



La réforme de la tva immobilière et Des droits d'enregistrements

La réforme 2010 2011

Patrick Michaud

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 nouvelles règles, entrées en vigueur le 11 mars 2010, 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 et, d'autre part, de simplifier ces règles.

La réforme propose de rénover en profondeur un régime en vigueur depuis 40 ans, qui repose sur deux logiques fiscales différentes : celle portant sur les mutations et celle portant sur la valeur ajoutée.

Les règles applicables aux opérations immobilières datent, pour l'essentiel, de la loi n° 63-254 du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière. Cet ensemble de règles, qui constituent un régime particulier antérieur aux directives d'harmonisation européenne de la TVA, s'écarte sur certains points du cadre défini par ces textes et présente de sérieuses difficultés d'application.

Les deux logiques doivent aujourd'hui être mieux articulées, afin de clarifier les dispositions applicables et d'accroître la sécurité juridique des différents acteurs.

L'objectif du présent article consiste donc à faire changer notre dispositif fiscal de point de vue : **on passe ainsi du point de vue de l'acquéreur à celui du vendeur. C'est ce que l'on appelle l'« inversion du redevable ».**

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.

Ce texte a été voté sur **les rapports d Sénateur MARINI et du Député Etienne BLANC**

Ces nouvelles règles, entrées en vigueur le 11 mars 2010, 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 »).

L'instruction 3 A-3-10 du 15 mars 2010 a prévu diverses mesures transitoires dont les opérateurs peuvent se prévaloir pour les affaires en cours au moment de l'entrée en vigueur de ces nouvelles règles.

L'instruction 3 A-5-10 du 22 septembre 2010 a précisé le régime applicable aux opérations locatives ou d'accession à la propriété dans le secteur du logement social.

Plus généralement, il est confirmé que 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.

L'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 a présenté l'ensemble du dispositif applicable aux opérations immobilières en matière de TVA.

L' instruction 7 C 11 du 27 avril 2011 présente les dispositions nouvelles applicables aux mêmes opérations en matière de taxe de publicité foncière et de droits d'enregistrement. Sauf indication contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts (CGI).

TVA LE TABLEAU DE TRAVAIL établi par le Sénat

Tableau établi par la DGFIP

LE DISPOSITIF

Le texte reprend et met en application les trois grands principes généraux présidant à la logique de la TVA :

- en principe, toutes les opérations sont taxables ;
- toutefois, certaines opérations peuvent être exonérées ;
- du fait de l'existence de ces exonérations, les opérateurs peuvent se voir offrir la faculté d'opter néanmoins pour la taxation à la TVA.

La mise en conformité passe par les cinq points suivants :

1. La modification de la définition du « terrain à bâtir »
Cette nouvelle définition permet de ne plus faire dépendre la définition du « terrain à bâtir » de l'intention de l'acquéreur.
2. Le redevable de la TVA redevient le vendeur du « terrain à bâtir »
3. La fin de l'exonération de TVA pour les « terrains à bâtir »
4. La modification du régime des « marchands de biens »
5. L'exigibilité de la taxe dans le cas d'une vente en état futur d'achèvement (VEFA)

Il vise, par ailleurs, à limiter l'assujettissement des particuliers à la première livraison d'un immeuble dans les cinq ans de son achèvement aux seuls cas où l'immeuble a été acquis en VEFA, ce qui exclut par conséquent les cas où l'immeuble a été bâti par le particulier.

Quelques mesures de simplification du droit

1. La généralisation de la livraison à soi-même (LASM)
2. La clarification de solutions doctrinales
3. La suppression de dispositions obsolètes

TVA IMMOBILIERE	3
Opérations réalisées par un assujetti	3
> Terrains à Bâtir.....	4
> Livraisons à soi-même	4
> Opérations exonérées	4
> Faculté d'option	4
Opérations réalisées par un non assujetti	5
Modalités de taxation	5
Fait générateur et exigibilité.....	5
Redevable de la TVA	6
DROITS DE MUTATION.....	6

TVA IMMOBILIERE

La loi 2010-237 du 9 mars 2010 procède à une refonte totale de la **TVA** applicable aux **opérations immobilières** pour une mise en conformité avec les normes communautaires. Son application est anticipée au 11 mars 2010.

Alors que deux régimes particuliers existait , celui dit « des **marchands de biens** » (CGI art. 257, 6°) et celui des **opérations de construction** (TVA « immobilière » ; CGI art. 257, 7°), le nouveau régime repose sur la distinction entre les **opérations réalisées par des assujettis** (entreprises, professionnels de l'immobilier...), relevant de règles identiques se rapprochant du droit commun, **et celles réalisées en dehors d'une activité économique**, qui ne sont plus soumises à la TVA qu'exceptionnellement.

La loi procède à la réécriture complète de l'article 257 du CGI, dont le § I est consacré aux conditions d'imposition des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.

La loi définit une nouvelle approche qui conduit à distinguer *deux catégories d'opérations* :

**Les opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique et
Les opérations réalisées hors d'une activité économique.**

Opérations réalisées par un assujetti

Les livraisons de biens immeubles effectuées à titre onéreux par un **assujetti agissant en tant que tel** entrent dans le champ de la TVA.

Les assujettis sont les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique, quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention (CGI art. 256 A). Certaines

opérations sont soumises à la TVA de plein droit, d'autres sont exonérées mais peuvent faire l'objet d'une option. Dès lors que l'ensemble des livraisons d'immeubles entrent dans le champ de la TVA, toutes celles qui sont réalisées à titre onéreux et ne sont pas exonérées en vertu d'une disposition particulière sont taxables de plein droit.

La *notion de livraison* est précisée par l'article 256, II du CGI (transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire) telle qu'étendue par la loi nouvelle à l'ensemble des biens corporels au lieu des seuls biens meubles corporels (et droits assimilés). Cette notion englobe **l'ensemble des cessions** : apport, échange, etc.

> ***Terrains à Bâtir***

Est considéré fiscalement comme tel, le terrain que les prescriptions des documents d'urbanisme dans le ressort duquel il se trouve reconnaissent comme constructible.

Le champ de la TVA est par ailleurs étendu aux **livraisons de terrains à bâtir aux personnes physiques**, jusqu'ici exclues. Ces cessions devraient, comme auparavant en vertu de l'ancien article 257, 6° du CGI, être le plus souvent soumises à la taxe sur la seule marge dégagée par le vendeur.

> ***Livraisons à soi-même***

L'article 257, I-3-1° du CGI distingue deux cas, **les LASM d'immeubles neufs** et **les LASM de travaux immobiliers** utilisées comme modalité d'application du taux réduit dans le cadre de la politique sociale du logement.

> ***Opérations exonérées***

Le nouveau régime prévoit l'exonération des livraisons de terrains autres qu'à bâtir et des immeubles achevés depuis plus de cinq ans (CGI art. 261, 5) ainsi que des baux conférant un droit réel (CGI art. 261 D, 1 bis). Les assujettis peuvent toutefois opter pour l'application de la TVA à ces opérations (CGI art. 260, 5° et 5° bis).

> ***Faculté d'option***

Auparavant les livraisons de terrains autres qu'à bâtir et les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans étaient hors du champ de la TVA.

La loi, conformément à la directive TVA prévoit désormais **une faculté d'option** portant sur les les immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir et les immeubles bâtis autres que les immeubles neufs. Ces dispositions sont transposées aux articles 261, 5 et 260, 5 bis du CGI.

Ce nouveau régime introduit plus de souplesse pour les opérateurs qui pourront choisir opération par opération, le régime fiscal applicable en fonction du contexte dans lequel elle s'inscrit (qualité de l'acquéreur, régime applicable en amont, charges grevées de TVA engagées pour réaliser l'opération).

Opérations réalisées par un non assujetti

Les seules opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique imposables à la TVA sont la **livraison d'un immeuble neuf acquis en tant qu'immeuble à construire** et la **livraison à soi-même de certains logements « sociaux »** (CGI art. 257, I-3-2°).

Ne sont visées par le 2° du 3 du I du nouvel article 257, I-I du CGI que les seules livraisons de biens préalablement acquis comme immeuble à construire, c'est-à-dire (Code civil art. 1601-1), les ventes *en état futur d'achèvement* et les ventes *à terme*. *Désormais ce n'est donc plus l'ensemble des cessions avant achèvement et des premières cessions d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans par un particulier, qui seront soumises à la TVA, mais seulement la cession (avant ou après achèvement) de l'immeuble acquis en tant qu'immeuble à construire.*

Modalités de taxation

En cas de cession d'immeubles, le principe demeure l'imposition sur le **prix** (ou, à titre devenu exceptionnel, la valeur vénale réelle) (CGI art. 266, 2).

L'imposition sur une base réduite à la **marge** (CGI art. 268), auparavant prévue pour les marchands de biens (CGI ancien art. 257, 6°) est désormais applicable à l'ensemble des assujettis, en cas de livraison d'un terrain à bâtir ou de livraison d'immeuble achevé depuis plus de cinq ans imposée sur **option** à la TVA, si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA.

En cas de cession d'immeubles, le principe demeure l'imposition sur le **prix** (ou, à titre devenu exceptionnel, la valeur vénale réelle) (CGI art. 266, 2).

L'imposition sur une base réduite à la **marge** (CGI art. 268), auparavant prévue pour les marchands de biens (CGI ancien art. 257, 6°) est désormais applicable à l'ensemble des assujettis, en cas de livraison d'un terrain à bâtir ou de livraison d'immeuble achevé depuis plus de cinq ans imposée sur **option** à la TVA, si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA.

Fait générateur et exigibilité

Le fait générateur et l'exigibilité applicables à la généralité des livraisons de biens, interviennent *au moment de la livraison* (CGI art. 269, 1-a et 2-a), qui au sens de la

TVA se situe au moment du transfert du droit de disposer du bien comme un propriétaire.

Redevable de la TVA

La TVA est désormais, **dans tous les cas**, acquittée par la personne qui réalise l'opération imposable (soit, en cas de vente, le **vendeur**) en vertu du principe de droit commun posé par l'article 283, 1 du CGI.

L'article 285, 3° du CGI qui prévoyait que le redevable de la taxe était l'acquéreur du bien lorsque l'immeuble n'était pas au préalable dans le champ de la TVA est en effet abrogé.

DROITS DE MUTATION

Les ventes d'immeubles et mutations assimilées sont en principe soumises au *droit de vente* au taux global de 5,09 %.

Le **taux de droit commun** applicable aux ventes d'immeubles se décompose actuellement comme suit : droit départemental de 3,60 %, taxe additionnelle de 1,20 %, prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement de 2,50 % calculé sur le montant du droit départemental et taxe de 0,2 % perçue au profit de l'Etat. D'où un taux global de 5,09 %.

Le nouveau taux global sera légèrement inférieur : droit départemental de 3,80 %, taxe additionnelle de 1,20 % et prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement de 2,14 % calculé sur le montant du droit départemental.

Le **taux réduit** de 0,715 %, s'applique dans les deux cas suivants :

- la mutation est obligatoirement soumise à la TVA sur le prix total (CGI art. 1594 F quinquies) ;

- l'acquéreur est un assujetti à la TVA qui prend l'engagement de revendre (CGI art. 1115).

- [**Article 55 voté par l'assemblée nationale**](#)

[**RAPPORT de M. Étienne BLANC en Html**](#)

[**RAPPORT de M. Étienne BLANC en Pdf**](#)

- [**LA TVA IMMOBILIERE au Sénat**](#)

[**Le rapport sur la TVA IMMOBILIERE du sénateur Marini en pdf**](#)

