Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

Sous-Direction D - Bureau D1

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 644
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Sandrine DALLAPICOLA

sandrine.dallapicola@dgfip.finances.gouv.fr

Téléphone : 01.53.18.91.94

Télécopie : 01.53.18.36.02

Réf : SEC-D1\D1-A\2010\1012280B.DOC

PARIS, LE

FICHE

OBJET : taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et droits d'enregistrement. Impact de la réforme du régime des opérations immobilières sur les lotissements communaux.

La présente fiche expose les règles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de droits de mutation aux opérations de lotissement réalisées par les collectivités territoriales à la suite de l'entrée en vigueur de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 n° 2010-237 du 9 mars 2010.

I – Rappel des références

Jusqu'alors, l'article 257-7° du code général des impôts (CGI) prévoyait notamment que n'étaient pas imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation.

Toutefois, lorsque le cédant était une collectivité territoriale ou un groupement de collectivités territoriales, il pouvait, sur option, soumettre la cession à la TVA qui était alors appliquée sur le prix total[1].

Les cessions de terrains à bâtir qui interviennent depuis le 11 mars 2010 sont désormais soumises de plein droit à la TVA lorsqu'elles sont réalisées par des assujettis agissant en tant que tels. A défaut, elles demeurent en dehors du champ de la taxe.

Conformément aux articles 266 à 268 du CGI, la base d'imposition des cessions de terrains à bâtir est en principe constituée par le prix total, mais elle se limite à la seule marge dégagée par l'opération lorsque les terrains n'ont pas ouvert droit à déduction lors de leur acquisition par le cédant.

[1] La collectivité territoriale ayant formulé l'option étant dès lors redevable de la TVA en application du 4° de l'article 285 du CGI.

Lorsque la cession du terrain est taxée sur le prix total, l'acquéreur supporte des droits de mutation au taux réduit prévu à l'article 1594 F quinquies du CGI. Si elle est soumise à la TVA sur la marge, l'acquéreur est redevable des droits au taux global de 5,09 %[2].

II - Cas des lotissements soumis au nouveau régime fiscal

Qu'une collectivité soit ou non assujettie à un autre titre, elle présente en règle générale la qualité d'assujetti au titre des opérations de lotissement qu'elle réalise. Les cessions de terrains à bâtir opérées dans ce cadre sont donc désormais soumises à la TVA, à l'identique des lotissements aménagés par les opérateurs privés.

1) La notion de terrain à bâtir

Selon la définition donnée par le 1° du 2 du I de l'article 257 nouveau du CGI, sont qualifiés de TAB les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan d'urbanisme ou de tout document de même nature.

La rédaction retenue par le législateur est extrêmement large puisqu'elle intègre la constructibilité partielle. La référence à la seule cartographie publique rend sans incidence les contraintes tenant aux droits des tiers et généralement aux servitudes qui n'y sont pas mentionnées. Elle conduit à n'écarter que les parcelles où, au moment de la mutation, aucune construction n'est possible en l'état de cette documentation publique[3].

Quand bien même des constructions peuvent y être autorisées, ne constitue pas un terrain à bâtir, le terrain sur lequel se trouve déjà une construction en état d'être utilisée en tant que telle pour un usage quelconque sans qu'il soit nécessaire à cette fin d'y réaliser un immeuble neuf au sens de la définition exposée au 2° du 2 du I de l'article 257.

Dès lors la cession réalisée par un assujetti agissant en tant que tel d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans et destiné à être démoli mais qui peut être utilisé en l'état pour un usage quelconque est exonérée de TVA (CGI, art. 261-5-2°). Toutefois, le vendeur peut opter pour l'assujettissement à la TVA de cette cession (CGI, art. 260-5° bis).

2) La notion d'assujetti agissant en tant que tel

La refonte des textes relatifs aux opérations immobilières n'a modifié en aucune manière la portée de la définition des personnes assujetties à la TVA telle qu'elle ressort de l'article 256 A du CGI, c'est-à-dire les personnes effectuant de manière indépendante une activité économique.

Ainsi, la France n'ayant pas transposé l'option offerte par la directive TVA qui permet de considérer comme assujetti quiconque réalise à titre occasionnel une livraison de TAB, les cessions réalisées par les personnes non assujetties ne relèvent pas de la TVA[4].

---

[2] Selon l'opportunité, toutefois, l'acquéreur peut souscrire, s'il est un assujetti, un engagement de revendre prévu à l'article 1115 du CGI ou un engagement de construire prévu à l'article 1594 0-G du CGI, assortis de contraintes et de taux spécifiques : respectivement le taux réduit de 0,715 %, ou le seul droit fixe de 125 euros.

[3] Ainsi, les terrains classés en zones U et AU d'un plan local d'urbanisme, définies aux articles R 123-5 et 123-6 du code de l'urbanisme, constituent d'office des TAB, exception faite de ceux visés au 3ème alinéa de l'article R 123-6 quand la constructibilité effective est subordonnée à une modification ou une révision du PLU.

[4] La situation des particuliers qui rétrocèdent des terrains qu'ils ont acquis antérieurement est éclairée par la jurisprudence, dans l'ensemble très prudente, portant sur la requalification de ces cessions en opérations de marchands de biens.

A fortiori, s'agissant de cessions qu'un non assujetti réalise à partir de biens issus de son patrimoine, il y a lieu de présumer qu'elle n'est pas constitutive d'une activité économique. Le fait que l'intéressé ait procédé au lotissement parcellaire du terrain n'est pas de nature à remettre en cause cette présomption, non plus que le nombre de parcelles vendues. Il en irait autrement, en revanche, s'il entre dans une démarche de commercialisation active, mobilisant à cet effet des moyens le plaçant en concurrence avec les professionnels, ou s'il engage des dépenses d'aménagement telles qu'elles deviennent prépondérantes dans la valeur du terrain.

S'agissant des assujettis eux-mêmes, il résulte de la jurisprudence communautaire qu'ils « n'agissent pas en tant que tels » lorsqu'ils réalisent la cession d'un élément de leur patrimoine en dehors d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial. De manière générale, la simple cession d'immeubles ne constitue donc pas une opération économique au sens de la directive dès lors qu'elle résulte de la seule propriété et ne constitue pas l'exploitation de ces biens visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence[5].

S'agissant des personnes morales de droit public visées à l'article 256 B, et notamment les collectivités territoriales, elles n'agissent pas en tant qu'autorité publique quand elles cèdent un terrain qui n'est pas (ou plus) affecté au domaine public, d'autant qu'elles entrent nécessairement en concurrence avec l'activité des opérateurs privés.

Il existe dès lors une présomption de nature économique pour les cessions de TAB réalisées par les collectivités qui les ont acquis en vue de leur aménagement et de la revente (ce que fait ordinairement apparaître le cadre administratif dans lequel a été inscrite l'opération), ou même lorsque la cession s'inscrit dans le cadre d'une opération d'aménagement public sans qu'il y ait lieu de déterminer dans quelles circonstances le terrain est entré dans leur domaine.

En revanche, la collectivité sera fondée à ne pas soumettre à la TVA la cession des terrains à bâtir qu'elle détient dans son patrimoine lorsque la délibération par laquelle il est décidé de procéder à l'aliénation fait apparaître que cette opération résulte du seul exercice de la propriété, sans autre motivation que celle de réemployer autrement au service de ses missions la valeur de son actif. En effet, dans une telle situation où elle se place en dehors de toute démarche d'aménagement et de commercialisation, il y lieu de considérer que la collectivité n'agit pas comme un assujetti en tant que tel[6].

3) Détermination de la base d'imposition

Dès lors que la vente des lots par la commune, après viabilisation, est soumise à la TVA, la base d'imposition dépend du régime fiscal appliqué lors de l'acquisition initiale du terrain : prix total de vente si l'acquisition a ouvert droit à déduction de la TVA, marge dans le cas inverse. Il y a lieu également de soumettre à la taxe le prix total dans les situations où le cédant n'est pas en mesure d'établir dans quelles conditions il est entré en possession de tout ou partie de la parcelle qui fait l'objet de la mutation[7].

Il en résulte que, lorsque le terrain d'assiette d'une opération d'aménagement est issu de plusieurs parcelles qui n'ont pas été acquises sous le même régime de TVA, et sauf à soumettre l'ensemble à la taxation sur le prix total, il convient d'isoler la fraction du terrain dont l'acquisition a ouvert droit à déduction et celle pour laquelle elle n'a pas ouvert droit à déduction en sorte d'appliquer à chaque fraction le régime correspondant aux conditions de son acquisition.

Dès lors que l'acquisition du terrain par la commune intervient après le 10 mars :

- si le vendeur n'agit pas en tant qu'assujetti, la cession n'est pas soumise à la taxe. Celle-ci n'ayant donc pas ouvert droit à déduction pour la commune acquéreuse, la revente des terrains aménagés sera imposée sur la marge ;

---

[5] En milieu rural, il en sera souvent ainsi de l'aliénation de terres issues d'une exploitation agricole, qu'elles aient été inscrites au bilan ou non.

[6] L'analyse sera naturellement plus aisée à soutenir lorsque l'aliénation porte sur des terrains qui, n'étant pas à bâtir, ne peuvent s'inscrire dans une démarche de commercialisation et d'aménagement foncier. Il en sera de même quand la cession d'un terrain d'une collectivité à une autre ne présente pas de caractère d'opération économique et résulte seulement de l'exercice de leurs compétences respectives.

[7] En pratique, il peut en aller ainsi notamment lorsque l'origine domaniale du terrain est historique, ou lorsque l'entité cadastrale en cause résulte de diverses opérations de remembrement ou de remaniement parcellaire.

- si le vendeur du TAB agit en tant qu'assujetti, la cession à la commune aura été taxée, soit sur le prix total soit sur la marge du cédant selon la situation de ce dernier. L'acquisition ayant ouvert droit à déduction pour la commune[8], celle-ci sera amenée à taxer la vente subséquente sur le prix total[9].

Pour le cas où le terrain aurait été acquis par la commune sous le régime antérieur :

- ce terrain a pu être considéré comme ne constituant pas un TAB (selon la définition de l'époque). L'acquisition n'ayant pas été soumise à la TVA, la vente subséquente des lots sera imposée sur la marge ;

- ce terrain a pu aussi être considéré comme un TAB, sans que l'acquisition soit imposée en application de la doctrine (par extension de l'article 1042 du CGI). Les ventes ultérieures seront imposées dans les mêmes conditions que ci-dessus.

4) Calcul de la TVA sur la marge

Il résulte de ce qui précède qu'en règle générale, les opérations de lotissement communal seront soumises à la TVA sur la marge.

Dans ce cas, le calcul de la base d'imposition est défini par l'article 268 du CGI, et précisé par le rescrit fiscal n° 2010 / 21.

L'expression « prix exprimé » reprise à l'article 268 du CGI correspond ainsi à un montant « net » de TVA. Celui-ci se détermine à partir du montant payé par l'acquéreur au cédant qui, conformément aux dispositions communautaires, inclut le montant de la taxe selon la formule suivante[10] :

$$\text{marge taxable} = \frac{\text{montant payé par l'acquéreur + charges augmentatives - prix d'achat}}{\text{1,196 (ou taux réduit si application du 1 de l'article 278 sexies)}}$$

Les « charges augmentatives du prix », qui sont prises en compte pour la détermination du premier terme de calcul de la marge, sont toutes les charges qui reviendraient de droit commun au cédant et qui sont contractuellement reportées sur le cessionnaire.

De même, le prix d'achat du terrain qui constitue le second terme de détermination de la marge comporte toutes les dépenses qui ont été supportées par l'acquéreur à ce titre (notamment droits de mutation). Par construction, il s'agit d'un prix sur lequel n'a été exercé aucun droit à déduction de la TVA, quand bien même il serait grevé de taxe rémanente[11].

Lorsque, comme c'est souvent le cas, le terrain acquis donne lieu à une division en plusieurs lots, le prix d'achat afférent à chaque lot est normalement déterminé en proportion de sa surface rapportée à la surface totale de l'acquisition d'origine, sauf circonstances concrètes justifiant une différenciation selon les caractéristiques propres aux différentes parties ainsi acquises.

---

[8] Sous réserve que le montant de la taxe ait été mentionné dans l'acte. Si cette obligation est incontournable quand la cession est imposée sur la prix total, il est admis que les parties puissent convenir d'occulter cette mention quand la mutation est imposée sur la marge du cédant, alors même que celui-ci aura régulièrement acquitté la TVA due.

[9] Si les mêmes mutations venaient à porter sur un terrain qualifié comme non à bâtir, elles seraient exonérées avec option ouverte au cédant (en accord avec son acquéreur) pour la taxation sur le prix total.

[10] La formule s'établit à partir de l'égalité suivante :

prix payé par l'acquéreur + charges augmentatives = marge taxable + TVA sur la marge + prix d'achat

[11] La TVA rémanente pourrait résulter, notamment, d'une TVA sur marge collectée par le cédant d'amont et qui n'aurait pas été mentionnée dans l'acte d'acquisition. Ou encore d'une TVA sur le prix total qu'aurait supportée l'acquéreur sans pouvoir la déduire à raison de ce que le terrain n'aurait alors pas été affecté à une activité placée dans le champ de la taxe (par exemple une activité relevant de l'article 256 B du CGI). Les frais et honoraires exposés à l'occasion de l'acquisition ne sont pas à inclure dans le prix d'achat dès lors qu'ils sont ordinairement grevés de TVA et que cette taxe est déductible dans les conditions de droit commun (cf. infra). En revanche, les indemnités d'éviction pourront être comprises dans le prix d'achat dès lors qu'elle n'ont pas été soumises à TVA.

Partant de là, les opérateurs conservent toute liberté pour fixer le prix de vente des terrains à bâtir, et notamment de céder des fractions d'un même lotissement à des prix différenciés. Ainsi, certaines parcelles peuvent être revendues avec une marge brute (au sens des dispositions de l'article 268 du CGI) nulle, voire négative. Dans cette hypothèse, il y a simplement lieu de considérer que l'assiette de la taxe est nulle.

De même, demeure sans incidence sur l'application lot par lot du régime de la marge le fait que la surface effectivement commercialisée par l'aménageur puisse se trouver finalement inférieure à la surface des terrains acquis initialement, notamment à raison des surfaces utilisées aux fins de voirie, parties communes ou servitudes diverses qui pourront être gratuitement cédées à un tiers ou intégrées dans le patrimoine communal.

5) Redevable et mention de la TVA

L'article 285 du CGI ayant laissé la place à l'article 283, le redevable de la TVA est toujours le vendeur du terrain, qu'il s'agisse de taxe sur le prix total ou sur la marge.

6) Droit à déduction de la TVA

Que la TVA soit due sur le prix total ou sur la marge, les ventes de TAB par les communes ouvrent droit à déduction de la TVA dans les conditions de droit commun. Est ainsi déductible sans délai la taxe qui a grevé éventuellement les frais liés à l'acquisition, de même que la taxe supportée par les communes pour toutes les dépenses de lotissement ou d'aménagement qui concourent à la valorisation des lots commercialisés.

Conformément à la jurisprudence, ce droit à déduction sur ces dépenses d'amont est donc indépendant de leur répercussion effective sur le prix de rétrocession de lots, y compris quand la marge est négative ou que certaines parties communes du lotissement viennent à être transmises gratuitement.

7) Le régime des DMTO

La commune peut se prévaloir de l'article 1042 pour être exemptée de droits.

En revanche, sauf dispositions spécifiques (acquisition par un office HLM), l'acquéreur supportera les droits de mutation dans les conditions définies à l'article 683 du CGI et précisées par le rescrit n° 2010/20. Ainsi a-t-il été précisé, s'agissant de l'expression « prix exprimé » qui détermine la base d'imposition, que celle-ci est constituée du prix de vente hors TVA si le montant de TVA due par le vendeur est mentionné distinctement dans l'acte de vente, et du prix payé par l'acquéreur incluant la TVA dans le cas inverse.

III - Cas des lotissements en cours

S'agissant des affaires en cours à la date d'entrée en vigueur de la loi, des mesures transitoires ont été prévues par une instruction administrative publiée au Bulletin officiel des impôts du 15 mars 2010 sous la référence 3 A-3-10.

Ainsi, si la collectivité avait conclu avec l'acquéreur d'un lot un avant-contrat antérieurement à l'entrée en vigueur des nouvelles règles, les parties conservent la faculté de soumettre la cession correspondante aux règles applicables au moment où est intervenue leur accord sur la chose et sur le prix.

Ces dispositions sont applicables quelle que soit la forme de cet accord dès lors que la preuve peut être apportée de sa conclusion avant le 11 mars : ainsi d'une délibération du conseil municipal qui désigne les acquéreurs, en précisant les lots en cause et leur prix. Et peu importe que la vente intervienne finalement devant un notaire, ou par acte passé en la forme administrative (cf. L 1311-13 du CGCT).

1) La commune avait opté pour l'assujettissement du lotissement à la TVA

Lorsque la collectivité avait formulé une option pour la TVA en application des 3ème et 4ème alinéas du a du I de l'article 257 7° du CGI, les parties peuvent, pour les terrains ayant fait l'objet d'un avant-contrat avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, maintenir une taxation sur le prix total y compris lorsque l'acquisition du terrain par la commune n'avait pas ouvert droit à déduction, l'acquéreur bénéficiant en pareille hypothèse du taux réduit de droits de mutations à titre onéreux prévu à l'article 1594 F quinquies du CGI.

Pour les terrains restant à vendre (et ne bénéficiant pas de la mesure transitoire prévue par l'instruction 3 A-3-10), le nouveau régime fiscal sera applicable. En tout état de cause, ce changement de régime est sans incidence sur les droits à déduction de la commune.

La commune pourrait, toutefois, souhaiter corriger son prix de vente HT, afin de neutraliser l'impact de la réforme pour les acquéreurs non assujettis : il s'agira de compenser l'application des DMTO à 5,09 % au lieu de 0,715 % (compte tenu, en sens inverse, de l'application de la TVA sur la seule marge, au lieu du prix total), en sorte que les nouveaux acquéreurs supportent un prix final égal à celui payé par ceux ayant acquis avant la réforme. On relève que la commune sera amenée à diminuer légèrement sa marge quand le prix d'achat du terrain représente moins de 22 % du prix de revente envisagé, et qu'elle pourrait l'améliorer (ou diminuer le prix pour l'acquéreur) dans le cas inverse[12].

2) Le lotissement était soumis antérieurement aux seuls droits de mutation

Lorsque la collectivité n'avait pas formulé d'option pour la TVA (se privant de droit à déduction) et qu'un avant contrat a été signé avec un acquéreur avant l'entrée en vigueur des nouvelles règles sur la base d'un prix sans TVA, les parties peuvent, si elles le souhaitent ne pas soumettre la cession à la TVA. Elles demeurent toutefois libres de faire application des nouvelles règles et de taxer la cession[13].

Dans cette hypothèse, ainsi que s'agissant des surfaces restant à vendre et qui seront de droit soumises à TVA, la collectivité sera fondée à déduire en proportion la taxe qui aura grevé les travaux d'aménagement et de viabilisation réalisés dans le cadre de l'opération de lotissement, dans le cadre des dispositions du 2 du IV de l'article 207 et du 5° du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI[14].

Par ailleurs, la commune pourra également être amenée à modifier le prix applicable aux ventes en cours et à venir pour tenir compte de ces éléments nouveaux, selon une logique similaire à celle évoquée plus haut.

---

[12] Si A est le prix d'achat, M la marge de la commune dans le régime antérieur (TVA, et DMTO au taux réduit sur le prix total en faisant l'hypothèse que l'acquéreur ne s'est pas inscrit dans les dispositions de l'article 1594-0 G du CGI), M' la marge corrigée par la commune dans le nouveau régime (TVA sur la seule marge, et DMTO au taux normal sur le prix total hors TVA), on aura, au cas où la commune entend maintenir le prix final pour l'accédant: (A + M) x (1 + 0,196 + 0,00715) = [A + (M' x 1,196)] + [(A + M') x 0,0509].
Il s'ensuit que : M' = (0,96491 x M) + (0,1221 x A), et que M' = M quand M = A x 3,48 (soit A représentant alors 22 % du prix de vente total, hors toutes taxes).

[13] Taxation sur la marge, sauf à ce que par exception la commune ait acquis un terrain grevé de TVA et qu'elle soit en mesure d'exercer son droit à déduction.

[14] Dans ce contexte, les dispositions de péremption de l'article 208 ne devraient pas trouver à s'appliquer. Le coefficient de déduction propre au lotissement était jusqu'alors nul puisque la cession des terrains n'était pas assujettie à la TVA. Le coefficient de taxation devient égal à l'unité dès lors que la cession des terrains restant à commercialiser devient taxable de droit. Pour les dépenses d'aménagement qui peuvent être directement rattachées aux surfaces concernées, la solution est immédiate. Pour les dépenses communes à des parcelles déjà commercialisées sous l'empire des anciennes dispositions et à la part du lotissement restant à commercialiser, il devrait être admis que le coefficient d'assujettissement utilisé pour la détermination du nouveau coefficient de déduction soit égal à la proportion des surfaces en cause.