



fiscablog.fr  
Informer-Documenter-Former

*La Lettre de Mai 2022*

## Questions des abonnés

**Les marchands de biens et la TVA sur les travaux de rénovation**

**NB** : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

## La question posée :

Dans l'optique d'une opération d'achat-revente d'un immeuble ancien d'habitation comprenant une rénovation, quel est le régime de TVA applicable ?

## RESUME DE L'ETUDE

La réforme intervenue en 2010 a conduit à appliquer de **droit commun** de la **TVA** aux opérations **immobilières**.

Dès lors, seules les opérations réalisées par un **assujetti**, c'est-à-dire dans le cadre d'une activité économique, ont vocation à entrer dans le **champ d'application** de la taxe défini par les articles 256 et 256 A du CGI.

### Le régime TVA des « marchands de biens »

#### La taxation ou l'exonération selon la date d'achèvement de l'immeuble

##### La taxation (immeubles de moins de 5 ans)

[L'article 257](#) du CGI soumet à la **TVA** la livraison d'immeubles achevés depuis **moins de 5 ans** (ou 5 ans au plus de date à date), qu'il s'agisse ou non de la première vente de l'immeuble.

Ces ventes sont soumises à la **TVA** au **taux normal**.

##### L'exonération (immeubles de plus de 5 ans)

A contrario, [l'article 261-5 du CGI](#) **exonère** de la **TVA** les ventes d'immeubles achevés depuis **plus de 5 ans** (au moment de la revente).

#### La TVA déductible

En ce qui concerne la **TVA** sur les **travaux** réalisés entre l'achat et la revente et **autres frais** :

- ⇒ l'immeuble est achevé depuis **moins de 5 ans** : **TVA déductible**,
- ⇒ l'immeuble est achevé depuis **plus de 5 ans** à la date de la revente (et en l'absence d'option, cf infra) : **pas de TVA déductible**,

#### La taxation sur option

##### L'ouverture de l'option et sa conséquence sur la TVA déductible

En cas d'exonération, l'**option** pour soumettre l'opération de revente à la **TVA** est ouverte par les dispositions de [l'article 260. 5° bis](#) du CGI.

L'**option** pour soumettre la vente à la TVA figure dans l'**acte de revente**.

L'option conduira à taxer la vente sur la **marge** réalisée, **ou** sur le **prix total**, selon les **conditions d'acquisition**.

Elle permettra dans les deux cas la récupération de la **TVA déductible** payée aux fournisseurs sur les **travaux** et les **frais divers** selon les règles de droit commun.

### Le principe : la taxation sur la marge

L'option conduit **généralement** à taxer l'opération sur la **marge** réalisée en application des dispositions de [l'article 268 du CGI](#).

La **marge TTC** est calculée en retenant :

- ⇒ le **prix** exprimé dans l'acte de vente, et les charges **augmentatives du prix** (qui incomberaient normalement au cédant et qui sont contractuellement reportées sur le cessionnaire),
- ⇒ le **prix d'acquisition** exprimé dans l'acte d'achat, qui comporte toutes les dépenses supportées par l'acquéreur (charges augmentatives du prix) **y compris** les seuls **droits de mutation (\*)**.

S'agissant d'une marge TTC, elle est **divisée par 1,2** pour obtenir la **marge HT**, la TVA étant calculée au **taux normal** de 20% appliqué à cette marge HT.

### L'exception : la taxation sur le prix total

Comme le précise [l'article 268](#), le régime de la taxation sur la **marge** n'est applicable que « *si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée...* ».

L'**option** pour la taxation conduira à imposer le **prix total** dans les **deux hypothèses** suivantes :

- ⇒ lorsque l'immeuble a été **acquis** auprès d'un **assujetti** lorsque l'immeuble avait **moins de 5 ans**,
- ⇒ lorsque l'immeuble a été **acquis** auprès d'un **assujetti** alors que l'immeuble était achevé depuis plus de 5 ans, mais que cet assujetti a **opté** pour soumettre la vente à la TVA.

Il importe peu que la **déduction** de la taxe ait été **effective ou non** : il suffit que l'acquisition ait **ouvert un droit à déduction**.

### Les travaux de rénovation lourde

Si les **travaux** de rénovation réalisés par le marchand de biens **avant la revente** sont d'une **importance** et surtout d'une **nature** telle qu'elles peuvent conduire à la qualification « **d'immeuble neuf** » après les travaux, l'**exonération** de [l'article 261-5 du CGI](#) **ne s'appliquera pas**, puisque l'immeuble sera considéré comme **achevé depuis moins de 5 ans**.

Dans ce cas, la **TVA** sera appliquée sur le **prix total** de revente, et ce de manière obligatoire (cf supra).

La notion **d'immeuble neuf** est définie par les dispositions de [l'article 257-I.-2. 2° du CGI](#), déjà évoqué au premier point.

Les travaux de rénovation concernés sont **les mêmes** que ceux qui **sont exclus** du champ du **taux réduit** de la TVA, et qui conduisent à l'application **du taux normal** de la TVA lors de leur facturation par l'entrepreneur :

## Conclusion

**NB** : les situations décrites sont celles au moment de la revente, et par un assujetti.

### Vente d'un immeuble achevé depuis moins de 5 ans, y compris du fait de travaux de rénovation ayant concouru à la production d'un immeuble neuf :

Soumise à la **TVA** sur le **prix total**, et possibilité de récupération de la **TVA déductible** sur les travaux et les frais divers selon les règles de droit commun,

### Vente d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans :

**Droit commun** :

La vente est **exonérée**. **Pas de déduction** de la **TVA** sur les travaux et autres frais.

**Sur option** :

**Taxation** de l'opération de revente

⇒ sur la **marge**, si l'**acquisition** n'a **pas** ouvert de **droit à déduction**,

⇒ sur le **prix total** si l'**acquisition** a ouvert un **droit à déduction**.

Dans ces deux derniers cas, possibilité de récupération de la TVA déductible sur les travaux et les frais divers selon les règles de droit commun

Etude développée en pages suivantes, selon législation en vigueur au 31 mai 2022.

Toute précision, actualisation et/ou étude complémentaire à cette question peuvent être obtenues sur demande des abonnés.

## ETUDE DEVELOPEE

### Introduction

La réforme intervenue en 2010 a conduit à appliquer de **droit commun** de la **TVA** aux opérations **immobilières**.

Dès lors, seules les opérations réalisées par un **assujetti**, c'est-à-dire dans le cadre d'une activité économique, ont vocation à entrer dans le **champ d'application** de la taxe défini par les articles 256 et 256 A du CGI.

#### [Article 256](#)

« I. - Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un **assujetti** agissant en tant que tel.. ».

#### [Article 256 A](#)

« Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière **indépendante** une des activités **économiques** mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. (...) »

Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de **commerçant** ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées... ».

**Seules** les livraisons d'immeubles effectuées par les **assujettis** agissant en tant que tels (notamment les SCI) sont susceptibles d'être **soumises** à la **TVA**, de plein droit ou sur option, et les opérations réalisées par des personnes **non assujetties** ne **peuvent pas** être imposées à la **TVA**.

Les développements qui suivent ne sont donc applicables **qu'aux assujettis**.

### Le régime TVA des « marchands de biens » :

Il n'existe pas de régime particulier inscrit en tant que tel dans le CGI en matière de TVA pour les professionnels qui réalisent des opérations d'achat-revente, comme c'est le cas en matière de droits d'enregistrement avec [l'article 1115](#) (exonération des droits et taxes de mutation si l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de 5 ans).

Le régime de la taxe sur ces opérations relève de l'application des **textes généraux** applicables en matière de **TVA** aux opérations **immobilières** qui prévoient :

- ⇒ d'une part la **taxation** sur le **prix total** ou **l'exonération** selon la date d'achèvement de l'immeuble cédé (plus ou moins de 5 ans),
- ⇒ d'autre part, **en cas d'exonération**, la taxation sur la **marge** sur **option**.

On procèdera donc à la réflexion en **deux temps** :

- 1 - l'immeuble est achevé depuis **moins de 5 ans** : **taxation** sur le **prix total**,
- 2 - l'immeuble est achevé depuis **plus de 5 ans** :
  - ⇒ **exonération** de droit,
  - ⇒ **taxation sur option** :
    - sur la **marge** si l'**acquisition** n'a **pas** ouvert droit à **déduction**,
    - sur le **prix total** si l'**acquisition** a ouvert droit à **déduction**,

Enfin, si la **rénovation** a concouru à la production d'un immeuble **neuf** : l'immeuble est considéré comme achevé depuis **moins de 5 ans** (retour au point n°1).

Le sort de la **TVA déductible** sur les travaux de construction ou de rénovation est intrinsèquement **lié à la situation** au regard du **régime** applicable à la **revente**.

## La taxation ou l'exonération selon la date d'achèvement de l'immeuble

### La taxation (immeubles de moins de 5 ans)

L'**article 257** du CGI soumet à la **TVA** la livraison d'immeubles achevés depuis **moins de 5 ans** (ou 5 ans au plus de date à date), qu'il s'agisse ou non de la première vente de l'immeuble.

#### [Article 257](#)

« 1. – Les opérations concourant à la production ou à la **livraison d'immeubles** sont **soumises** à la **taxe** sur la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent...

2. Sont considérés : (...)

2° Comme **immeubles neufs**, les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années... ».

Ces ventes sont soumises à la **TVA** au **taux normal**.

### L'exonération (immeubles de plus de 5 ans)

A contrario, l'article 261-5 du CGI **exonère** de la **TVA** les ventes d'immeubles achevés depuis **plus de 5 ans** (au moment de la revente).

#### [Article 261-5](#)

« Sont **exonérés** de la taxe sur la valeur ajoutée : (...)

5. (Opérations immobilières) :

1° Les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 ;

2° Les livraisons **d'immeubles** achevés depuis **plus de cinq ans**... ».

## La TVA déductible

En ce qui concerne la **TVA** sur les **travaux** réalisés entre l'achat et la revente et **autres frais**, on rappelle que **seule la TVA** qui a grevé les éléments du prix d'une **opération imposable** est **déductible** ([article 271 du CGI](#)).

Par conséquent :

- ⇒ l'immeuble est achevé depuis **moins de 5 ans** : **TVA déductible**,
- ⇒ l'immeuble est achevé depuis **plus de 5 ans** à la date de la revente (et en l'absence d'option, cf infra) : **pas de TVA déductible**,

## La taxation sur option

### L'ouverture de l'option et sa conséquence sur la TVA déductible

En cas d'exonération, l'**option** pour soumettre l'opération de revente à la **TVA** est ouverte par les dispositions de l'**article 260. 5° bis** du CGI.

#### [Article 260](#)

« *Peuvent **sur leur demande** acquitter la **taxe** sur la valeur ajoutée : (...)*

*5° bis Les personnes qui réalisent une opération visée au **5 de l'article 261...** ».*

**Rappel** : l'article 261-5 concerne les livraisons d'immeubles achevé depuis plus de 5 ans.

L'**option** pour soumettre la vente à la TVA figure dans l'**acte de revente**.

Un marchand de biens **peut** donc parfaitement **opter** pour la TVA sur **certaines** cessions, et pas sur d'autres, **y compris** quand il s'agit de vendre des **lots** d'un **même ensemble**.

L'option conduira à taxer la vente sur la **marge** réalisée, **ou** sur le **prix total**, selon les **conditions d'acquisition**.

Elle permettra dans les deux cas la récupération de la **TVA déductible** payée aux fournisseurs sur les **travaux** et les **frais divers** selon les règles de droit commun.

### Le principe : la taxation sur la marge

L'option conduit **généralement** à taxer l'opération sur la **marge** réalisée en application des dispositions de l'article 268 du CGI.

#### [Article 268](#)

« *S'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir, ou d'une opération mentionnée au 2° du 5 de l'article 261 pour laquelle a été formulée l'**option** prévue au 5° bis de l'article 260, si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, la **base d'imposition** est constituée par la **différence** entre :*

*1° D'une part, le **prix** exprimé et les charges qui s'y ajoutent ;*

2° D'autre part, selon le cas :

a) soit les **sommes** que le cédant a **versées**, à quelque titre que ce soit, pour **l'acquisition du terrain ou de l'immeuble ...**».

La **marge TTC** est donc calculée en retenant :

- ⇒ le **prix** exprimé dans l'acte de vente, et les charges **augmentatives du prix** (qui incomberaient normalement au cédant et qui sont contractuellement reportées sur le cessionnaire),
- ⇒ le **prix d'acquisition** exprimé dans l'acte d'achat, qui comporte toutes les dépenses supportées par l'acquéreur (charges augmentatives du prix) **y compris** les seuls **droits de mutation (\*)**.

(\*) La marge ne doit tenir compte ni des frais et honoraires payés lors de l'acquisition, ni des travaux effectués entre l'achat et la revente, pour lesquels la TVA est déductible dans les conditions de droit commun (cf supra).

S'agissant d'une marge TTC, elle est **divisée par 1,2** pour obtenir la **marge HT**, la **TVA** étant calculée au **taux normal** de 20% appliqué à cette marge HT.

### L'exception : la taxation sur le prix total

Comme le précise l'**article 268**, le régime de la taxation sur la **marge** n'est applicable que « *si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée...* ».

S'agissant d'un immeuble achevé depuis **plus de 5 ans** lors de la **revente** (puisque par hypothèse la taxation sur le prix total est le droit commun pour les immeubles de moins de 5 ans), **l'option** pour la taxation conduira à imposer le **prix total** dans les **deux hypothèses** suivantes :

- ⇒ lorsque l'immeuble a été **acquis** auprès d'un **assujetti** lorsque l'immeuble avait **moins de 5 ans**,
- ⇒ lorsque l'immeuble a été **acquis** auprès d'un **assujetti** alors que l'immeuble était achevé depuis plus de 5 ans, mais que cet assujetti a **opté** pour soumettre la vente à la TVA.

Il importe peu que la **déduction** de la taxe ait été **effective ou non** : il suffit que l'acquisition ait **ouvert un droit à déduction**.

Par exemple, si, à l'occasion de l'acquisition, le **coefficient de taxation** applicable à la TVA a été **nul** parce que l'immeuble était initialement utilisé pour des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, il n'en demeure pas moins que le cédant a disposé d'un **droit à déduction**.

### Conclusion sur la taxation sur option

En cas d'opération globalement bénéficiaire (en prenant en compte le coût des travaux), l'option n'a pas d'intérêt, la TVA payée venant grever le bénéfice global.



L'option n'a donc d'intérêt que si l'opération est globalement déficitaire, l'option conduisant à un solde de TVA (TVA payée aux fournisseurs – TVA nette payée au trésor public) qui viendra diminuer la perte.

## Les travaux de rénovation lourde

Si les **travaux** de rénovation réalisés par le marchand de biens **avant la revente** sont d'une **importance** et surtout d'une **nature** telle qu'elles peuvent conduire à la qualification « **d'immeuble neuf** » après les travaux, **l'exonération** de l'article 261-5 du CGI **ne s'appliquera pas**, puisque l'immeuble sera considéré comme **achevé depuis moins de 5 ans**.

Dans ce cas, la **TVA** sera appliquée sur le **prix total** de revente, et ce de manière obligatoire (cf supra).

La notion **d'immeuble neuf** est définie par les dispositions de **l'article 257-I-2. 2°** du CGI, déjà évoqué au premier point.

### [Article 257](#)

« I. – Les opérations concourant à la production ou à la **livraison d'immeubles** sont **soumises** à la **taxe** sur la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent...

2. Sont considérés : (...)

2° Comme **immeubles neufs**, les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années, qu'ils résultent d'une construction nouvelle ou **de travaux portant sur des immeubles existants** qui ont consisté en une **surélévation** ou qui ont rendu à **l'état neuf** :

a) Soit la **majorité** des **fondations** ;

b) Soit la **majorité** des éléments hors fondations déterminant la **résistance** et la **rigidité** de l'ouvrage ;

c) Soit la **majorité** de la consistance des **façades** hors ravalement ;

d) Soit **l'ensemble** des éléments de **second œuvre** tels qu'énumérés par décret en Conseil d'Etat, dans une **proportion** fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux... « .

Les éléments de **second œuvre** évoqués au d) sont récapitulés à l'article **245 A** du CGI.

### [Article 245 A](#)

« I. – Pour l'application du d du 2° du 2 du I de l'article 257 du code général des impôts, les éléments de **second œuvre** à prendre en compte sont les suivants :

a. les **planchers** ne déterminant pas la résistance ou la rigidité de l'ouvrage ;

b. les **huisseries extérieures** ;

c. les **cloisons intérieures** ;

d. les **installations sanitaires** et de **plomberie** ;

e. les *installations électriques* ;

f. et, pour les opérations réalisées **en métropole**, le système de **chauffage**.

II. – La **proportion** prévue au d du 2° du 2 du I de l'article 257 du code général des impôts est fixée à **deux tiers** pour **chacun** des éléments mentionnés au I. ».

**NB 1** : la proportion indiquée à l'article 257 (« *proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux* ») est finalement fixée aux **deux tiers** par l'article 245 A.

**NB 2** : il suffit que la proportion des **2/3** ne soit **pas atteinte** sur **un seul** de ces éléments pour que l'immeuble **ne soit pas** considéré comme un **immeuble neuf**.

On observera que ces travaux de rénovation sont **les mêmes** que ceux qui **sont exclus** du champ du **taux réduit** de la TVA, et qui conduisent à l'application **du taux normal** de la TVA lors de leur facturation par l'entrepreneur :

#### [Article 279-0 bis](#)

« 1. La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au **taux réduit** de 10 % sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 bis A portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans...

2. Par dérogation au 1, le **taux** prévu à l'article 278 (ndlr : taux normal) s'applique aux **travaux**, réalisés sur une période de deux ans au plus :

a) Qui concourent à la production d'un **immeuble neuf** au sens du 2° du 2 du I de l'article 257... ».

Il faut donc être **attentif** à la **nature** et à l'**importance** des **travaux** réalisés, qui peuvent conduire à soumettre le prix de vente à la TVA sur le prix total, et ce de manière obligatoire.

La frontière entre la rénovation lourde et la rénovation légère n'est pas toujours facile à établir et on a tout intérêt à constituer un dossier qui justifie et documente le régime TVA retenu afin d'éviter un redressement fiscal.

**Voir aussi** les commentaires publiés au BOFIP sous la référence [BOI-TVA-IMM-10-10-10-20](#) au §§ 130 et suivants.

### **Résumé sur la TVA dans les opérations d'achat-revente selon les hypothèses**

**NB** : les situations décrites sont celles au moment de la revente, et par un assujetti.

**Vente d'un immeuble achevé depuis moins de 5 ans, y compris du fait de travaux de rénovation ayant concouru à la production d'un immeuble neuf :**

Soumise à la **TVA** sur le **prix total**, et possibilité de récupération de la **TVA déductible** sur les travaux et les frais divers selon les règles de droit commun,

## Vente d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans :

Droit commun :

La vente est **exonérée**. **Pas de déduction** de la **TVA** sur les travaux et autres frais.

Sur option :

**Taxation** de l'opération de revente

- ⇒ sur la **marge**, si l'**acquisition** n'a **pas** ouvert de **droit à déduction**,
- ⇒ sur le **prix total** si l'**acquisition** a ouvert un **droit à déduction**.

Dans ces deux derniers cas, possibilité de récupération de la TVA déductible sur les travaux et les frais divers selon les règles de droit commun

---

0