RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOI-10-40-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 23/01/2013

ENR - Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles - Mutations autres que les échanges - Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles
Titre 1 : Mutations autres que les échanges
Chapitre 4 : Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles

Sommaire :

I. Régime de droit commun applicable aux opérations concourant à la livraison ou la production d'immeubles
A. Application du taux droit commun
B. Application du taux réduit
II. Exonération liée à l'engagement de construire
A. Conditions d'application du régime de faveur
1. Condition liée à la qualité d'assujetti à la TVA
2. Conditions liées à la superficie du terrain
a. construction de maisons individuelles
b. Surélévation d'un immeuble
c. Remise à l'état neuf d'un immeuble
d. Achèvement d'un immeuble
3. Condition liée à l'engagement de construire dans un délai de 4 ans
a. Engagement de construire
b. Délai pour construire
1° Prorogations du délai
2° Cas des acquisitions successives
4. Condition liée à l'exécution des travaux
B. Conséquences du non respect de l'engagement de construire
C. Substitution de l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 du CGI à l'engagement de construire

1

L'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 publiée au Journal officiel du 10 mars 2010 procède à une refonte des textes applicables aux opérations

immobilières en matière de TVA et de droits de mutation à titre onéreux.

Ces règles visent à assurer la pleine conformité du dispositif national avec la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (dite « directive TVA »).

La refonte des règles applicables aux opérations immobilières est sans incidence sur l'application des exonérations prévues au chapitre IV du titre IV du livre premier du code général des impôts en matière de droits de mutation à titre onéreux, notamment au profit des collectivités territoriales et organismes publics.

Le BOI-TVA-IMM présente le dispositif applicable aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles en matière de TVA.

10

Le présent chapitre, quant à lui, est consacré :

- au régime de droit commun applicable aux opérations concourant à la livraison d'immeubles (I) ;

- à l'exonération liée à l'engagement de construire (II).

I. Régime de droit commun applicable aux opérations concourant à la livraison ou la production d'immeubles

20

Conformément au 1° du II de l'article 256 du CGI, toutes les livraisons d'immeubles sont comprises dans le champ d'application de droit commun de la TVA dès lors qu'elles sont réalisées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

Les différentes catégories d'immeubles sont définies au 2 du I de l'article 257 du CGI : terrains à bâtir ou non, immeubles bâtis neufs ou achevés depuis plus de cinq ans (cf. BOI-TVA-IMM-10-10-10-20).

Pour les notions de non assujetti et d'assujetti à la TVA utilisées ci-dessous au sens de l'article 256 A du CGI, cf. BOI-TVA-IMM-10-10-10-10

30

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles doivent avoir donné lieu au paiement de la TVA ou à la justification de sa prise en charge (CGI, ann. II, art. 250 et 251).

A. Application du taux droit commun

40

Sous réserve des dispositions des articles 1115 et 1594-0 G du CGI (cf. II et BOI-ENR-DMTOI-10-50), sont soumises aux droits de mutation au taux de droit commun les acquisitions :

- de terrains qui ne sont pas à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI, quelle que soit la situation du cédant au regard de la TVA (quand bien même aurait été formulée l'option pour la taxation prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI) ;

- de terrains à bâtir réalisées auprès d'un non assujetti, ou réalisées auprès d'un assujetti lorsque la cession est imposée à la TVA sur la marge en application de l'article 268 du CGI ;

- d'immeubles bâtis (neufs ou non) réalisées auprès d'un non assujetti (sauf à ce que celui-ci soit assujetti à raison de la cession dans les cinq ans de son achèvement d'un immeuble acquis comme immeuble à construire) ;

- et d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans réalisées auprès d'un assujetti (que l'option ou non pour une taxation à la TVA sur le prix total ou sur la marge soit formulée par le cédant ou quand bien même les dispositions de l'article 257 bis du GCI trouvent à s'appliquer).

50

Sauf disposition particulière, le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement prévu à l'article 683 du CGI est fixé par l'article 1594 D du CGI. Il peut être diminué par les conseils généraux dans certaines limites (CGI, art. 1594 D).

60

En application des articles 1584 et 1595 bis du CGI, une taxe additionnelle est perçue au profit des communes (cf. BOI-ENR-DG-60 et suivants)

70

En application des articles 683 bis, 1584, 1595 et 1595 bis du CGI, la fraction des apports d'immeubles ou de droits immobiliers réalisée à titre onéreux est assujettie à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux global de 5,00 %.

80

Quant aux échanges de biens immeubles, il est rappelé qu'ils sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux fixé à l'article 684 du CGI, sous réserve de l'intervention des régimes de faveur exposés aux II et BOI-ENR-DMTOI-10-50 quand ils trouvent à s'appliquer à raison de la situation des immeubles ou des coéchangistes. Les échanges d'immeubles dont la vente est susceptible de bénéficier d'une taxation globale inférieure à celle résultant de l'application du droit d'échange peuvent à la demande des parties être taxées au tarif des ventes (cf. BOI-ENR-DMTOI-20-30 III).

B. Application du taux réduit

90

Le A de l'article 1594 F quinquies du CGI prévoit que sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux réduit les mutations à titre onéreux de terrains à bâtir et d'immeubles neufs mentionnés au 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI lorsqu'elles sont soumises à la TVA, sauf application des modalités de taxation sur la marge prévues à l'article 268 du CGI lorsque l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction (cf. BOI-TVA-IMM-10-20-10).

100

Dans cette situation, le 1° du 1 de l'article 1584 du CGI précise que la taxe additionnelle n'est pas perçue.

110

Bénéficient ainsi de ce taux réduit de droits de mutations (sous réserve d'application de l'article 1594-0 G du CGI) les acquisitions :

- de terrains à bâtir réalisées auprès d'un assujetti à la TVA, lorsqu'elles sont soumises à la TVA sur le prix total parce que l'article 268 du CGI ne trouve pas à s'appliquer ;

- d'immeubles bâtis achevés depuis cinq ans au plus réalisées auprès d'un assujetti quel que soit le nombre de mutations de cette nature qui interviennent dans cette période, ou auprès d'un non assujetti lorsque celui-ci a acquis l'immeuble comme immeuble à construire.

120

Il est admis que l'application de la dispense de TVA prévue à l'article 257 bis du CGI ne fasse pas obstacle à l'application des dispositions du A de l'article 1594 F quinquies du CGI lorsque la transmission porte sur un immeuble achevé depuis cinq ans au plus, voire sur des terrains à bâtir attachés à l'universalité transmise,

Lorsque l'immeuble a fait l'objet de travaux de second œuvre qui n'ont pas donné lieu à l'application du taux réduit de TVA prévu à l'article 279-0 bis du CGI et que tous les planchers de l'immeuble contribuent à la résistance ou à la solidité de l'ouvrage, il demeure admis que le I du A de l'article 1594 F quinquies du CGI trouve à s'appliquer, nonobstant l'application éventuelle de l'article 268 du CGI, en ne prenant en compte que les cinq autres éléments mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI pour déterminer si l'immeuble a été rendu à l'état neuf au regard du d) du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI.

130

Remarque : Il résulte de la combinaison des articles 1594-0 G et 691 bis du CGI que les actes portant acquisition de terrains à bâtir et de biens assimilés qui donnent lieu au paiement de la TVA, et qui sont à ce titre exonérés de droits proportionnels d'enregistrement ou de la taxe proportionnelle de publicité foncière sous réserve du respect des conditions prévues par le A de l'article 1594-0 G du CGI sont passibles d'un droit ou d'une taxe fixe .

II. Exonération liée à l'engagement de construire

140

Les acquisitions d'immeubles réalisées par un consommateur final, c'est-à-dire une personne qui n'agit pas en tant qu'assujetti à la TVA sont donc toujours soumises aux droits de mutation à titre onéreux, sous réserve du taux applicable. En revanche, lorsque l'opération s'inscrit dans un processus économique d'intermédiation ou de production immobilières qu'atteste l'engagement que prend en ce sens l'acquéreur agissant en tant qu'assujetti à la TVA, celui-ci peut bénéficier d'un régime d'exonération partielle ou totale selon les modalités exposées aux § 170 et suivants.

150

A tout le moins, le bénéficiaire doit avoir souscrit la déclaration d'existence prévue au 1° du I de l'article 286 du CGI.

160

Lorsque les mutations d'immeubles ou de droits immobiliers ont vocation à déboucher sur la production d'un immeuble neuf soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, le législateur a prévu d'écarter l'application des droits de mutation (sous réserve du paiement du droit fixe prévu à l'article 691 bis du CGI). Il s'agit ainsi d'éviter un cumul d'imposition entre ces droits et la TVA qui sera supportée finalement du fait de l'utilisation de l'immeuble (que ce soit par son occupant non déducteur, ou par répercussion du coût de la construction dans les prix des produits ou des prestations fournies par

l'utilisateur assujetti). Dans cette logique, et eu égard aux aléas propres à la production immobilière, il n'y a pas lieu d'enserrer ce régime de faveur spécifique dans une contrainte de délai trop rigide à condition que les éventuels intermédiaires successifs soient en mesure de justifier de la réalité du projet immobilier.

A. Conditions d'application du régime de faveur

170

Le I du A de l'article 1594-0 G du CGI dispose que, sous réserve d'application de l'article 691 bis du CGI, sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions d'immeubles réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans (éventuellement prorogeable) les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI (en ce compris les travaux qui seraient nécessaires pour terminer un immeuble inachevé).

1. Condition liée à la qualité d'assujetti à la TVA

180

Sont susceptibles de bénéficier du régime de faveur visé à l'article 1594-0 G A-1 du CGI, les personnes assujetties à la TVA au sens de l'article 256 A du CGI.

La notion d'assujetti est développée dans le chapitre consacré aux règles applicables aux opérations immobilières en matière de TVA : cf. BOI-TVA-IMM-10-10-10-10.

2. Conditions liées à la superficie du terrain

190

L'exonération de droits de mutation n'est applicable qu'à concurrence d'une certaine superficie qui varie selon que le terrain est destiné à la construction de maisons individuelles, d'immeubles collectifs ou d'immeubles non affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie totale, ou encore d'une surélévation à partir d'immeubles préexistants (CGI, art. 1594-0 G III et annexe III au CGI, art. 266 bis II).

a. construction de maisons individuelles

200

Une construction nouvelle s'entend de toute construction incorporée au sol (cf. BOI-TVA-IMM-10-10-10-20) à partir d'un terrain nu ou qui lors de son acquisition était recouvert de bâtiments destinés à être démolis. L'exonération profite entièrement aux emprises occupées par les constructions elles-mêmes, ainsi que par les cours et dépendances lorsque il s'agit d'immeubles collectifs affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie totale, ou à défaut seulement par les dépendances nécessaires à l'exploitation. Les dépendances dont il s'agit sont notamment les voies d'accès, les cours, les aires de stationnement, les terrains nécessaires à l'entrepôt des biens qui font l'objet de l'exploitation. Le caractère de dépendance est également reconnu aux pelouses et jardins sous réserve que la superficie du terrain affecté à un tel usage soit en rapport avec l'importance des constructions.

210

Lorsqu'il s'agit de maisons individuelles, l'exonération est réduite, s'il y a lieu, à proportion de la surface du terrain qui excède par maison construite 2.500 mètres carrés, ou la superficie minimale exigée par la réglementation de l'urbanisme si elle est supérieure,

L'ensemble de l'acquisition pouvant, par ailleurs, donner lieu à l'application du taux réduit prévu au A de l'article 1594 F quinquies si le terrain est constructible et que sa cession est soumise à la TVA sur le prix total, ce même taux s'appliquera à la fraction qui excède la surface éligible à l'exonération, voire au rappel des droits pour le cas où l'engagement ne serait pas mené à son terme.

b. Surélévation d'un immeuble

220

Une surélévation à partir d'un immeuble existant n'ouvre droit à l'exonération de l'acquisition de l'immeuble d'emprise qu'à proportion de la surface de plancher de la construction résultant des constructions réalisées en surélévation rapportée au total de cette même surface et de celle des locaux préexistants. En revanche, lorsque l'acquisition ne porte que sur le droit de surélévation, il y lieu d'admettre que l'exonération soit acquise à proportion de la surface de plancher de la construction construite rapportée à la superficie de l'emprise du bâtiment qui la supporte.

c. Remise à l'état neuf d'un immeuble

230

La remise à l'état neuf d'un immeuble existant au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI ouvre droit à l'exonération de l'acquisition de l'ensemble du bâtiment qui fait l'objet de cette rénovation;

Lorsque les travaux auxquels s'est engagé l'acquéreur ne donnent pas lieu à l'application du taux réduit de TVA prévu à l'article 279-0 bis du CGI, il demeure admis que dans la situation où tous les planchers de l'immeuble contribuent à la résistance ou à la solidité de l'ouvrage, on considère pour l'application du II de l'article 1594-0 G du CGI que l'ensemble des éléments de second œuvre ont été rendus à l'état neuf si chacun des cinq autres éléments mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI a été rendu à l'état neuf dans une proportion au moins égale aux deux tiers. A défaut de dépôt d'une déclaration spéciale n° 940 (CERFA, n° 10480*07) dès lors que la livraison à soi-même doit intervenir sur le fondement, non pas du 2° du 2 du I de l'article 257du CGI, mais sur celui du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, la justification des travaux prévus dans l'engagement sera assurée par la communication au service des impôts d'une copie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux déposée en mairie.

d. Achèvement d'un immeuble

240

Les travaux nécessaires pour terminer un immeuble inachevé valent exonération de l'acquisition de cet immeuble dès lors qu'ils conduisent au dépôt de la déclaration spéciale mentionnée au I de l'article 244 de l'annexe II au code général des impôts.

3. Condition liée à l'engagement de construire dans un délai de 4 ans

a. Engagement de construire

250

Le III de l'article 266 bis de l'annexe III au code général des impôts prévoit que l'acte d'acquisition précise l'objet et la consistance des travaux sur lesquels porte l'engagement.

260

Au titre de l'objet, il conviendra d'indiquer si les travaux prévus consistent en une construction nouvelle, en une surélévation à partir d'un immeuble existant ou à rendre celui-ci à l'état neuf, ou encore à terminer un immeuble inachevé.

Au titre de la consistance, l'engagement comportera les indications nécessaires pour apprécier dans quelle proportion l'exonération est susceptible de s'appliquer lorsqu'il n'est pas prévu que le terrain ou l'immeuble bâti qui fait l'objet de l'acquisition soient entièrement destinés à la construction prévue (voir § 190 à 240).

270

Il demeure admis que l'engagement puisse être pris dans un acte complémentaire présenté au service des impôts du lieu de situation de l'immeuble en charge de l'enregistrement. En pareil cas, la restitution des droits de mutation perçus initialement peut être effectuée sur demande formulée dans les limites du délai de réclamation prévu à l'article R*196-1 du livre des procédures fiscales.

280

La circonstance que l'immeuble acquis n'ait pas au moment de la signature de l'acte la qualité de terrain à bâtir ne fera pas obstacle à ce que l'acquéreur assujetti au sens de l'article 256 A du CGI puisse souscrire un engagement de construire.

Cette hypothèse peut trouver à se rencontrer en présence notamment d'un acquéreur qui suppose que le terrain deviendra constructible dans le délai de quatre ans de son acquisition. Si tel n'est pas le cas, le non respect de l'engagement de construire entraînera dès ce terme la remise en cause du droit fixe initialement perçu au bénéfice de l'application du taux de droit commun assorti de l'intérêt de retard, sans que l'acquéreur puisse invoquer un cas de force majeure en l'absence d'imprévisibilité.

b. Délai pour construire

290

L'application de l'exonération de taxe de publicité foncière (ou du droit d'enregistrement) aux ventes soumises à la TVA de terrains à bâtir ou de biens assimilés est subordonnée à la condition prévue à l'article 1594-0 G du CGI que l'acte d'acquisition contienne l'engagement par l'acquéreur d'effectuer, dans un délai de quatre ans les travaux les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257du CGI ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé.

300

Remarque : En cas d'acquisition d'un terrain compris dans le périmètre d'une association syndicale de remembrement, le délai de quatre ans ne commence à courir qu'à compter de la décision de clôture des opérations de remembrement (CGI, art. 1594-0 G-A-V).

1° Prorogations du délai

310

Sur demande de l'acquéreur, une prolongation annuelle renouvelable du délai de quatre ans fixé à l'article 1594-0 G du CGI peut être accordée par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble dans les conditions fixées au III de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI.

320

Cette demande doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de quatre ans précédemment imparti pour construire et adressée par pli recommandé avec avis de réception postale. Elle doit être motivée, en rappelant notamment les circonstances de l'engagement initial et les éléments de fait qui justifient que son échéance doive être retardée. Elle précise la consistance des travaux concernés ainsi que le montant des droits dont l'exonération demeure subordonnée à la réalisation de la construction envisagée.

330

La prorogation susceptible d'être accordée peut être renouvelée dans les mêmes conditions.

340

Le souci de sécurité juridique a conduit à prévoir que l'absence de notification d'un refus motivé de l'administration à l'issue d'un délai de deux mois suivant une demande de prolongation de l'engagement de construire vaut acceptation de la demande.

La motivation d'un tel refus, qui est susceptible d'être soumise au contrôle du juge, peut être fondée notamment sur la circonstance que le demandeur n'est pas en situation à court et moyen terme de mener à bien son engagement, voire qu'il y a expressément renoncé, ou encore qu'il apparaît définitivement acquis que ni la construction envisagée ni aucune autre de nature à satisfaire les prescriptions du I de l'article 1594-0 G du CGI n'est en mesure d'aboutir au regard de l'évolution des contraintes d'urbanisme, d'environnement ou de sécurité.

2° Cas des acquisitions successives

350

Le bénéfice de l'application du régime de faveur lié à la souscription d'un engagement de construire est indépendant de la qualité du cédant. Toutefois, en cas d'acquisitions successives entre personnes assujetties à la TVA, le deuxième alinéa du II du A de l'article 1594-0 G du CGI précise que : « l'engagement pris par le cédant peut être repris par l'acquéreur auquel s'impose alors le délai imparti au cédant ». Cette faculté ne vaut que pour autant que ce délai n'ait pas été touché par la forclusion. Elle est ouverte sans préjudice de l'engagement de construire que le nouvel acquéreur souscrira pour son propre compte s'il entend que l'acquisition soit également enregistrée en application du même régime de faveur prévue au I du A de l'article 1594-0 G du CGI,

360

Pour autant, l'engagement du cédant peut être utilement repris aussi par une collectivité publique visée à l'article 1042 du CGI (ou par une société d'économie mixte à participation majoritaire qui bénéficie du même régime : cf. BOI-ENR-DMTOI-10-80-10 II), alors que celle-ci n'aura pas à souscrire le même engagement pour son propre compte dès lors qu'elle est, en tout état de cause, exonérée.

370

La reprise de l'engagement doit être formalisée dans l'acte d'acquisition qui fera référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte antérieur dans lequel le cédant s'était lui-même engagé à construire.

380

Elle a pour effet de libérer le cédant de tout rappel éventuel, pour le cas où le nouvel acquéreur ne serait finalement pas en mesure de justifier de l'exécution des travaux requise au terme du délai qu'il

a repris et qui s'impose à lui, sauf à en obtenir la prolongation dans les conditions prévues au IV du A de l'article 1594-0 G du CGI. Il en ira de même si cet acquéreur est amené à son tour à céder l'immeuble en cause à un autre assujetti, ce dernier ayant la possibilité de reprendre les engagements du cédant, et ainsi de suite.

390

Dans l'hypothèse où l'acquéreur ainsi engagé serait amené à ne pas demander la prolongation de l'un des engagements auxquels il est tenu ou se la verrait refuser par l'administration, il sera admis pour éviter qu'il ait à supporter des multiples impositions qu'il soit libéré conjointement des autres engagements si ceux-ci portent sur le même immeuble et dans une même proportion d'exonération. Le redevable devra alors acquitter les droits dont il aura été lui-même dispensé ainsi que les frais proportionnels. Quant à l'intérêt de retard, il sera décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation à la formalité de l'acte d'acquisition de la première acquisition associée à un engagement repris par ce redevable, en sorte de dissuader les opérations de pure complaisance visant à échapper au prix du temps pour la perception différée de la créance des collectivités bénéficiaires. Sa liquidation s'opérera donc à raison du montant des droits éludés lors de chacune des mutations successives et de la durée courue jusqu'à la mutation suivante.

400

Exemple : un promoteur A acquiert en N un TAB auprès d'un non assujetti et souscrit l'engagement d'y construire un immeuble neuf dans des termes permettant de soumettre son acquisition au droit fixe pour la totalité. En N + 3, ce promoteur A revend le terrain à un confrère B qui accepte de reprendre son engagement et souscrit le même (au délai près) à son propre compte. Jusqu'en N + 8, le promoteur B sollicite sans objection de l'administration les prolongations de délai attachées à chacun des deux engagements qu'il a respectivement repris et pris. Il cède cette même année le terrain à C qui reprend les deux engagements de B et souscrit le sien propre. Mais en N + 10, le promoteur C prend conscience de la vanité de tout projet immobilier sur cette emprise et, à l'échéance annuelle de l'un des engagements qu'il avait repris, renonce à en demander la prolongation. Appelé à solder les droits correspondants, il sera dégagé de l'ensemble de ses obligations au regard des travaux en cause s'il acquitte les droits dont il avait été exonéré lors de son acquisition auprès de B, ainsi que l'intérêt de retard liquidé sur les droits éludés par A de N à N +3, puis sur les droits éludés par B de N + 3 à N + 8, et enfin sur les droits dont il est redevable jusque N +10.

4. Condition liée à l'exécution des travaux

410

Cette exonération est subordonnée à la justification par l'acquéreur, à l'expiration du délai qui lui est imparti pour construire, de l'exécution des travaux auxquels il s'est engagé comme assujetti à la TVA agissant en tant que tel.

420

La production d'un immeuble neuf comme l'achèvement d'un immeuble repris en cours de construction donne déjà lieu à une information de l'administration destinée au suivi de la livraison à soi-même qui intervient à cette occasion. Le I de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI précise donc que la justification du respect de l'engagement pris par l'acquéreur résulte du dépôt de la déclaration spéciale prescrite au I de l'article 244 de l'annexe II au code général des impôts (imprimé n° 940 CERFA, n° 10480*07), lequel doit intervenir dans le mois de l'achèvement de l'immeuble.

430

Une même acquisition peut être soumise à des régimes différents en fonction des engagements que peut prendre un acquéreur assujetti. Ainsi, un acquéreur assujetti au sens de l'article 256 A du CGI peut prendre un engagement de revendre (CGI, art. 1115) sur une partie du bien alors que le reste fait l'objet d'un engagement de construire (CGI, art. 1594-0 G). L'application de régimes de droits d'enregistrement différents sur un même immeuble conduira l'acquéreur à procéder dans l'acte à une ventilation opérée sous sa responsabilité et sous le contrôle de l'administration.

B. Conséquences du non respect de l'engagement de construire

440

Conformément à l'article 1840 G ter du CGI, lorsque l'engagement de construire n'est pas respecté à l'échéance du délai qu'il comporte, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition de l'immeuble sur lequel portait l'engagement, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

450

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI est décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation de l'acte d'acquisition à la formalité (ou suivant, s'il y a lieu, la date à laquelle l'engagement dont il s'agit a été substitué à un engagement de revendre dans les conditions décrites au BOI-ENR-DMTOI-10-50 et doit être versé comme le principal dans le mois suivant l'expiration du délai imparti. Dans le cas où l'acquisition est affectée d'une condition suspensive, le point de départ du décompte des intérêts de retard est la date de la réalisation de la condition suspensive.

460

Dans le cas où l'engagement doit être abandonné du fait que des constructions ne sont plus autorisées par suite d'une modification des documents d'urbanisme, il est admis que les droits soient liquidés sur la base de la valeur vénale du bien telle qu'elle résulte de cette modification et que l'intérêt de retard soit décompté du premier jour du mois suivant la date d'effet de celle-ci.

470

Lorsqu'à l'échéance du délai qu'il comporte, l'engagement de construire n'est respecté que pour une fraction de l'immeuble sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable à due concurrence des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêt de retard qui en résultent.

480

En cas d'acquisitions successives : Cf. II A 3 b 2°.

C. Substitution de l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 du CGI à l'engagement de construire

490

En application du deuxième alinéa du II du A de l'article 1594-0 G du CGI, la personne à laquelle s'impose un engagement de construire tel que mentionné à l'article 1594-0 G, A -I du CGI peut, dans la limite de cinq années à compter de la date à laquelle il a été souscrit par l'acquéreur (ou par le premier acquéreur en cas de mutations successives réalisées entre assujettis à la TVA) y substituer

l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 du CGI qui est réputé avoir pris effet à compter de cette même date.

Cette disposition peut répondre aux préoccupations d'un promoteur qui serait en mesure de s'engager sur un projet de construction comportant une certaine part d'incertitude mais ne souhaiterait pas s'exposer, de ce fait, au risque de supporter l'intérêt de retard décompté à raison des reports antérieurs à son propre engagement. Par parallélisme avec les dispositions de l'article 1115 du CGI, cette faculté est donc cantonnée aux cinq années qui suivent une première acquisition ayant bénéficié d'un régime de faveur au regard de cet article ou du I de l'article 1594-0 G du CGI (sous réserve, au delà de quatre années, que l'engagement de construire ait fait l'objet d'une première prolongation).

500

Exemple

Un marchand de bien A acquiert en novembre de l'année N un vieil immeuble auprès d'un investisseur privé pour lequel la cession présente un caractère patrimonial et souscrit un engagement de revendre sur le fondement de l'article 1115 du CGI. Il le revend en février de N + 1 à un promoteur B qui s'engage à construire un immeuble neuf, mais qui le revend lui-même l'année suivante à un autre promoteur C qui accepte de reprendre son engagement (outre l'engagement qu'il souscrit pour son propre compte : cf. II A 3 b 2°). En février de N + 5, C fait proroger la validité de l'engagement repris de B, mais doute de sa propre capacité à le mener à bien. Un promoteur D est disposé à racheter l'immeuble qui lui paraît présenter une opportunité de reconstruction à moyen terme, sans accepter pour autant en cas d'échec de supporter les intérêts de retard calculés depuis N + 1 (origine de l'acquisition de B qui est opposable à C). Avant le cinquième anniversaire de l'acquisition initiale de A le promoteur C pourra donc substituer à son engagement de construire un engagement de revendre (moyennant 0,715 % de droits sur son acquisition auprès de B et les intérêts de retard courus depuis mars N + 1 à raison de l'engagement repris auprès de B en février), puis céder l'immeuble à D, lequel sera alors en mesure de s'engager dans les conditions souhaitées.

Remarque : Conformément au deuxième alinéa de l'article 1115 du CGI, le délai imparti à A pour revendre s'impose aux acquéreurs successifs qui se trouvent avoir pris le même engagement, ce qui sera le cas du promoteur C dès lors que son engagement rétroactif de revendre sera réputé avoir pris effet à l'occasion de l'acquisition de B auprès de A.

510

Les modalités de cette substitution qui prend la forme d'un acte complémentaire à l'acte de mutation comportant l'engagement de construire auquel se substitue le nouvel engagement sont précisées au VI de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI. Cet acte précise l'objet et la consistance des travaux auxquels le demandeur renonce, ainsi que la valeur de l'acquisition d'origine dont l'exonération était jusque là subordonnée à la réalisation de la construction en cause et pour laquelle il sollicite le bénéfice rétroactif des dispositions de l'article 1115 du CGI. L'acquéreur, seule partie à l'acte, le fera enregistrer dans les conditions mentionnées au 1° du 1 de l'article 635 du CGI.

L'acte complémentaire se rattachant comme accessoire à l'acte d'acquisition du demandeur, lequel donnait ouverture au droit proportionnel, celui-ci est exigible au taux global de 0,715 %, assorti de l'intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation à la formalité de l'acte qui fait l'objet de la substitution (cf. BOI-ENR-DG-20-20-40). Le demandeur se trouve alors libéré de l'engagement de construire qu'il avait souscrit (y compris dans les conditions décrites au BOI-ENR-DMTOI-10-50). Dans l'hypothèse où, pour les avoir repris dans les conditions décrites aux II A 3 b 2° il serait également tenu par d'autres engagements portant sur le même immeuble et dans une même proportion d'exonération, il sera également libéré de ceux-ci sous réserve d'acquitter l'intérêt de retard décompté selon les modalités décrites aux mêmes II A 3 b 2°, la substitution prévue par le législateur trouvant son plein effet à la date de la première acquisition associée à un engagement repris par l'intéressé.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 08/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3137-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DMTOI-10-40-20120912