

## La réforme de la TVA et des droits applicables aux opérations immobilières

Présentation du 1<sup>er</sup> juin 2010 animée par  
Chantal JORDAN et Amélie RETUREAU  
[chantal.jordan@cms-bfl.com](mailto:chantal.jordan@cms-bfl.com) / [amelie.retureau@cms-bfl.com](mailto:amelie.retureau@cms-bfl.com)

Support préparé par Gaëtan BERGER-PICQ  
Avocat Associé C'M'S' Bureau Francis Lefebvre  
[gaetan.berger-picq@cms-bfl.com](mailto:gaetan.berger-picq@cms-bfl.com)

### Introduction (1)

- Réforme issue de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 n° 2010-137 du 9 mars 2010 (publiée au JO du 10 mars 2010)
- Première instruction précisant les modalités d'entrée en vigueur BOI 3 A-3-10 du 15 mars 2010
- Décret et instruction complémentaire en attente de parution

## Introduction (2)

- Une réglementation nationale ancienne dont l'essentiel résultait de la loi n° 63-254 du 15 mars 1963
- Une réforme visant à mettre en conformité avec la directive 2006/112, plusieurs règles nationales n'étant pas conformes au droit communautaire

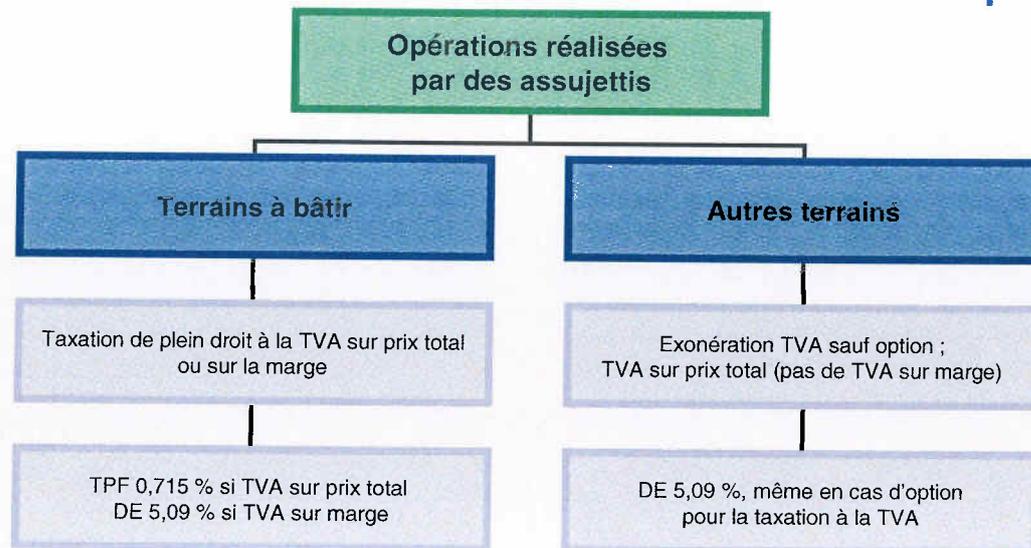
## La nouvelle orientation (1)

- La fin des régimes spéciaux de « TVA immobilière » et de TVA « marchand de biens » pour en venir à une distinction « classique » entre les opérations réalisées en qualité d'assujetti ou non.
  - Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique de producteur, commerçant, prestataire de services (y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées).  
L'exploitation d'un bien [meuble corporel] en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence est une activité économique (art. 256 A du CGI).

## La nouvelle orientation (2)

- Nouvelle définition objective du terrain à bâtir :
  - « Sont considérés comme terrains à bâtir, les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou des dispositions de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme »
- Nouvelle définition de l'immeuble neuf :
  - Immeuble achevé depuis moins de 5 ans (sans référence à la 1<sup>ère</sup> vente dans ce délai)

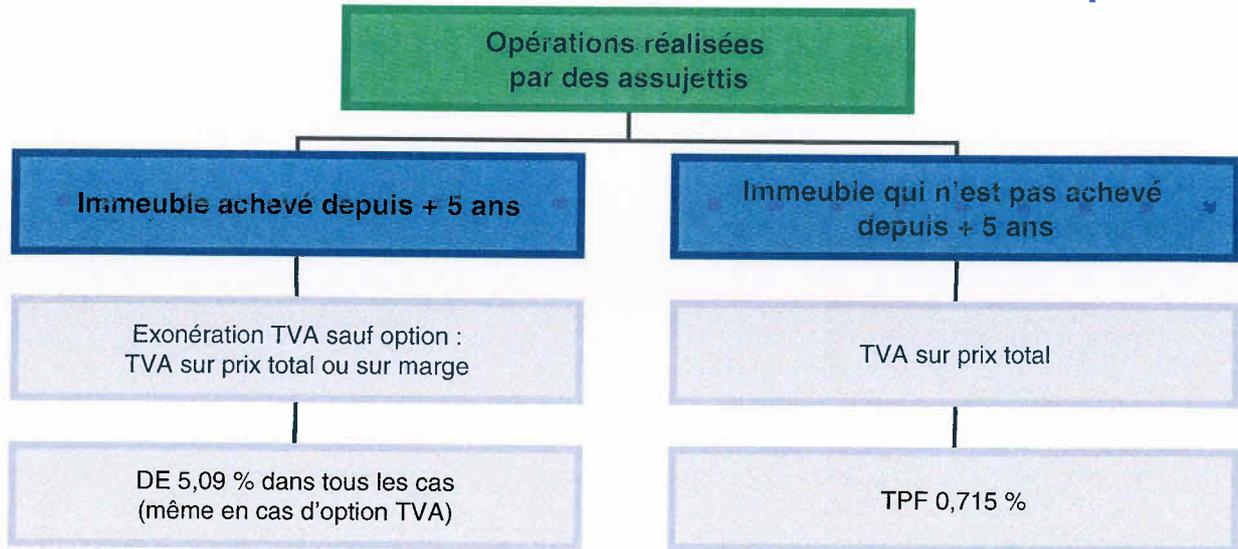
## Les opérations sur des terrains réalisées dans le cadre d'une activité économique



Exonération totale de droits en cas d'engagement de l'acquéreur de **construire** un immeuble neuf dans un délai de 4 ans (article 1594-0G A CGI – DE 125 €)

TPF au taux réduit (0,715 %) en cas d'engagement de l'acquéreur de **revendre** dans les 5 ans (article 1115 CGI)

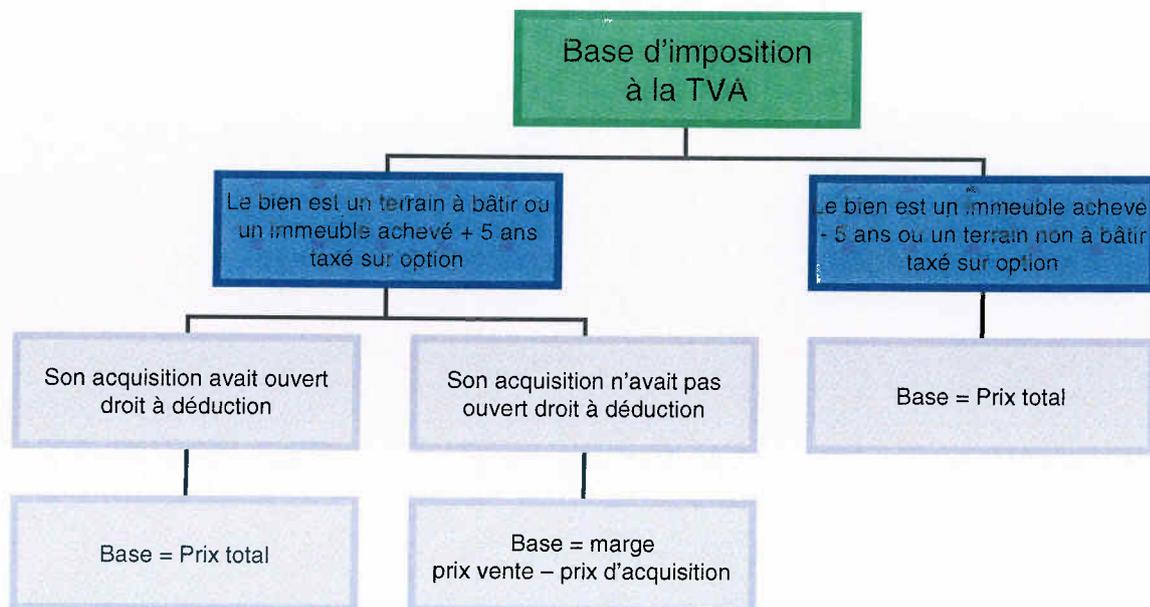
## Les opérations sur des bâtiments réalisées dans le cadre d'une activité économique



Exonération totale de droits en cas d'engagement de l'acquéreur de **construire** un immeuble neuf dans un délai de 4 ans (article 1594-0G A CGI – DE 125 €)

TPF au taux réduit (0,715 %) en cas d'engagement de l'acquéreur de **revendre** dans les 5 ans (article 1115 CGI)

## La base d'imposition des opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique



## Les opérations réalisées hors de toute activité économique

- Les seules ventes taxables à la TVA sont celles qui portent sur des immeubles achevés depuis moins de 5 ans et qui avaient été acquis en VEFA
- Dans tous les autres cas, la TVA ne s'applique pas :
  - Terrains (à bâtir ou non) ;
  - Immeubles achevés depuis + 5 ans
  - Immeubles achevés depuis – 5 ans mais pas acquis préalablement en VEFA

## Redéfinition des livraisons à soi-même (LASM)

- **Extension des cas de LASM à tous les immeubles neufs, non vendus dans le délai de 2 ans suivant leur achèvement**
- Modération de l'amende de l'article 1788 A du CGI, dont le montant (5 % de la TVA) est multiplié par le rapport suivant :

$$\frac{\text{Coûts non grevés de TVA pris en compte dans la base de la LASM}}{\text{Totalité des coûts pris en compte dans la base de la LASM}}$$

## Les droits d'enregistrement : approche générale

- Autonomie du régime de droits d'enregistrement par rapport aux règles dorénavant applicables en matière de TVA
- Ressources des collectivités locales, la réforme ne doit pas changer l'équilibre budgétaire actuellement en vigueur
  
- **Un régime de droit commun**
  
- **Deux régimes d'exonération à caractère conditionnel :**
  - L'exonération attachée à la souscription d'un engagement de bâtir (art. 1594-0G du CGI)
  - L'exonération attachée à la souscription d'un engagement de revendre (art. 1115 du CGI)

## Les droits d'enregistrement : régime de droit commun (1)

- **Redevable** : acquéreur (art. 1712 du CGI) / vendeur solidaire (art. 1705-5° du CGI)
  
- **Assiette** : Prix stipulé à l'acte majoré des charges, ou valeur vénale si supérieure  
Cas particulier des ventes d'immeubles exonérées mais soumises à la TVA sur option

## Les droits d'enregistrement : régime de droit commun (2)

### Taux :

- Droit commun : 5,09 % (art. 1594-D du CGI)
- Taux réduit : 0,715 % (art. 1594 F quinquies du CGI)
  - Achat de terrain à bâtir dont la mutation est imposable à la TVA sur le prix total
  - Achat d'immeubles neufs au sens de l'article 257-7° du CGI
- **Exonération** : article 1042 du CGI (acquisitions effectuées par les collectivités locales)

## Les droits d'enregistrement : régime spécial lié à l'engagement de construire (1)

- **Article 1594 0G A du CGI** : Exonération conditionnelle des acquisitions, sous réserve de la souscription et du respect par l'acquéreur assujetti à la TVA, de **l'engagement de bâtir**
- **Nature des biens visés** : immeubles de toute nature, terrains non à bâtir, terrains à bâtir, immeubles bâtis
- **Engagement** de construire un immeuble neuf dans le délai de quatre ans
- **Modalités de justification** : textes réglementaires

## Les droits d'enregistrement : régime spécial lié à l'engagement de construire (2)

- **Prorogation** du délai de construction par demande réputée accordée tacitement à défaut de refus motivé dans les deux mois
- **Régularisation** du régime d'acquisition en cas de non-respect de l'engagement de bâtir

## Les droits d'enregistrement : régime spécial lié à l'engagement de revendre (1)

- **Article 1115 du CGI** : TPF au taux réduit (0,715 %) sur les acquisitions, sous réserve de la souscription et du respect d'un engagement de vendre dans les cinq ans
  - **Biens visés** : immeubles, fonds de commerce, actions ou parts de sociétés immobilières
  - **Bénéficiaires** : toute personne assujettie au sens de l'article 256-A du CGI qui prend l'engagement de revendre les biens dans le délai imparti

## Les droits d'enregistrement : régime spécial lié à l'engagement de revendre (2)

- **Délai** : porté de 4 (ou 2) à 5 ans avec appréciation à la date du premier achat en cas de mutations successives placées sous ce régime
- **Suppression des obligations spécifiques** aux marchands de biens jusqu'alors définies par le Code Général des Impôts

## Les droits d'enregistrement : le non respect des engagements (construire ou revendre)

- Exigibilité des droits d'enregistrement au taux en vigueur lors de l'acquisition, sur le prix d'acquisition ou la valeur vénale si elle était supérieure
- Intérêt de retard (0,40 % par mois depuis le 01/01/06)
- Possibilité d'imputer la TVA non déduite dans la limite du montant des droits dus



Prescription 6 ans (31/12/n+6)

## Les cas de taxation des livraisons à soi-même

### ► Taxation des LASM chez les assujettis

- Les immeubles neufs, non vendus dans les 2 ans de leur achèvement (art. 257 I 3, 1° a)
- Les travaux immobiliers éligibles au taux réduit de l'article 278 sexies IV (art. 257 I 3, 1° b)
- L'affectation aux besoins d'une entreprise qui n'ouvrirait pas droit à déduction de la TVA, ou qui est susceptible de faire l'objet de régularisations (art. 257 II 1, 2°)

### ► Taxation des LASM chez les non-assujettis

- Les logements visés aux 9 et 11 de l'article 278 sexies I

## La base taxable des livraisons à soi-même

<b>Cas de LASM</b>	<b>Texte fondant ce cas</b>	<b>Base taxable</b>	<b>Texte fondant cette base</b>
Immeuble neuf non vendu dans les 2 ans	257 I 3, 1° a	Prix de revient total, y compris le terrain	266, 2 a
Travaux éligibles au taux réduit de l'article 278 sexies IV	257 I 3, 1° b	Prix de revient des travaux	266, 6
Affectation à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction	257 II 1, 2°	Prix d'achat ou prix de revient	266, 1 c

**Le fait générateur des livraisons à soi-même**

<b>Cas de LASM</b>	<b>Texte fondant ce cas</b>	<b>Fait générateur</b>	<b>Texte fondant ce FG</b>
Immeuble neuf non vendu dans les 2 ans	257 I 3, 1° a	Lors de la livraison, ie du dépôt à la mairie de la DAT	269, 1 b
Travaux éligibles au taux réduit de l'article 278 sexies IV	257 I 3, 1° b	Lors de l'achèvement de l'ensemble des travaux (sauf travaux d'entretien)	269, 1 d
Affectation à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction	257 II 1, 2°	Lors de l'affectation	269, 1 a

**L'exigibilité de la TVA des livraisons à soi-même**

<b>Cas de LASM</b>	<b>Texte fondant ce cas</b>	<b>Exigibilité</b>	<b>Texte fondant cette exigibilité</b>
Immeuble neuf non vendu dans les 2 ans	257 I 3, 1° a	Lors de la livraison, ie du dépôt à la mairie de la DAT	269, 2 a
Travaux éligibles au taux réduit de l'article 278 sexies IV	257 I 3, 1° b	Lors de l'achèvement de l'ensemble des travaux (sauf travaux d'entretien)	269, 2 a
Affectation à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction	257 II 1, 2°	Lors de l'affectation	269, 2 a

## La déclaration de la TVA des livraisons à soi-même

<b>Cas de LASM</b>	<b>Texte fondant ce cas</b>	<b>Déclaration</b>	<b>Texte fondant cette déclaration</b>
Immeuble neuf non vendu dans les 2 ans	257 I 3, 1° a	(possibilité) 31/12 de la 2 <sup>ème</sup> année suivant celle de l'achèvement dans la CA3	270 II
Travaux éligibles au taux réduit de l'article 278 sexies IV	257 I 3, 1° b	CA3 du mois du FG	287, 1
Affectation à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction	257 II 1, 2°	CA3 du mois du FG	287, 1