RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOI-10-50-29/04/2014
Date de publication : 29/04/2014

ENR - Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles - Mutations autres que les échanges - Régime spécial des achats destinés à la revente

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles
Titre 1 : Mutations autres que les échanges
Chapitre 5 : Régime spécial des achats destinés à la revente

Sommaire :

I. Conditions d'application
A. Être assujetti à la TVA
B. Prendre l'engagement de revendre dans un délai de 5 ans
1. Condition de délai et acquisitions successives
2. Prorogation de délais
II. Causes de déchéance
III. Effets de la déchéance

1

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 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 selon les modalités exposées infra. A tout le moins, le bénéficiaire doit avoir souscrit la déclaration d'existence prévue au 1° du I de l'article 286 du code général des impôts (CGI).

10

Le régime de l'article 1115 du CGI peut trouver à s'appliquer aux opérations portant sur des immeubles ou des droits immobiliers, qu'il s'agisse de terrains (à bâtir ou non) ou de constructions

achevées depuis plus de cinq ans dont l'acquisition est susceptible de supporter les droits de mutation au taux de droit commun.

En pratique, les acheteurs revendeurs n'ont pas de motif à souscrire d'engagement de revendre lorsque l'acquisition bénéficie du taux réduit des droits de mutation, c'est-à-dire qu'elle est réalisée auprès d'un assujetti et qu'elle porte soit sur un terrain à bâtir, soit sur un immeuble achevé depuis cinq ans au plus dont la cession est soumise à la TVA sur le prix total.

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

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 avait acquis l'immeuble comme immeuble à construire et que l'acquisition est intervenue avant le 31 décembre 2012.

Sont également susceptibles de bénéficier de ce taux réduit les acquisitions auprès de personnes non assujetties postérieures à cette date et qui ont bénéficié de la mesure transitoire prévue au BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A § 260 .

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.

I. Conditions d'application

A. Être assujetti à la TVA

20

Sont susceptibles de bénéficier du régime de faveur visé à l'article 1115 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.

B. Prendre l'engagement de revendre dans un délai de 5 ans

30

Afin de limiter les effets d'une imposition en cascade, le législateur a prévu un taux d'imposition réduit lorsque les mutations d'immeubles ou de droits immobiliers s'inscrivent dans une activité commerciale d'achat en vue de la revente destinée à faciliter l'ajustement des marchés foncier et immobilier. Toutefois, ce régime de faveur est enserré dans une durée maximale fixée à cinq ans, qui vise à éviter la rétention foncière. A l'inverse, cette contrainte de délai peut être écartée si ces opérations ont

vocation à déboucher sur la production d'un immeuble neuf soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

> **Remarque** : Dans le même objectif, le dernier alinéa de l'article 1115 du CGI prévoit que ce délai de cinq ans est ramené à deux ans « pour les reventes consistant en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption prévu à l'article 10 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 relative à la protection des occupants des locaux à usage d'habitation ou celui prévu à l'article 15 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs … » (dites ventes à la découpe).

Partant d'une acquisition initiale réalisée auprès d'un cédant qui ne s'était lui-même pas engagé à revendre ou à construire, toutes les opérations qui interviennent avant le terme du délai de cinq ans imparti à ce premier acquéreur sont donc éligibles au taux réduit dès lors qu'elles sont réalisées par des assujettis et que l'acte d'acquisition est assorti de la déclaration que les biens acquis sont destinés à la revente. Le complément de droit sera acquitté une seule fois à l'expiration de ces cinq années, sauf à ce que le dernier acquéreur assujetti soit engagé alors dans un projet de construction. Il échappera aussi à ce rappel si l'immeuble est, avant le terme de la période, cédé à non assujetti, ou à un assujetti qui ne revendique pas ce même régime d'achat en vue de la revente.

Dit autrement, quand une suite d'acquisitions par des professionnels s'engageant à revendre s'interpose sur une même période de cinq ans entre un premier cédant qui n'a lui-même pas pris d'engagement et un acquéreur final, le taux de droit commun des droits de mutation ne trouve normalement à s'appliquer que sur l'acquisition de ce dernier.

40

A cet effet, l'article 1115 du CGI dispose que sous réserve d'application de l'article 1020 du CGI les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou de parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans le délai de cinq ans.

Un engagement de cette nature peut donc être souscrit par tout assujetti agissant en tant que tel, indépendamment de la qualité du cédant. Conformément aux dispositions de l'article 1020 du CGI, les mutations sont néanmoins soumises à la taxe de publicité foncière au taux global de 0.715 % réduit lorsqu'elle portent sur des immeubles dès lors qu'elles entrent dans les prévisions du 1° de l'article 677 du CGI.

1. Condition de délai et acquisitions successives

50

Conformément à l'article 1115 du CGI, en cas d'acquisitions successives par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI, le délai imparti au premier acquéreur s'impose à chacune de ces personnes.

Il en résulte qu'en cas de mutations successives entre assujettis, c'est celui qui se trouve propriétaire de l'immeuble à l'expiration du délai de cinq ans décompté à compter de la première acquisition qui a donné lieu à l'application des dispositions de l'article 1115 du CGI qui est tenu d'acquitter le complément de taxe, frais et intérêt de retard sur la valeur de sa propre acquisition dès lors que lui-même s'est placé sous le bénéfice de ces dispositions.

Dès lors, en cas de mutations successives d'un bien entre professionnels, le nouvel acquéreur ne peut conserver définitivement le bénéfice de ce régime qu'en revendant le bien avant le terme du délai de cinq ans décompté depuis l'acquisition réalisée par l'acquéreur initial.

La circonstance qu'un ou plusieurs acquéreurs aient été amenés à souscrire avant le 11 mars 2010 un engagement de revendre dans le délai de quatre ans est sans incidence sur l'application à la date d'effet de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 du délai de cinq ans prévu par celle-ci.

Les assujettis ayant pris un engagement de revendre prévu par l'article 1115 du CGI avant le 11 mars 2010 et dont le délai n'était pas échu à cette date bénéficient d'un délai de cinq années à compter de l'acquisition initiale pour revendre les biens pour lesquels un engagement a été souscrit.

2. Prorogation de délais

60

Conformément au IV bis du A de l'article 1594-0 G du CGI, une prorogation annuelle renouvelable du délai de cinq ans pour revendre peut être accordée, par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble ayant fait l'objet de l'engagement, si celui-ci est situé dans le périmètre d'une zone d'aménagement concertée (ZAC) définie à l'article L. 311-1 du code de l'urbanisme et qu'il a été acquis par la personne chargée de l'aménagement ou de l'équipement de cette zone.

Aux termes de l'article L 311-1 du code de l'urbanisme, les ZAC sont des zones à l'intérieur desquelles une collectivité publique ou un établissement public décide d'intervenir pour réaliser ou faire réaliser l'aménagement et l'équipement de terrains, notamment ceux que cette collectivité ou cet établissement a acquis ou acquerra en vue de les céder ou de les concéder à des utilisateurs privés ou publics.

En pratique, cette disposition dérogatoire peut trouver à s'appliquer aux terrains, voire aux constructions destinées à être démolies, que l'aménageur de zone a acquises dans les emprises qu'il prévoit de rétrocéder sans y réaliser lui-même de travaux qui l'auraient conduit à prendre un engagement de construire tel que prévu au I du A de l'article 1594-0 G du CGI.

Ainsi que précisé par le IV de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI, la demande de prorogation doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de cinq ans précédemment imparti pour revendre, et adressée par pli recommandé avec avis de réception postale. Elle doit être motivée et préciser la consistance de l'immeuble concerné, ainsi que le montant des droits dont l'exonération a été subordonnée à la réalisation de l'engagement prévu à l'article 1115 du CGI. La prorogation susceptible d'être accordée peut être renouvelée dans les mêmes conditions.

De telles prorogations annuelles peuvent être notamment accordées en raison des retards pris dans la commercialisation de la ZAC du fait de difficultés administratives ou techniques, ainsi que des délais nécessaires à l'appropriation de l'ensemble du foncier de la zone qui peut conditionner la rétrocession des emprises en cause.

II. Causes de déchéance

70

La déchéance est encourue du seul fait que les biens acquis n'ont pas été revendus dans le délai de cinq ans. La jurisprudence précédemment construite à cet égard dans le régime antérieur des marchands de biens apparaît transposable aux opérations professionnelles placées sous le couvert de l'article 1115 du CGI dans sa rédaction issues de la loi du 9 mars 2010.

Ainsi, la portée de l'engagement doit être appréciée sans avoir à rechercher l'intention des parties. Toutefois, il y aurait lieu de prendre en compte la force majeure invoquée par un acquéreur qui serait en mesure d'établir qu'à raison d'une circonstance présentant les caractères d'extériorité et d'imprévisibilité, il a été dans l'impossibilité insurmontable de vendre pendant toute la durée de son obligation.

80

Aux termes de l'avant dernier alinéa de l'article 1115 du CGI « Pour l'application de la condition de revente, les transferts de droits ou de biens dans un patrimoine fiduciaire et les apports purs et simples ne sont pas considérés comme des ventes. » Les apports effectués à titre onéreux demeurent assimilés à des ventes, y compris pour la fraction correspondant à un tel apport en cas d'apport mixte.

Il est confirmé, par ailleurs, qu'un assujetti qui, avant l'expiration du délai de cinq ans, consent une donation du bien acquis sous le régime spécial des achats effectués en vue de la revente est déchu du bénéfice de ce régime. Il en va de même lors de la transformation d'une SARL en SCI dès lors qu'une telle transformation n'entraîne pas, au regard des dispositions de l'article 1115 du CGI, mutation d'immeuble, et sauf à ce que l'engagement de la SARL soit repris par la SCI dans un acte rectificatif.

Dans le même sens, un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du CGI doit, pour continuer de bénéficier dudit régime, avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi l'exonération est remise en cause à hauteur de la partie du prix d'acquisition excédant la valeur du sol lorsque l'exploitation de sa superficie est cédée par anticipation sur la cession du sol.

De même, la Cour de cassation a jugé que lorsque l'engagement de revente porte sur l'intégralité des parts d'une société civile immobilière et que la société marchand de biens, propriétaire de l'ensemble de ces parts, procède à la dissolution sans liquidation de la SCI, l'engagement pris par la société marchand de biens ne pouvait plus être tenu puisque par suite de la dissolution sans liquidation de la SCI, entraînant la transmission universelle de son patrimoine à l'unique associé, les parts n'existaient plus (Cass. com. 14 mai 2013, n° 12-17596, ECLI:FR:CCASS:2013:CO00488).

90

Dans deux arrêts rendus début 2010, la Cour de cassation a jugé qu'il n'y avait pas revente au sens de ces dispositions, et donc continuité ou transmission de l'obligation dans les cas suivants :

- lors d'une opération de fusion par absorption d'une société ayant acquis un immeuble sous le régime de l'article 1115 du CGI ; en effet, l'opération de fusion-absorption entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société absorbée à la société absorbante, cette dernière se substituant à la première dans

tous ses droits, biens et obligations, y compris au plan fiscal ; l'opération de fusion acquisition ne peut donc être assimilée à une opération de revente ; il s'agit d'une règle générale s'appliquant quelles que soient les modalités contractuelles de l'opération de fusion absorption ;

- lors du retrait d'un associé du capital d'une SCI par attribution d'un immeuble ; la Cour de cassation a jugé que ce retrait ayant pour conséquence l'annulation des parts avec réduction équivalente du capital social et son remboursement par attribution d'immeuble, ne constituait pas une revente au sens de l'article 1115 du CGI (C. Cass, arrêts du 7 avril 2010, n° 09-65899 et 2 février 2010, n° 09-10384).

100

Toutefois, en application du dernier alinéa du II du A de l'article 1594-0 G du CGI, l'engagement de revendre est réputé respecté si l'acquéreur auquel il est opposable y a substitué avant son échéance un engagement de construire tel que prévu au I du A du même article. Cette substitution s'opère par souscription auprès de l'administration dans les conditions et formes prescrites au V de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI : la déclaration adressée par pli recommandé avec avis de réception postale doit faire référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte comportant l'engagement de revendre auquel est substitué le nouvel engagement, mais elle n'est soumise au paiement d'aucun droit.

Cette déclaration précise aussi l'objet et la consistance des travaux prévus par cet engagement, ainsi que le montant des droits dont l'exonération sera désormais subordonnée à leur exécution. Si la substitution porte sur la totalité du bien sur lequel portait l'engagement de revendre, les droits en cause sont ceux dont le redevable a été dispensé lors de sa propre acquisition, soit la différence appliquée sur le prix de cette dernière entre le taux de droit commun et le taux réduit. Si la substitution ne porte que sur une fraction de l'immeuble, il appartient au redevable de déterminer les droits en cause en proportion de la valeur de cette fraction rapportée à celle de l'ensemble de l'immeuble.

105

S'agissant de la mise en œuvre de la déchéance, le redressement fondé sur la déchéance doit porter sur la période à laquelle expirait le délai pour revendre.

A cet égard, la Cour de cassation a considéré que s'agissant de l'avis de vérification, la régularité de la procédure de redressement fondée sur la déchéance du régime de faveur des marchands de biens pour absence de revente dans le délai légal suppose seulement que l'avis de vérification porte sur la période d'exigibilité des droits rappelés (Cass. Com., arrêt du 3 mai 2012 n° 11-14820).

En effet, la Cour de cassation considère que l'administration peut contrôler, au cours de la période vérifiée, les droits rendus exigibles au cours de cette même période à savoir les droits d'enregistrement dus sur les immeubles acquis et pour lesquels le délai légal de revente a expiré au cours de cette même période.

Ainsi, la Haute juridiction opère une distinction entre la date du fait générateur (l'acte enregistré) et la date d'exigibilité des droits (l'expiration du délai de revente).

III. Effets de la déchéance

110

Conformément à l'article 1840 G ter du CGI, lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est pas respecté, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition du bien en cause, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

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 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 délai de cinq ans est la date de la réalisation de la condition suspensive.

Lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est respecté que pour une fraction du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêts de retard qui en résultent, à hauteur de la différence entre le prix auquel il avait acquis le bien et le prix auquel a été vendu la (ou les) fraction du bien pour laquelle l'engagement a été respecté. Cette solution s'applique par parcelle ou lot lorsque leur prix d'acquisition a été distingué dans l'acte.

> **Exemple** : Un acheteur revendeur A acquiert en N un immeuble comportant 6 lots pour un prix global de 1.000 et prend l'engagement de les revendre dans les cinq ans (hypothèse faite que le délai abrégé de deux ans prévu au dernier alinéa de l'article 1115 du CGI ne trouve pas à s'appliquer). Entre N et N + 5, il parvient à revendre tous les lots à l'exception du n° 5, ce pour un total de 1.200. La différence entre le prix total auquel ont été cédées ces fractions de l'immeuble effectivement revendues et celui auquel il avait été acquis globalement étant positive, l'acquéreur A doit être considéré comme libéré de son engagement à l'échéance du 60ème mois. En revanche, si le prix du lot n° 5 était distingué dans l'acte d'acquisition, par exemple pour 100, il y lieu de constater que l'engagement de revendre ce lot n'a pas été respecté si bien que A devra s'acquitter des droits, frais et intérêts de retard sur cette base de 100.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 26/04/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3290-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DMTOI-10-50-20140429