

SÉRIE 8 FISCALITÉ IMMOBILIÈRE
DIVISION A TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
TITRE PREMIER OPÉRATIONS CONCOURANT À LA PRODUCTION OU À LA
LIVRAISON D'IMMEUBLES
CHAPITRE PREMIER CHAMP D'APPLICATION
SECTION 3 OPÉRATIONS IMPOSABLES

SECTION 3

Opérations imposables

Les opérations taxables énumérées de manière non limitative par l'article [257-7°](#) du CGI peuvent être classées en deux catégories :

- d'une part, les mutations ;
- d'autre part, les livraisons à soi-même.

SOUS-SECTION 1

Mutations

A. NATURE DES MUTATIONS

1 Les opérations passibles de la TVA immobilière comprennent d'une façon générale, les mutations à titre onéreux ainsi que les apports en société.

En cas de mutation à titre gratuit, la transmission des biens cédés est faite sans contrepartie. Par suite, elle n'entre pas dans le champ d'application de la TVA et demeure soumise aux droits d'enregistrement dans les conditions ordinaires.

Les mutations à titre onéreux affectées d'une condition sont soumises à des règles différentes selon la nature de la condition (résolutoire ou suspensive).

I. Mutations taxables

1. Ventes.

2 Il s'agit des ventes proprement dites et des autres actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux visés à l'article 683 du CGI : reventes, cessions, rétrocessions, retraits, adjudications, etc.

Cas particuliers.

a. *Compromis de vente.*

3 Ils doivent être considérés, en vertu de l'article 1589 du code civil, comme valant ventes lorsqu'ils emportent consentement réciproque des deux parties sur la chose et sur le prix. Dans ce cas, ils sont soumis au même régime fiscal que les ventes proprement dites. Par ailleurs, la substitution ultérieure, au bénéficiaire primitif de la promesse d'une personne physique ou morale quelconque, constitue une nouvelle mutation du bien visé à ladite promesse. Cette mutation doit, le cas échéant, être assujettie à la TVA.

Si la promesse synallagmatique de vente est assortie d'une condition suspensive, la TVA ne peut être immédiatement perçue, celle-ci doit être acquittée sur la promesse comme sur les cessions auxquelles elle a donné lieu seulement lors de la réalisation de la condition (cf. n° [37](#) ci-dessous).

b. *Promesses unilatérales de vente.*

4 Si l'acte emporte engagement à la charge du seul promettant, on se trouve en présence d'une promesse unilatérale de vente. Lorsque cette promesse porte sur un bien dont la mutation serait passible de la TVA, elle doit être considérée comme concourant à la production et à la livraison d'un immeuble. Il a été décidé, toutefois, de ne pas la soumettre à la TVA. De plus, l'acte qui la constate est exonéré de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière. Le même régime est applicable à la cession de la promesse unilatérale.

Lorsqu'une promesse unilatérale de vente est assortie d'une condition suspensive, l'existence de cette condition est sans influence sur le régime fiscal d'une telle promesse ou de sa cession. Mais, elle s'oppose à ce que la

TVA soit réclamée au moment où la promesse unilatérale est transformée en promesse synallagmatique par adhésion du bénéficiaire. La taxe ne devient exigible qu'à la date de réalisation de la condition.

c. Ventes avec déclaration de command.

5La faculté d'élire command consiste dans le droit réservé à l'acquéreur de désigner, dans un certain délai, une tierce personne qui prendra le contrat pour son compte.

Les déclarations ou élections de command ou d'ami sont considérées dans tous les cas comme opérant une nouvelle mutation, même lorsque, la faculté d'élire command a été réservée dans l'acte d'adjudication ou le contrat de vente et que la déclaration faite par acte public est notifiée dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat.

En l'absence de disposition prévoyant une exonération de taxe pour l'élection de command, il convient de considérer qu'il y a deux opérations imposables lorsqu'un command est désigné par l'acquéreur initial. Toutefois, l'élection de command ayant pour effet d'annuler la cession consentie par le vendeur au commandé, la taxe perçue à raison de cette cession doit être, en application des dispositions de l'article 272 du CGI, soit imputée sur l'impôt dû pour les opérations faites ultérieurement, soit restituée si la personne qui l'a acquittée a cessé d'y être assujettie. Si le commandé n'a pas déjà déduit la TVA acquittée lors de l'acquisition du terrain de celle due à l'occasion du transfert du bien au command, il peut en demander l'imputation ou, s'il a cessé d'être assujetti à la taxe, la restitution.

Remarque : Dans la mesure où les deux actes sont présentés simultanément à la formalité, la TVA n'est perçue qu'à raison de la seconde transmission.

d. Ventes à réméré.

6La clause de réméré permet au vendeur, pendant cinq ans, de reprendre la chose vendue moyennant le remboursement du prix et des frais du contrat. Cette clause est une disposition dépendante ne donnant ouverture à aucun droit.

Les ventes à réméré sont taxées comme des ventes pures et simples. Les droits d'enregistrement ne sont perçus qu'une seule fois lors de la présentation de l'acte de vente à la formalité, à la condition que la faculté de réméré ait été stipulée dans l'acte lui-même. Dans l'hypothèse inverse, l'acte ultérieur qui remettrait le vendeur en possession de la chose devrait être taxé comme une rétrocession et supporter le droit de mutation.

Dans le cas de ventes d'immeubles entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière (cette taxe se substituant aux droits d'enregistrement), il a été précisé que, sous réserve que la faculté de rachat ait été prévue dans le contrat de vente lui-même et que le rachat soit effectué dans le délai stipulé audit contrat, l'exercice du réméré est considéré comme l'accomplissement d'une condition résolutoire.

De ce fait, l'acte constatant le retrait n'entre pas dans les prévisions de l'article [257-7°](#) du CGI et ne donne pas ouverture à la TVA.

Il est simplement enregistré au droit fixe prévu à l'article 680 du CGI.

2. Échanges.

7En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, l'échange s'analyse en une double vente dont le prix est payé en nature.

Ainsi, en cas d'échange d'immeubles bâtis ou non bâtis ou de parts ou actions de sociétés de construction entrant dans le champ d'application de la TVA, celle-ci est due à raison de la cession de chaque lot. En revanche, lorsque seulement l'un des lots échangés comprend des biens situés dans le champ d'application de la taxe, celle-ci n'est exigible que sur la cession de ce lot.

Les échanges purs et simples de biens immeubles relevant des droits d'enregistrement sont assujettis à une taxe de publicité foncière au taux de 4,80 %¹ sur la valeur d'un seul lot (CGI, art. 684), à l'exclusion des taxes additionnelles.

Si les immeubles échangés sont d'inégale valeur ou s'il est stipulé une soulte à la charge de l'un des coéchangistes, l'acte donne ouverture à la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de 4,80 %² sur la valeur du lot le plus faible et à la taxe de publicité foncière perçue au profit du département aux taux prévus pour la vente du ou des immeubles compris dans le lot le plus important à concurrence du montant de la soulte ou de la plus-value (cf. DB [7 C 22](#)). Les taxes additionnelles³ sont également exigibles sur le montant des soultes ou plus-values.

Le régime fiscal des échanges d'immeubles découle de la combinaison de ces règles. Trois cas principaux peuvent être envisagés.

a. Échanges d'immeubles bâtis ou non bâtis entrant dans le champ d'application de la TVA.

8La TVA est due sur la cession de chacun des lots.

En ce qui concerne la taxe de publicité foncière, il convient de distinguer les hypothèses suivantes :

1° Les deux immeubles sont des terrains à bâtir entrant dans le champ d'application de la TVA⁴ ou des immeubles assimilés : l'échange est exonéré de taxe de publicité foncière.

2° L'un au moins des immeubles est un terrain à bâtir entrant dans le champ d'application de la TVA⁴ ou un immeuble assimilé :

- si l'échange est pur et simple ou si le terrain à bâtir a une valeur supérieure, l'échange est exonéré de taxe de publicité foncière ;
- si le terrain à bâtir est le lot le plus faible, la soulte ou la plus-value supporte la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux de 0,60 %.

3° Aucun des immeubles n'est un terrain à bâtir entrant dans le champ de la TVA⁴ ou un immeuble assimilé.

La taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de 0,60 % est exigible sur la valeur de l'un des lots si l'échange est pur et simple.

S'il s'agit d'un échange comportant une soulte ou une plus-value, la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de 0,60 % est exigible sur la valeur du lot le plus faible et la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux de 0,60 % s'applique sur le montant de la soulte ou de la plus-value (cf. DB 7 C 25, n° 7).

b. Échanges d'immeubles bâtis ou non bâtis entrant dans le champ d'application de la TVA contre des immeubles situés hors du champ d'application de cette taxe.

9La TVA est due sur la cession du lot comprenant l'immeuble qui entre dans le champ d'application de cette taxe.

Au regard de la taxe de publicité foncière, il convient d'opérer la distinction suivante :

1° L'immeuble entrant dans le champ d'application de la TVA est un terrain à bâtir (ou un immeuble assimilé) :

- si l'échange est pur et simple ou si le terrain à bâtir a une valeur supérieure, il est exonéré de la taxe de publicité foncière ;
- si le terrain à bâtir est le lot le plus faible, la soulte ou la plus-value supporte la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux prévu pour la vente de l'immeuble n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA.

2° L'immeuble entrant dans le champ d'application de la TVA n'est pas un terrain à bâtir :

- l'échange est pur et simple : il est soumis à la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de 0,60 % sur la valeur de l'un des lots ;
- l'immeuble entrant dans le champ d'application de la TVA est le lot le plus important : la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de 0,60 % est exigible sur la valeur du lot le plus faible et la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux de 0,60 % s'applique sur le montant de la soulte ou de la plus-value ;
- l'immeuble entrant dans le champ d'application de la TVA est le lot le plus faible : la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État est due au taux de 0,60 % sur la valeur du lot le plus faible et la taxe de publicité foncière perçue au profit du département est exigible au taux prévu pour la vente de l'immeuble le plus important sur le montant de la soulte ou de la plus-value (cf. DB 7 C 25, n° 9).

c. Échange d'un immeuble entrant dans le champ d'application de la TVA contre un bien meuble non soumis à cette taxe.

10La TVA est exigible sur la valeur de l'immeuble entrant dans son champ d'application et le bien meuble est soumis aux droits d'enregistrement.

Si l'immeuble entrant dans le champ d'application de la TVA est un terrain à bâtir ou un bien assimilé, il est exonéré de tout droit d'enregistrement en vertu de l'article 1594-0 G A⁵ du CGI ; dans le cas contraire, il est assujéti aux droits d'enregistrement perçus au profit de l'État au taux de 0,60 % (cf. DB 7 C 25, n^{os} 10 à 12).

3. Licitations et partages.

a. Licitations et cessions de droits successifs.

11Ces opérations⁶ sont passibles de la TVA lorsqu'elles portent sur des biens entrant dans le champ d'application de cette taxe.

Toutefois, la TVA n'est pas exigible en cas de licitations de biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale ou en cas de cessions de droits successifs lorsque ces licitations ou cessions interviennent au profit des membres originaires de l'indivision, de leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux. Ces opérations sont soumises à la taxe de publicité foncière de 1 % prévue à l'article 750-II du CGI.

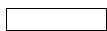
Il est rappelé que ces ayants droit sont les héritiers *ab intestat*, les légataires universels ou à titre universel, c'est-à-dire ceux qui recueillent une quote-part des biens laissés par le défunt, telle qu'une moitié, un tiers ou tous ses immeubles ou tout son mobilier ou une quotité de tous ses immeubles ou de tout son mobilier (code civil, art. 1010).

b. Soutes et plus-values de partages.

12 Les soultes ou plus-values de partages imputables sur un bien entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière dont elles sont censées constituer le prix sont, en principe, imposables à cette taxe⁷.

Toutefois, ne sont pas passibles de TVA, les soultes ou plus-values de partages de succession ou de communauté conjugale intervenant uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, les ascendants, les descendants ou les ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux (voir ci-dessus n° [11](#)). Les partages de succession ou de communauté conjugale ne sont plus, en effet, considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values (CGI, art. 748 ; cf. DB [7 F 132](#)).

Enfin, il est précisé qu'en toute hypothèse, les partages purs et simples ne sont pas imposables à la TVA.



- 1** Taux applicable à compter du 1^{er} janvier 1999, 8,60 % antérieurement.
- 2** Taux applicable à compter du 1^{er} janvier 1999, 8,60 % antérieurement.
- 3** La taxe additionnelle régionale applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles (CGI, art. 1599 sexies ancien) est supprimée depuis le 1^{er} septembre 1998 pour les immeubles à usage d'habitation et de garage et à compter du 1^{er} janvier 1999 pour les autres immeubles.
- 4** Les acquisitions de terrains à bâtir réalisées par des personnes physiques depuis le 22 octobre 1998 ne sont plus soumises à la TVA mais aux droits d'enregistrement lorsque ces terrains sont destinés à la construction d'immeubles que ces personnes affectent à l'habitation (cf. ci-après, DB [8 A 1141](#)).
- 5** Ancien article 691 du CGI.
- 6** En ce qui concerne la nature de ces opérations, voir DB [7 F 21](#) et DB [7 F 31](#).
- 7** Ces soultes et plus-values sont également passibles de la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux de 0,60 % si le bien sur lequel s'impute la soulte est un immeuble autre qu'un terrain à bâtir soumis à la TVA.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique