

## DISPENSES

### Transmission d'une universalité de biens

Études F-30 200-21, F-30 700-18, F-30 900-175, F-35 500-51, F-38 410, F-38 430-6, F-29 430-56, F-29 200-44 et 112, F-29 820-120, F-29 430-56, F-68 100-5 et 109 et F-68 300-3

## Simplification et extension de la dispense de TVA lors de la transmission d'une universalité de biens (Art. 89)

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, le régime de dispense de TVA prévu actuellement par la doctrine administrative s'applique aux livraisons de biens, aux prestations de services et aux opérations qui relèvent du régime des marchands de biens ou du champ d'application de la TVA immobilière, réalisées entre redevables de la TVA, lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

Ce régime de faveur en matière de TVA est complété par certaines mesures en matière de droits d'enregistrement.

## RÉGIME ACTUEL

**611. Principe** - L'article 256, I du CGI soumet à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel.

La notion de livraison de biens est très largement entendue et couvre tout pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire.

Les apports en société sont considérés comme des livraisons de biens meubles corporels et constituent à ce titre des opérations soumises à la TVA.

**612. Tolérance** - L'article 5, 8 de la sixième directive offre aux États membres la faculté de ne pas taxer les livraisons de biens résultant de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens.

L'article 6, 5 de la sixième directive offre la même possibilité pour les prestations de services.

**613.** En France, la possibilité ouverte par la sixième directive a été utilisée par voie de doctrine administrative. Ainsi, des régimes ont été mis en place, dans le cadre de la transmission d'une universalité de biens, en vue de la dispense sous certaines conditions :

► de taxation des cessions de biens mobiliers d'investissement à titre onéreux (Doc. adm. 3 A-124, § 21, 20-10-1999) ou à titre gratuit (Doc. adm. 3 A-124, § 46, 20-10-1999) ;

**Remarques** : La dispense concerne également les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.

La jurisprudence considère cette doctrine comme une tolérance ne valant pas transposition de l'article 5, 8 de la sixième directive, bien qu'elle s'y réfère expressément (CE, 30-12-2002, n° 233616).

► de taxation des cessions de marchandises neuves (BOI 3 D-4-96, 3-10-1996) ;

► de taxation des cessions de biens meubles incorporels (assimilées à des prestations de services) (Doc. adm. 3 A-3111, 20-10-1999) ;

► de taxation des apports de biens immobiliers (Doc. adm. 8 A-1131, § 21, 15-11-2001).

**614. Jurisprudence communautaire** - L'ensemble des tolérances administratives énumérées ci-dessus forme un régime dérogatoire limité, dont les fondements juridiques sont insuffisants et qui n'est pas conforme à la jurisprudence communautaire.

En effet, la CJCE, dans une décision rendue à titre préjudiciel pour l'application de la TVA au Luxembourg, a précisé que « l'article 5, 8 de la 6<sup>e</sup> directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté, conférée par la première phrase de ce paragraphe, de considérer que, pour les besoins de la TVA, aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion de la transmission d'une universalité de biens, cette règle de la non livraison s'applique, (...) à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome. (...) Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock. » (CJCE, 27-11-2003, aff. 497/01, 5<sup>e</sup> ch., Zita Modes SARL).

Le droit communautaire impose donc d'établir une dispense totale de TVA si ce choix est opéré par l'État membre.

## RÉGIME NOUVEAU

**615.** Le présent article renforce la base légale aux dérogations actuellement accordées par la doctrine administrative en transposant dans le CGI l'intégralité de la faculté offerte par les articles 5, 8 et 6, 5 de la sixième directive (CGI, art. 257 bis nouveau).

En outre, le régime de faveur en matière de TVA est complété par certaines mesures en matière de droits d'enregistrement.

**616. Entrée en vigueur** - À défaut de disposition particulière dans le présent article, ces mesures s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (lendemain de la publication de la loi au JO).

## ► Taxe sur la valeur ajoutée

**617.** Le nouvel article 257 bis du CGI prévoit que les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257, réalisées entre redevables de la TVA, sont dispensées de TVA lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

**618. Opérations concernées** - La dispense de TVA s'applique aux opérations suivantes :

- livraisons de biens ;
- prestations de services ;
- opérations qui relèvent du régime des marchands de biens ;
- opérations qui relèvent du champ d'application de la TVA immobilière (terrains à bâtir et immeubles achevés depuis moins de cinq ans).

**619.** Ces opérations doivent être réalisées lors d'une transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

La doctrine administrative actuelle définit la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens comme la transmission de l'ensemble d'une entreprise, d'exploitation ou d'une branche complète d'activité.

La notion de branche complète d'activité recouvre l'ensemble des éléments investis dans une division de société qui constitue au point de vue technique une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens dans des conditions pouvant être qualifiées de normales dans le secteur considéré.

Il s'agit notamment :

- des apports globaux, effectués dans le cadre d'une opération de fusion ou d'absorption, ou d'apports partiels à l'occasion par exemple de la restructuration d'un groupe (apport d'une branche complète d'activité) ;
- des mutations à titre onéreux de fonds de commerce ou d'exploitations agricoles, commerciales ou professionnelles ;
- de la transmission d'une entreprise à la suite d'une procédure d'apurement collectif du passif (Doc. adm. 3 A-124, § 21, 20-10-1999) ;
- des donations et successions d'entreprises (Doc. adm. 3 A-124, § 46, 20-10-1999).

**620.** La dispense de TVA n'est susceptible de s'appliquer qu'aux opérations réalisées entre redevables de la TVA.

**621. Conséquences du bénéfice de la dispense** - Aucune TVA ne doit être payée lors des opérations visées ci-dessus. En outre, le bénéficiaire étant expressément réputé continuer la personne du cédant, les règles suivantes s'appliquent :

- les opérations bénéficiant de la dispense ne constituent

pas des cessions qui font sortir les immeubles achevés depuis moins de cinq ans (ou les droits sociaux portant sur de tels immeubles) du régime de la TVA immobilière ;

- le bénéficiaire de la transmission ou de l'apport devra procéder aux régularisations de la taxe déduite par le cédant prévues aux articles 210 et 215 de l'annexe II au CGI ;

- lorsque le cédant était soumis à un régime de TVA sur la marge, le bénéficiaire devra continuer d'appliquer le même régime.

Cette règle est susceptible de concerner les agents de voyages (CGI, 266, 1, e), les marchands de biens et les lotisseurs (CGI, art. 268) et les personnes réalisant des opérations sur des biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité (CGI, art. 297 A).

**622. Obligations déclaratives** - Le montant total hors taxes des transmissions ou apports devra être mentionné sur la déclaration de chiffre d'affaires du cédant ou de l'apporteur et sur celle du bénéficiaire (CGI, art. 287, 5, c nouveau).

## ► Droits d'enregistrement

**623.** Pour donner toute sa portée au bénéfice du régime de faveur en matière de TVA et favoriser ainsi la transmission des entreprises, une adaptation des règles applicables en matière de droits d'enregistrement était nécessaire. En effet, à défaut, les cessions dispensées de TVA auraient été soumises à un droit proportionnel d'enregistrement.

**624.** Par conséquent, sont exonérées de tout droit proportionnel d'enregistrement les cessions de marchandises neuves corrélatives à la cession ou à l'apport en société d'un fonds de commerce (CGI, art. 723 modifié),

En outre, les opérations immobilières entrant dans le champ de la TVA mais qui en sont dispensées reçoivent le même traitement que celui applicable aux opérations qui donnent lieu au paiement de la TVA :

- exonération sur engagement de construire pour les acquisitions de terrains à bâtir et assimilés (CGI, art. 1594-0 G, A, I modifié) ;

- perception de la taxe de publicité foncière au profit des départements au taux réduit de 0,70 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour les acquisitions d'immeubles neufs réalisées dans les cinq ans de leur achèvement (CGI, art. 1594 F quinquies, A modifié) ;

- perception de droit fixe de 375 € en cas d'apport lorsque la société a un capital de moins de 225 000 € et de 500 € dans les autres cas à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (CGI, art. 810, IV modifié).■

## PAIEMENT

### Autoliquidation

Études F-31 100, F-31 600, F-31 650, F-31 700, F-31 800, F-31 850, F-35 280 et F-37 250

## Extension du mécanisme d'autoliquidation de la TVA (Art. 94)

Le mécanisme d'autoliquidation de la TVA est étendu à toutes les opérations imposables réalisées par des entreprises étrangères non établies en France pour les besoins des assujettis disposant d'un numéro d'identification à la TVA en France et pour lesquelles aucun régime spécifique d'autoliquidation n'était déjà mis en place.

Les entreprises étrangères concernées n'auront donc plus à déclarer la TVA afférente à ces opérations, directement ou par le biais d'un représentant, auprès de l'Administration fiscale.

Ainsi, à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2006, seul le client assujetti sera redevable de la taxe sur ces opérations, aucune solidarité de paiement n'étant par ailleurs prévue entre ce dernier et l'entreprise étrangère. La TVA déclarée et payée par le client assujetti sera déductible dans les conditions de droit commun.

## RÉGIME ACTUEL

**625.** À l'exception des régimes d'autoliquidation limitativement prévus par l'article 283 du CGI (V. n° 635), et des opérations pour lesquelles le paiement de la taxe peut être suspendu (CGI, art. 274 à 277 A), le paiement de la TVA afférente à une opération doit être effectué, en principe, par la personne qui réalise cette opération.

**626.** En vertu de ce principe, les entreprises étrangères non établies en France qui réalisent des opérations imposables pour un client assujetti en France sont, en principe, redevables de la TVA en France. Elles doivent donc y accomplir leurs obligations fiscales et pour cela s'identifier ou se faire représenter en France auprès de l'Administration. Ainsi, ces entreprises sont tenues :

► lorsqu'elles sont établies au sein d'un État membre de la CE :

- de s'identifier à la TVA,
- de déclarer les opérations imposables réalisées en France,
- et, le cas échéant, d'acquitter la taxe directement auprès de l'Administration (V. étude F-31 850-6).

Ces assujettis ont toutefois la possibilité de désigner un mandataire chargé d'effectuer tout ou partie des formalités incombant à l'entreprise et, en cas d'opérations imposables, d'acquitter la taxe à sa place. Le mandataire agit alors sous la responsabilité exclusive de l'assujetti mandant.

► lorsqu'elles sont établies dans un pays tiers à la CE : de faire accréditer un représentant fiscal qui s'engage à remplir les formalités leur incombant et, en cas de réalisation d'opérations imposables, à acquitter la taxe à leur place (V. étude F-31 850-52).

## RÉGIME NOUVEAU

**627.** Afin de limiter les risques de fraude à la TVA, le présent article généralise le mécanisme d'autoliquidation qui permet actuellement, pour les opérations limitativement énumérées à l'article 283 du CGI, de rendre l'entreprise cliente redevable de la taxe sans que le fournisseur ou prestataire établi à l'étranger ait à accomplir des formalités en matière de TVA en France.

Selon les informations figurant dans les documents parlementaires, les règles applicables aux entreprises étrangères non établies en France qui réalisent des opérations pour un client assujetti en France engendrent des risques de fraude difficilement contrôlables par l'Administration.

En effet, dans certaines situations, la personne non établie en France procède à la facturation de ses opérations en mentionnant la TVA française sans que cette taxe ne soit versée au Trésor Public, alors que dans le même temps, son client peut en opérer la déduction.

Deux propositions de directives et une proposition de règlement du Conseil avaient été présentées le 29 octobre 2004 par la Commission européenne afin de moderniser le système européen de la TVA notamment en étendant le champ du mécanisme obligatoire d'autoliquidation pour les entreprises qui ne disposent d'aucun établissement dans l'État membre dans lequel elles exercent des activités (V. D.O Actualité 40/2004, §§ 1 et s.).

**628.** Il est donc désormais prévu d'une manière générale que lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destina-

taire ou le preneur, dès lors qu'ils disposent d'un numéro d'identification à la TVA en France.

Ces nouvelles dispositions concernent donc :

- les entreprises étrangères non établies en France, qu'elles soient établies au sein de la Communauté européenne ou dans un pays tiers,
- qui réalisent en France des opérations visées par le dispositif et non soumises à un régime d'autoliquidation par une autre disposition,
- au bénéfice d'un client assujetti en France et possédant un numéro d'identification.

**629. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2006.

### ► Entreprises étrangères concernées

**630. Principe** - Seules sont visées les entreprises étrangères ne disposant pas d'établissement stable en France. À cet égard, pour l'Administration, il y a lieu de considérer comme établissement stable tout centre d'activité où l'assujetti effectue de manière régulière des opérations imposables. Toutefois, le juge de l'impôt a une conception plus restrictive de l'établissement stable.

**631. Définition des établissements stables par le juge communautaire** - Selon la CJCE, l'établissement stable doit avoir un degré suffisant de permanence et une structure (personnel et moyens techniques) qui rendent possible, de manière autonome, la réalisation des prestations de services.

À titre d'illustration, le fait qu'une entreprise d'un État membre donne en location ou en leasing des véhicules à des clients qui sont établis dans un autre État membre, mais qu'elle ne dispose dans cet autre État membre ni de bureau ni de lieu d'entreposage des voitures, n'est pas de nature à constituer un établissement stable dans l'autre État membre (CJCE, 4-7-1985, aff. C-168/84 ; CJCE, 17-7-1997, aff. C-190/95 ; CJCE, 7-5-1998, aff. C-350/96).

En outre, la Cour a précisé qu'une société jouissant de la personnalité morale peut être qualifiée d'établissement stable de sa société mère, lorsque les éléments de fait, tels que la détention du capital, les obligations contractuelles imposées par la société mère etc., permettent de constater que cette filiale agit comme un simple auxiliaire de sa société mère (CJCE, 20-2-1997, aff. C-260/95).

**632. Définition des établissements stables par le juge national** - Selon le Conseil d'État, l'établissement stable est caractérisé par la disposition personnelle et permanente d'une installation comportant les moyens humains et techniques nécessaires à l'activité de l'assujetti.

Ainsi jugé qu'une société française à laquelle les propriétaires allemands, établis en Allemagne, ont confié leur voilier pour en assurer la maintenance et donné mandat d'assurer la location pour leur compte, ne constitue pas un établissement stable en France pour les propriétaires du voilier (CE, 31-1-1997, n° 170164. - CE, 17-10-1997, n° 181412).

## ► Opérations concernées

**633.** Le présent article vise toutes les opérations réalisées par une entreprise étrangère non établies en France :

- au bénéfice d'un client assujetti à la TVA en France et possédant un numéro d'identification,
- à l'exclusion des opérations pour lesquelles l'article 283 du CGI a déjà prévu un mécanisme spécifique d'autoliquidation.

**Opérations bénéficiant aux assujettis possédant un numéro d'identification en France**

**634.** N'est susceptible d'être autoliquidée que la TVA facturée aux clients assujettis en France qui possèdent un numéro individuel d'identification à TVA en France attribué par le service des impôts en application notamment de l'article 286 ter du CGI.

Sont donc visés ici d'une manière générale, tous les assujettis qui réalisent des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA en France.

On rappelle que les personnes morales non assujetties, les assujettis exonérés, les assujettis franchisés, les agriculteurs bénéficiant du remboursement forfaitaire agricole ne disposent d'un numéro individuel qu'à partir du moment où ils déclarent effectuer des opérations rendant cette attribution obligatoire ou qu'ils ont opté.

## Nature des opérations

**635. Opérations exclues** - Le mécanisme général d'autoliquidation ne se substitue pas aux dispositifs spécifiques de même nature prévus par les autres dispositions de l'article 283 du CGI qui restent en vigueur. Ne sont donc pas visées par le nouveau dispositif les opérations suivantes :

- les prestations imposables mentionnées à l'article 259 A, 3°, 4° bis, 5° et 6° du CGI réalisées par un prestataire

établi hors de France et pour lesquelles le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France ;

Sont concernés par ces dispositions :

- les prestations de transports intracommunautaires de biens meubles corporels ainsi que les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et interviennent dans la fourniture de ces prestations (CGI, art. 259 A, 3° ; V. étude F-31 650-57),
- les prestations accessoires aux transports intracommunautaires de biens meubles corporels (essentiellement les prestations de chargement, de déchargement et de manutention), ainsi que les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et interviennent dans la fourniture de ces prestations (CGI, art. 259 A, 5° ; V. étude F-31 650-58),
- les travaux et expertises sur biens meubles corporels à la condition que le bien soit ensuite expédié ou transporté hors du territoire de l'État où a été exécutée l'opération (CGI, art. 259 A, 4° ; V. étude F-31 650-32 et 40),
- les prestations des intermédiaires transparents qui interviennent dans des opérations portant sur des biens meubles corporels autres que celles visés par les articles 259 A, 3° et 5° (prestations de transports intracommunautaires de biens et prestations accessoires à ces transports) et 259 B du CGI (CGI, art. 259 A, 6° ; V. étude F-31 650-64).

► les prestations de services immatérielles visées à l'article 259 B réalisées par un prestataire établi hors de France pour les besoins d'un assujetti établi en France ;

Sont concernés par ces dispositions :

- les cessions et concessions de droit d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires (CGI, art. 259 B, 1°) ;
- les locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport (CGI, art. 259 B, 2°) ;
- les prestations de publicité (CGI, art. 259 B, 3°) ;
- les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement, prestations des experts-comptables (CGI, art. 259 B, 4°) ;
- les traitements de données et fournitures d'information (CGI, art. 259 B, 5°) ;
- les opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts (CGI, art. 259 B, 6°) ;
- la mise à disposition de personnel (CGI, art. 259 B, 7°) ;
- les prestations des intermédiaires qui interviennent, au nom et pour le compte d'autrui, dans la fourniture des prestations de services désignées ci-dessus (art. 259 B, 8°) ;
- l'obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné à l'article 259 B du CGI (CGI, art. 259 B, 9°) ;
- les prestations de télécommunications (CGI, art. 259 B, 10°) ;
- les services de radiodiffusion et de télévision (CGI, art. 259 B, 11°) ;
- les services fournis par voie électronique (CGI, art. 259 B, 12°) ;
- les services liés aux livraisons de gaz naturel et d'électricité (CGI, art. 259 B, 13°).

► les opérations triangulaires intracommunautaires sur les biens meubles corporels bénéficiant de la mesure de simplification prévue par la directive n° 92/111/CEE du 14 décembre 1992 et pour lesquelles le redevable de la TVA est le destinataire des marchandises (CGI, art. 258 D, I, 2° ; V. étude F-31 350-3) ;

► les livraisons de gaz naturel et d'électricité pour lesquelles le redevable est l'acquéreur (CGI, art. 258, III ; V. étude F-31 100-28) ;

► certaines livraisons d'or d'investissement ou industriel pour lesquelles le redevable est le destinataire (CGI, art. 298 sexdecies, D).

**636. Opérations visées** - Toutes les autres opérations réalisées par ces entreprises étrangères non établies en France à des clients possédant un numéro individuel

d'identification en France sont donc visées. Il s'agit notamment :

- des livraisons internes,
- des livraisons après montage ou installation (CGI, art. 258, I, b ; V. étude F-31 100-27),
- des **prestations de services situées en France** en vertu des articles 259 à 259 C du CGI, à l'exception de celles visées au n° 635.

Sont donc notamment concernées :

- les locations de moyens de transport lorsque le prestataire est établi dans un pays tiers à la CE et le bien utilisé en France (CGI, art. 259 A, 1°),
- les locations de moyens de transport en vertu d'un contrat de crédit-bail lorsque le prestataire est établi dans un pays membre de la CE où le crédit-bail est assimilé à une livraison et le bien est utilisé en France ou dans un autre État de la CE (CGI, art. 259 A, 1° bis),
- les prestations de services se rattachant à un immeuble situé en France y compris les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers et les prestations des agents immobiliers ou des experts (CGI, art. 259 A, 2°),
- les prestations de transport, autres que les transports intracommunautaires de biens meubles corporels, pour la distance parcourue en France (CGI, art. 259 A, 3° bis),
- les prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives et prestations accessoires ainsi que leur organisation dès lors qu'elles sont matériellement exécutées en France ainsi que les opérations d'hébergement et ventes à consommer sur place (CGI, art. 259 A, 4°, a et c).

## ► Modalités d'application

**637.** La généralisation du mécanisme d'autoliquidation simplifie les obligations des entreprises étrangères non établies en France mais renforcent corrélativement celles de leurs clients possédant un numéro d'identification à la TVA en France.

### Entreprises étrangères

**638.** Ces entreprises n'auront plus à déclarer les opérations visées par ce dispositif. Elles devront toutefois mentionner sur leurs factures les dispositions du CGI, en l'espèce l'article 283, I, 2° alinéa, justifiant l'application de l'autoliquidation de la taxe pour l'opération réalisée.

On rappelle toutefois qu'à défaut, l'Administration admet que l'assujetti mentionne de manière non équivoque la nature de l'opération bénéficiant du régime spécifique.

**639.** Ces entreprises continuent à devoir s'identifier en France lorsqu'elles sont établies au sein de la CE ou désigner un représentant fiscal lorsqu'elles sont établies

dans un pays tiers dès lors qu'elles réalisent également des opérations imposables en France et pour lesquelles elles sont redevables de la taxe (par exemple, des prestations de services électroniques à des non-assujettis).

En revanche, les entreprises étrangères qui réalisent **exclusivement des opérations visées par un dispositif d'autoliquidation** (général ou spécifique) et des opérations hors du champ d'application de la TVA ne seront plus tenues à **aucune obligation déclarative en France**. Celles-ci pourront obtenir le remboursement de la taxe qu'elles supportent au titre de leurs acquisitions de biens ou de services effectuées en France à des fins professionnelles selon la procédure spécifique prévue aux articles 242-0 M à 242-0 U de l'annexe II au CGI (V. étude F-35 280).

### Renforcement des obligations des clients assujettis

**640.** Sont, à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2006, **seuls redevables de la TVA** sur ces opérations les **preneurs, acquéreurs ou destinataires de prestations de service ou de livraisons de biens** qui possèdent un numéro d'identification en France.

En outre, la mesure s'appliquant dès lors que le preneur, l'acquéreur ou le destinataire possède un numéro d'identification à la TVA et contrairement à d'autres mécanismes d'autoliquidation spécifiques, **l'entreprise étrangère ne peut choisir de rester redevable** de la taxe en s'identifiant en France ou en désignant un représentant fiscal.

Les entreprises étrangères ne sont par ailleurs **pas tenues au paiement solidaire** de la taxe en cas de manquement des clients assujettis.

**641.** Ces derniers devront donc identifier ces opérations sur leur déclaration et payer la TVA afférente à ces opérations qui est par ailleurs déductible dans les conditions de droit commun. À défaut, ils se verront appliquer une **amende égale à 5 % de la somme déductible** (CGI, art. 1788 A, 4).

Cette amende est celle qui était prévue à l'article 1788 septies du CGI lorsque le redevable de la TVA au titre d'une opération donnée est autorisé à déduire cette taxe mais ne mentionne par sur sa déclaration déposée au titre de la période concernée la taxe exigible. Ces dispositions ont été récemment transférées sous l'article 1788 A nouveau du CGI par l'article 18 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités (V. D.O Actualité 45/2005, §§ 37 et s.). ■

## TERRITORIALITÉ

Exportation par un acheteur non établi en France

Étude F-31 200-58

### Extension de la procédure du bordereau-vente en détaxe à certains produits alimentaires et aux pierres précieuses (Art. 92)

Les produits alimentaires liquides et solides ainsi que les pierres précieuses non montées peuvent désormais bénéficier de l'exonération de TVA applicable aux exportations « touristiques » dans le cadre de la procédure du bordereau-vente.

Ces dispositions s'appliquent aux exportations dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

**642.** Les exportations à titre touristique de biens, hors de la Communauté européenne, par un acheteur qui n'est pas établi en France, ou pour son compte peuvent être exonérées de TVA (CGI, art. 262, 2<sup>o</sup>) sous le couvert de la procédure du « bordereau de vente de marchandises ».

On rappelle qu'il est également admis que cette procédure soit utilisée pour des achats effectués en France à partir d'un site de commerce électronique (Internet) dès lors que toutes les conditions sont remplies, et notamment la présentation de la marchandise et du bordereau lors de la sortie du territoire de l'Union européenne.

**643.** Cette exonération s'applique si certaines conditions sont réunies :

– le voyageur ne doit pas avoir sa résidence habituelle en France ou dans un autre État membre de la CE,

Sont considérés comme voyageurs non-résidents, les personnes qui résident normalement à l'étranger et qui viennent séjourner en France pendant une durée inférieure à six mois.

– les biens doivent être transportés hors de la Communauté dans un délai de trois mois,

– la valeur globale de la livraison doit excéder 175 €, TVA comprise.

À titre de règle pratique, pour la détermination du seuil, la livraison à prendre en considération est constituée de la totalité des achats réalisés par le client au cours d'une même journée dans un même magasin. En outre, l'article 17 du règlement européen n° 1777/2005 du 17 octobre 2005 a précisé que la valeur cumulée de plusieurs biens ne peut être utilisée que si l'ensemble de ces biens figure sur la même facture émise par le même assujéti fournissant les biens au même client (V. D.O Actualité 45/2005, § 120).

**644.** La gamme des marchandises susceptibles d'être exportées selon la procédure du bordereau de vente est très large, à l'exclusion des ventes représentant le caractère d'un approvisionnement commercial pour l'acheteur. Toutefois, certains produits ou biens sont expressément exclus de la procédure :

– les produits alimentaires solides et liquides ainsi que les tabacs manufacturés ;

– les pierres précieuses non montées ;

– les biens d'équipement et d'avitaillement des moyens de transport privés ;

– les moyens de transport à usage privé, sauf s'ils présentent le caractère d'articles de sports tels que planches à voile, bicyclettes, deltaplanes, embarcations de plage ;

– les remorques, les caravanes, à l'exclusion de celles qui sont susceptibles d'être immatriculées dans une série qui leur est propre ;

– les armes, sauf celles de la cinquième (armes de chasse) et septième catégorie (armes de tir, foire et salon) ;

– les œuvres d'art de collection ou d'antiquité, (sauf certaines d'entre elles qui répondent à des conditions d'âge et de valeur) ;

– les marchandises frappées d'une prohibition de sortie ;

– les stupéfiants, les radioéléments artificiels et les produits en contenant ;

– les marchandises soumises à des formalités particulières (Convention de Washington, immatriculation, licence, contrôle de sortie du territoire, etc.) (CGI, art. 262, I, 2<sup>o</sup> ; Inst. douanes 2-7-1999, texte n° 99-117, BOD n° 6358 ; En ce sens, Doc. adm. 3 A-3312, § 13, 20-10-1999).

**645.** Cette procédure est facultative. Ainsi, le vendeur et l'acheteur apprécient s'ils veulent accomplir les formalités et assumer les responsabilités de la procédure d'exonération ou s'ils préfèrent vendre et acheter aux conditions du marché intérieur. En cas d'entente des parties sur la procédure du bordereau de vente, le vendeur peut alors :

– soit accorder directement la ristourne et attendre le renvoi du bordereau visé par la douane ;

– soit encaisser la TVA et restituer à son client, après réception du bordereau visé par la douane, le montant de la somme qu'il s'est engagé à rembourser.

## RÉGIME NOUVEAU

**646.** Le présent article, adopté par voie d'amendement à l'Assemblée nationale avec l'avis favorable de la commission des finances et du Gouvernement, limite la liste des marchandises exclues de la procédure du bordereau de vente afin d'encourager la vente en exonération de la TVA

de certains produits nationaux aux touristes établis dans les pays tiers à l'Union européenne.

**647.** Ainsi, ne sont plus exclues de la procédure d'exonération du bordereau de vente, les livraisons des produits

alimentaires liquides et solides et de pierres précieuses non montées (CGI, art. 262, 2° modifié).

Nous signalons que l'Administration des douanes a déjà publié, le 30 décembre 2005, une instruction qui récapitule l'intégralité de la procédure du bordereau de vente en y intégrant l'extension du champ d'application de cette procédure à ces nouveaux produits (BOD n° 6656, 30-12-2005). Elle rappelle également, que si les ventes présentant par leur nature ou leur qualité le caractère d'un approvisionnement commercial pour l'acheteur sont exclues de cette procédure, ce caractère n'a pas à être

vérifié si la valeur totale de ces articles n'excède pas 1 000 € (au lieu de 762 € précédemment) (BOD n° 6608 du 5-10-2004 ; V. D.O Actualité 40/2004, §§ 40 et s.).

Le texte intégral de l'instruction des douanes peut-être consulté directement sur le site internet de la D.O : [www.lexisnexis.fr](http://www.lexisnexis.fr), Espace Lexisnexis D.O, rubrique « service gratuits », sous-rubrique « documents utiles ».

**648. Entrée en vigueur** - À défaut de disposition particulière, ces nouvelles règles s'appliquent aux exportations dont le fait générateur intervient à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi, soit le 1<sup>er</sup> janvier 2006. ■

## PAIEMENT

### Modalités de paiement

Études F-31 150-12 et F-37 600

## Légalisation de la dispense de caution en cas de demande de « crédit d'enlèvement » (Art. 91)

Pour l'application des règles de paiement de la TVA dans les opérations de négoce international, la procédure du crédit d'enlèvement se substitue à l'exigence d'une caution pour les entreprises :

- qui respectent certaines obligations comptables ;

- et qui ne font l'objet ni d'une inscription non contestée du privilège du Trésor ou de la sécurité sociale, ni d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Ces dispositions sont applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 sous réserve de la publication de plusieurs décrets en Conseil d'État.

## RÉGIME ACTUEL

**649.** Le Code des douanes prévoit qu'il ne peut être disposé des marchandises conduites dans les bureaux de douane ou dans les lieux désignés par le service des douanes sans l'autorisation du service et sans que les droits et taxes n'aient été préalablement payés, consignés ou garantis. L'article 114 du même code prévoit toutefois un « crédit d'enlèvement » des marchandises qui permet aux redevables d'enlever leurs biens, au fur et à mesure des vérifications et avant liquidation et acquittement des droits et taxes exigibles, sous réserve :

► de la présentation d'une caution qui déclare, à l'aide de l'imprimé fourni par l'Administration des douanes, cautionner, au sens de l'article 405 du Code des douanes, le titulaire du crédit enlèvement, et s'engage conjointement et solidairement avec lui à répondre de l'ensemble de ses obligations,

► du paiement d'une redevance, dite « remise de un pour mille » calculée sur le montant des droits et taxes liquidés.

Toutefois, cette redevance fait l'objet d'une suppression progressive et son taux a été ramené à 1 pour 2000, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005. En outre, ce dernier sera abaissé à :

- 1 pour 2500, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2006,

- 1 pour 3000, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007,

- et, enfin à zéro, le 1<sup>er</sup> juillet 2007, la redevance cessant alors d'être perçue.

**650.** Dans le cadre de cette procédure, le titulaire du crédit d'enlèvement s'engage alors envers le receveur régional des douanes :

► à payer dans un délai de trente jours francs, à partir de leur prise en compte, les droits et taxes ainsi que la remise exigibles,

► dans le cas où il a opté pour l'échéance unique de paiement de la TVA au 25 du mois suivant, à payer :

- au plus tard le 25 du mois qui suit la prise en compte, la TVA ainsi que la remise exigibles ;

- et dans un délai de trente jours francs, à partir de leur prise en compte, les droits et taxes, autres que la TVA, ainsi que la remise exigibles.

## RÉGIME NOUVEAU

**651.** Le présent article, tend à dispenser de caution, pour le paiement de la TVA, les entreprises accomplissant des opérations de négoce international et qui souhaitent bénéficier de la procédure de report de paiement décrite ci-dessus.

Comme nous l'avons annoncé dans le n° 35/2004, § 118 de la D.O Actualité, cette mesure fait suite à une expérience menée depuis 18 mois par la Direction générale des douanes, qui pour alléger les coûts du dédouanement, a renoncé au caractère obligatoire du cautionnement dans le cadre de cette procédure et pour laquelle des résultats très satisfaisants ont pu être constatés (diminution

sensible des frais financiers supportés par les entreprises au titre du cautionnement sans pour autant constater l'altération du rendement de la TVA avec un niveau d'impayés resté exceptionnellement bas).

**652.** Ainsi, dans un contexte de vive concurrence entre les grandes plateformes logistiques, portuaires ou aéroportuaires, cette dispense est désormais légalisée (C. douanes, art. 114, 1 bis et 1 ter nouveau) pour les entreprises qui répondent à la double condition :

- de satisfaire à certaines de leurs obligations comptables (dont la liste sera fixée par décret en Conseil d'État)
- et de ne faire l'objet ni d'une inscription non contestée du privilège du Trésor ou de la sécurité sociale, ni d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Elle ne concerne cependant que la TVA, les autres droits et taxes restant exigibles au moment de l'importation sous réserve de la présentation d'une caution.

**653. Entrée en vigueur** - À défaut de disposition spécifique, ces nouvelles règles entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (lendemain de la publication de la loi au Journal Officiel). Toutefois, ces modalités d'application restent suspendues à la publication de plusieurs décrets en Conseil d'État. ■

## TAUX RÉDUIT

### Travaux dans les logements

Études F-32 350 et F-38 410-63

## Aménagement des conditions d'application du taux réduit aux travaux portant sur les logements (Art. 88)

Le présent article donne une nouvelle définition des travaux portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans, qui ne peuvent pas bénéficier du taux réduit. Il s'agit désormais des travaux réalisés sur une période de deux ans au plus et portant sur des immeubles existants dès lors qu'ils :

- répondent à la définition d'une livraison à soi-même d'immeuble,
- ou augmentent la surface de plancher hors œuvre nette (SHON) de plus de 10 %.

Afin de clarifier le dispositif, des critères légaux permettant de qualifier les opérations de livraison à soi-même d'immeubles sont institués.

Enfin, les obligations du preneur de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien qui entendent bénéficier du taux réduit sont renforcées.

## RÉGIME ACTUEL

**654.** L'article 279-0 bis du CGI, dans sa rédaction en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, soumet au taux réduit de la TVA les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans, à l'exception :

- ▶ de la part correspondant à la fourniture d'équipements ménagers ou mobiliers,
- ▶ de la part correspondant à l'acquisition de gros équipements fournis dans le cadre de travaux d'installation ou de remplacement du système de chauffage, des ascenseurs ou de l'installation sanitaire dont la liste a été fixée par l'arrêté du 30 décembre 2004 (CGI, ann. IV, art. 30-00 A ; V. D.O Actualité 26/2005, §§ 81 et s.).

Dans sa rédaction initiale, le dispositif excluait la part correspondant à la fourniture des gros équipements définis dans le cadre du crédit d'impôt pour dépenses en faveur de l'habitation principale. (CGI, art. 200 quater ancien). Ce dispositif ayant été scindé en deux dispositifs distincts et autonomes par les articles 90 et 91 de la loi de finances pour 2005 (CGI, art. 200 quater et 200 quater A nouveaux ; V. D.O Actualité 46/2004, § 52), le législateur a également déconnecté l'application du taux réduit aux travaux dans certains logements de l'ancien crédit d'impôt afférent à l'habitation principale.

- ▶ des travaux qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles (CGI, art. 257, 7°).

**655.** Concernant cette troisième catégorie, sont notamment exclus du dispositif les travaux assimilés à des livraisons à soi-même d'immeuble. Selon le Conseil d'État

et la Cour de cassation, doivent être regardés comme tels, les travaux entrepris sur des immeubles existants qui ont pour effet :

- de créer de nouveaux locaux précédemment affectés à un autre usage ;
- d'apporter une modification importante au gros œuvre de l'immeuble existant ;
- d'y réaliser des aménagements internes qui, par leur importance, équivalent à une véritable reconstruction ;
- ou d'en accroître le volume ou la surface.

Selon l'Administration, qui reprend ces critères pour l'application du dispositif, l'application de ces derniers dépend essentiellement des circonstances de fait propres à chaque opération.

L'Administration a précisé notamment qu'au regard de ces critères, ne bénéficiaient pas du taux réduit :

- ▶ la surélévation d'un immeuble préexistant ou l'addition de construction, qui sont considérées, pour les besoins de la TVA, comme des constructions neuves. En revanche, les travaux engagés dans les locaux résultant d'une surélévation ou d'une addition de construction sont soumis au taux réduit de la TVA s'ils interviennent plus de deux ans après l'achèvement de la surélévation ou de l'addition de construction,
- ▶ la dépose et la pose de la toiture d'une maison achevée depuis plus de deux ans faisant suite à la surélévation des locaux dans la mesure où la pose d'un toit neuf est rendue nécessaire par les travaux de surélévation de l'immeuble,
- ▶ les travaux de construction ou de reconstruction, y compris lorsqu'ils portent sur une habitation affectée par un sinistre,

► le creusement d'une cave, par exemple, dans un garage existant, qui constitue des travaux d'agrandissement d'une dépendance. En revanche, les travaux de démolition partielle sont soumis au taux réduit si la démolition est réalisée pour les besoins de travaux d'aménagement, d'amélioration, de transformation ou d'entretien de locaux d'habitation. Tel est le cas de la démolition d'un cloisonnement ou d'un plancher préexistant. Les travaux de démolition relèvent du taux normal dans les autres cas, notamment en cas de démolition totale, que celle-ci soit pure et simple ou suivie d'une reconstruction.

**656.** Enfin, d'une façon générale, le taux réduit n'est applicable qu'aux travaux facturés au propriétaire ou le cas

échéant au syndicat de copropriétaires, au locataire, à l'occupant des locaux ou à leur représentant à la condition que ces personnes attestent que les travaux se rapportent à des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans.

À cette fin, le preneur doit remettre au prestataire cette attestation avant le commencement des travaux, établie sur papier libre, datée et signée par lui.

L'entrepreneur est tenu de conserver cette attestation à l'appui de sa comptabilité.

## RÉGIME NOUVEAU

**657.** Le présent article vise à mieux encadrer et à sécuriser le régime des travaux portant sur les logements :

- en précisant les catégories de travaux qui ne peuvent pas bénéficier du taux réduit,
- en renforçant les obligations du preneur des travaux notamment en le rendant solidaire du paiement du complément de taxe dû dans les cas où les mentions portées sur l'attestation qu'il remet au prestataire s'avèrent inexactes,
- en instituant une procédure de contrôle spécifique.

**658. Entrée en vigueur** - À défaut de disposition spécifique, les nouvelles règles s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (lendemain de la publication de la loi au JO). Toutefois, la mise en œuvre effective de certaines de ces dispositions est subordonnée à la publication d'un décret d'application.

On rappelle cependant, que la prorogation de ce dispositif reste actuellement subordonnée à un accord unanime des 25 États membres de la CE qui devrait intervenir lors du prochain conseil ECOFIN du 24 janvier 2006. Jusqu'à cette date, selon nos informations, les États membres ont reçu l'autorisation de la Commission de continuer à maintenir les dispositifs d'application du taux réduit en vigueur dans les différents États membres.

### ► Travaux exclus du taux réduit

**659.** Les travaux exclus du taux réduit sont désormais les travaux réalisés sur une période de deux ans au plus et qui :

- soit concourent à la production d'un immeuble tels que définis par le nouvel article 257, 7° du CGI,
- soit ont pour effet d'augmenter la surface de plancher hors œuvre nette (SHON) des locaux existants de plus de 10%.

La précision apportée dans la nouvelle rédaction de l'article 279-0 bis du CGI selon laquelle le taux réduit ne s'applique pas aux travaux réalisés sur une période de deux ans au plus a pour objet d'éviter le « saucissonnage » de travaux concourant à la production d'un immeuble neuf en une multitude de chantiers distincts afin de bénéficier du taux réduit.

### Travaux concourant à la production d'immeubles neufs

**660.** Afin de clarifier la frontière entre les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation (éligibles au taux réduit de la TVA) et les travaux concourant à la production d'un immeuble neuf (relevant du taux normal), de nouveaux critères légaux se substituent au faisceau d'indices jurisprudentiels actuellement utilisé tant par le juge que par l'Administration.

**661.** Ainsi, l'article 279-0 bis du CGI modifié par le présent article renvoie désormais au nouvel article 257, 7°, 1, c, (alinéas 2 à 6) du CGI pour définir les travaux qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles neufs ne pouvant bénéficier du taux réduit de la TVA. Sont ainsi visés les travaux réalisés sur une période de deux ans au plus et portant sur des immeubles existants qui consistent :

- en une surélévation,
- ou qui rendent à l'état neuf,
  - soit la majorité des fondations,
  - soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage.

Selon le rapport présenté devant l'Assemblée nationale, cette précision vise en pratique les structures porteuses. Cependant, en droit de la construction, ce concept n'est pas encore stabilisé. En conséquence, le présent article se réfère à une notion dégagée par le centre scientifique et technique du bâtiment : « les éléments déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage » qui sont en pratique les éléments visant à éviter que le bâtiment ploie et casse (charpente, murs porteurs, dalles, etc.).

- soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement,
- soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en Conseil d'État, dans une proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux (CGI, art. 257, 7, 1, c nouveau).

Selon le rapport présenté devant l'Assemblée nationale, le décret serait publié dans les premières semaines de l'année 2006. Les éléments de second œuvre seraient les planchers, les huisseries extérieures, les cloisons intérieures, les installations sanitaires et de plomberie, les installations électriques et le système de chauffage pour les installations réalisées en métropole. Pour l'application du taux normal de TVA, il faudrait que les travaux rendent à l'état neuf plus de 50 % (en l'absence de ratio plus élevé dans le décret) de chacun des éléments susmentionnés. Dès lors qu'un seul élément parmi les six faisant l'objet de travaux serait en deçà de ce ratio, le taux réduit serait applicable à l'ensemble des travaux de second œuvre.

**662. Incidences en matière de TVA immobilière** - Ces nouveaux critères légaux, qui permettent de distinguer les simples travaux de rénovation des travaux qui concourent à la livraison ou la production d'un immeuble neuf, sont également applicables en matière de TVA immobilière. Ces critères sont donc désormais opérants :

- pour déterminer, dans le cadre du régime des terrains à bâtir, si l'acquisition d'un immeuble ancien est ou non destinée à la réalisation d'une opération de construction (V. étude F-38 410) et de ce fait soumise à la TVA,
- pour soumettre ou non à la TVA la livraison à soi-même

d'immeuble sur lequel des travaux ont été effectués, soit par une société de construction dont les parts ou actions assurent en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble, soit pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (V. étude F-38 420),

► pour déterminer si la TVA est applicable à la vente d'un immeuble bâti qui a lieu moins de cinq ans après la date d'achèvement des travaux.

## Travaux augmentant la SHON de plus de 10 %

**663. Principe** - Sont également exclus du taux réduit applicable à certains travaux dans les logements, les travaux, réalisés sur une période de deux ans au plus, à l'issue desquels la surface de plancher hors œuvre nette (SHON) des locaux existants, telle qu'elle est définie à l'article R. 112-2 du Code de l'urbanisme, est augmentée de plus de 10%.

On rappelle que la SHON est égale à la surface hors œuvre brute d'une construction après déduction de certaines surfaces de plancher hors œuvre limitativement énumérées à l'article R. 112-2 précité, comme celles notamment des sous-sols et combles non aménageables, des toitures-terrasses, des balcons et loggias ou encore celles des surfaces non closes au rez-de-chaussée ou des bâtiments aménagés pour le stationnement des véhicules (V. étude F-70 100-50).

Il est à noter que la jurisprudence considère que toute extension de la surface de plancher hors œuvre nette (SHON) constitue l'un des critères de qualification de l'immeuble neuf.

**664. Cas particulier des exploitations agricoles** - Dans le cadre des exploitations agricoles, la SHON doit être, en vertu de l'article R. 112-2 précité, déterminée en déduisant notamment de la surface d'œuvre brute les surfaces de certains locaux limitativement énumérées au d de l'article R. 112-2 du Code de l'urbanisme.

Sont visées ici, les surfaces des locaux :

- formant des serres de production ;
- destinés à abriter les récoltes ;
- destinés à héberger les animaux ;
- destinés à ranger et entretenir le matériel agricole ;
- de production et de stockage des produits à usage agricole ;
- de transformation et de conditionnement des produits provenant de l'exploitation agricole.

Dans le cadre du présent dispositif, ces surfaces ne doivent pas être déduites pour déterminer si la SHON a fait ou non l'objet d'une augmentation de plus de 10 %.

## ► Renforcement des obligations du preneur

**665.** Compte tenu de la nouvelle définition plus précise des travaux exclus du dispositif, qui permet aux preneurs de déterminer plus facilement s'ils peuvent bénéficier ou non du taux réduit pour les travaux qu'il entend entreprendre, le présent article renforce parallèlement leurs obligations ainsi que les pouvoirs de contrôle de l'Administration pour ce dispositif.

**666. Modification du contenu de l'attestation** - À compter de l'entrée en vigueur de cette mesure, le preneur doit fournir une attestation au prestataire qui précise expressément que les travaux réalisés :

- se rapportent à des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans,
- ne répondent pas aux critères des travaux qui concourent à la production d'un immeuble neuf,
- et n'ont pas pour effet d'augmenter de plus de 10% la surface de plancher hors œuvre nette des locaux existants.

**667. Obligation de conservation** - Le preneur doit désormais conserver une copie de l'attestation ainsi rédigée, avec les factures ou notes réalisées par les entreprises de travaux, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la réalisation des travaux (CGI, art. 279-0 bis, 3 modifié).

**668. Sanction en cas de mentions inexactes du fait du preneur** - L'article 279-0 bis est complété afin que le preneur des travaux soit solidairement tenu au paiement du complément de la TVA si les mentions portées sur l'attestation s'avèrent inexactes de son fait (CGI, art. 279-0 bis, 3, b modifié).

Cette mesure donne à cette sanction une base légale spécifique. En effet, avant cette modification, l'Administration avait déjà précisé que la délivrance par le client d'une attestation inexacte pourrait entraîner des poursuites sur le fondement des dispositions de l'article 284, I du CGI selon lesquelles, notamment, toute personne qui a été autorisée à recevoir des biens sous le bénéfice d'un taux réduit de TVA est tenue au paiement de l'impôt ou du complément d'impôt, lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de ce de ce taux ne sont pas remplies.

On rappelle que les preneurs peuvent bénéficier de la procédure de rescrit afin de s'assurer qu'ils peuvent bénéficier du taux réduit sur les travaux envisagés.

L'Administration a ainsi précisé dans une instruction du 28 août 2000 (BOI 3 C-7-00) que lorsque le preneur des travaux ou le maître d'œuvre souhaite avoir confirmation auprès des services du taux applicable aux travaux qu'il entend réaliser, il ne pourra être statué qu'au vu des éléments permettant d'apprécier les caractéristiques de l'opération et notamment les pièces suivantes :

- la demande éventuelle de permis de construire ou l'arrêté portant permis de construire ;
- le permis de démolir éventuel ;
- les plans avant et après travaux correspondant au permis de construire ;
- le devis descriptif et chiffré des travaux ou tout autre document permettant d'établir la nature ou la consistance de l'opération.

**669. Institution d'une demande de justification spécifique** - Afin de permettre à l'Administration de mieux contrôler l'application du dispositif, il est institué un article L. 16 BA au LPF qui prévoit spécifiquement que dans le cadre de l'article 279-0 bis, celle-ci peut demander au preneur, dans les conditions définies à l'article L. 16 A du LPF, des justifications relatives aux travaux à raison desquels il a bénéficié du taux réduit.

Ainsi et au regard des dispositions de l'article L. 16 A précité, les demandes d'éclaircissements et de justifications de l'Administration devront fixer au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois. En outre, lorsque le contribuable répond de façon insuffisante, une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse lui sera adressée dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse souhaités ■

## DÉDUCTIONS

### Exclusions et restrictions

Étude F-35 300-20

## Déduction de la TVA sur les véhicules des exploitants de remontées mécaniques et domaines skiables (Art. 94)

La TVA afférente aux véhicules de type tout terrain affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables est désormais déductible dès lors que ces véhicules sont certifiés selon des conditions fixées par décret.

Ces dispositions s'appliquent aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services effectués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

**670.** Sous réserve de certaines exceptions, l'article 237 de l'annexe II au CGI pose le principe selon lequel les véhicules ou engins n'ouvrent pas droit à déduction, quelle que soit leur nature dès lors :

► qu'ils sont conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte ;

Il s'agit des véhicules de toute nature conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte (bicyclettes, motocyclettes, véhicules automobiles routiers, bateaux), peu importe l'utilisation effective qui en est faite et étant précisé que l'Administration a décidé de ne plus appliquer l'exclusion aux avions et aux hélicoptères.

► qu'ils constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf.

L'exclusion ne concerne donc pas les véhicules qui présentent le caractère d'éléments de stock.

Il en est de même des éléments constitutifs, des pièces détachées et accessoires de ces véhicules et engins.

**671.** Dans le domaine automobile, l'exclusion vise notamment tous les véhicules qui sont réceptionnés par le service des Mines comme voitures particulières (conduite intérieure, décapotable, canadienne, commerciale, break, etc.), comme ambulances, autocars ou autobus (Doc. adm. 3 D-1532, § 2, 2-11-1996). De même, la taxe afférente à l'achat ou à l'aménagement de véhicules non utilitaires (véhicules de tourisme, breaks, etc.) n'est pas déductible (Doc. adm. 3 D-1532, § 5, 2-11-1996).

**672.** S'agissant des véhicules « 4 x 4 pick-up », l'Administration a précisé que la récupération de la TVA est possible lorsque ces véhicules présentent des caractéristiques intrinsèques les distinguant manifestement des véhicules conçus pour le transport des personnes ou à usage mixte (Rép. Masson, JO Sénat, 19-9-2002, p. 2087).

À titre de règle pratique, elle admet que ces véhicules pourvus d'une simple cabine ne comportant que deux sièges ou une banquette, ou comprenant une simple cabine dans laquelle sont placées, outre les sièges ou la banquette avant, des strapontins destinés à faire l'objet d'un usage occasionnel et qui, pour cette raison, peuvent être considérés comme des véhicules dits à cabine approfondie, ne relèvent pas de l'exclusion.

Les véhicules utilisés par les exploitants de remontées mécaniques répondent à ces conditions et ouvrent généralement droit à récupération de la TVA.

Ces véhicules sont en effet les seuls, qui, du fait de leur puissance et de leurs fonctions multiples (treuil frontal, potence de levage et de transport, plateau arrière pour le transport des matériels encombrants, etc.), satisfont aux besoins spécifiques de ces exploitations.

En revanche, les autres 4 x 4 pick-up, notamment ceux que les constructeurs rangent dans la catégorie des véhicules dits à double cabine n'ouvrent pas droit à déduction (Rép. Jacque, JO AN, 28-3-2005, p. 2989).

## RÉGIME NOUVEAU

**673.** Pour des motifs tenant à la sécurité des personnels, la direction du travail et de l'emploi a contraint les exploitants à remplacer les véhicules 4 x 4 pick-up habituels par des véhicules équipés de cabines et de cinq portes, susceptibles d'être utilisés pour le transport de personnes, n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA (V. rapport Sénat (2005-2006) n°129).

**674.** Le présent article vise à revenir à la situation antérieure et à rétablir les droits à déduction dont bénéficiaient les exploitants de remontées mécaniques pour les véhicules affectés exclusivement à leur activité (CGI, art. 273 septies C nouveau).

**675. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services effectués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

L'Administration devrait confirmer les modalités pratiques d'entrée en vigueur suivantes.

Pour les livraisons de biens, la TVA afférente aux véhicules ou engins livrés ou mis à la consommation en France est déductible à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Pour ce qui concerne les prestations de services, la TVA y afférente ne pourra être déduite que si ces services ont été exécutés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Pour les opérations de location de véhicules, il convient de distinguer pour le locataire les situations suivantes :

► contrats de location conclus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 : la TVA afférente aux loyers pourra être déduite dans les conditions de droit commun ;

► contrats de location conclus avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et entièrement exécutés à cette date : la taxe afférente à ces loyers ne sera pas déductible même si le paiement de ceux-ci intervient après cette date ;

► contrats de location en cours d'exécution à la date du 1<sup>er</sup> janvier 2006 :

– la TVA afférente aux loyers qui se rapportent à la location antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2006 n'est pas déductible ;

– la TVA afférente aux loyers qui se rapportent à la location courue à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 est déductible dans les conditions de droit commun.

Ces règles devraient s'appliquer dans les mêmes conditions aux véhicules ou engins pris en crédit-bail.

## Véhicules concernés

**676. Caractéristiques du véhicule** - Sont visés par ces nouvelles dispositions les véhicules ou engins de **type tout terrain** qui ont été **certifiés par le service technique des remontées mécaniques et des transports guidés**, selon des conditions fixées par décret.

Le service technique des remontées mécaniques et des transports guidés (STRMTG) est un service à compétence nationale, rattaché à la direction des transports terrestres. Il a été créé par décret n° 2001-714 du 31 juillet 2001. Parmi ses missions figure la réglementation des remontées techniques des remontées mécaniques, des transports guidés (métros, tramways sur fer et sur pneus, etc.) et des trains touristiques.

Le critère relatif aux véhicules pourvus d'une simple cabine ne comportant que deux sièges ou une banquette, ou comprenant une simple cabine dans laquelle sont placées, outre les sièges ou la banquette avant, des strapontins destinés à faire l'objet d'un usage occasionnel n'est donc plus opérant pour les exploitants de remontées mécaniques.

**677. Affectation exclusive à l'exploitation** - Seuls les véhicules visés ci-dessus **affectés exclusivement à l'exploitation** des remontées mécaniques et des domaines skiables ouvrent droit à déduction.

Toutefois, cette condition d'exclusivité exigée également notamment pour les véhicules des auto-écoles ou pour les avions et hélicoptères exploités par des entreprises qui fournissent des prestations de services aériens fait dans la plupart des cas l'objet de mesures de tolérance de l'Administration. On attendra donc sur ce point les commentaires de cette dernière.

## Dépenses concernées

**678.** Sont visés expressément par le texte, les **achats, les importations et les acquisitions intracommunautaires** des véhicules mentionnés ci-dessus.

**679.** En outre, le texte vise les livraisons et services effectués pour ces véhicules.

Le droit à déduction devrait donc également concerner la TVA sur les **pièces détachées et accessoires** des véhicules ainsi que sur les dépenses de **location, d'entretien et de réparation** portant sur ces véhicules.

On rappelle que :

► quel que soit le véhicule, ouvre droit à déduction la TVA afférente :  
– aux **équipements spéciaux** comme les **postes émetteurs ou double-commandes**,

– aux **radio-téléphones** installés dans des véhicules,

► la TVA grevant le **gazole et les carburants assimilés** ainsi que les **lubrifiants** est **déductible en totalité** lorsqu'il est utilisé comme carburant pour des véhicules ou engins non-exclus du droit à déduction alors même que ces véhicules ont été pris en location. En revanche, la TVA sur l'**essence normale, le supercarburant**, avec ou sans plomb, est **exclue du droit à déduction** même si le véhicule ouvre lui droit à déduction (V. étude F-35 300-116).■

## OBLIGATIONS DES REDEVABLES

Régimes d'imposition – Régime simplifié d'imposition

Études F-37 300, F-37 500, F-81 100 et F-81 300

### Renforcement de l'encadrement du régime simplifié d'imposition (Art. 90)

Les limites de chiffre d'affaires pour bénéficier du régime simplifié d'imposition (RSI) doivent, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, être appréciées en ajustant le chiffre d'affaires du redevable au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile.

Les entreprises qui vendent des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou qui fournissent le logement dont le chiffre d'affaires, ajusté au prorata du temps d'exploitation s'il y a lieu, excède 840 000 €, ne bénéficient plus du maintien du RSI l'année au cours de laquelle le dépassement intervient.

Il en est de même pour les autres entreprises dès lors que leur chiffre d'affaires excède 260 000 €.

Il est institué une procédure spécifique de vérification qui autorise l'Administration à contrôler les opérations réalisées ou facturées par les redevables soumis au RSI dès le début du deuxième mois suivant leur réalisation ou leur facturation. L'existence de factures fictives révélées au cours de ce contrôle entraîne notamment l'assujettissement du contribuable au régime réel normal d'imposition pour l'exercice au cours duquel la facturation a été établie.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

**680.** Le régime simplifié d'imposition (RSI) permet d'alléger sensiblement les obligations déclaratives et de paiement de la TVA des petites et moyennes entreprises.

Ces redevables n'ont en effet comme seule obligation déclarative que le dépôt d'une déclaration annuelle CA 12/CA 12E (au plus tard le 30 avril) accompagnée le cas échéant d'un solde de taxe si les acomptes versés en juillet, octobre, décembre et avril ont été d'un montant insuffisant pour couvrir la TVA due au titre de l'année.

Les redevables dont la taxe annuelle est inférieure à 1 000 € sont dispensés du versement des acomptes.

Les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile peuvent, au cours des trois premiers mois d'un exercice, opter (par lettre recommandée avec AR) pour le dépôt d'une déclaration annuelle faisant ressortir les taxes sur le chiffre d'affaires dues au titre de cet exercice (CGI, art. 302 septies A, III ; CGI, ann. II, art. 242 septies A à 242 septies L).

L'option est valable pour l'exercice au cours duquel elle est formulée et renouvelable par tacite reconduction pour chacun des exercices suivants. Pour renoncer à cette option, les entreprises doivent notifier leur choix à l'Administration par lettre recommandée avec AR dans le délai d'un mois à compter de l'expiration de la période pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement.

**681.** À défaut d'option pour le régime réel normal ou mini-réel, le régime simplifié s'applique de plein droit, aux

redevables dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre :

– 76 300 € et 763 000 €, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement,

– 27 000 € et 230 000 €, s'il s'agit d'autres entreprises.

Ce régime peut également s'appliquer sur option pour les redevables placés de plein droit sous le régime de la franchise en base (V. étude F-37 400).

Ces limites s'apprécient en faisant abstraction de la TVA et des taxes assimilées et il n'y a pas lieu d'ajuster prorata temporis le chiffre d'affaires en cas de création ou cessation de l'activité en cours d'année (CGI, art. 302 septies A).

**682.** En cas de dépassement de ces limites, le régime simplifié d'imposition demeure applicable pour l'établissement de l'imposition due au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites prévus pour ce régime sont dépassés.

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables en cas de changement d'activité.

## RÉGIME NOUVEAU

**683.** Afin d'assurer un meilleur suivi des entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition, notamment l'année de leur création, et de mieux contrôler certaines fraudes, le présent article prévoit :

– d'ajuster, s'il y a lieu, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour l'appréciation des limites ci-dessus au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile ou de l'exercice,

– de rendre effective la sortie de ce régime au titre de l'imposition en cours (et non plus l'année qui suit comme actuellement) dès lors que le chiffre d'affaires dépasse de plus de 10 % les seuils de 840 000 € ou 260 000 € selon l'activité,

– de soumettre au régime réel normal d'imposition les entreprises qui ont émis ou reçu des factures fictives, – d'instituer une vérification de comptabilité spécifique afin de contrôler les opérations réalisées par ces redevables avant le dépôt de leur déclaration annuelle.

**684. Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

► **Ajustement prorata temporis du CA à prendre en considération**

**685.** Les limites de chiffre d'affaires de 763 000 € et de 230 000 € ne sont pas modifiées par le présent article. En

revanche, les modalités de détermination de ce chiffre d'affaires sont aménagées pour les entreprises dont la **durée d'exploitation au cours d'une année civile est inférieure à 12 mois**. Ces entreprises devront désormais apprécier ces limites en **ajustant leur chiffre d'affaires au prorata de la durée d'exploitation** de l'activité au cours de l'année civile.

Seraient donc concernées, à défaut de précisions complémentaires données par le présent article, les entreprises :

- qui sont créées ou cessent leur activité en cours d'année civile,
- qui renoncent à l'option pour la déclaration au titre de l'exercice,
- qui ont une activité saisonnière.

On rappelle que les entreprises saisonnières peuvent, dans le cadre du RSI et sur demande expresse adressée au service des impôts, bénéficier de dispositions particulières leur permettant de déclarer et payer la TVA en fonction du rythme d'activité de leur entreprise. Sont concernées, les entreprises exerçant leur activité uniquement sur une partie de l'année, à l'exclusion des entreprises qui :

- réalisent principalement leur chiffre d'affaires sur une partie de l'année (période de pointe) au détriment de l'autre partie (période creuse) ;
- reprennent leur activité après une fermeture inférieure à trois mois ;
- exercent conjointement ou en remplacement de leur activité saisonnière une autre activité imposable à la TVA.

## ► Aménagement des modalités de sortie du RSI

### Variation de plus de 10 % du CA à la hausse

**686.** En cas de dépassement des limites de chiffre d'affaires de 763 000 € ou de 230 000 €, les entreprises ne sont plus autorisées à se maintenir sous le RSI l'année au cours de laquelle le dépassement intervient dès lors que leur chiffre d'affaires, ajusté prorata temporis le cas échéant, excède :

- 840 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement,
- 260 000 € s'il s'agit d'autres entreprises.

Ces dispositions ont une portée générale et s'appliquent à **toutes les entreprises** soumises au RSI au titre des **exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006**.

**687.** Ainsi, les entreprises dont le chiffre d'affaires, ajusté prorata temporis le cas échéant, dépasse ces nouvelles limites devraient être soumises au régime réel normal d'imposition **à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois au cours duquel le dépassement est intervenu**.

**688.** En revanche, les entreprises dont le chiffre d'affaires excède les limites de 763 000 € ou 230 000 € sans toutefois dépasser respectivement les limites de 840 000 € ou 260 000 € restent, comme auparavant, soumises au RSI au titre de la première année de dépassement et sont soumises au régime réel normal **à compter du 1<sup>er</sup> janvier suivant l'année du dépassement**.

**689.** En outre, en cas de changement d'activité, le régime simplifié d'imposition demeure applicable à la condition que le chiffre d'affaires proratisé de la nouvelle activité ne dépasse pas les plafonds visés ci-dessus.

### Émission ou réception de factures fictives

**690.** Dans le cadre de la vérification spécifique mis en place par le présent article (V. n° 691), il est expressément prévu que le contribuable ne peut plus rester sous le RSI dès lors que le contrôle opéré par l'Administration révèle la réception ou l'émission d'au moins une facture répondant aux critères mentionnés au 4 de l'article 283 du CGI.

Sont visées ici les factures :

- qui ne correspondent pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services,
- qui font état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur.

Dans cette hypothèse, le redevable **relève du régime réel normal d'imposition pour l'exercice au cours de duquel la facturation a été établie**.

## ► Institution d'une procédure de vérification spécifique

**691.** Compte tenu de leurs obligations déclaratives restreintes et du principe posé par le Conseil d'État selon lequel le contrôle ne peut porter que sur les années pour lesquelles le délai de déclaration est expiré (CE, 8-4-1998, n° 157508 ; V. étude F-82 000-10), les redevables relevant du RSI ne pouvaient être contrôlés par l'Administration qu'au plus tôt 16 mois après la réalisation de leur première opération imposable.

**692.** Le présent article institue une **procédure de vérification spécifique** ayant notamment pour objectif de lutter contre la pratique de certaines fraudes organisées comme celle dite du « Carrousel ».

Le « Carrousel TVA » est un montage frauduleux qui met en scène plusieurs entités économiques de divers pays (deux ou plus) de la Communauté européenne. Il suppose l'existence d'entreprises éphémères (« taxis ») ayant pour seule fonction d'établir des factures fournisseurs afin de permettre aux entreprises clientes de récupérer la TVA ainsi facturée mais non payée à l'État.

Le partage du profit issu de cette fraude implique une entente préalable sur les prix qui apparaissent sur chaque facture émise. Le document facture donne l'illusion d'une opération réelle de négoce entre plusieurs professionnels.

**Exemple :** Une société A effectue une livraison intracommunautaire à une société B située dans un autre pays pour un montant HT de 100 000 €. La société B dite « taxi » revend à la société C située dans le même pays pour 100 000 € TTC (soit 83 612 € HT) en facturant un montant de TVA qu'elle ne déclare pas, avant de disparaître. La société C va pouvoir imputer (ou se faire rembourser) la TVA facturée par B, soit 16 388 €. Ayant acheté à un prix HT de 83 612 €, C a abaissé son prix de revient de 16,4 % et bénéficie donc d'un avantage concurrentiel qui lui permettra d'accroître ses ventes ou sa marge.

Dans un tel montage, le bénéfice est localisé au niveau de la société C mais c'est la société B qui joue un rôle décisif. La fraude résulte directement du mécanisme de la TVA intracommunautaire et du fait que A vend hors taxes à B. En effet, en TVA interne, B chercherait à déduire la TVA facturée par A : pour cela, il faudrait soit l'imputer sur la TVA facturée à C (ce qui obligerait à verser celle-ci), soit éventuellement en demander le remboursement, ce qui éveillerait l'attention de l'Administration fiscale et ne permettrait pas une disparition immédiate de l'entreprise taxi. A l'inverse de la TVA intracommunautaire, B doit normalement auto-liquider la TVA sur son acquisition intracommunautaire auprès de A et la déduire immédiatement, sans aucun mouvement de trésorerie.

La rentabilité des fraudes « Carrousel » est très élevée, dans la mesure où chaque traversée de frontière (on peut en rencontrer plusieurs successivement) permet de transformer un prix hors taxes en prix TTC et donc de gagner le montant de la TVA sur la totalité de la valeur du bien.

**693.** Cette nouvelle procédure de vérification, qui s'applique selon les procédures et garanties prévues pour les vérifications de comptabilité (LPF, art. L.47 à L. 52 A ; V. études F-82 000 et s.) autorise l'Administration à contrôler les opérations réalisées ou facturées par les redevables soumis au RSI **dès le début du deuxième mois suivant leur réalisation ou leur facturation** (LPF, art. L 16 D nouveau). ■

## TVA IMMOBILIÈRE

Marchands de biens

Études F-38 410-182 et F-67 550-3

### Institution d'une prorogation du délai de revente des terrains en faveur des aménageurs de ZAC (Art. 74)

Le directeur des services fiscaux peut accorder aux aménageurs de zone d'aménagement concerté (ZAC) une prolongation annuelle renouvelable du délai maximum de revente des terrains (quatre ans) qui conditionne l'exonération de droits d'enregistrement applicable aux opérations d'acquisition de terrains à bâtir et assimilés réalisées dans le cadre de l'opération d'aménagement.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 30 décembre 2005.

## RÉGIME ACTUEL

**694.** Les aménageurs de zones d'aménagement concerté (ZAC), du fait de leur activité d'achat pour revente, entrent dans la catégorie des marchands de biens et peuvent en théorie bénéficier de l'exonération des droits d'enregistrement visée à l'article 1115 du CGI.

**695.** Les marchands de biens bénéficient en effet d'un régime de faveur en matière de droits d'enregistrement consistant en une exonération des droits de mutation à l'achat, à l'exception du droit d'enregistrement au taux réduit de 0,60 % (0,70 % pour les mutations effectuées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006) au profit du département, sous réserve de respecter cumulativement deux conditions :

– se conformer aux obligations particulières qui leur incombent,

Sont visées ici les obligations en matière d'enregistrement visées aux articles 634 et 852 du CGI et les obligations relatives au droit de communication visées par l'article L. 88 du LPF.

– prendre, dans l'acte d'acquisition, l'engagement de revendre l'immeuble dans un délai de quatre ans.

Il convient de préciser que ce délai est réduit à deux ans pour les immeubles vendus par lots déclenchant le droit de préemption du locataire d'un local à usage d'habitation (« ventes à la découpe »).

La revente est soumise aux droits de mutation dans les conditions de droit commun. Ces droits sont à la charge du nouvel acquéreur.

**696.** Si le marchand de biens ne respecte pas son engagement de revente dans les quatre ans (ou deux ans dans le cas spécifique visé ci-dessus), il est dans l'obligation d'acquitter les droits de mutation normalement dus, auxquels s'ajoute l'intérêt de retard de 0,40 % par mois à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Pour les intérêts courus jusqu'au 31 décembre 2005, le taux de l'intérêt de retard demeure fixé à 0,75 % par mois.

Toutefois, une prorogation annuelle renouvelable du délai de quatre ans peut être accordée :

– en cas de force majeure,

– ou lorsqu'il s'agit de constructions d'ensembles à réaliser progressivement par tranches successives (CGI, art. 1594-0 G, A, IV).

## RÉGIME NOUVEAU

**697.** Le présent article, présenté par amendement devant l'Assemblée nationale avec l'avis favorable du Gouvernement, autorise les directeurs des services fiscaux à accorder aux aménageurs de zones d'aménagement concerté (ZAC) une **prolongation annuelle renouvelable du délai maximum de revente des terrains de quatre ans**, conditionnant l'exonération de droits d'enregistrement applicable aux marchands de biens (CGI, art. 1594-0 G, A, IV, bis nouveau).

Il est apparu en effet que dans le cas particulier des ZAC, le délai de quatre ans pouvait s'avérer trop court compte tenu de l'ampleur des opérations, qui nécessitent un temps parfois considérable, du fait des délais liés à l'achat des différentes parcelles, notamment s'il existe des contestations, comme de la nature des aménagements à réaliser (voirie, réseaux d'assainissement etc.). L'objectif de cette nouvelle disposition est d'encadrer juridiquement des dérogations d'ores et déjà accordées par l'Administration du fait de la réalité économique de ces opérations.

Les conditions d'application de ce dispositif seront fixées par décret.

**698. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à compter de la promulgation de la loi, soit à compter du

**30 décembre 2005.** Leur application effective demeure cependant suspendue à la publication du décret.

### Nature des terrains

**699.** Les terrains ou bien assimilés concernés par ces dispositions sont ceux visés par l'article 1594-0 G, A, I du CGI, à savoir, non seulement les **terrains nus**, mais également :

► les **terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis** ; les terrains ainsi visés sont ceux sur lesquels se trouvent des bâtiments destinés à être démolis pour être remplacés par des constructions entièrement nouvelles ;

► les **immeubles inachevés** ; un immeuble ou une fraction d'immeuble est considéré comme inachevé lorsque les conditions qui en permettent l'occupation ne sont pas réunies ; en toute hypothèse, un immeuble ou une fraction d'immeuble est considéré comme achevé en cas d'occupation, même partielle, des locaux, quel que soit le titre juridique de cette occupation (CGI, ann. II, art. 258) ;

► le **droit de surélévation d'immeubles préexistants** ; le droit de surélévation est celui qui porte à la fois sur une

fraction du terrain supportant l'immeuble préexistant et sur une quote-part des parties communes de cet immeuble.

## Opérations concernées

**700.** Pour bénéficier de la prorogation, ces terrains doivent être situés dans une zone d'aménagement concerté (ZAC) définie à l'article L. 311-1 du Code de l'urbanisme et être acquis par la personne chargée de l'aménagement ou de l'équipement de cette zone.

On rappelle que selon l'article L. 311-1 précité, les ZAC sont les zones à l'intérieur desquelles une collectivité publique ou un établissement public y ayant vocation décide d'intervenir pour réaliser ou faire réaliser l'aménagement et l'équipement des terrains, notamment de ceux que cette collectivité ou cet établissement a acquis ou acquerra en vue de les céder ou de les concéder ultérieurement à des utilisateurs publics ou privés.

Le périmètre et le programme de la zone d'aménagement concerté sont approuvés par délibération du conseil municipal ou de l'organe délibérant de l'établissement public de coopération intercommunale.

Sont toutefois créées par le préfet, après avis du conseil municipal de la ou des communes concernées ou de l'établissement public de coopération intercommunale compétent, les zones d'aménagement concerté réalisées à l'initiative de l'État, des régions, des départements ou de leurs établissements publics et concessionnaires et les zones d'aménagement concerté situées, en tout ou partie, à l'intérieur d'un périmètre d'opération d'intérêt national.

Une même zone d'aménagement concerté peut être créée sur plusieurs emplacements territorialement distincts.

## Conditions d'application de la prorogation

**701.** La prolongation annuelle renouvelable peut être accordée par le directeur des services fiscaux du lieu de

situation des terrains nus ou biens assimilés dans des conditions qui doivent être définies par décret.

**702.** On rappelle que des prorogations sont déjà prévues lorsqu'un délai supplémentaire est nécessaire aux marchands de biens en cas de force majeure ou lorsqu'il s'agit de constructions d'ensembles à réaliser progressivement par tranches successives (CGI, art. 1594-0 G, A, IV). Ainsi, les modalités d'octroi de la prorogation spécifique aux aménageurs de ZAC devraient être sensiblement les mêmes que celles prévues pour ces prorogations, à savoir notamment le dépôt d'une demande motivée au plus tard dans le mois suivant l'expiration du délai précédemment impartie qui énonce le délai supplémentaire normalement nécessaire à la bonne fin des travaux entrepris. En outre, comme pour les autres demandes de prorogation, il devrait appartenir au directeur des services fiscaux d'apprécier, dans chaque cas, si les conditions paraissent réunies pour l'octroi d'une prorogation, compte tenu des circonstances particulières et des arguments invoqués par le redevable.

En pratique, la tolérance administrative qui admet que ce délai soit prorogé automatiquement d'un an, sans que le redevable en formule la demande, sous la seule réserve qu'il puisse être justifié que les travaux de construction ont été effectivement entrepris avant l'expiration du délai de quatre ans (Doc. adm. 8 A-1622, § 2, 15-11-2001 ; V. étude F-38 410-183) devrait bénéficier à la nouvelle prorogation applicable aux aménageurs de ZAC. ■