dans le contrat, au lieu des sommes versées pour l'acquisition des droits.

3° Situation de marge nulle ou négative

300

La circonstance que la marge calculée dans les conditions exposées au I-C-3 § 240 et suivants se révèle nulle ou négative ne fait pas obstacle à l'application de l'article 268 du CGI, la base d'imposition étant alors prise pour 0.

Cette situation peut notamment se présenter à l'occasion de la commercialisation des opérations de lotissement, qu'elles soient réalisées par un opérateur public ou privé.

Dans ce cas :

- le lotisseur dispose d'une grande liberté pour fixer le prix de cession propre à chaque lot. En outre, la remise à la collectivité locale ou à l'association syndicale de propriétaires (I-B-3-b § 210) de certaines fractions du lotissement, en particulier du terrain d'emprise des équipements généraux ou collectifs,

intervient souvent pour un prix symbolique, ce qui en fait une opération située hors du champ d'application de la TVA ;

- en règle générale, le prix d'achat retenu pour le calcul de la base d'imposition propre à chaque lot devra être exactement déterminé à partir du prix d'acquisition des parcelles d'origine en proportion des surfaces incluses dans le lot cédé (en ce compris la fraction des parties communes éventuellement attachée à chaque lot par tantième ainsi qu'une part proportionnelle des emprises mentionnées ci-dessus). Il ne pourra en aller autrement que lorsque les particularités tenant à la consistance et aux caractéristiques du terrain d'origine sont de nature à justifier que soit retenu un prix différencié entre diverses fractions de celui-ci, sans que cette différenciation puisse finalement conduire à ce que la somme des montants pris en considération à cet effet excède le montant effectif de l'acquisition de l'ensemble du terrain loti.

La même situation de marge négative peut également se présenter dans le cadre d'une opération de crédit-bail portant sur un immeuble achevé depuis plus de cinq ans et acquis sans TVA par le crédit-bailleur (cession bail notamment) lorsque les parties trouvent avantage à l'exercice de l'option pour la taxation lors de la levée d'option d'achat par le crédit-preneur pour préserver un droit à déduction sur des travaux de rénovation.

4° Valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature effectués par le cédant au prix d'achat retenue comme second terme du calcul

310

L'article 268 du CGI prévoit que, s'il y a lieu, le deuxième terme pris en compte pour le calcul de la base d'imposition soit constitué par la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature effectués par le cédant pour l'acquisition du terrain à bâtir ou de l'immeuble dont la cession est soumise au régime de la marge.

Par hypothèse, la cession en cause porte sur les actions ou parts reçues en contrepartie de ces apports en nature, sans que l'acquisition du bien immeuble apporté ait ouvert droit à déduction pour l'apporteur. Le régime de la marge relatif à la livraison d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble bâti trouve ainsi à s'appliquer lorsque la cession en cause, réalisée par un assujetti, suit le régime du sous-jacent, s'agissant des parts d'intérêts ou actions visées au 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI :

- si le sous-jacent est un terrain à bâtir, la cession des titres dont la possession assure l'attribution du terrain est imposable de plein droit et la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de cession et la valeur nominale des titres, réputée égale au prix d'achat du même terrain à proportion du quantum de titres. En tout état de cause, le sous-jacent ne saurait être un terrain qui n'a pas le caractère d'un terrain à bâtir, dès lors que la cession des titres imposable sur exercice de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI aurait alors pour base le prix total ;

- si le sous-jacent est un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, le régime de la marge ne trouve à s'appliquer que sur exercice de l'option pour la taxation, la base d'imposition étant constituée par la différence à due proportion entre le prix de cession des parts ou actions et leur valeur nominale, réputée égale au prix de l'immeuble bâti remis en apport par le cédant.

320

Plus simplement, dès lors que conformément au 1 du I de l'article 257 du CGI le régime applicable aux titres visés au 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI suit celui du sous-jacent, l'imposition sur la marge peut aussi trouver à s'appliquer lorsqu'un assujetti est amené à céder des parts d'intérêts ou actions dont la possession assure l'attribution d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un tel bien et qu'il a acquis ces mêmes titres portant respectivement sur un terrain à bâtir ou un immeuble bâti sans que leur acquisition lui ait ouvert droit à déduction.

II. Livraisons à soi-même d'immeubles et de travaux immobiliers

A. Livraisons à soi-même d'immeubles

330

Conformément au a du 2 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition des livraisons à soi-même d'immeubles est constituée par le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport.

1. Éléments inclus dans la base d'imposition

340

Sont notamment à prendre en compte dans la base d'imposition de la livraison à soi-même :

- s'agissant du coût du terrain, les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits de mutation). Lorsque le prix d'acquisition du terrain n'est pas connu, il y a lieu de prendre en considération sa valeur vénale. Toutefois, lorsque la livraison à soi-même intervient à l'occasion d'une réhabilitation lourde, et que le redevable avait déjà pris en compte le coût du terrain lors d'une précédente livraison à soi-même de l'immeuble objet de la réhabilitation, il est admis que le coût pour entrer en possession du terrain est nul.

En revanche, toutes les dépenses exposées au titre de cette opération sont à reprendre dans la base d'imposition de la nouvelle livraison. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement de l'emprise entrent également dans ce coût (travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques, etc.). Lorsque la construction est édifiée par un assujetti auquel le terrain est loué, le prix de revient comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail.

- le coût des études, plans, et dépenses de même nature (honoraires des architectes, géomètres, etc.) ;

- le prix d'achat des matériaux, les mémoires des entrepreneurs ;

- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction, y compris les frais de personnel ;

- les frais financiers engagés pour la construction. Il est admis que ces frais ne soient pas compris dans le prix de revient de l'immeuble à raison des parties destinées à l'habitation ;

- la retenue de garantie, quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux ;

- les impôts, taxes et redevances diverses acquittés à raison de la construction. En revanche, le prix de revient doit être déterminé hors TVA.

2. Éléments exclus de la base d'imposition

350

Ne doivent pas être inclus dans la base imposable :

- les travaux supplémentaires effectués pour le compte d'une partie des destinataires de l'immeuble, à la condition qu'ils présentent un caractère facultatif au regard de sa capacité d'occupation et que leur prix soit réglé directement par les intéressés ;

- les installations d'équipements fonctionnels des immeubles à la condition que leur valeur soit mentionnée distinctement sur les divers mémoires et factures ;

- le prix d'achat des ascenseurs et matériels assimilés mentionnés au f du 2° du A de l'article 278-0 bis du CGI pour les livraisons à soi-même taxées au taux réduit sur le fondement du III de l'article 278 sexies du CGI.

B. Livraison à soi-même de travaux immobiliers

360

Conformément au 6 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition des livraisons à soi-même de travaux immobiliers visés au b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI est assise sur le prix de revient total des travaux.

De fait, il en va de même des travaux immobiliers qui concourent à la livraison à soi-même de l'immeuble ainsi transformé dont l'affectation aux besoins de l'entreprise est assimilée à une livraison de biens en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI.

Le prix d'achat des ascenseurs et matériels assimilés mentionnés au f du 2° du A de l'article 278-0 bis du CGI n'est pas intégré dans l'assiette des livraisons à soi-même taxées au taux réduit sur le fondement du III de l'article 278 sexies du CGI.

III. Bail a construction

370

Si le bail à construction consiste à accorder au preneur un droit réel sur le terrain sur lequel il est projeté de réaliser la construction d'un immeuble, sa constitution au profit de preneur n'est pas assimilée à un bien corporel pour les besoins de la TVA. Elle s'analyse donc comme la mise à disposition à titre onéreux d'un terrain et constitue donc pour les besoins de la TVA une location de terrain.

> **Remarque :** Il en va de même du bail emphytéotique, dont la base d'imposition au cas où il est fait application de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI est constituée par les loyers perçus par le bailleur (I-A-1-b § 90 du BOI-TVA-IMM-10-10-20).

380

Le 5 de l'article 266 du CGI prévoit que lorsque l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI a été exercée et que 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 en fin de bail, 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 qui leur sont propres.

390

L'article L. 251-2 du code de la construction et de l'habitation prévoit que les parties conviennent de leurs droits respectifs sur les constructions réalisées par le preneur et que, faute de stipulations

contraires, les améliorations, c'est-à-dire les constructions édifiées par le preneur, reviennent au bailleur à la fin du bail.

Dès lors, au même titre, s'il en est prévu, que les loyers versés par le preneur, la valeur des constructions revenant au bailleur à la fin du bail constitue la contrepartie de la mise à disposition du terrain au profit du preneur. Les parties sont libres de déterminer dans l'acte la valeur du droit de reprise, sous réserve du droit de contrôle de l'administration.

En outre, dans le cas où la valeur de reprise des constructions dépasse la valeur de la mise à disposition du terrain sur la durée du bail, il peut être prévu qu'une indemnité est versée par le bailleur en fin de bail pour rétablir l'équilibre contractuel du bail. Cette indemnité de reprise vient par conséquent corriger, en diminution, la valeur du droit de reprise. Lorsqu'elle est versée au preneur, cette indemnité constitue le prix de la rétrocession des constructions au bailleur et doit suivre, en tant que telle, le régime applicable à la livraison de l'immeuble revenant au bailleur.

400

En fonction de l'équilibre économique du contrat et du choix des parties, la base d'imposition peut donc être composée des deux ou d'un seul des éléments suivants :

- le montant des loyers versés au cours du bail ;

- la valeur du droit de reprise prévue au contrat (encore dénommé « droit d'accession ») diminuée, s'il en est prévue une, de l'indemnité de reprise stipulée au profit du preneur.

Sans préjudice de toute autre méthode justifiée par les circonstances de fait, et à titre d'exemple, les parties pourront retenir la méthode suivante aux fins d'évaluer ce second élément : considérant qu'il 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 pour 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.

> **Remarque :** Si L est le loyer indexé qu'il serait possible d'obtenir au terme de la première année, d la durée du bail en années et i le taux d'actualisation retenu (net de l'érosion monétaire), la somme des loyers actualisés en T0 est :
>
> $(L \times (1 + i)^{d} - 1) / (i \times (1 + i)^{d)}$
>
> Soit, par exemple, pour 30 années et i = 4 %, une valeur actualisée égale à 17,29 x L.
>
> Le loyer lui-même pourra être estimé comme le produit de la valeur du terrain et d'un taux de rendement foncier approprié.

410

Enfin, lorsque le bail comporte une clause de transfert de la propriété au terme du contrat, la TVA sera en tout état de cause assise sur l'ensemble des contreparties constituant le prix de la vente, à savoir la totalité de loyers et le cas échéant le prix complémentaire prévu à la fin du bail (I-A-1-b § 100 du BOI-TVA-IMM-10-10-20).

IV. Échanges

420

En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, l'échange s'analyse en une double vente dont le prix est payé en nature. Il en résulte qu'en cas d'échange d'immeubles, l'assiette de la TVA quand elle trouve à s'appliquer est constituée par la valeur de l'immeuble acquis en contrepartie de l'immeuble cédé, majorée éventuellement du montant de la soulte reçue (CGI, ann. III, art. 76, 1) ou, conformément au

b du 2 de l'article 266 du CGI par la valeur vénale réelle de l'immeuble cédé, si elle est supérieure à celle de l'immeuble reçu augmentée de la soulte.

Il convient donc d'examiner chaque livraison au regard de la situation des coéchangistes et de la nature de l'immeuble cédé. Il n'y a lieu de considérer ici que les échanges dans lesquels au moins une des deux livraisons (vente ou apport) est soumise à la taxe (que ce soit sur le prix total ou sur la marge) :

Exemple 1 : Un promoteur A échange avec un particulier B un immeuble achevé depuis plus de cinq ans (sur la cession duquel il n'opte pas pour la taxation) pour une valeur de 100 000 €, contre un terrain à bâtir d'une valeur de 80 000 € complétée d'une soulte de 20 000 € . Aucune TVA n'est collectée par les deux coéchangistes.

430

Exemple 2 : Échange d'un immeuble soumis à TVA contre un immeuble dont la cession est non imposable ou exonérée

Un assujetti A échange avec un autre assujetti B un immeuble achevé depuis plus de cinq ans (sur la cession duquel il n'opte pas pour la taxation), pour une valeur de 80 000 € complétée d'une soulte de 20 000 €, contre un terrain à bâtir d'une valeur de 100 000 € TTC. Dans l'hypothèse où la cession du terrain est imposable sur le prix total, la base d'imposition de la livraison effectuée par le vendeur B est égale au montant de toutes les sommes et valeurs reçues de la part de A à l'exception de la TVA elle-même, soit 83 333 €. Le fait que la TVA facturée dans l'acte soit déductible par A (pour un montant de 16 667 €) est sans incidence.

440

Exemple 3 : Échange de deux immeubles dont les cessions respectives sont soumises à TVA

Un assujetti A échange avec un autre assujetti B un immeuble neuf pour une valeur de 100 000 € contre un terrain à bâtir d'une valeur de 80 000 € TTC, complétée d'une soulte de 20 000 €. B ayant acquis le terrain sans droit à déduction pour un prix de 50 000 €, la cession se trouve être taxable sur la marge. La base d'imposition de la livraison effectuée par A est égale au total de la soulte et du prix TTC du terrain reçus de la part de B à l'exception de la TVA elle-même, soit 83 333 €. Le fait que la TVA facturée réciproquement dans l'acte d'échange soit déductible respectivement par A (pour son montant de 5 000 €) et par B (pour son montant de 16 667 €) est sans incidence.

Remarque : En l'espèce, (80 000 - 50 000) / 1,2 = 25 000 € (I-C-2 § 240), et 5 000 € de TVA.

V. Dation en paiement

450

En cas de dation en paiement, la TVA est exigible sur la valeur vénale, appréciée au jour de la livraison du terrain, des locaux faisant l'objet de la dation en paiement. Sous réserve de l'application de coefficients de correction destinés à tenir compte des conditions particulières de l'opération (tenant notamment à ses aléas propres et aux fluctuations du marché immobilier), cette valeur peut être déterminée par référence :

- soit au prix de vente actuel de locaux similaires situés dans un immeuble achevé ou en cours d'achèvement ;

- soit au prix de vente futur des locaux compris dans l'immeuble dont la construction est projetée.

Il est admis que soient soustraits de ces prix les coûts dont le constructeur établit qu'ils n'ont pas été exposés pour la livraison des locaux remis en dation (notamment frais financiers et de commercialisation).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/11/2026