

NOTE DE SERVICE

N° 99-002-M0 du 6 janvier 1999

NOR : BUD R 99 00002 N

Texte publié au BOCP

RÉGIME FISCAL TRANSITOIRE DES ACHATS DE TERRAINS A BÂTIR PAR LES PERSONNES PHYSIQUES

ANALYSE

Conséquences de la suppression de l'imposition à la TVA des achats de terrains à bâtir par les personnes physiques introduite par l'article 27 bis du projet de loi de finances pour 1999

Date d'application : 06/01/1999

MOTS-CLÉS

COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX ; TERRAIN À BÂTIR ;
TAXE À LA VALEUR AJOUTÉE ; SUPPRESSION ; FISCALITÉ

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

TPGR	TPG	DOM	RF	T								

DIFFUSION

GT 2

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

6ème Sous-direction - Bureau 6C

La présente note de service a pour objet de porter à la connaissance des comptables l'instruction fiscale du 23 novembre 1998, publiée au Bulletin Officiel des Impôts n°219 du 30 novembre 1998, précisant les conséquences de la suppression de l'imposition à la TVA des achats de terrains à bâtir par les personnes physiques.

En effet, l'article 27 bis du projet de loi de finances pour 1999 exclut du champ d'application de la TVA immobilière (article 257-7° du CGI) *les terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles* que ces personnes affectent à leur usage privatif. Ces opérations sont désormais soumises au droit de mutation perçu au taux de 4,80%.

Les vendeurs devront désormais traiter les ventes des terrains répondant à ces caractéristiques sous le régime des « marchands de biens » (article 257-6° du CGI) qui consiste à taxer à la TVA la marge du vendeur.

Le Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie et le Secrétaire d'Etat au Budget ont décidé d'appliquer cette mesure aux actes de vente signés à compter du 22 octobre 1998.

L'instruction fiscale diffusée précise *le régime transitoire s'appliquant aux seuls avant-contrats signés et formalisés avant le 22 octobre 1998 et ayant acquis date certaine avant le 5 novembre 1998.*

Le régime transitoire a pour objet de faire bénéficier l'acquéreur du plein effet de la suppression de la TVA et d'aménager le mode de calcul de la marge taxable du vendeur.

Pour les collectivités locales, la vente des terrains visés par le régime transitoire est soumise aux seuls droits de mutation de 4,80% et il ne sera pas exigé de TVA sur la marge. En outre, la déduction de la TVA afférente aux travaux d'aménagement réalisés sur ces terrains n'est pas remise en cause.

Ainsi, le régime transitoire est neutre au regard des dispositions comptables et budgétaires applicables aux opérations de lotissements.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 6 ÈME SOUS-DIRECTION

JEAN-BAPTISTE GILLET

ANNEXE : Instruction DGI du 23 novembre 1998 n° 8 A-5-98



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS - DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE

8 A-5-98

N° 219 du 30 NOVEMBRE 1998

8 F.I. / 13

INSTRUCTION DU 23 NOVEMBRE 1998

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES. TERRAIN À BATIR. CONSÉQUENCES DE LA SUPPRESSION DE L'IMPOSITION À LA TVA
DES ACHATS DE TERRAINS À BATIR PAR LES PERSONNES PHYSIQUES

(C.G.I., art. 257-6° et 257-7°)

NOR : ECO F 98 30029 J

[D.L.F. - Bureaux D 1, D 2 ; D.G.I. - Bureau G 2]

PRESENTATION

L'article 27 bis du projet de loi de finances pour 1999 exclut du champ d'application de la TVA immobilière (article 257-7° du CGI) les terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à leur usage privatif. Ces opérations sont désormais soumises au droit de mutation perçu au taux de 4,80 %. Le Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie et le Secrétaire d'Etat au Budget ont décidé d'appliquer cette mesure aux actes de vente signés à compter du 22 octobre 1998.

Des mesures transitoires sont prévues pour les opérations en cours à la date du 22 octobre.

La présente instruction commente l'ensemble de ces dispositions.

ANNEXE (suite)

Classement 8 A

5

I. Application des droits de mutation au taux de 4,80 % aux achats de terrains réalisés par des personnes physiques

L'article 27 bis du projet de loi de finances pour 1999 exclut du champ d'application de la TVA immobilière (article 257-7° du CGI) les terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à leur usage privatif.

1- Rappel de la situation antérieure

L'article 257-7° du code général des impôts soumet à la TVA, les ventes et les apports en société de terrains à bâtir, de biens assimilés à ces terrains par l'article 691 du code, ainsi que les indemnités de toutes nature perçues par les personnes qui exercent sur ces immeubles un droit de propriété ou de jouissance, ou qui les occupent en droit ou en fait.

Sont notamment visés les terrains pour lesquels :

- l'acquéreur prend lors de l'acquisition, ou le cas échéant dans un acte rectificatif, l'engagement de construire mentionné à l'article 691 du même code précité;

- dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acte d'acquisition, l'acquéreur obtient un permis de construire ou commence les travaux nécessaires pour édifier un immeuble ou un groupe d'immeubles ou pour construire de nouveaux locaux en surélévation.

Il est rappelé que l'article 691 du CGI assimile à des terrains à bâtir, les terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, les immeubles inachevés ainsi que le droit de surélévation d'immeubles préexistants.

2 - Champ d'application de la nouvelle mesure

Le taux de 4,80 % s'applique aux terrains acquis par des personnes désireuses de faire construire pour elles-mêmes un logement d'habitation. Toutefois, si ce logement est en définitive donné en location, le taux de 4,80 % ne sera pas remis en cause.

En revanche, les acquisitions de terrains réalisées par des personnes physiques qui affectent ces biens à la construction d'immeubles n'ayant pas un usage d'habitation, (immeubles commerciaux, industriels, ...) ne peuvent pas bénéficier des droits de mutation perçus au taux de 4,80 % mais continuent à être soumises à la TVA dans les conditions habituelles posées par l'article 257-7° du code général des impôts. Tel est le cas notamment lorsque l'acquéreur obtient un permis de construire ou engage des travaux de construction de tels biens dans les quatre ans de l'acquisition du terrain.

De même, les achats de terrains réalisés par des professionnels de l'immobilier demeurent soumis à la TVA dans les conditions posées par l'article 257-7° du CGI.

3 - Entrée en vigueur de la nouvelle mesure

Ces dispositions s'appliquent aux actes de ventes conclus à compter du 22 octobre 1998.

II. Dispositions transitoires applicables aux opérations en cours

L'application anticipée de la nouvelle législation modifie le régime fiscal des ventes faites à des personnes physiques et pour lesquelles un avant-contrat a été conclu avant le 22 octobre.

La présente instruction précise les mesures transitoires qui s'appliquent à ces opérations.

A. OPERATIONS CONCERNEES PAR LA MESURE TRANSITOIRE

La mesure transitoire s'applique aux seuls avant-contrats signés et formalisés avant le 22 octobre 1998 et ayant acquis date certaine avant le 5 novembre 1998.

ANNEXE (suite)

Classement 8 A

5

Ce dispositif n'est applicable qu'aux opérations transitoires qui répondent aux conditions mentionnées au A.

Ce mode de calcul spécifique de la base d'imposition ne concerne que les opérations engagées avant le 22 octobre 1998 pour lesquelles la vente est conclue sur la base du prix hors taxe mentionné dans l'avant-contrat. Si le vendeur entend, en accord avec l'acheteur, réviser le prix de cession pour répercuter la TVA sur l'acheteur, il perd le bénéfice des dispositions transitoires et devient redevable de la TVA dans les conditions de droit commun posées par l'article 268 du code déjà cité.

Cela étant, les modifications du prix transactionnel qui résulteraient, le cas échéant, d'une clause contractuelle relative à des éléments non fiscaux ne s'oppose pas à l'application de la mesure transitoire. Tel est le cas des clauses d'indexation du prix en cas de dépassement du délai de réalisation de la promesse de vente.

b) Le vendeur est un lotisseur ou un marchand de biens qui a placé son opération sous le régime des achats-reventes

Aucune modification n'est apportée au calcul de la marge réalisée par les vendeurs qui ont initié leurs opérations sous le régime dit des marchands de biens (articles 257-6° et 1115 du CGI). Celle-ci reste déterminée dans les conditions de l'article 268 du code général des impôts (DB 8 A 2211).

Toutefois, la mesure transitoire s'applique également aux opérations pour lesquelles le vendeur s'est placé initialement sous le régime des marchands de biens mais a pris dans l'acte préparatoire, la position d'assujetti afin d'acquitter la TVA au lieu et place de l'acquéreur (DB 8 A 151 n°3), sous réserve que l'avant-contrat fasse expressément référence à ce choix.

c) Le vendeur est une collectivité locale

Lorsque la vente est conclue sur la base du prix hors taxe tel que mentionné dans l'avant-contrat, la vente est soumise aux seuls droits de mutation de 4,80 % et il ne sera pas exigé de TVA sur la marge.

Il est admis que la déduction de la taxe afférente aux travaux d'aménagement se rapportant aux terrains concernés et, le cas échéant, de la taxe afférente à l'achat de ces terrains ne soit pas remise en cause.

d) Le vendeur est un particulier

Le vendeur est une personne physique qui avait pris l'engagement de construire et supporté la TVA sur le prix total du terrain au titre de son achat.

La revente du terrain qui intervient à compter du 22 octobre 1998 à une personne physique en vue de la construction d'immeubles affectés à l'habitation est soumise aux droits de mutation de 4,80 %. En droit strict, le vendeur ne peut exercer aucun droit à déduction.

A titre exceptionnel, il est admis que le vendeur puisse obtenir le remboursement de la taxe afférente à l'achat du terrain et de celle qu'il a, le cas échéant, supportée sur les travaux engagés sous réserve que les conditions suivantes soient remplies :

- le vendeur avait effectivement pris l'engagement de construire ;
- un avant-contrat a été signé avant le 22 octobre qui a acquis date certaine avant le 5 novembre 1998 ;
- l'avant-contrat doit avoir été conclu sur la base d'un prix global exprimé TTC (TVA comprise) ou sur la base d'un prix HT plus TVA, ce qui formalise l'intention que l'acquéreur avait de prendre l'engagement de construire ;
- le bien doit être revendu sur la base du prix hors taxe déterminé dans l'avant-contrat.

ANNEXE (suite)

Classement 8 A

5

Ce dispositif n'est applicable qu'aux opérations transitoires qui répondent aux conditions mentionnées au A.

Ce mode de calcul spécifique de la base d'imposition ne concerne que les opérations engagées avant le 22 octobre 1998 pour lesquelles la vente est conclue sur la base du prix hors taxe mentionné dans l'avant-contrat. Si le vendeur entend, en accord avec l'acheteur, réviser le prix de cession pour répercuter la TVA sur l'acheteur, il perd le bénéfice des dispositions transitoires et devient redevable de la TVA dans les conditions de droit commun posées par l'article 268 du code déjà cité.

Cela étant, les modifications du prix transactionnel qui résulteraient, le cas échéant, d'une clause contractuelle relative à des éléments non fiscaux ne s'oppose pas à l'application de la mesure transitoire. Tel est le cas des clauses d'indexation du prix en cas de dépassement du délai de réalisation de la promesse de vente.

b) Le vendeur est un lotisseur ou un marchand de biens qui a placé son opération sous le régime des achats-reventes

Aucune modification n'est apportée au calcul de la marge réalisée par les vendeurs qui ont initié leurs opérations sous le régime dit des marchands de biens (articles 257-6° et 1115 du CGI). Celle-ci reste déterminée dans les conditions de l'article 268 du code général des impôts (DB 8 A 2211).

Toutefois, la mesure transitoire s'applique également aux opérations pour lesquelles le vendeur s'est placé initialement sous le régime des marchands de biens mais a pris dans l'acte préparatoire, la position d'assujéti afin d'acquitter la TVA au lieu et place de l'acquéreur (DB 8 A 151 n°3), sous réserve que l'avant-contrat fasse expressément référence à ce choix.

c) Le vendeur est une collectivité locale

Lorsque la vente est conclue sur la base du prix hors taxe tel que mentionné dans l'avant-contrat, la vente est soumise aux seuls droits de mutation de 4,80 % et il ne sera pas exigé de TVA sur la marge.

Il est admis que la déduction de la taxe afférente aux travaux d'aménagement se rapportant aux terrains concernés et, le cas échéant, de la taxe afférente à l'achat de ces terrains ne soit pas remise en cause.

d) Le vendeur est un particulier

Le vendeur est une personne physique qui avait pris l'engagement de construire et supporté la TVA sur le prix total du terrain au titre de son achat.

La revente du terrain qui intervient à compter du 22 octobre 1998 à une personne physique en vue de la construction d'immeubles affectés à l'habitation est soumise aux droits de mutation de 4,80 %. En droit strict, le vendeur ne peut exercer aucun droit à déduction.

A titre exceptionnel, il est admis que le vendeur puisse obtenir le remboursement de la taxe afférente à l'achat du terrain et de celle qu'il a, le cas échéant, supportée sur les travaux engagés sous réserve que les conditions suivantes soient remplies :

- le vendeur avait effectivement pris l'engagement de construire ;
- un avant-contrat a été signé avant le 22 octobre qui a acquis date certaine avant le 5 novembre 1998 ;
- l'avant-contrat doit avoir été conclu sur la base d'un prix global exprimé TTC (TVA comprise) ou sur la base d'un prix HT plus TVA, ce qui formalise l'intention que l'acquéreur avait de prendre l'engagement de construire ;
- le bien doit être revendu sur la base du prix hors taxe déterminé dans l'avant-contrat.

ANNEXE (suite)

5

Classement 8 A

Bien entendu, les mesures décrites au c et d ci-dessus dispensant les collectivités locales de reverser la taxe déduite et autorisant les particuliers à bénéficier d'un remboursement de la taxe ayant grevé l'achat du terrain et les travaux d'aménagement ne sont applicables qu'aux opérations transitoires répondant aux conditions mentionnées au A.

C. DROIT A DEDUCTION

Dans le cadre de l'application des mesures transitoires qui autorisent à déterminer la taxe due sur le bénéfice net après impôt dans le cas d'un professionnel de l'immobilier, la déduction de la TVA supportée, le cas échéant, par les opérateurs au titre de l'achat du terrain ou des dépenses d'aménagement (travaux, études, honoraires) qu'ils ont réalisés n'est pas remise en cause.

S'agissant des collectivités locales, l'exercice du droit à déduction n'est pas remis en cause (cf. c du B).

D. OBLIGATIONS DECLARATIVES

a) Pour les professionnels de l'immobilier

Pour les ventes conclues avant le 22 octobre 1998, la TVA exigible sera déclarée dans les conditions de droit commun.

S'agissant des ventes réalisées à compter du 22 octobre 1998, pour lesquelles l'avant-contrat est antérieur à cette date, la TVA exigible sur le bénéfice net après impôt, selon les modalités décrites ci-avant sera déclarée sur l'imprimé CA3, accompagnée des éléments justificatifs du calcul, lot par lot, de ce bénéfice net.

Toutefois, afin de tenir compte des difficultés que pourraient rencontrer les marchands de biens et les lotisseurs pour déterminer, selon les nouvelles règles, ce bénéfice net, il sera admis que toutes les opérations réalisées par ces professionnels pour lesquelles l'exigibilité est intervenue entre le 22 et le 31 octobre 1998 inclus soient déclarées au titre du mois de novembre 1998.

Le détail des opérations ainsi reportées sera joint en annexe de la déclaration CA3 déposée au titre du mois de novembre 1998.

b) Pour les particuliers

Les opérations éligibles au dispositif de remboursement visé au B-2-d seront déclarées sur l'imprimé n°942, à déposer au centre des impôts du lieu de situation de l'immeuble, auquel seront jointes les copies de l'acte de vente initial du terrain et de l'avant-contrat établi sous la forme authentique ou enregistré (DB-8 A 142 N°13 et 14).

Le Secrétaire d'Etat au Budget

C. SAUTTER

ANNEXE (suite et fin)

Classement 8 A

5

ANNEXE

**EXEMPLE DE DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION DES OPERATIONS TRANSITOIRES
REALISEES PAR UN PROMOTEUR, UN LOTISSEUR OU UN MARCHAND DE BIENS**

En pratique, la détermination du bénéfice net (prix d'achat - prix de revient du terrain) réalisée par un marchand de bien, un lotisseur ou un promoteur qui vend un terrain à une personne physique bénéficiant du taux de 4,80 % doit être effectuée lot par lot selon l'exemple suivant:

Premier terme de la différence :	Prix de vente du terrain (égal au prix de vente HT mentionné dans l'avant-contrat)	: 150 000
Deuxième terme de la différence :	Prix d'achat du terrain (HT dès lors que la TVA a été déduite)	: 30 000
	Frais de participation, taxes locales, impôts fonciers :	10 000
	Honoraires, travaux (HT)	: 60 000
	Frais financiers imputables au lot	: 10 000
	Frais commerciaux et frais généraux(HT)	: <u>5 000</u>
Bénéfice		: 35 000

Réfaction : $35\,000 \times 40\% = 14\,000$

Base imposable : $(35\,000 - 14\,000) \times 100/120,6 = 17\,413$

Montant de la TVA due : $17\,413 \times 20,6\% = 3\,587\text{ F}$