



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

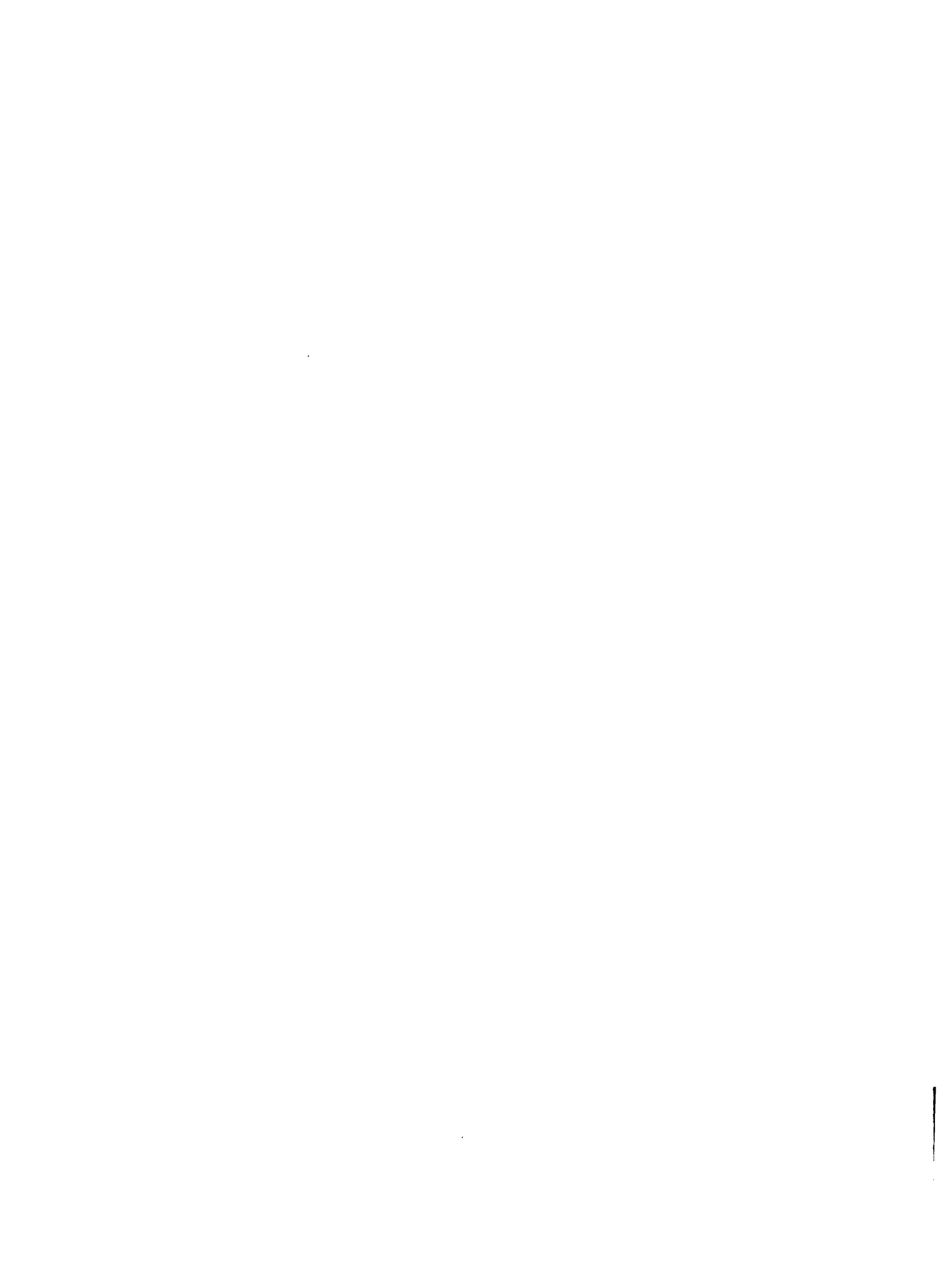
# ÉTUDES

*Rapport sur  
l'application de la TVA  
aux  
opérations immobilières  
au sein  
de la Communauté*



# Rapport sur l'application de la TVA aux opérations immobilières au sein de la Communauté

par E. Bours  
Professeur extraordinaire à la  
Faculté de droit de Liège (Belgique)



## Exposé préliminaire

Les deux directives du 11 avril 1967 concernant l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires ont jeté les bases du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, mais laissent subsister la possibilité de nombreuses et importantes divergences quant au champ d'application de la taxe. L'article 19 de la deuxième directive précise seulement que ces divergences doivent être réduites progressivement ou supprimées.

Le premier pas dans cette voie a été franchi le 9 décembre 1969 lorsque le Conseil a adopté une résolution dans laquelle il insiste sur la nécessité d'inclure le commerce de détail dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, dès l'introduction de celle-ci dans chaque Etat membre, ainsi que sur la nécessité d'appliquer un nombre très réduit de taux de taxation.

Puis, le 21 avril 1970, le Conseil a décidé de remplacer les contributions financières des États membres au budget des Communautés par des ressources propres aux Communautés. L'article 4 de cette décision prévoit qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1975, les ressources propres comprennent outre les droits de douane, les prélèvements agricoles, et éventuellement les autres taxes dont les recettes sont inscrites au budget des Communautés, des ressources provenant de la taxe sur la valeur ajoutée et obtenues par l'application d'un taux qui ne peut dépasser 1%, à une assiette déterminée d'une manière uniforme pour les États membres selon des règles communautaires.

Pour que la répartition soit effectuée de façon équitable et comparable entre les États membres, il a été admis que l'uniformisation de l'assiette consiste dans l'établissement de règles communes, de façon à ce que les ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée correspondent aux recettes résultant de l'application du taux «communautaire» à l'assiette réelle au dernier stade du champ d'application de la taxe, c'est-à-dire au prix de vente, taxe sur la valeur ajoutée exclue, des livraisons et prestations appliqué au consommateur qui n'a pas droit à déduction de la taxe en amont.

En d'autres termes, l'établissement de ces règles communes consiste à déterminer un champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée identique dans chaque législation nationale, notamment en ce qui concerne les assujettis, les opérations imposables ou exonérées, les modes de détermination des bases imposables et les régimes particuliers.

La présente étude qui a été rédigée à la demande de la Commission, a fourni une contribution appréciable à l'élaboration du projet de sixième directive concernant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée. Elle continuera sans nul doute à être une excellente base de travail et de réflexion pour les travaux qui vont se poursuivre dans le domaine en cause. C'est dans cet objectif que la Commission publie cette étude dont la responsabilité revient néanmoins à son auteur.



## Avant-propos

La Commission des Communautés européennes nous a proposé de rédiger une étude consacrée aux problèmes particuliers que pose l'application de la TVA aux opérations immobilières.

C'est, tout à la fois, avec enthousiasme et inquiétude que nous avons accepté d'assumer cette tâche, ces deux sentiments étant d'ailleurs fondés sur les mêmes éléments :

- le domaine immobilier est un de ceux dont le régime fiscal a été le plus stable jusqu'ici mais dont on perçoit par ailleurs qu'il devra subir une profonde évolution au cours des prochaines décennies;
- de plus en plus, l'immeuble, considéré jadis comme le modèle du bien d'investissement, devient une marchandise comme les autres;
- la législation fiscale immobilière reste dans la plupart des États intimement liée au régime juridique des biens immeubles en droit privé;
- après être resté longtemps traditionnel, le droit privé des immeubles s'enrichit de formules nouvelles. A côté des « mutations » et des « locations » qui constituèrent pendant des années les contrats types dans ce domaine, on voit apparaître des opérations telles que le leasing immobilier ou la souscription de parts dans les sociétés immobilières, tandis que d'autres formules, considérées jusqu'il y a peu comme périmées, connaissent un véritable renouveau: l'emphytéose, par exemple ;
- le simple vocable « immeuble » désigne une réalité complexe puisqu'il recouvre deux éléments aussi différents que les terrains, d'une part, et les bâtiments, d'autre part;
- chaque État a sa politique foncière inspirée par des considérations économiques ou sociales: création de zonings industriels, aménagement de quartiers résidentiels, souci de favoriser l'accès à la propriété ou, plus modestement, d'assurer à chacun un logement décent, nécessité de sauvegarder des « zones vertes » même dans les régions surpeuplées, souci d'atténuer les déséquilibres régionaux, volonté de freiner la spéculation immobilière et la hausse des prix des terrains et des loyers;
- le statut juridique des immeubles varie d'un pays à l'autre; les contingences économiques et sociales diffèrent selon les régions. Il n'est dès lors pas étonnant que les États membres aient réagi de manière diverse, mais toujours avec prudence, lorsqu'ils ont été confrontés avec le problème de l'application de la TVA aux opérations immobilières;
- l'application de la TVA aux terrains et bâtiments pose des problèmes théoriques ardues qui n'ont, jusqu'à présent, jamais été étudiés de façon approfondie.

Une étude exhaustive de tous les problèmes juridiques, économiques, financiers ou sociaux que suscite le phénomène « immeuble » au sein de chacun des pays de la Communauté revêtirait une ampleur exceptionnelle et nécessiterait le concours de multiples experts.

Très heureusement, l'objet du rapport qui nous était demandé est beaucoup plus limité.

Nous croyons le résumer brièvement de la manière suivante:

- décrire le régime fiscal actuel des diverses opérations immobilières dans chacun des États membres et en faire ressortir les disparités,
- regrouper les opérations en fonction de leur caractère économique et non de leur caractère strictement juridique,
- rechercher pour chaque type d'opération les critères d'imposition applicables sur le plan communautaire, en tenant compte d'une double exigence:
  - a) le souci d'éviter des distorsions de concurrence soit internes, soit intra-communautaires,
  - b) la nécessité de découvrir une assiette uniforme en vue du prélèvement communautaire.

L'objet de l'étude étant ainsi circonscrit, nous pouvons souligner l'impératif qui nous a guidé: souci de trouver des solutions pratiques à des problèmes concrets et immédiats et non désir de faire œuvre scientifique.

L'objectif est plus modeste mais, peut-être, les contraintes sont-elles plus grandes. Le contexte actuel – juridique, économique, budgétaire et social – constitue pour le théoricien une base de départ, dont il pourra préconiser la modification en fonction des conclusions de son étude doctrinale. Au contraire, ce contexte constitue pour nous un impératif dont il convient d'autant plus de tenir compte qu'il forme un cadre, parfois fort étroit, dans les limites duquel nous devons nous tenir.

Les contraintes de ce «donné» jointes au souci de ne pas sortir des limites du «possible» ont freiné nos ambitions.

Nous sommes pleinement conscient du caractère pragmatique et peu novateur de nos conclusions; parfois même, nous n'avons guère pu dépasser le stade de l'inventaire des problèmes.

Nous espérons que, malgré ses faiblesses et ses imperfections, ce travail aidera quelque peu la Commission et les États membres à progresser dans leur recherche d'un régime fiscal harmonisé des opérations immobilières.

Nous ne voudrions pas clôturer ce bref préambule sans exprimer nos remerciements à ceux qui nous ont aidé dans l'élaboration de cette étude: les membres de la division TVA de la Commission, dont les conseils nous furent particulièrement précieux, les hauts fonctionnaires des administrations fiscales des pays membres qui, avec tant de compétence, ont bien voulu nous éclairer sur certains aspects particuliers de leur législation respective et ont accepté avec bonne grâce de répondre à nos questions.

Nous tenons à manifester de manière toute particulière notre gratitude à notre dévoué collaborateur M. Jean-Claude Schoylsem. Pendant un an, il a rassemblé les matériaux de cette étude, a discuté avec nous tous les aspects de ce problème complexe et a pris une large part dans la rédaction de l'étude. Sans son concours éclairé, celle-ci n'aurait pu être menée à bonne fin.

**E. BOURS**

## TABLE DES MATIÈRES

<b>Titre I – Régime fiscal des opérations immobilières dans les États de la Communauté . . . . .</b>	<b>15</b>
<i>Chapitre I – Belgique . . . . .</i>	<i>16</i>
Section 1 – Introduction . . . . .	16
Section 2 – Acquisitions de terrains – Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains . . . . .	16
Section 3 – Opérations de construction – Constructions pour compte de tiers . . . . .	16
Section 4 – Travaux immobiliers pour compte propre . . . . .	17
Section 5 – Les cessions d'immeubles neufs. . . . .	18
Section 6 – Les cessions d'immeubles anciens. . . . .	17
Section 7 – Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles . . . . .	17
Section 8 – Leasing immobilier . . . . .	17
Section 9 – Locations immobilières . . . . .	18
 <i>Chapitre II – Allemagne . . . . .</i>	 <i>19</i>
Section 1 – Introduction . . . . .	19
Section 2 – Acquisitions de terrains – Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains . . . . .	19
Section 3 – Opérations de construction – Constructions pour compte de tiers. . . . .	20
Section 4 – Travaux immobiliers pour compte propre . . . . .	20
Section 5 – Les cessions d'immeubles neufs. . . . .	20
Section 6 – Les cessions d'immeubles anciens. . . . .	21
Section 7 – Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles . . . . .	21
Section 8 – Leasing immobilier . . . . .	21
Section 9 – Locations immobilières . . . . .	22
 <i>Chapitre III – France . . . . .</i>	 <i>23</i>
Section 1 – Introduction . . . . .	23
Section 2 – Acquisitions de terrains – Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains . . . . .	23
Section 3 – Opérations de construction – Constructions pour compte de tiers . . . . .	23
Section 4 – Travaux immobiliers pour compte propre . . . . .	24
Section 5 – Les cessions d'immeubles neufs. . . . .	24
Section 6 – Les cessions d'immeubles anciens. . . . .	24
Section 7 – Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles . . . . .	25
Section 8 – Leasing immobilier . . . . .	25
Section 9 – Locations immobilières . . . . .	26
 <i>Chapitre IV – Italie . . . . .</i>	 <i>27</i>
 <i>Chapitre V – Grand-Duché de Luxembourg . . . . .</i>	 <i>29</i>
Section 1 – Introduction . . . . .	29
Section 2 – Acquisitions de terrains – Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains . . . . .	29
Section 3 – Opérations de construction – Constructions pour compte de tiers . . . . .	29
Section 4 – Travaux immobiliers pour compte propre . . . . .	30



Section 5 – Les cessions d'immeubles neufs. . . . .	30
Section 6 – Les cessions d'immeubles anciens. . . . .	30
Section 7 – Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles . . . . .	31
Section 8 – Leasing immobilier . . . . .	31
Section 9 – Locations immobilières . . . . .	31
 <i>Chapitre VI – Pays - Bas . . . . .</i>	 33
Section 1 – Introduction . . . . .	
Section 2 – Acquisitions de terrains – Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains . . . . .	33
Section 3 – Opérations de construction – Constructions pour compte de tiers . . . . .	34
Section 4 – Travaux immobiliers pour compte propre . . . . .	34
Section 5 – Les cessions d'immeubles neufs. . . . .	34
Section 6 – Les cessions d'immeubles anciens. . . . .	35
Section 7 – Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles . . . . .	35
Section 8 – Leasing immobilier . . . . .	35
Section 9 – Locations immobilières . . . . .	36
 <b>Titre II – Étude synthétique . . . . .</b>	 37
 <i>Chapitre I – La place des opérations immobilières dans le processus d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires dans la Communauté . . . . .</i>	 37
Section 1 – Généralités . . . . .	37
Section 2 – La taxation des opérations immobilières et les conditions de concurrence. . . . .	37
Section 3 – La taxation des opérations immobilières et la définition de l'assiette uniforme de la TVA. . . . .	38
Section 4 – Contraintes résultant de la poursuite de l'objectif de neutralité (point 53) et de l'objectif d'uniformisation de l'assiette de la TVA (point 55) . . . . .	40
 <i>Chapitre II – Spécificité du phénomène immobilier au regard des taxes sur le chiffre d'affaires . . . . .</i>	 41
Section 1 – Le régime fiscal des opérations immobilières dans les pays ayant adopté la TVA . . . . .	41
§ 1 – Situation au sein de la Communauté . . . . .	41
A – Les directives . . . . .	41
B – Les législations nationales . . . . .	42
§ 2 – Situation dans d'autres pays ayant adopté la TVA . . . . .	42
Section 2 – Nature et fonction de la TVA . . . . .	42
Section 3 – Caractéristiques des opérations immobilières . . . . .	44
§ 1 – Durée de vie économique des immeubles . . . . .	44
A – Les terrains . . . . .	44
B – Les constructions en général . . . . .	45
§ 2 – Caractère hybride du marché immobilier. . . . .	46
§ 3 – Fragmentation du marché immobilier . . . . .	47
A – Bâtiments neufs . . . . .	47
B – Bâtiments anciens. . . . .	47
C – Terrains . . . . .	48
§ 4 – Importance des plus - values immobilières . . . . .	48
§ 5 – Caractère productif des immeubles . . . . .	48
§ 6 – Réglementation administrative du marché immobilier . . . . .	49
Section 4 – TVA et droits de mutation . . . . .	49
§ 1 – Définition des droits de mutation . . . . .	49



§ 3 – Exigences découlant de la neutralité de la TVA . . . . .	71
A – Taxation des immeubles anciens et implantation des entreprises . . . . .	71
B – Taxation des immeubles anciens et échanges intra-communautaires . . . . .	71
1. Déductibilité des taxes payées en amont . . . . .	71
2. Sort de la taxe grevant la mutation de l'immeuble . . . . .	72
Section 3 – Possibilités d'extension de la TVA en matière d'immeubles anciens . . . . .	73
§ 1 – Considérations générales . . . . .	73
§ 2 – Application de la TVA à toutes les mutations d'immeubles anciens . . . . .	73
A – Champ d'application . . . . .	73
B – Objections essentielles . . . . .	74
1. Objection d'ordre juridique . . . . .	74
2. Objection d'ordre budgétaire (droit à déduction) . . . . .	74
a) Déduction immédiate. . . . .	74
b) Déduction lors de la revente . . . . .	74
c) Déduction partielle en fonction de la vétusté de l'immeuble. . . . .	74
d) Suppression du droit à déduction . . . . .	76
C – Conclusion . . . . .	76
§ 3 – Application de la TVA à toutes les acquisitions d'immeubles anciens par des assujettis. . . . .	76
A – Champ d'application . . . . .	76
B – Exercice du droit à déduction . . . . .	76
1. Dans le chef du vendeur . . . . .	76
2. Dans le chef de l'acquéreur . . . . .	77
C – Appréciation . . . . .	77
1. Objections d'ordre budgétaire . . . . .	77
2. Objections tenant au champ d'application de la TVA . . . . .	77
3. Objection tirée de l'intérêt tout relatif du problème . . . . .	77
D – Conclusions . . . . .	78
§ 4 – Application de la TVA aux ventes d'immeubles anciens par des assujettis . . . . .	78
A – Considérations générales . . . . .	78
B – Le régime néerlandais . . . . .	78
C – Les problèmes suscités par l'application de la TVA aux ventes d'immeubles anciens par des assujettis . . . . .	79
1. Vente par un assujetti à un assujetti. . . . .	79
a) Principe . . . . .	79
b) Objections . . . . .	79
c) Conclusions . . . . .	79
2. Vente par un assujetti à un particulier . . . . .	80
a) Principe . . . . .	80
b) Objections . . . . .	80
c) Conclusions . . . . .	80
3. Incidence de la rupture de chaîne. . . . .	81
D – Conclusions générales relatives à l'application de la TVA aux ventes d'immeubles anciens par des assujettis . . . . .	81
§ 5 – Application de la TVA aux mutations immobilières effectuées dans un certain délai . . . . .	81
A – Position du problème-Distinctions . . . . .	81
B – Première hypothèse: Application de la TVA aux seuls immeubles neufs . . . . .	82
1. Définition de l'immeuble neuf . . . . .	82
2. Longueur du délai . . . . .	82
3. Point de départ du délai . . . . .	82
4. Régime fiscal du terrain . . . . .	82
5. Nombre des mutations soumises à la TVA . . . . .	82
6. Incidence de la qualité du vendeur . . . . .	82
7. Conclusions. . . . .	83
C – Deuxième hypothèse: Application de la TVA aux ventes d'immeubles anciens par des assujettis. . . . .	83

<i>Chapitre III – Livraisons de terrains . . . . .</i>	85
Section 1 – Considérations générales . . . . .	85
§ 1 – Position du problème . . . . .	85
§ 2 – Nature des terrains . . . . .	85
§ 3 – Valeur des terrains . . . . .	85
§ 4 – Incidence d'une taxe sur les mutations de terrains . . . . .	86
A – Incidence des taxes perçues en amont . . . . .	86
B – Incidence de la taxe perçue sur la mutation envisagée . . . . .	86
§ 5 – Rejet d'une application généralisée de la TVA à toutes les livraisons de terrains . . . . .	86
§ 6 – Recherche de critères spécifiques . . . . .	87
Section 2 – Analyse des solutions nationales . . . . .	88
§ 1 – Introduction . . . . .	88
§ 2 – Les législations en faveur de l'application du droit de mutation aux terrains à bâtir . . . . .	88
A – Allemagne . . . . .	88
B – Belgique . . . . .	90
§ 3 – Les législations en faveur de l'application de la TVA aux terrains à bâtir . . . . .	91
A – France . . . . .	91
B – Pays-Bas . . . . .	95
Section 3 – Essai de synthèse et recherche d'une solution . . . . .	96
§ 1 – Enseignements à tirer de l'étude des législations nationales . . . . .	96
§ 2 – Formules susceptibles d'être retenues . . . . .	98
§ 3 – Questions particulières . . . . .	99
A – Les terrains agricoles . . . . .	99
B – Les terrains acquis en vue de l'exploitation du sous-sol . . . . .	100
<i>Chapitre IV – Les opérations des marchands de biens . . . . .</i>	101
Section 1 – Description du phénomène et position du problème . . . . .	101
§ 1 – Introduction . . . . .	101
§ 2 – Définition des marchands de biens . . . . .	101
§ 3 – Diversité des secteurs où interviennent les marchands de biens . . . . .	102
§ 4 – Diversité des cadres juridiques utilisés . . . . .	104
Section 2 – Appréciation et éléments de solution . . . . .	105
§ 1 – Application de la TVA aux opérations des marchands de biens relatives à des immeubles se situant dans le circuit de la TVA . . . . .	105
§ 2 – Application de la TVA aux opérations des marchands de biens relatives à des immeubles se situant en dehors du champ d'application de la TVA . . . . .	106
<i>Chapitre V – Synthèse des propositions en matière de mutations immobilières . . . . .</i>	109
Section 1 – Résumé des diverses prises de position . . . . .	109
§ 1 – Immeubles neufs . . . . .	109
§ 2 – Immeubles anciens . . . . .	109
§ 3 – Terrains . . . . .	110
§ 4 – Marchands de biens . . . . .	110
Section 2 – Options ouvertes en matière de mutations immobilières . . . . .	110
<b>Titre V – Les travaux pour compte propre et les prélèvements . . . . .</b>	113
<i>Chapitre I – Position du problème . . . . .</i>	113
Section 1 – La deuxième directive . . . . .	113
§ 1 – Le prélèvement à usage privé . . . . .	113
§ 2 – Le prélèvement à usage professionnel . . . . .	115
§ 3 – Les services rendus à soi-même . . . . .	115

Section 2 — Aperçu des législations nationales . . . . .	115
1. Belgique . . . . .	116
2. Allemagne . . . . .	116
3. France . . . . .	117
4. Luxembourg . . . . .	118
5. Pays-Bas . . . . .	119
<b>Chapitre II — Appréciation critique des législations nationales et éléments de solution . . . . .</b>	<b>121</b>
Section 1 — Appréciation critique . . . . .	121
§ 1 — Prélèvement à usage privé . . . . .	121
A — Travaux immobiliers à usage privé . . . . .	121
B — Affectation d'un immeuble à usage privé . . . . .	122
§ 2 — Prélèvement à usage professionnel . . . . .	123
Section 2 — Éléments de solution . . . . .	125
<b>Titre VI — Les locations immobilières . . . . .</b>	<b>127</b>
<i>Chapitre I — Position du problème . . . . .</i>	127
Section 1 — Les locations immobilières et les taxes sur le chiffre d'affaires . . . . .	127
Section 2 — Les locations immobilières et la TVA . . . . .	128
<i>Chapitre II — Les locations d'immeubles d'habitation . . . . .</i>	129
<i>Chapitre III — Les affermages agricoles . . . . .</i>	131
<i>Chapitre IV — Les autres locations immobilières . . . . .</i>	133
Section 1 — Arguments en faveur de l'exonération des locations immobilières . . . . .	133
Section 2 — Arguments en faveur de la taxation des locations immobilières . . . . .	134
<i>Chapitre V — Éléments de solution . . . . .</i>	135
Section 1 — Appréciation critique des divers arguments invoqués . . . . .	135
Section 2 — Taxation de principe des locations immobilières . . . . .	137
Section 3 — Exonération de principe des locations immobilières . . . . .	137
<b>Titre VII — Le leasing immobilier . . . . .</b>	<b>139</b>
<i>Chapitre I — Description du phénomène . . . . .</i>	141
Section 1 — Distinction du leasing financier et du leasing opérationnel . . . . .	141
Section 2 — Caractères spécifiques du leasing immobilier . . . . .	142
<i>Chapitre II — Classification des types de leasing immobilier au regard des taxes sur le chiffre d'affaires . . . . .</i>	143
<i>Chapitre III — Incidence des taxes sur le chiffre d'affaires sur l'organisation du leasing immobilier . . . . .</i>	147
Section 1 — Problèmes généraux . . . . .	147
Section 2 — Problèmes particuliers . . . . .	148
§ 1 — Incidence de la qualification du leasing sur la situation financière des parties . . . . .	148
§ 2 — Base imposable . . . . .	148

<b>Titre VIII – Droits assimilés à des immeubles.</b> . . . . .	151
<i>Chapitre I – Droits réels immobiliers</i> . . . . .	153
<i>Chapitre II – Parts et actions de sociétés immobilières</i> . . . . .	155
Conclusion . . . . .	157



## TITRE I

# Régime fiscal des opérations immobilières dans les États de la Communauté

### REMARQUES PRÉLIMINAIRES

1. Notre objectif n'est pas d'entrer dans les détails de toutes les législations nationales, mais de donner une vue d'ensemble du problème. C'est pourquoi nous avons adopté le même ordre à l'occasion de l'examen de chacune des législations nationales.

2. Chaque fois que nous avons été amenés au cours du présent rapport à examiner successivement le régime fiscal adopté dans la Communauté, nous avons retenu l'ordre alphabétique suivant:

- B – Belgique
- D – Allemagne
- F – France
- I – Italie
- L – Grand-duché de Luxembourg
- N – Pays-Bas

3. Eu égard au manque d'informations détaillées quant au régime qui sera adopté en Italie, nous n'avons pu entreprendre un examen complet des solutions qui seront appliquées dans ce pays. Nous ne ferons donc que de brèves allusions à la législation fiscale italienne.



## CHAPITRE I

### Belgique

#### SECTION 1

##### Introduction

4. La loi du 3 juillet 1969 soumet à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services faites par les assujettis dans l'exercice de leur profession (art. 2)<sup>(1)</sup>. Les biens sont les biens meubles par nature et les objets mobiliers affectés au service et à l'exploitation de biens immeubles (art. 9, paragraphe 1). Les prestations de services taxables sont limitativement énumérées par la loi (art. 18).

Le droit belge exclut donc en principe les immeubles du champ d'application de la TVA. Il est fait exception pour les cessions de bâtiments qui interviennent dans la phase de la construction ou dans un court délai après la première utilisation. Dans ces hypothèses, les particuliers peuvent revendiquer la qualité d'assujetti. Le sol échappe toujours à la TVA. Les mutations immobilières non assujetties à la TVA sont en principe soumises à un droit de mutation de 12,5%.

Les locations immobilières ne sont pas des prestations de services taxables. Une possibilité de révision du statut fiscal des locations d'immeubles industriels et commerciaux est contenue dans la loi (art. 18, paragraphe 3), mais aucune disposition n'a encore été prise dans ce sens. Par contre, le leasing immobilier est une prestation de service imposable (art. 18, paragraphe 2).

Dans son ensemble, le législateur belge a poursuivi le même but que le législateur français, à savoir soumettre l'ensemble de la production d'immeubles neufs à la TVA. Cependant, la loi belge s'écarte totalement du droit français, tant sur des problèmes de fond (p. ex. statut des terrains à bâtir) que sur les modalités techniques d'application.

<sup>(1)</sup> Sauf indication contraire, toutes les références sont relatives à la loi belge du 3 juillet 1969 créant le Code de la TVA (Moniteur belge du 17 juillet 1969).

#### SECTION 2

##### Acquisitions de terrains — Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains

5. L'acquisition d'un terrain, qu'il soit loti et aménagé ou non, est toujours soumise au droit de mutation (taux normal de 12,5%), à l'exclusion de la TVA. Le personnalité du vendeur ou de l'acquéreur importe peu, de même que l'affectation donnée au terrain. Ne sont en effet soumis à la TVA que les bâtiments, c'est-à-dire les constructions permettant normalement le séjour de l'homme.

Les opérations d'aménagement des terrains sont au contraire taxables à titre de travaux immobiliers. Les taxes subies sur l'aménagement d'un terrain ne sont pas déductibles, puisque la cession de terrains aménagés échappe à la TVA. Il n'en irait pas de même si la cession portait sur le terrain aménagé et les constructions qui y sont érigées (art. 30; voir point 8).

#### SECTION 3

##### Opérations de construction — Constructions pour compte de tiers

6. Les travaux de construction sont une espèce de travaux immobiliers et, comme tels, soumis à la TVA en vertu de l'article 18, paragraphe 1, 1°, qui vise toute espèce de travail matériel ou intellectuel. La loi belge a donc fait usage de la faculté ouverte par la deuxième directive (annexe A, point 5) de considérer les travaux immobiliers comme des services. Afin d'assurer l'application d'un même taux aux travaux de construction et aux livraisons d'immeubles, les travaux immobiliers ont été définis par arrêté royal (A.R. n° 20).

La base de taxation des travaux de construction effectués pour compte de tiers ne peut être inférieure à la valeur normale des services prestés (art. 36, paragraphe 1, b).

Quand une personne fait construire sur un terrain lui appartenant, elle supporte la TVA sur le coût total des travaux effectués. L'acquisition antérieure du terrain a subi le droit de mutation (voir point 4).

#### SECTION 4

##### Travaux immobiliers pour compte propre

7. L'exécution par un assujetti pour ses propres besoins (privés ou professionnels) d'un travail immobilier est assimilée à une prestation de service taxable (art. 19, 2°). Sont exceptés les travaux de réparation et d'entretien. La taxe due sur le service « rendu à soi-même » est déductible ou non selon que le travail immobilier est affecté ou non aux fins de l'entreprise.

La base de taxation est constituée par la valeur normale des travaux effectués (art. 33). Elle n'inclut jamais la valeur du terrain.

#### SECTION 5

##### Les cessions d'immeubles neufs

8. La cession d'un bâtiment neuf est obligatoirement soumise à la TVA lorsqu'elle est le fait d'une personne dont l'activité habituelle consiste à construire ou à faire construire des bâtiments en vue de les céder à titre onéreux. Elle peut être soumise à la TVA sur option quand elle est le fait d'une autre personne. Dans tous les cas où la TVA est due, elle exclut le droit de mutation. Par contre, le droit d'apport en société (2,5%) reste dû si la cession est réalisée par un apport en société.

Le champ d'application de la TVA est délimité de façon très précise :

- 1) toute construction n'est pas un bâtiment. Un bâtiment est un immeuble auquel un revenu cadastral bâti peut être attribué ;
- 2) un bâtiment neuf est un bâtiment cédé avant, en cours de ou après érection, mais au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle du premier enrôlement au précompte immobilier de ce bâtiment. Le premier enrôlement au précompte immobilier (impôt direct sur le revenu de l'immeuble) a lieu pour l'année qui suit celle de la première occupation ;
- 3) la personne qui, habituellement, construit ou fait construire pour la vente doit prélever les immeubles qu'elle n'a pas vendus à la fin du délai indiqué sous 2) (art. 12, paragraphe 2).

En outre, toute personne quelconque, assujettie ou non pour son activité habituelle, peut construire ou faire construire un bâtiment et le céder en optant pour l'application de la TVA, à la seule condition que cette cession intervienne en temps utile (art. 8, paragraphe 2). Il en va de même de la personne qui acquiert un bâtiment avec application de la TVA (art. 8, paragraphe 3).

Dans tous les cas, la base d'imposition ne peut être inférieure à la valeur normale du bâtiment (art. 36, paragraphe 1, a), exclusion faite de la valeur du terrain estimée à la date de la cession mais dans son état avant le commencement des travaux (art. 30 et 9, paragraphe 3). La cession du terrain reste soumise au droit de mutation.

#### SECTION 6

##### Les cessions d'immeubles anciens

9. Les cessions de bâtiments intervenant en dehors de la phase de construction et de commercialisation définie ci-dessus (point 6) ne sont jamais soumises à la TVA. Elles subissent en principe un droit de mutation de 12,5%.

Il faut toutefois admettre que si un bâtiment a fait l'objet de transformations, telles qu'un nouveau revenu cadastral lui est attribué, sa cession sera soumise au régime des bâtiments neufs. Elle sera donc obligatoirement soumise à la TVA si elle est le fait d'un constructeur habituel, et elle pourra être soumise à la TVA sur option si elle est le fait d'une autre personne.

#### SECTION 7

##### Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles

10. L'art. 9, paragraphe 3, soumet à la TVA tous les contrats à titre onéreux translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'un bâtiment neuf. Le sens du terme « usufruit » recouvre tous les droits réels donnant droit à l'utilisation d'une chose, à l'exclusion de ceux qui servent de garantie (hypothèque). Le droit d'emphytéose est cependant considéré fiscalement comme un bail.

#### SECTION 8

##### Leasing immobilier

11. La location d'immeubles industriels et commerciaux tombant sous la qualification fiscale de « location-financement d'immeubles » ou de « leas-

ing immobilier» est une prestation de services taxable lorsque le bailleur donne en location des immeubles neufs (art. 18, paragraphe 2).

Pour être soumis à la TVA, le contrat doit satisfaire aux conditions suivantes (A.R. n° 30):

- 1) les bâtiments doivent avoir été construits ou acquis avec TVA par la société de leasing, en tenant compte des indications détaillées du bailleur;
- 2) la jouissance des immeubles doit être consentie au preneur en vertu d'un contrat non résiliable et non translatif de propriété;
- 3) à l'expiration du contrat, le preneur doit avoir la faculté d'acquérir les droits du bailleur afférents aux biens faisant l'objet du contrat, moyennant une somme fixée d'avance;
- 4) le montant des loyers et de la somme due à la levée de l'option doit permettre au bailleur de reconstituer le capital investi, majoré des intérêts et des charges.

Le loyer d'un tel contrat est soumis à la TVA à titre de prestation de services. Lors de la levée éventuelle de l'option, le droit de mutation s'appliquera à la valeur des bâtiments et du terrain.

Les collectivités locales et établissements publics sont des assujettis pour les opérations de leasing qu'elles effectuent.

Les pouvoirs publics emploient souvent en pratique d'autres formules qui se rapprochent de la location-vente, en se faisant concéder un droit de superficie

sur le terrain sur lequel les constructions seront érigées. Dans ce cas, le locataire devient automatiquement propriétaire du terrain et des bâtiments à l'expiration du droit de superficie. Fiscalement, il s'agit d'une livraison d'immeubles neufs passible de la TVA sur la valeur du bâtiment.

## SECTION 9

### Locations immobilières

12. Les locations immobilières ne sont pas reprises dans la liste des prestations de services imposables. Toutefois, certaines prestations qui, en droit civil, peuvent, dans certains cas, être analysées comme constituant des locations immobilières, sont taxables. Il en va ainsi pour les contrats de parking (art. 18, paragraphe 1, 8°), la mise à la disposition d'emplacements pour l'entreposage des biens (art. 18, paragraphe 1, 9°), la fourniture de logements meublés par l'exploitant d'un établissement hôtelier et, plus généralement, toutes les locations qui prennent place dans le secteur hôtelier ou les secteurs connexes (art. 18, paragraphe 1, 10°), le droit d'accéder à des installations culturelles, sportives ou de divertissement et le droit d'utiliser ces installations (art. 18, paragraphe 1, 12°), la location de coffres-forts, même s'ils sont immeubles par nature (art. 18, paragraphe 1, 13°).

En outre, en vertu de l'article 18, paragraphe 3, le pouvoir exécutif peut, dans les cas et aux conditions qu'il fixe, considérer certaines locations immobilières en matière industrielle et commerciale comme des prestations de services taxables. Il n'a pas encore été fait usage de cette délégation de pouvoir.

## CHAPITRE II

### Allemagne

#### SECTION I

##### Introduction

13. La loi du 29 mai 1967 assigne en principe à la TVA un champ d'application très large. Sont soumises à la TVA toutes les livraisons et autres prestations effectuées par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise (paragraphe 1 (1) 1)<sup>(1)</sup>. Les livraisons d'un entrepreneur sont les prestations en vertu desquelles cet entrepreneur ou un tiers mandaté par lui habilite le preneur ou un tiers mandaté par ce dernier à disposer d'un objet en son nom propre (paragraphe 3 (1)). La loi ne fait aucune distinction entre les meubles et les immeubles. Sont «autres prestations» les prestations qui ne constituent pas des livraisons (paragraphe 3 (8)).

Toutefois, en vertu du paragraphe 4, n° 9, a, sont exonérées les opérations entrant dans le champ d'application de la loi relative à l'impôt sur les acquisitions immobilières et de la première partie de la loi relative à l'impôt sur les mouvements de capitaux. De même, le paragraphe 4, n° 12, exonère l'affermage et la location d'immeubles ainsi que les opérations analogues. L'hébergement temporaire d'hôtes et la location de machines et d'installations d'exploitation ne sont pas exonérées. Tant les mutations immobilières que les locations immobilières peuvent être soumises à la TVA sur option, lorsqu'elles sont consenties par un entrepreneur à un entrepreneur. Dans le cas de mutation, la TVA se cumule avec le droit de mutation.

L'impôt sur les mutations frappe en principe au taux de 7% (taux de base de 3% et additionnels de 4% au profit des pouvoirs locaux) toutes les mutations immobilières. Mais les exonérations sont fort nombreuses: on en estime le nombre à plus de 70% des cas de taxations théoriques. Les locations immobilières ne sont soumises à aucun impôt spécifique.

(1) Sauf mention contraire, toutes les références sont relatives à la loi du 29 mai 1967.

Bien que le législateur allemand ait perçu la nécessité d'étendre la TVA plus qu'il ne l'a fait dans le secteur des opérations immobilières, il en a été sans doute empêché par les règles constitutionnelles fixant la répartition des compétences et des ressources financières entre le «Bund» et les «Länder». L'exonération des locations immobilières a été justifiée essentiellement par des considérations de facilité administrative. La loi du 29 mai 1967 a donc pratiquement repris le contenu de l'ancienne législation, tout en aménageant un droit d'option afin de remédier à l'effet cumulatif de l'exonération accordée aux mutations et locations immobilières.

#### SECTION 2

##### Acquisitions de terrains — Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains

14. Les cessions de terrains, nus ou aménagés, faites par toute personne quelconque, sont en principe soumises à un droit de mutation de 7% et sont exonérées de la TVA. Par contre, les opérations matérielles consistant à aménager un terrain sont taxables à titre de livraison de biens lorsque l'entrepreneur utilise à cet effet des matériaux qu'il fournit lui-même, à moins que ces matériaux ne constituent que des compléments et autres choses accessoires (paragraphe 3(4)). Dans le cas contraire, ces opérations constituent des prestations de services (paragraphe 3 (8)).

Lorsqu'un entrepreneur vend un terrain aménagé à un autre entrepreneur, il peut avoir intérêt à opter pour la TVA sur sa cession. La cession est dans ce cas soumise à la fois à la TVA (11%) et au droit de mutation (7%). L'option pour la TVA permet la déduction des taxes en amont dans le chef du cédant.

Jusqu'à la loi du 23 décembre 1969, les agriculteurs soumis au régime forfaitaire (paragraphe 24) pouvaient appliquer la TVA à leurs ventes et

locations de terrains; c'est-à-dire qu'ils pouvaient mentionner dans leurs factures à des assujettis une TVA déductible de 5%. Ce régime a été supprimé par la loi du 23 décembre 1969. Les ventes et locations faites par des agriculteurs forfaitaires sont désormais exonérées sans faculté d'option.

### SECTION 3

#### Opérations de construction — Constructions pour compte de tiers

15. Les opérations de construction seront taxées comme livraison de biens chaque fois que l'entrepreneur fournit des matériaux (sauf s'il s'agit de fournitures tout à fait accessoires) qu'il incorpore au sol ou au bâtiment (paragraphe 3 (4)). Dans le cas contraire, il s'agit d'une prestation de services (paragraphe 3 (8)).

Le particulier qui fait construire supporte donc un droit de mutation de 7% sur l'achat du sol (sauf exonération) et une TVA de 11% sur le prix des travaux. Achète-t-il un bâtiment neuf, il supporte 7% sur le prix global comprenant la charge des TVA non déductibles supportées par l'entrepreneur. Étant donné le rapport des taux, du droit de mutation et de la TVA, l'entreprise sera généralement plus avantageuse fiscalement que l'achat.

Pour une entreprise, il va sans dire que l'entreprise est toujours plus avantageuse que l'achat puisque, même en cas d'option du cédant lui permettant de récupérer les taxes en amont (paragraphe 9), l'acquéreur subit toujours un droit de mutation supplémentaire non déductible sur la valeur de la construction.

Il est dès lors fort important de distinguer l'achat d'un terrain accompagné d'un contrat d'entreprise de la vente d'un bâtiment à construire. Selon la jurisprudence, cette distinction doit se faire en tenant compte de la volonté des parties et de tous les éléments de fait.

La base de taxation des travaux de construction est la rémunération exigée par l'entrepreneur (paragraphe 10 (1)).

### SECTION 4

#### Travaux immobiliers pour compte propre

16. Lorsqu'un entrepreneur construit un bâtiment ou érige toute autre construction et l'affecte à l'usage de son entreprise, il n'y a aucune taxation au titre de livraison à soi-même ou de service rendu

a soi-même. Cette absence de taxation semble peu conforme à l'article 5, paragraphe 3, b, de la 2<sup>e</sup> directive et au point 7 de l'annexe A. Elle s'écarte de la solution adoptée dans tous les autres États.

Il y a au contraire consommation propre taxable lorsque: a) un entrepreneur retire de son entreprise des biens à des fins étrangères à celle-ci (paragraphe 1(1)2-a); b) un entrepreneur utilise des biens affectés à son entreprise à des fins étrangères à celle-ci (paragraphe 1 (1) 2-b). En cas de prélèvement, la base de taxation est constituée par la valeur partielle, appliquée en matière d'impôt sur le revenu, ou, à défaut, par la valeur commune (paragraphe 10 (5) 1). En cas d'utilisation des biens de l'entreprise à des fins privées, la base de taxation est constituée par les frais afférents à l'utilisation de l'objet (paragraphe 10 (5) 2).

Les exonérations applicables en matière de prestations rendues à des tiers (paragraphe 4) doivent être transposées en matière de consommation propre. Ainsi l'utilisation à des fins privées d'un immeuble relevant de l'entreprise n'est pas taxable puisqu'il s'agit d'une prestation exonérée (paragraphe 4, n° 12). De même, le prélèvement à des fins privées d'un bien de l'entreprise n'est pas taxable, puisque, si cette opération avait eu lieu entre personnes différentes, elle aurait été exonérée (paragraphe 4, n° 9 a)).

### SECTION 5

#### Les cessions d'immeubles neufs

17. La cession d'un immeuble, qu'elle ait lieu à la fin du processus de production et de commercialisation ou autrement, est toujours soumise au droit de mutation.

La cession d'un immeuble neuf à un particulier subira toujours le droit de mutation sur le prix du terrain et de la construction. Les TVA en amont supportées par le constructeur ne sont pas déductibles.

La cession d'un bâtiment neuf par le constructeur à un entrepreneur peut être soumise à la TVA sur option du cédant (paragraphe 9). TVA et droit de mutation sont perçus cumulativement, mais l'option permet au cédant de déduire les taxes en amont. Il faut cependant tenir compte du fait qu'en droit allemand, l'option doit couvrir toutes les opérations semblables effectuées pendant une année (p. ex. toutes les ventes immobilières faites à des assujettis).

**Leasing immobilier**

Quand il y a option pour la TVA, tant la TVA que le droit de mutation s'appliquent au terrain et à la construction. La base de taxation est constituée pour les deux impôts par la contreprestation exigée par le cédant et non par la valeur vénale de l'immeuble.

## SECTION 6

**Les cessions d'immeubles anciens**

18. Le droit allemand ne connaît pas la distinction faite par d'autres législations entre immeubles neufs et immeubles anciens. Les principes généraux sont applicables. Toute cession d'immeuble est soumise au droit de mutation, quelle que soit la personne du cédant ou du cessionnaire. Les cessions entre entrepreneurs peuvent être soumises à la TVA sur option. Cette option n'a évidemment de sens que si elle permet de récupérer les taxes en amont (p. ex. sur la construction ou sur l'acquisition du bien). Elle ne présente aucun avantage, par exemple pour les petits entrepreneurs taxés sur leur chiffre d'affaires brut sans déduction des taxes en amont (paragraphe 19).

Il est nécessaire de préciser que l'exemption de la TVA ne s'étend qu'aux opérations taxables au droit mutation. Sont passibles de la TVA parce qu'elles échappent au droit de mutation (paragraphe 2 CrEStG) les cessions portant sur :

- 1) les accessoires (Zubehör) au sens du paragraphe 97 BGB, qui peuvent être assimilés aux immeubles par destination en droit français, belge ou néerlandais ;
- 2) les machines et autres installations de toute nature qui appartiennent à une exploitation, même si elles font partie intégrante du fonds au sens du paragraphe 94 BGB.

## SECTION 7

**Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles**

19. Les cessions de droits de superficie ainsi que de bâtiments sur le sol d'autrui sont soumises au droit de mutation (paragraphe 2 (2) CrEStG). Elles échappent donc en principe à la TVA, mais une perception cumulative de la TVA et du droit de mutation est possible sur option selon le droit commun.

D'autre part, le paragraphe 4, n° 12,c), assimile à des locations immobilières exonérées l'établissement d'un droit de superficie ainsi que la constitution et la cession de droits perpétuels d'habitation et de jouissance.

20. Pas plus que dans les autres droits, le leasing n'a en droit allemand de qualification juridique précise. L'expression recouvre toute une série de formes juridiques qui vont de la pure location jusqu'à la vente à tempérament dissimulée. La doctrine allemande distingue le leasing opérationnel du leasing financier. Le leasing opérationnel porte en principe sur des objets fabriqués en série. Il n'y a pas de durée initiale fixe de location et les délais de dénonciation sont courts. La location est souvent accompagnée de services accessoires. Au contraire, le leasing financier porte le plus souvent sur des biens fabriqués sur commande selon le désir de l'utilisateur. Il s'agit d'un contrat à long terme liant le locataire pour une période de location irrévocable. À la fin du contrat, le locataire a, dans la plupart des cas, la faculté soit de mettre fin au bail, soit de reprendre le bien en location, soit de l'acquérir.

En pratique, le leasing immobilier se présente sous deux formes, soit que les loyers soient fixes soit qu'ils soient dégressifs. Dans les deux cas, le locataire a souvent le droit d'acquérir le bien à l'expiration du contrat (15 à 30 ans) contre une redevance calculée en fonction de la valeur résiduelle du bien.

On peut aussi distinguer selon que le contrat porte sur le terrain et les bâtiments ou sur les seuls bâtiments que la société de leasing érige sur le terrain du locataire à la faveur d'un droit de superficie.

Les opérations de leasing s'inscrivent évidemment dans le cadre général tracé dans les sections 2, 3, 5, 7 et 9.

Le problème spécifique est de savoir si elles doivent être taxées comme livraisons de biens ou comme prestations de services et dans le chef de qui le bien faisant l'objet du leasing doit être considéré comme un bien d'investissement.

Selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof, il semble qu'à certaines conditions qui recouvrent en fait tous les cas de leasing financiers, celui-ci doit être traité comme une livraison, et que le bien faisant l'objet du contrat doit être considéré comme bien d'investissement dans le chef du locataire.

Lors de la levée éventuelle de l'option, celle-ci sera, semble-t-il, soumise au droit de mutation.

## SECTION 9

### Locations immobilières

21. Le paragraphe 4, n° 12, exonérant les locations immobilières reprend pour l'essentiel le contenu de l'ancien droit. Sont exonérés :

- 1) l'affermage et la location d'immeubles, de droits régis par les dispositions du Code civil relatives aux immeubles et de droits de souveraineté de l'État portant sur la jouissance de biens-fonds ;
- 2) la cession d'immeubles et de parties d'immeubles aux fins de jouissance et d'exploitation en vertu d'un contrat ou d'une convention préalable de cession de propriété ;
- 3) la constitution de droits de superficie et la constitution et la cession de droits perpétuels d'habitation et de jouissance.

La définition du contrat de location et d'affermage relève du droit civil (paragraphe 535 et 581 BGB). Certains problèmes se posent en ce qui concerne la définition du contrat permettant l'exploitation de matériaux contenus dans le sous-sol, et en ce qui concerne l'exonération des prestations annexes aux locations (p. ex. garde).

Ne sont pas exonérés :

- 1) les locations de machines et d'installations d'exploitation, même lorsqu'elles font partie intégrante d'un immeuble ;
- 2) l'hébergement dans des pièces ou chambres qu'un entrepreneur réserve au logement temporaire d'étrangers.

Les locations exonérées peuvent être soumises à la TVA sur option lorsqu'elles sont effectuées par un entrepreneur pour l'entreprise d'un autre entrepreneur. Toute personne donnant un immeuble en location doit être considérée comme assujettie.

Les caractéristiques techniques de cette option sont les suivantes :

- 1) l'option doit englober toutes les locations exonérées effectuées au profit d'autres entreprises. Il ne peut y avoir d'option partielle comme dans les autres droits ;
- 2) l'option s'étend en principe à 1 an. Elle est renouvelable ;
- 3) l'option n'est entourée d'aucune formalité.

## CHAPITRE III

### France

#### SECTION 1

##### Introduction

22. Faite d'apports successifs, la législation française est sans doute la plus difficile à synthétiser. Le champ d'application de la TVA est défini par rapport au concept d'affaire de nature industrielle ou commerciale (art. 256-1)<sup>(1)</sup>. Certaines opérations immobilières (p. ex. la construction, certaines locations) sont donc soumises à la TVA en vertu du droit commun.

En outre, sont taxables toutes les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles («TVA immobilière», art. 257-7°), ainsi que les affaires des lotisseurs et marchands de biens (art. 257-6°).

Les locations immobilières, qui ne sont pas soumises de plein droit à la TVA, peuvent y être assujetties sur option (art. 260-1-5°).

De ces différents textes, c'est l'article 257, 7° (introduit par l'article 27 de la loi du 15 mars 1963 et modifié par l'article 14 de la loi n° 67.1114 du 21 décembre 1967) qui constitue le pivot du système. Il assujettit à la TVA toutes les opérations, quelle que soit leur nature, leur qualification juridique ou la qualité de la personne qui les effectue, lorsque ces opérations s'inscrivent dans le processus de production et de commercialisation des immeubles neufs. Les opérations portant sur des immeubles anciens ne sont pas soumises à la TVA mais au droit de mutation. Le taux de ce dernier est en principe de 16,60%. Mais les réductions de taux sont extrêmement nombreuses et diverses. Ainsi, tous les immeubles d'habitation sont soumis au taux réduit de 4,80%.

#### SECTION 2

##### Acquisitions de terrains — Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains

23. Toute acquisition à titre onéreux d'un terrain à bâtir donne lieu à la perception de la TVA. L'opération est exemptée des droits de mutation à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de construire un immeuble (bâtiment d'habitation, bâtiment industriel ou commercial ou toute autre construction) dans un délai de 4 ans (art. 1250 bis et 1371). La superficie à laquelle la TVA s'applique, est limitée pour les terrains destinés à la construction d'habitations individuelles. Elle n'est pas limitée pour les terrains destinés à la construction d'immeubles d'habitation collectifs ou d'autres immeubles. Mais il faut toujours que l'acquisition du terrain soit nécessaire à la construction.

Le taux de la TVA est de 17,60% appliqué à une base atténuée d'une réfaction de 70%, soit un taux réel de 5,28%. La base d'imposition est soit le prix de cession ou la valeur des droits sociaux, soit la valeur vénale réelle du terrain si elle est supérieure.

Les opérations de lotissement effectuées par toute personne quelconque sont soumises à la TVA lorsqu'elles entrent dans le cadre de la construction d'un immeuble, ce qui constitue l'hypothèse de loin la plus fréquente. Dans ce cas, les exonérations sont réduites au maximum (art. 261-5-1°).

Les travaux d'aménagement et de viabilisation d'un terrain sont taxables à titre de travaux immobiliers.

#### SECTION 3

##### Opérations de construction — Constructions pour compte de tiers

24. Toutes les opérations matérielles contribuant à l'érection d'un immeuble sont taxées selon le

<sup>(1)</sup> Sauf indication contraire, toutes les références sont relatives au Code général des impôts.



droit commun à titre de travaux immobiliers. En droit français, ces opérations ne constituent ni des livraisons de biens, ni des prestations de services, mais une catégorie d'actes imposables sui generis. Les travaux d'équipement et d'installation sont en général considérés comme des travaux immobiliers. La base de taxation est le montant des factures (art. 226-1-b). Les taux ingénieurs-conseils, bureaux d'études, etc.: art. selon la destination de l'immeuble.

Sont exonérés les travaux de nature intellectuelle effectués par des personnes exerçant une profession libérale ou assimilée (géomètres, architectes, ingénieurs-conseils, bureaux d'études, etc.: art. 261-5-5°).

Lorsque les travaux de construction sont achevés, la personne qui les a fait effectuer doit en principe se les livrer à soi-même. Cette livraison à soi-même établit la taxation définitive de l'immeuble achevé. Elle fait donc disparaître la réfaction dont jouit l'achat du terrain et le bénéfice des exonérations. La base de taxation est le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût du terrain et tous les frais, taxés ou non. Le taux applicable varie selon l'affectation de l'immeuble. Les taxes en amont sont bien entendu déductibles de la TVA due sur la livraison à soi-même.

Bien que générale dans son principe, la livraison à soi-même n'est imposée que dans les cas suivants:

- a) immeubles affectés à l'habitation pour les 3/4 au moins de leur superficie et immeubles qui ne sont pas destinés à être utilisés pour la réalisation d'affaires soumises à la TVA:
  - immeubles destinés à être vendus;
  - immeubles construits avec l'intervention d'un mandataire ou d'un intermédiaire;
  - immeubles construits par des sociétés 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;
- b) immeubles destinés à être utilisés pour la réalisation d'affaires soumises à la TVA:
  - dans tous les cas.

Dans les cas où la livraison à soi-même n'est pas obligatoire (p.ex. construction d'une maison individuelle), la charge fiscale est constituée par les taxes en amont (sur l'acquisition du terrain et la construction).

#### SECTION 4

##### Travaux immobiliers pour compte propre

25. Les travaux immobiliers que les redevables réalisent pour leurs propres besoins ou pour ceux de leurs exploitations, sont taxables (art. 257-8° et art. 175 ann. II). Toutefois, en cas de construction d'un immeuble, les dispositions de l'art. 257-7° priment celles de l'art. 257-8° (art. 178 ann. II). C'est donc le système des livraisons à soi-même, tel qu'il est exposé section 3, qui doit être appliqué. La livraison à soi-même est donc obligatoire dans tous les cas où il s'agit d'immeubles affectés à une activité passible de la TVA. La base de taxation est le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût du terrain ou sa valeur d'apport (art. 266-2-a). Par contre, la construction d'un immeuble d'habitation par un assujetti pour ses propres besoins ne sera pas en principe soumise au régime de la livraison à soi-même.

#### SECTION 5

##### Les cessions d'immeubles neufs

26. La première mutation d'un immeuble achevé intervenant dans les cinq ans de cet achèvement est soumise à la TVA, quelle que soit la personne du vendeur. Si l'acheteur est un marchand de biens, sa revente est également soumise à la TVA à la condition qu'elle ait lieu dans le délai de cinq ans. Le taux varie en fonction de l'affectation de l'immeuble. En outre, l'opération, bien que soumise à TVA, donne lieu au paiement de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux de 0,60%.

La base de perception est le prix de la cession, ou la valeur vénale réelle de l'immeuble si elle est supérieure (art. 266-2-b).

Après une première mutation (sauf celle faite à un marchand de biens) et, en toute hypothèse, après l'écoulement du délai de cinq ans, l'immeuble est censé avoir quitté le cycle de la commercialisation. Les mutations suivantes sont donc soumises aux droits de mutation selon les taux applicables en fonction de la nature de la convention et l'affectation de l'immeuble (p.ex. taux global de 16,60% pour l'acquisition d'un immeuble industriel ou commercial, taux global de 4,80% pour l'acquisition de locaux d'habitation).

#### SECTION 6

##### Les cessions d'immeubles anciens

27. Les bâtiments anciens sont ceux qui ont fait l'objet d'une mutation en l'état complet d'achèvement (sauf si cette mutation a eu lieu au profit d'un marchand de biens) ou ceux qui sont achevés depuis plus de cinq ans. Ces bâtiments échappent

à la TVA immobilière et sont soumis aux droits de mutation.

Toutefois, en vertu de l'article 257-6°, les marchands de biens sont soumis à la TVA. Les marchands de biens sont les personnes qui habituellement achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés (art. 35-1°). La base d'imposition est, pour ces affaires, déterminée par déduction «base de base» (art. 268). A condition de se soumettre à certaines formalités (art. 290), les marchands de biens jouissent d'un régime particulier au point de vue des droits de mutation. Leurs achats sont exonérés si la revente intervient dans les cinq ans (art. 1373 bis). La revente supporte à la fois le droit de mutation normal et la TVA calculée sur le profit brut. Autrement dit, l'opération achat-vente est considérée comme une opération unique.

La taxation des opérations des intermédiaires en matière immobilière se fait selon les règles de droit commun.

## SECTION 7

### Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles

28. Eu égard aux termes tout à fait généraux de l'article 257-7°, toute opération portant démembrement de la propriété immobilière qui s'inscrit dans le processus de production et de commercialisation des immeubles, doit être soumise à la TVA (p.ex. constitution d'une servitude, acquisition de mitoyenneté, conclusion d'un bail emphytéotique, vente d'un usufruit, etc.). Le bail à construction est cependant exonéré en vertu de l'article 261-5-4°.

Les cessions de parts d'intérêts ou d'actions, dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'immeubles ou de parties d'immeubles, sont assimilées aux cessions des biens que ces parts ou actions sont censées représenter. C'est-à-dire que la première cession de ces parts ou actions (et éventuellement les cessions suivantes, en cas d'intervention d'un marchand de biens), ayant lieu dans les cinq ans de l'achèvement de l'immeuble, sera soumise à la TVA. L'assiette de l'impôt est déterminée par voie de déduction «base de base» en tenant compte, d'une part, du prix de la cession ou de la valeur réelle des droits cédés et, d'autre part, de toutes les sommes déboursées pour l'acquisition de ces droits

(ann. II, art. 248). Les cessions ultérieures sont soumises aux droits de mutation selon le principe de la transparence fiscale (art. 727-3° et 1655 ter).

## SECTION 8

### Leasing immobilier

29. Les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI) créées par l'ordonnance n° 67.837 du 28 septembre 1967 doivent avoir pour objet exclusif la location (soit pure et simple, soit la location-financement) d'immeubles professionnels. Ces sociétés ont été dotées d'un statut fiscal très avantageux en vue de favoriser le développement du leasing immobilier.

Les SICOMI sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun sur leurs acquisitions de terrains et de bâtiments. L'opération de crédit-bail est considérée fiscalement comme une location: elle est assujettie à la TVA soit de plein droit, soit sur option. En vertu du décret n° 68.876 du 7 octobre 1968, la société de crédit-bail peut transférer immédiatement son crédit TVA au locataire qui opère la déduction dans les mêmes conditions que s'il avait lui-même acquis ou fait construire l'immeuble. Le bailleur peut utiliser le même crédit TVA au fur et à mesure de la facturation des loyers, mais la TVA ainsi facturée n'est déductible dans le chef du locataire qu'à partir du moment où son montant dépasse le montant de la déduction anticipée. A compter de ce moment, le régime normal de la TVA reprend son cours.

Ce mécanisme vise essentiellement à pallier les effets du «butoir financier» qui existe en droit français.

Le transfert des immeubles loués au profit du locataire d'une SICOMI donne ouverture au droit de mutation au taux global de 4,80% au lieu du taux normal (art. 1120 bis). L'administration admet que ce droit soit liquidé sur le prix de vente et non sur la valeur vénale de l'immeuble.

En vue de rendre possible les opérations de lease-back, les acquisitions d'immeubles par les SICOMI, accompagnées de la conclusion simultanée d'un contrat de crédit-bail avec le vendeur, sont dispensées du droit de mutation (art. 1120 bis), mais restent soumises à la taxe de publicité foncière de 0,60%. Ces acquisitions peuvent être soumises à la TVA dans les termes du droit commun (voir sections 2 et 5).

## SECTION 9

### Locations immobilières

30. Les locations immobilières sont assujetties de plein droit à la TVA lorsqu'elles présentent le caractère d'une affaire de nature industrielle ou commerciale. Sont considérées comme telles:

- les locations portant sur des locaux à usage industriel ou commercial munis de leur matériel d'exploitation;
- les locations portant sur des locaux meublés (par des professionnels ou des particuliers) ainsi que la fourniture de logements;
- les locations de locaux même nus lorsque cette location constitue pour le bailleur un mode d'exploitation de son actif commercial.

Les locations soumises à la TVA le sont pour le tout (et non, pour les seuls éléments mobiliers qui y sont inclus). Les autres locations sont en

principe soumises à un droit d'enregistrement de 2,5%.

Toute personne quelconque donnant en location un établissement industriel ou commercial peut opter pour la TVA (art. 260-1-5°). L'option s'exerce par immeuble ou par ensemble d'immeubles (ann. II, art. 193, alinéa 2). Elle ne s'étend pas aux locaux non utilisés à des fins commerciales ou industrielles (ann. II, art. 193, alinéa 3). L'option a une durée de cinq ans, renouvelable par tacite reconduction, mais elle doit être dénoncée dès que les locaux ne sont plus utilisés à des fins commerciales ou industrielles (ann. II, art. 194).

Chaque immeuble ou ensemble d'immeubles constitue un secteur d'activité distinct pour l'application des déductions (ann. II, art. 193, alinéa 4). La déduction des taxes subies sur la construction ou l'acquisition de l'immeuble se fait selon les règles normales. L'immeuble donné en location est considéré comme un bien d'investissement dans le chef du bailleur. Toutefois, la déduction de la taxe subie sur la construction ou l'acquisition d'un immeuble donné en location en meublé ou en garni est étalée sur 5 ans et ne peut dépasser par année la taxe afférente aux locations.

## CHAPITRE IV

### Italie

31. Selon les quelques indications que nous avons pu recueillir et qui ne présentent qu'un caractère provisoire, il semble que l'Italie s'oriente vers une taxation très large des opérations immobilières dans le cadre de la TVA.

En matière de livraisons, seraient seules exonérées les cessions de terrains à usage agricole. D'autre part, les locations immobilières seraient en général exemptées.

Dans le texte de loi présenté par le gouvernement, il était prévu que le droit d'enregistrement supporté par l'assujetti pouvait être déduit de la TVA due par ce dernier (art. 5, paragraphe 5). Cette disposition n'a pas été reprise dans le texte définitif.

Il est évident que l'assujettissement des livraisons d'immeubles à la TVA doit entraîner une refonte totale du régime des droits d'enregistrement. Le principe d'une telle réforme est contenu dans l'article 7 de la loi. Cet article prévoit la perception d'un droit d'enregistrement fixe sur tous les actes entrant dans le champ d'application de la TVA et un remodelage complet des taux des droits d'enregistrement.

De nombreux problèmes techniques subsistent dans le cadre de la législation italienne. La question fondamentale semble être l'harmonisation de la TVA et des droits d'enregistrement. D'autre part, nous voyons mal comment on peut concilier la taxation de principe des livraisons d'immeubles et l'exonération des locations immobilières.



## CHAPITRE V

### Grand-Duché de Luxembourg

#### SECTION 1

##### Introduction

32. La loi du 5 août 1969 donne à la TVA un champ d'application en principe très large. Est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire (art. 9) <sup>(1)</sup>. Aucune distinction n'est faite entre les meubles et les immeubles. Les prestations de services sont toutes les opérations qui ne constituent ni une livraison, ni une importation de biens (art. 15).

Toutefois, sont exonérées les livraisons d'immeubles à l'exception de celles résultant d'un contrat de louage d'ouvrage ou d'industrie, ainsi que les cessions de droits réels immobiliers (art. 44, c). Sont aussi exonérés l'affermage et la location d'immeubles, à l'exception du logement passager de personnes et de la location de machines et d'installations d'exploitation (art. 44, f). Tout assujetti effectuant les opérations exonérées indiquées ci-dessus en faveur d'un autre assujetti peut opter pour l'application de la TVA (art. 45). Dans les deux cas, la TVA se cumule avec le droit d'enregistrement (droit de mutation ou droit de bail).

Le droit luxembourgeois présente essentiellement une position d'attente fort proche de celle du droit allemand. Malgré le souhait des milieux économiques de voir la TVA se substituer au droit de mutation, la loi du 5 août 1969 a conservé la ligne de partage traditionnelle entre ces deux impôts. Il est toutefois remédié dans une certaine mesure aux cumuls d'imposition qui peuvent en résulter par un système d'option. Cette solution a été explicitement considérée par le législateur luxembourgeois comme une situation provisoire adoptée dans l'attente de l'harmonisation européenne.

---

<sup>(1)</sup> Sauf indication contraire, toutes les références sont relatives à la loi du 5 août 1969.

#### SECTION 2

##### Acquisitions de terrains — Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains

33. Toute cession de terrain, aménagé ou non, est soumise à un droit de mutation (taux normal de 6%), quelle que soit la personne du cédant et du cessionnaire. Par contre, les opérations matérielles consistant à aménager un terrain sont des travaux immobiliers taxables à titre de livraison de biens (art. 12, f).

Lorsqu'un assujetti cède un terrain aménagé à une autre entreprise, le cédant peut opter pour l'application de la TVA. Dans ce cas, la cession est soumise à la fois à la TVA (taux de 10%)<sup>(2)</sup> et au droit de mutation (taux de 6%+1% de droit de transcription) sur la valeur totale du terrain et des aménagements effectués, mais le cédant peut déduire la charge des TVA supportées en amont.

#### SECTION 3

##### Opérations de construction — Constructions pour compte de tiers

34. L'article 12, f), considère comme une livraison de bien la délivrance d'un travail immobilier, y compris celui comportant l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble, à l'exception toutefois des opérations d'entretien courant effectuées à un bien immeuble. Cette définition reprend les termes de l'article 5, paragraphe 2, 1), de la deuxième directive. Les opérations de construction effectuées en vertu d'un contrat de louage ou d'industrie ne sont jamais exonérées (art. 44 c). Il s'agit donc d'une livraison d'immeuble taxable.

La distinction entre les livraisons d'immeubles taxables (contrat de louage ou d'industrie) et les

---

<sup>(2)</sup> A partir du 1<sup>er</sup> janvier 1971 (loi du 29 décembre 1970, art. 6).

livraisons en principe exonérées (cessions d'immeubles) doit se faire selon le droit civil.

## SECTION 5

### Les cessions d'immeubles neufs

Quand une personne fait construire sur un terrain lui appartenant, elle supporte donc la seule TVA sur les travaux de construction (cf. loi du 24 décembre 1969 tendant à éviter la perception cumulative du droit d'enregistrement et de la TVA). L'acquisition du terrain a été soumise au seul droit de mutation.

## SECTION 4

### Travaux immobiliers pour compte propre

35. En vertu de l'article 13, b), est assimilée à une livraison l'affectation à son entreprise par un assujetti d'un bien produit ou extrait par lui ou par un tiers pour son compte, sauf dans le cas où l'acquisition de ce bien sur un autre assujetti ouvrirait droit à déduction complète de la TVA facturée par ce dernier.

Toute construction par ou pour le compte d'une entreprise entraîne donc une livraison à soi-même dans tous les cas où la déductibilité de la TVA sur l'achat de l'immeuble ne serait pas complète. La base de taxation est déterminée en tenant compte de la valeur normale du bien prélevé (art. 28, b)).

En cas de construction pour usage privé, l'article 13, a), oblige l'assujetti à taxer le prélèvement pour usage privé d'un bien affecté à son entreprise sur base de la valeur normale de ce bien (art. 28, b)).

En cas d'utilisation d'un immeuble appartenant à l'entreprise à des fins étrangères à celle-ci, la taxation intervient en principe en vertu de l'article 16, à titre de service rendu à soi-même, sur base de la valeur normale du service (art. 28, b)).

Dans les deux dernières hypothèses, c'est-à-dire en cas de prélèvement à usage privé et d'utilisation d'un immeuble appartenant à l'entreprise à des fins privées, il faut toutefois tenir compte des exonérations qui s'appliqueraient si l'opération se déroulait entre deux personnes différentes. Le prélèvement à des fins privées d'un immeuble déjà construit est exonéré puisque les cessions d'immeubles sont exemptées. Seule la déduction de la taxe sur la construction ou l'acquisition de l'immeuble pourra être régularisée, si le prélèvement a lieu dans les cinq ans. L'utilisation d'un immeuble de l'entreprise à des fins privées sera toujours exonérée puisque les locations le sont.

36. La cession par le constructeur d'un immeuble neuf est exonérée de la TVA (art. 44, c)) et est soumise au droit de mutation (6%+1% de droit de transcription).

Si la cession est faite à un particulier, il n'y a pas d'option possible pour la TVA. Les TVA en amont dans le chef du constructeur ne sont pas déductibles. Etant donné que la cession du terrain est toujours soumise au droit de mutation et étant donné le rapport des taux entre la TVA et le droit de mutation, la construction sera très généralement plus avantageuse pour le particulier que l'achat d'un immeuble neuf.

En cas de cession à un assujetti, le constructeur peut opter pour l'application de la TVA, ce qui lui permet de récupérer les taxes en amont. Il va dire que, pour un assujetti, il sera toujours plus avantageux de faire construire que d'acquérir un bâtiment neuf puisque, dans le second cas, il supporte un droit de mutation supplémentaire sur la valeur des constructions.

Les caractéristiques de l'option pour la TVA sont exposées dans la section suivante.

## SECTION 6

### Les cessions d'immeubles anciens

37. Le droit luxembourgeois ne connaît pas la distinction entre les bâtiments neufs et les bâtiments anciens. Le principe est au contraire que toute mutation immobilière doit être soumise en droit de mutation et soustraite à la TVA.

Toutefois quiconque, en sa qualité d'assujetti, effectue de gré à gré à un autre assujetti des livraisons de biens immeubles, peut opter pour le paiement de la TVA (art. 1 du Règlement grand-ducal du 22 décembre 1970). L'option peut présenter un certain intérêt pour les cessions d'immeubles anciens, dans la mesure où elle permet au cédant de récupérer les taxes en amont.

L'option pour la TVA s'exerce par immeuble ou fraction d'immeuble (art. 2 du Règlement précité). Elle ne peut être exercée que si l'immeuble est utilisé entièrement ou de manière prépondérante par l'acquéreur pour des opérations ouvrant le droit à déduction (art. 3 du Règlement précité), mais elle doit porter sur l'immeuble entier (art. 4 du Règlement précité). La nue-propriété et l'usu-

fruit sont considérés comme deux immeubles distincts pour l'exercice de l'option (art. 2 du Règlement précité). Les conséquences de l'option sur la déduction des taxes en amont sont précisées aux articles 5 et 6 du Règlement.

En droit luxembourgeois, les immeubles par destination suivent le même régime fiscal que les immeubles par nature. Ils sont donc soumis au droit de mutation avec option éventuelle pour la TVA.

#### SECTION 7

##### Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles

38. Les cessions de droits réels immobiliers sont exonérées au même titre que les livraisons d'immeubles (art. 44,c).

Le sens du mot immeuble recouvre les droits réels immobiliers (art. 2, alinéa 1, du Règlement grand-ducal du 22 décembre 1970). Ce qui signifie qu'en cas d'option, celle-ci peut s'exercer aussi bien sur un transfert de propriété que sur l'établissement ou la cession d'un droit réel immobilier.

En cas de démembrement de la propriété, la nue-propriété et l'usufruit doivent être considérés comme deux immeubles distincts (art. 2, alinéa 2, du Règlement précité). A défaut de prix, la valeur de la nue-propriété ou de l'usufruit sont estimées comme en matière d'enregistrement (art. 2, alinéa 2, du Règlement précité).

#### SECTION 8

##### Leasing immobilier

L'article 12, a), considère comme une livraison de bien «la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament de ce bien, si cette location ou cette vente est assortie de la clause que la propriété du bien est acquise au preneur au plus tard lors du paiement de la dernière échéance. Toute opération de leasing par laquelle la propriété du bien est acquise de plein droit par le locataire à la fin du contrat de bail doit donc être considérée comme une livraison de bien. Dans ce cas, la société de leasing pourra opter pour l'application de la TVA sur le montant des prétendus «loyers», ce qui lui permettra de déduire la charge de la TVA sur la construction.

Si, au contraire, le contrat laisse au preneur une véritable liberté soit d'acquérir le bien, soit de

le rendre au bailleur, soit de conclure un nouveau contrat de location, il s'agit d'un contrat de location, en principe exonéré, mais pour lequel l'option pour la TVA est possible.

Dans tous les cas où le contrat de leasing emporte transfert de propriété immobilière soit de plein droit à l'échéance du contrat, soit à la suite de la levée de l'option par le locataire, les droits d'enregistrement sont dus. L'application de la TVA est réglée selon ce qui est dit aux sections 2, 3, 5, 6, 7 et 9.

#### SECTION 9

##### Locations immobilières

40. L'affermage et la location d'immeubles sont exonérés à l'exception de:

- 1°) l'hébergement dans des lieux qu'un assujetti réserve au logement passager de personnes,
- 2°) la location de machines et d'installations d'exploitation.

En droit luxembourgeois, il semble que les machines et installations d'exploitation ne recouvrent que les immeubles par destination et non les immeubles par nature, au contraire des droits allemand et néerlandais.

Tout assujetti donnant en location un immeuble à un autre assujetti peut opter pour le paiement de la TVA en sus du droit d'enregistrement de 0,60%. Seul l'assujetti peut opter mais, étant donné la définition fort large de l'assujetti, toute personne donnant un immeuble en location doit être considérée comme assujetti (cf. art. 1 du Règlement grand-ducal du 22 décembre 1970).

Les modalités de l'option sont fort souples :

- 1) L'option s'exerce par immeuble ou partie d'immeuble susceptible d'une jouissance privative (art. 2 du Règlement précité). L'option ne peut être exercée que si l'utilisation de l'immeuble ouvre droit à déduction de la TVA sur les loyers au moins pour la partie prépondérante (art. 3 du Règlement précité). En cas d'usage mixte, l'option doit porter sur l'immeuble (ou la partie d'immeuble) en entier, mais la déduction est limitée dans le chef du locataire.
- 2) L'option n'est pas délimitée dans le temps. Mais les effets de l'option ou de son retrait sur le droit à déduction du bailleur sont précisés (régularisation pendant cinq ans après l'achèvement ou l'acquisition de l'immeuble: art. 5 et 6 Règlement précité).





## CHAPITRE VI

### Pays-Bas

#### SECTION 1

##### Introduction

41. La loi du 28 juin 1968 assigne en principe à la TVA un champ d'application fort large en matière immobilière. Sont en effet soumises à la taxe toutes les livraisons de biens et toutes les prestations de services accomplies par un assujetti (art. 1)<sup>(1)</sup>. Les biens sont tous les biens corporels, meubles ou immeubles (art. 5). Certains droits immobiliers sont assimilés à ces biens (art. 3, (2)). Les prestations de services sont toutes les autres opérations à titre onéreux (art. 4, (1)).

Toutefois, les livraisons de biens immeubles sont en principe exonérées (art. 11, a). Il est fait exception dans deux cas :

- 1) la livraison d'un immeuble par l'entrepreneur qui l'a fabriqué ;
- 2) les livraisons suivantes dans le cas où la taxe ayant grevé la livraison précédente a été déduite intégralement ou partiellement.

De même, la location et l'affermage d'immeubles sont en principe exonérés (art. 11, b). Sont cependant taxés :

- 1) la location de machines et d'installations d'exploitation,
- 2) la location intervenant dans le cadre de l'exploitation hôtelière ou d'exploitations connexes,
- 3) la location d'immeubles servant de moyens d'exploitation au locataire sur option du bailleur.

L'idée fondamentale de la législation néerlandaise est que les livraisons et locations d'immeubles doivent en général être exonérées. Sont cependant passibles de la TVA les opérations qui contribuent à la fabrication et à la mise à la disposition d'un

nouveau bien immobilier. Corrélativement, ces opérations ne sont pas soumises au droit de mutation (taux normal de 5%). Le but poursuivi est identique à celui du droit français et du droit belge. L'originalité du droit néerlandais est de soumettre cumulativement à la TVA et au droit de mutation les transferts entre assujettis tant que la chaîne des déductions n'est pas rompue. Dès que le bien a été acquis par un particulier (rupture de chaîne), les mutations subséquentes échappent à la TVA et sont soumises au seul droit de mutation (5%).

#### SECTION 2

##### Acquisitions de terrains — Opérations de lotissement et d'aménagement de terrains

42. L'acquisition d'un terrain nu, quelle que soit la personne du vendeur ou de l'acquéreur, et pour quelque but que ce soit, est toujours soustraite à la TVA, et soumise en principe au droit de mutation (taux normal 5%).

Par contre, le transfert d'un terrain aménagé ou loti par un entrepreneur est soumis à la TVA et est exonéré du droit de mutation (art. 11, a, et art. 48, a). Les institutions de droit public sont considérées comme entrepreneurs pour leurs opérations de lotissement (art. 3, Uitoeringsbeschikking). On considère que l'entrepreneur est le fabricant du terrain. Le concept de fabrication (vervaardiging) qui déclenche l'exigibilité de la TVA doit s'interpréter en fait: il implique que le terrain ait fait l'objet d'opérations qui le changent de nature, qui en font un nouveau bien, distinct de l'ancien. La notion est très large. Ainsi, le fait de défricher un terrain rend la TVA exigible sur la livraison ultérieure de celui-ci. L'application de la TVA aux terrains aménagés n'est pas limitée à une certaine superficie. La TVA doit être appliquée à toute la surface que les travaux d'aménagements rendent aptes ou plus aptes à la construction. La base de taxation est la rémunération exigée de l'entrepreneur (art. 8, (1)). Le taux est le taux normal de la TVA, soit 14%.

<sup>(1)</sup> Sauf indication contraire, toutes les références sont relatives à la loi du 28 juin 1968.

En fait, il semble qu'aux Pays-Bas les communes disposent d'un quasi-monopole pour la vente des terrains à construire. Toutes les ventes de terrains à bâtir par les communes sont dès lors soumises à la TVA. Les autres opérations portant sur des terrains ayant une autre destination restent assujetties au droit d'enregistrement.

### SECTION 3

#### **Opérations de construction – Constructions pour compte de tiers**

43. Les opérations de construction sont soumises à la TVA à titre de livraison d'un bien immobilier en vertu des articles 3, (1), c), et 11, a), 1<sup>re</sup> exception. La notion de construction (vervaardiging) d'un immeuble recouvre toute opération dont le résultat est la constitution d'un nouveau bien. Il s'agit d'un concept qui doit s'interpréter en fait et qui est extrêmement large. Il ne recouvre cependant pas tout travail immobilier quelconque. La réparation d'un immeuble et son entretien ne sont pas des opérations de construction, mais des prestations de services. La transformation ou la reconstruction d'un immeuble sera considérée ou non comme un acte de construction selon son importance. Le régime fiscal des opérations de placement d'installations n'est pas encore clairement fixé.

Selon le cas, il s'agira soit d'une vente mobilière (art. 3(1) a) ou d'une opération considérée comme une livraison de biens en vertu de l'article 3, (1), c) ou 3, (1), f), soit d'une prestation de services si aucune des définitions précédentes de la livraison de biens ne trouve à s'appliquer (art. 4 (1)).

La taxation des opérations de construction n'englobe pas la valeur du terrain appartenant au maître de l'ouvrage. La valeur du terrain a été frappée par la TVA lors de son acquisition.

La base de taxation est la rémunération exigée par le constructeur (art. 8, (1)).

### SECTION 4

#### **Travaux immobiliers pour compte propre**

44. En principe, les services «rendus à soi-même» ne sont pas taxables (art. 4, (2)). Est par contre taxable l'utilisation pour les besoins de l'entreprise de biens produits par celui-ci dans tous les cas où, si le bien avait été acquis de tiers, la déduction n'aurait pas été totale (art. 3, (1), h). Par bien produit dans l'entreprise, il faut également entendre les biens fabriqués sur commande avec

des matériaux fournis par l'entreprise. La mise à la disposition du sol doit être, selon l'administration considérée, comme une mise à la disposition de matériaux.

Est également taxable l'utilisation de biens à des fins autres que celles de l'entreprise, à la suite de laquelle ces biens sortent du patrimoine d'un entrepreneur (art. 3, (1), g).

La construction pour le compte de l'entreprise est donc taxée dans tous les cas où, si le bien avait été acquis de tiers, la taxe n'aurait pas été totalement déductible. Les travaux de construction (voir section 3) effectués pour le compte d'un assujetti sont normalement suivis d'une livraison à soi-même (art. 3, (1) h).

Le prélèvement à usage privé d'un immeuble qu'un entrepreneur construit ou a construit pour lui-même est taxable dans tous les cas (art. 3, (1), g) et art. 11, a).

La base de taxation est constituée par le prix de revient du bien (art. 8, (4)). Cette base d'imposition inclut tous les travaux y compris les travaux d'études, effectués par l'entreprise qui construit ou fait construire pour son propre compte. Elle comprend aussi en principe la valeur du terrain sur lequel la construction est érigée, à moins que le terrain n'ait subi une taxation définitive sous l'empire des anciennes taxes sur le chiffre d'affaires.

Les travaux immobiliers considérés comme services ne sont pas taxés en eux-mêmes lorsqu'ils sont effectués par un assujetti pour ses propres besoins professionnels ou privés.

### SECTION 5

#### **Les cessions d'immeubles neufs**

45. La cession d'un immeuble par l'assujetti qui l'a construit est soumise à la TVA (art. 3, (1), a) et art. 11, a), 1<sup>re</sup> exception) et est exonérée du droit de mutation (art. 48, a). Aucun délai n'est fixé pour la définition de l'immeuble neuf. Il suffit que la cession soit opérée par le constructeur de l'immeuble et que le bien n'ait pas été utilisé. Ainsi, perd sa qualité d'immeuble neuf, l'immeuble qui a donné lieu à un prélèvement taxable. Si, par exemple, le constructeur a donné en location les locaux d'habitation qu'il a construits, la cession de ces locaux est exonérée de la TVA et soumise au droit de mutation. En effet, une livraison intervient (art. 3, (1), g), qui n'ouvre pas droit à déduction. Les livraisons subséquentes sont donc exonérées.

## SECTION 7

### Opérations assimilées à des livraisons d'immeubles

47. Les opérations portant sur des droits réels immobiliers, à l'exception des hypothèques et rentes foncières, constitués pour une durée fixe de plus de dix ans, sont assimilées à des livraisons d'immeubles (art. 3 (2)). Si les droits réels ont été établis autrement que pour une durée fixe de dix ans, ils sont assimilés à des locations (art. 11, b), alinéa final).

Les opérations portant sur des droits réels établis pour plus de dix ans sont taxées dans les mêmes cas et de la même façon que les livraisons d'immeubles. L'immeuble est scindé en deux parts, la propriété et le droit réel, qui suivent chacune leur régime fiscal propre.

La base de taxation est déterminée forfaitairement, tant en ce qui concerne la valeur de la propriété grevée du droit qu'en ce qui concerne la valeur du droit lui-même (art. 8, (6), b) et c), et art. 5, Uitvoeringsbesluit).

Les droits d'associés dans les coopératives d'appartements, qui donnent à leurs membres droit à l'usage exclusif d'un appartement, sont considérés comme des services dont la rémunération correspond à l'apport de l'associé. La cession d'un tel droit est également un service. Il est cependant admis par l'administration que la taxation ait lieu comme s'il s'agissait de la livraison de l'appartement auquel le droit d'associé se rapporte, à la condition que tant l'association que ses membres acceptent les conséquences de cette assimilation.

## SECTION 8

### Leasing immobilier

48. Le leasing immobilier n'est pas une livraison au sens de l'article 3, (1), b). Cette disposition ne vise en effet que les contrats de location-vente portant sur des meubles (art. 1576, h), à 1576, x) B.W.).

Bien que n'étant pas de véritables locations-ventes, les opérations de leasing financier doivent être considérées comme emportant livraison immédiate de l'immeuble faisant l'objet du contrat. La TVA est donc payable dès la mise à la disposition matérielle du bien aux mains du preneur de leasing. L'administration admet que la base de taxation n'est pas constituée par la rémunération totale, mais qu'il faut en déduire les frais de financement. Lors de l'acquisition de la propriété de l'immeuble (bâtiments et terrains ou les seuls bâtiments) par le preneur de leasing, le droit d'enregistrement ne sera pas dû en vertu de l'article 48, a).

Les marchands de biens achetant des immeubles neufs doivent les revendre avec application de la TVA (art. 3, (1), a), et art. 11, a), 2<sup>e</sup> exception). Ils jouissent de l'exemption du droit de mutation tant sur l'achat que sur la revente (art. 48, a).

La base de taxation est la rémunération du cédant (art. 8, (1)). En cas de cession d'un immeuble, la partie de la rémunération afférente au terrain subit évidemment la TVA et échappe au droit de mutation.

## SECTION 6

### Les cessions d'immeubles anciens

46. Les cessions d'immeubles anciens ne sont passibles de la TVA que si elles sont faites par des assujettis qui ont déduit totalement ou partiellement la TVA sur la précédente livraison (art. 11, a), 2<sup>e</sup> exception) (1). Constitue aussi une cession d'immeuble ancien taxable, la livraison d'un immeuble construit par une entreprise et utilisé par elle comme moyen d'exploitation (art. 11, a), 1<sup>re</sup> exception).

Ces livraisons sont soumises cumulativement à la TVA et au droit de mutation à moins que le cessionnaire ne puisse pas déduire la TVA. Dans ce cas, la TVA est seule due (art. 48 a). Il en va de même si le cédant n'a pas utilisé le bien comme moyen d'exploitation (marchand de biens) (art. 48, a). Le marchand de biens achetant un immeuble utilisé comme moyen d'exploitation par un assujetti pour le revendre à un autre assujetti supportera donc la TVA et le droit d'enregistrement sur l'achat et la seule TVA sur la revente. L'idée est donc de soumettre à la fois à la TVA et au droit de mutation tous les transferts d'immeubles entre assujettis utilisateurs de ces biens.

Met définitivement fin à l'application de la TVA sur les livraisons subséquentes toute appropriation de l'immeuble qui exclut le droit aux déductions. L'acquisition de l'immeuble par un particulier, par un entrepreneur qui ne jouit pas du droit à déduction ou encore l'utilisation de l'immeuble par un entrepreneur pour une activité totalement exonérée rend la TVA définitive. Les livraisons suivantes ne sont plus soumises à la TVA, mais au seul droit de mutation.

Une transformation ou une reconstruction de grande importance replacerait l'immeuble dans la catégorie des biens neufs. Aucune précision n'est donnée sur l'importance des travaux nécessaires pour entraîner ce changement de régime. Il s'agit d'une notion de fait (cf. point 43).

(1) Voir toutefois la réserve de l'article 11, r), si l'immeuble a été utilisé principalement à des fins exonérées.

## SECTION 9

### Locations immobilières

49. La location et l'affermage d'immeubles sont des opérations exonérées (art. 11, b). Il en va de même de toute autre forme par laquelle des biens sont mis à la disposition pour l'usage, et notamment l'établissement de droits réels autrement que pour une durée fixe de plus de dix ans (art. 11, b), alinéa final).

La distinction entre la location et d'autres contrats (contrats de garde, d'entreposage, vente de meubles par anticipation) doit se faire selon les principes du droit civil. Lorsque le contrat comprend à la fois la mise à la disposition d'un immeuble et un autre objet (mise à la disposition de meubles, prestations accessoires), la rémunération doit être scindée.

Sont soumises obligatoirement à la TVA :

- 1) la location de machines et d'installations d'exploitation, que celles-ci soient immeubles par nature ou par destination;
- 2) la location dans le cadre de l'exploitation hôtelière ou dans celui de l'exploitation de pensions, camps et lieux de vacances pour des personnes qui n'y séjournent que pendant une brève période.

Par contre, la location de meublés est exonérée, sauf les locations saisonnières.

Peut être soumise à la TVA sur option du bailleur toute location d'immeuble que le locataire utilise comme moyen d'exploitation (art. 11, b), 3). Au sujet des modalités pratiques de l'option (réglementées par l'art. 6, Uitvoeringsbeschikking), il faut remarquer :

1. Toute personne peut opter. Il suffit que l'immeuble donné en location serve de moyen d'exploitation au locataire. En optant, le bailleur acquiert la qualité d'assujetti (art. 7, (4)).
2. L'option peut s'exercer tant pour les immeubles anciens que pour les immeubles neufs.
3. L'option s'exerce location par location, c'est-à-dire par immeuble ou fraction d'immeuble.
4. L'option est irrévocable. Elle ne prend fin que si
  - a) le locataire n'utilise plus le bien comme moyen d'exploitation,
  - b) le bailleur vend l'immeuble,
  - c) un nouveau bail est conclu et le bailleur demande le rétablissement de l'exonération.
5. L'option entraîne l'exercice du droit à déduction selon les règles normales dans le chef du bailleur. Toutefois, en cas de renonciation à l'option, le bailleur doit rembourser au fisc la déduction initiale diminuée de 10% par année entière, qui s'est écoulée depuis la naissance du droit à déduction jusqu'au moment où l'option prend fin.

## TITRE II

# Étude synthétique

### CHAPITRE I

#### La place des opérations immobilières dans le processus d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires dans la Communauté

##### SECTION 1

##### Généralités

50. Le but premier de l'introduction d'un système de TVA dans les six pays du Marché commun est la volonté d'assurer la neutralité concurrentielle dans les échanges intra-communautaires (1<sup>re</sup> directive, 2<sup>e</sup> considérant). A plus long terme, il s'agit de supprimer les frontières fiscales, c'est-à-dire les taxations à l'importation, et les détaxations à l'exportation dans les échanges entre États membres (1<sup>re</sup> directive, 3<sup>e</sup> considérant). La suppression des frontières fiscales est seule susceptible de conduire à la constitution d'un marché commun, c'est-à-dire d'un marché unique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur (1<sup>re</sup> directive, 1<sup>er</sup> considérant).

51. A première vue, les opérations immobilières qui sont par hypothèse toujours localisées dans un État membre n'ont pas de rôle à jouer dans ce processus d'harmonisation. Il est de toute évidence impossible de créer un marché commun des immeubles. Ceci est sans doute vrai pour les opérations immobilières dont les particuliers sont les bénéficiaires (par exemple, achat d'un immeuble par un particulier, location d'un immeuble à un particulier) <sup>(1)</sup>. Mais, dans la mesure où les immeubles servent de moyens de production de biens et services qui, eux, font l'objet d'un trafic intra-communautaire, ils sont impliqués dans le proces-

(1) Encore pourrait-on soutenir que certaines locations, dans le secteur hôtelier et le secteur touristique, constituent des exportations invisibles et devraient être harmonisées dans le cadre de la suppression des frontières fiscales.

sus d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires. En effet, les disparités dans le traitement fiscal des investissements immobiliers constitués par les assujettis peuvent avoir des répercussions sur les conditions internationales de concurrence.

52. D'autre part, la TVA a été choisie comme l'une des sources du financement autonome de la Communauté par le prélèvement à son profit d'un certain pourcentage (au maximum 1%) de l'assiette de la TVA déterminée de manière uniforme. L'uniformisation de l'assiette de la TVA impliquée par la décision du 21 avril 1970 nous semble être un objectif distinct de l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires sur base de l'article 99 du traité, bien que ces deux tâches soient en fait étroitement dépendantes l'une de l'autre <sup>(2)</sup>. En effet, l'uniformisation de l'assiette de la TVA n'a pas un objectif uniquement budgétaire. Elle est aussi un moyen puissant de la réalisation de l'union économique et monétaire.

Il nous semble donc nécessaire d'envisager le statut fiscal des opérations immobilières sous le double point de vue de l'égalité de concurrence et de la détermination de l'assiette uniforme de la TVA.

##### SECTION 2

##### La taxation des opérations immobilières et les conditions de concurrence

53. Les immeubles sont concernés par l'exigence de l'égalité concurrentielle de deux manières :

(2) K. Schneider, Ressources propres pour la Communauté européenne, *Fiscalité du Marché commun*, 1970, n° 41, p. 89.

### La taxation des opérations immobilières et la définition de l'assiette uniforme de la TVA

- a) *de manière directe*: en tant qu'ils sont des produits qui, au sortir du cycle économique, sont livrés à l'utilisation des particuliers et des entreprises. Comme produits finis, les immeubles doivent être soumis à un seul impôt proportionnel à leur prix au sortir du processus économique (1<sup>re</sup> directive, art. 2, alinéa 1). Tout le secteur de la production et de la commercialisation d'immeubles neufs doit donc être, selon les principes de la 1<sup>re</sup> directive, soumis à un seul impôt non cumulatif. Là s'arrêtent les exigences de la directive: une fois le bien produit et commercialisé, il ne doit plus être, en principe, soumis à la TVA.
- b) *de manière indirecte*: en tant que les immeubles sont des moyens de production dont le coût intervient dans la formation des prix des biens et services. Envisagé sous cet angle et poussé dans ses ultimes conséquences, le principe de neutralité conduit à exiger que toutes les acquisitions d'investissements immobiliers par des assujettis soient totalement dégrévées d'impôt. C'est en effet à cette seule condition que les biens et services que ces immeubles servent à produire sont soumis à un seul impôt proportionnel au prix (1<sup>re</sup> directive, art. 2, alinéa 1).

L'exigence de neutralité indirecte est à la fois plus large et plus étroite que l'exigence de neutralité directe. Plus large, en ce qu'elle ne vise pas seulement *les immeubles neufs*, à la sortie du processus économique, mais tous les biens immobiliers quelconques. Plus étroite, en ce qu'elle ne concerne que les opérations immobilières accomplies au profit d'assujettis.

54. La neutralité de la TVA doit être appréciée sur le double plan national et international. La réalisation de l'égalité concurrentielle sur le plan international doit surtout retenir notre attention, encore qu'on puisse soutenir qu'elle postule en premier lieu la réalisation de cette égalité sur le plan interne.

Du point de vue des conditions de concurrence internationale, la répercussion de la taxation des opérations immobilières ne peut jamais être qu'indirecte. Le régime fiscal de ces opérations n'a d'incidence sur l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires qu'en tant que les immeubles sont des facteurs de coût. En tant que tels, ils sont susceptibles d'influencer le prix des produits et services faisant l'objet d'échanges intra-communautaires ainsi que la localisation des entreprises à l'intérieur du Marché commun.

55. La définition de l'assiette uniforme de la TVA est la tâche la plus urgente qui incombe à la Communauté en matière fiscale. Comme nous l'avons déjà indiqué, *l'uniformisation* de l'assiette de la TVA est une tâche distincte, bien que complémentaire, de *l'harmonisation* des taxes sur le chiffre d'affaires.

Le concept d'harmonisation implique simplement une absence de heurts, de distorsions, de conflits. Il s'apparente aux notions de rapprochement et de coordination utilisées à d'autres endroits par le traité.

Le terme d'uniformisation, qui n'apparaît jamais dans le traité, a un contenu beaucoup plus impératif. Uniformiser les droits signifie que des situations identiques soient traitées de manière identique et non seulement équivalente<sup>(1)</sup>. Cette exigence d'égalité de traitement fiscal de situations nationales est certes nouvelle. Elle découle directement du but financier poursuivi par l'uniformisation de l'assiette de la TVA.

56. La notion d'uniformisation de l'assiette n'est pas aussi simple qu'elle ne le paraît au premier abord. Que faut-il entendre par traitement fiscal égal de situations identiques? A quels critères faut-il se référer? Nous aurons l'occasion de constater, tout au long de ce rapport, que l'identité entre situations nationales régies par des droits nationaux différents n'est pas facile à établir. Il suffit de penser aux contrats dits de «leasing immobilier» qui, selon les droits nationaux et à l'intérieur même d'un droit national, peuvent, selon les caractéristiques du contrat, être traités comme des prestations de services ou des livraisons de biens.

A première vue, le moyen le plus sûr d'éviter ces difficultés est de détacher radicalement la «législation fiscale communautaire» des différents droits privés nationaux. Ce «distancement» s'impose particulièrement dans une matière aussi profondément marquée par les traditions juridiques que celle des opérations immobilières.

(1) L'uniformisation se distingue toutefois, à notre sens, de l'unification qui implique une identité *formelle* entre les divers droits, tandis que la notion d'uniformisation peut laisser subsister des divergences formelles à la condition que toutes les législations aboutissent au même résultat. En fait, il semble difficile de concevoir *l'uniformisation* de l'assiette de la TVA sans une unification très poussée, voire totale des droits.

En effet, dans le cadre communautaire, l'élément essentiel est la finalité économique des opérations. Il importe peu, par exemple, qu'un bâtiment fasse l'objet d'une « vente » ou d'un « contrat d'entreprise ». La notion de livraison recouvre l'une et l'autre hypothèse.

Or, pour des raisons essentiellement historiques, les différents droits privés ont réglementé de façon très précise le domaine des biens immobiliers, considérés comme essentiels. Certaines institutions qui, en matière mobilière, ne jouent qu'un rôle très restreint, prennent en matière immobilière une importance de premier plan (p. ex. démembrement de la propriété).

Les distinctions et concepts du droit privé ont été évidemment repris par le législateur fiscal désireux de frapper soit la propriété des immeubles, soit leurs mutations. Il en résulte que cette partie du droit fiscal (droit de mutations notamment) reste encore à l'heure actuelle, et dans tous les États, très influencée par les notions de droit civil. Ces notions différant de pays à pays, il est impossible de se fonder sur elles en vue d'aboutir à une uniformisation de l'assiette de la TVA. Nous croyons donc qu'il est nécessaire de rompre avec les traditions juridiques et d'envisager les opérations immobilières dans une optique exclusivement économique. Ainsi, pour prendre un seul exemple, le « législateur fiscal européen » devrait-il s'abstenir d'employer l'expression de location, mais devrait plutôt avoir recours à une périphrase telle que celle de « mise à la disposition de l'usage d'un immeuble » ou toute autre formule équivalente sans contenu juridique précis.

La notion de location a en effet une définition juridique particulière dans chaque droit et rien ne garantit l'identité concrète entre ces diverses définitions. Comment affirmer, par exemple, que le contrat donnant à une partie le droit d'exploiter les ressources du sous-sol recevra la même qualification en droit allemand et en droit français ? La question deviendrait encore plus aiguë dans le cas où d'autres États, dont les structures juridiques peuvent être très différentes, viendraient à adhérer à la Communauté.

Il faut toutefois faire remarquer que la deuxième directive a précisément utilisé la terminologie « économique » que nous recommandons. Par exemple, la directive a défini la livraison de bien comme le transfert du pouvoir de disposer d'un bien *comme* un propriétaire. Or, la directive ne se fixant pour but que l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, les divers pays ont le plus souvent repris les cadres, la terminologie et l'interprétation de leur ancienne législation. Le problème des travaux immobiliers illustre bien cette tendance. Même entre les législations qui

ont considéré, suivant la directive, que les travaux immobiliers devaient être assimilés à des livraisons de biens, des divergences subsistent. Il est impossible d'affirmer que les mêmes travaux seront considérés comme livraisons en Allemagne, aux Pays-Bas et au Grand-Duché. Le mouvement centrifuge des législations nationales ne peut que s'accroître au fil des décisions judiciaires et des interprétations administratives.

57. Nous croyons donc que la notion d'assiette uniforme implique en pratique l'adoption d'une terminologie uniforme et un contrôle juridictionnel unique (ainsi qu'une interprétation administrative centralisée). Cette terminologie doit être propre à la TVA, distincte de celle du droit privé ou de celle d'autres branches du droit fiscal. Le recours fréquent de législations nationales à des notions juridiques internes, dérivées soit du droit privé, soit d'autres branches du droit fiscal, est en principe incompatible avec la notion d'assiette uniforme.

L'unité d'interprétation, qui ne s'impose pas dans un processus d'harmonisation, prend au contraire une importance cruciale dans la recherche d'une uniformisation juridique. Il ne peut suffire, par exemple, d'arriver à une définition unique de la notion d'assujetti. Une telle définition, forcément générale, laissera toujours subsister de nombreux problèmes d'interprétation. Il suffit de penser à l'état actuel des droits où, sous l'identité formelle de la notion d'assujetti, se glissent des réalités de fait très différentes.

Nous ne faisons évidemment qu'indiquer ici le but à atteindre et les moyens qu'il serait souhaitable de mettre en œuvre à cette fin. La question de savoir si la Communauté dispose des pouvoirs juridiques nécessaires et quelles techniques (directive ou règlement) devront être de préférence utilisées déborde du cadre de ce rapport.

58. Le *contenu* de la notion de l'assiette uniforme est lui-même fort large. La décision du 21 avril 1970 ne donne évidemment pas au terme « assiette » son sens technique étroit. A notre avis, il recouvre ce qu'il est de coutume d'appeler « structures » de l'impôt par opposition au taux. L'assiette qu'il s'agit d'uniformiser comprend donc tous les éléments constitutifs de l'impôt à la seule exception des taux et des règles de procédure contentieuse.

L'uniformisation de l'assiette de la TVA implique donc une définition commune des structures de l'impôt, notamment en ce qui concerne la notion d'assujetti, la détermination des opérations imposables et exonérées, la fixation des bases d'imposition et la réglementation des régimes particuliers.



59. Dans la présente étude, nous devons toujours considérer que tous les éléments de l'assiette uniforme dont nous ne traitons pas directement ont déjà été définis. Par exemple, en utilisant le terme assujetti, nous supposons toujours que ce terme a reçu une signification et un rôle uniforme dans tous les pays.

Dans ces limites, notre étude vise à apporter des éléments de solution à la définition des opérations immobilières imposables à la TVA. L'objet principal de la recherche est donc la définition d'*opérations imposables, exonérées et hors champ*. Mais nous serons amenés à déborder sur d'autres aspects du problème, notamment sur l'étude

- 1) *de la notion d'assujetti*, dans la mesure où il paraîtrait que cette notion pourrait ou devrait recevoir une définition spéciale en matière immobilière,
- 2) *des modes de détermination des bases imposables*, dans la mesure où il se révélerait que les problèmes relatifs soit à la fixation du montant imposable de l'opération, soit à l'exercice du droit à déduction devraient recevoir une solution spécifique,
- 3) *des régimes particuliers*, au cas où ils ont une incidence sur le régime adopté en matière d'opérations immobilières, ou subissent les effets de celui-ci.

#### SECTION 4

##### **Contraintes résultant de la poursuite de l'objectif de neutralité (point 53) et de l'objectif d'uniformisation de l'assiette de la TVA (point 55)**

60. L'égalité parfaite de concurrence entre toutes les entreprises établies dans le Marché

commun exigerait pour sa réalisation que l'utilisation ou l'acquisition de tout immeuble quelconque par un assujetti soit soumise à la TVA. C'est à cette seule condition en effet que les produits et services faisant l'objet d'échanges intra-communautaires peuvent être libérés de toute taxe occulte non déductible.

Du point de vue de l'égalité concurrentielle, la taxation des opérations effectuées au profit des particuliers n'entre pas en ligne de compte. Toutefois, il est clair que cette taxation a une incidence sur les opérations subséquentes qui, elles, peuvent être effectuées au profit d'assujettis (p. ex., location par un particulier à un assujetti, revente par un particulier à un assujetti). On serait dès lors conduit, pour aboutir à une neutralité intégrale, à appliquer la TVA à toutes les opérations immobilières quelconques afin d'éviter les ruptures de chaîne.

Il suffit de formuler une telle hypothèse pour se rendre compte de son caractère impraticable et irréaliste. Mais il y a plus. Nous croyons qu'une telle solution est contraire à la nature et à la fonction de la TVA, autrement dit à son assiette, telle qu'elle a été définie par les directives et telle qu'elle doit servir de base au prélèvement communautaire.

Le concept primordial nous semble donc être celui d'assiette de la TVA. L'objectif de neutralité doit lui être subordonné, c'est-à-dire qu'il doit être réalisé dans toute la mesure où la structure et la technique de la TVA le permettent. Il s'agit là d'une question d'équilibre entre contraintes qui peuvent se révéler divergentes. L'étude de la spécificité du phénomène immobilier au regard des taxes sur le chiffre d'affaires va nous permettre d'examiner ce problème d'une manière plus approfondie.

## CHAPITRE II

### Spécificité du phénomène immobilier au regard des taxes sur le chiffre d'affaires

#### SECTION I

#### Le régime fiscal des opérations immobilières dans les pays ayant adopté la TVA

##### § 1 – SITUATION AU SEIN DE LA COMMUNAUTÉ

###### A – Les directives

61. La première directive du 11 avril 1967 ne contient aucune allusion directe au régime des opérations immobilières et, plus spécialement, à celui des mutations affectant des terrains ou des immeubles bâtis.

Le préambule fait essentiellement état de la nécessité d'instaurer des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la *libre circulation des marchandises* et des *services* dans le Marché commun.

Aux termes de l'article 1: «Les États membres remplacent leur système actuel de taxes sur le chiffre d'affaires par le système commun de taxe sur la valeur ajoutée défini à l'article 2».

En vertu de l'article 2, le principe du système commun est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services.

62. Suivant l'article 5 de la deuxième directive du 11 avril 1967, est considéré comme «livraison d'un bien» le transfert du pouvoir de disposer d'un *bien corporel* comme un propriétaire. Doit également être considérée comme livraison de bien «la délivrance d'un travail immobilier, y compris celui comportant l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble» (art. 5, paragraphe 2, lettre e).

L'annexe A (point 3 ad. art. 5, paragraphe 1) précise que, par «bien corporel», il faut entendre les biens corporels tant meubles qu'immeubles.

Toutefois, les États membres qui ne pourraient considérer les travaux immobiliers comme des

livraisons, devront les ranger dans la catégorie des prestations de services en les soumettant au taux qui leur serait applicable si elles étaient considérées comme des livraisons.

63. Dans le cadre des diverses législations nationales, telles qu'elles existaient avant l'entrée en vigueur de la TVA, les travaux immobiliers étaient soumis aux impôts sur le chiffre d'affaires, tandis que les mutations immobilières étaient passibles d'un droit de mutation.

En stipulant que les États membres remplacent leur système de taxes sur le chiffre d'affaires par le système commun de taxe sur la valeur ajoutée, la première directive ne paraissait pas mettre en cause cette dualité de régime: les travaux immobiliers précédemment soumis à une taxe sur le chiffre d'affaires devaient dorénavant subir la TVA. Mais le régime des mutations immobilières n'était en rien, semble-t-il, modifié.

La deuxième directive va nettement plus loin en ce qu'elle énonce que doit être considéré comme une livraison de bien, soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel - meuble ou immeuble - comme un propriétaire. Les mutations immobilières sont ainsi englobées dans le champ d'application de la TVA au même titre que les travaux immobiliers.

On ne perdra pas de vue par ailleurs que les cessions de droits incorporels, notamment les cessions de droits immobiliers, doivent être rangées en principe parmi les prestations de services (annexe A, point 9 ad. art. 6, paragraphe 1). Les locations immobilières sont également des prestations de services eu égard aux termes très généraux de l'article 6 de la deuxième directive. Toutefois, elles peuvent être exclues du champ d'application de la TVA en vertu du paragraphe 2 du même article.

64. La deuxième directive contient un tempérament assez peu explicite, sur lequel il importe d'attirer l'attention. Aux termes de l'article 10,

paragraphe 3, «chaque État membre peut, sous réserve de la consultation prévue à l'article 16, déterminer les autres exonérations qu'il estime nécessaires».

#### B – Les législations nationales

65. Nous nous contenterons ici de souligner les caractères essentiels des législations adoptées en exécution des directives, l'exposé de ces législations ayant déjà été fait dans le cadre du titre I du présent rapport.

D'une manière générale, les travaux immobiliers sont soumis à la TVA. Par contre, les législateurs nationaux se sont montrés assez réticents quant à l'application de la TVA aux mutations immobilières.

Dans la plupart des cas, celles-ci restent soumises aux droits de mutation. On trouve toutefois certaines exceptions à cette règle; elles ont une portée variable selon la législation envisagée. Tantôt joue un critère de «temps écoulé», tantôt un critère personnel: la qualité du vendeur.

On peut ranger les législations nationales en plusieurs groupes distincts selon les idées dont elles s'inspirent:

- 1) La France et la Belgique ne soumettent à la TVA que les livraisons d'immeubles qui viennent d'être érigés, c'est-à-dire celles qui ont lieu dans un certain *décalai*. Les autres livraisons d'immeubles sont soumises aux droits de mutation.
- 2) L'Allemagne et le grand-duché de Luxembourg laissent les livraisons d'immeubles sous l'empire des droits de mutation et ne les soumettent jamais obligatoirement à la TVA. Les deux législations prévoient cependant une faculté d'option quand un assujetti livre un immeuble à un autre assujetti.
- 3) Aux Pays-Bas, la livraison d'un immeuble par son constructeur est assujettie à la TVA ainsi que toute livraison subséquente quand le vendeur a pu opérer la déduction de la taxe en amont. Selon les cas, la TVA est prélevée seule ou cumulativement avec le droit de mutation.
- 4) En Italie, selon les éléments dont nous disposons, toutes les livraisons d'immeubles par un assujetti à l'exception des terrains agricoles, seront soumises à la TVA.

Au sujet des terrains, la Belgique a adopté une solution qui lui est particulière. La livraison du terrain est toujours exonérée de la TVA,

même si le bâtiment qui y est construit est soumis à la taxe.

Pour les locations immobilières, l'Allemagne, la France, le Luxembourg et les Pays-Bas connaissent un régime d'option. Celui-ci est également prévu dans la législation belge mais le régime n'a pas encore été organisé.

#### § 2 – SITUATION DANS D'AUTRES PAYS AYANT ADOPTÉ LA TVA

66. Aucun des pays qui, en dehors de la Communauté économique européenne, ont adopté la TVA, n'a étendu systématiquement le champ d'application de celle-ci en matière immobilière.

En *Norvège* (loi du 9 juin 1969), la TVA ne s'applique qu'aux biens meubles corporels. Toutefois, les arbres et récoltes, vendus séparément du fonds ainsi que les droits d'extraire du sable, du gravier, de la terre ou d'autres ressources naturelles sont considérés comme meubles. Au *Danemark* (loi du 31 mars 1967), la TVA ne vise que les biens meubles corporels. En *Suède* (loi du 6 juin 1968), la TVA ne s'applique qu'aux biens meubles corporels. Mais étant donné que les travaux immobiliers sont taxables, les ventes de bâtiments récemment construits sont aussi soumises à la TVA. Les ventes ultérieures sont exonérées (section 9 de la loi du 6 juin 1968).

Nous citons ici pour mémoire le projet avorté de TVA que la mission *Shoup* recommandait pour le Japon. Dans ce projet, les achats et ventes d'immeubles étaient soumis au régime normal de la TVA. Par contre, les locations immobilières étaient exonérées dans le chef du bailleur. Ces locations étaient donc exonérées dans le chef des particuliers locataires et taxées sur leur montant brut si le locataire était une entreprise taxable <sup>(1)</sup>.

#### SECTION 2

##### Nature et fonction de la TVA

67. L'objectif poursuivi a été clairement défini dans le préambule de la première directive: instaurer des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services dans le Marché commun.

Pour atteindre cet objectif, il est décidé d'appliquer un impôt général sur la consommation exactement proportionnel aux prix des biens et des services.

(1) C.K. Sullivan, *The tax on value added*, p. 132.

Selon les directives de la CEE, la TVA est à la fois une «taxe sur le chiffre d'affaires» (1re directive, art. 1, alinéa 1) et un «impôt général sur la consommation» (1re directive, art. 2, alinéa 1).

La première dénomination a trait à la manière dont est perçu l'impôt, à la base d'imposition. Cette base d'imposition est «une donnée économique et comptable: le chiffre d'affaires, c'est-à-dire le prix global des produits vendus ou des services rendus par l'entreprise au cours d'une période donnée» (1).

La seconde dénomination met en relief la matière imposable, c'est-à-dire le donné économique de l'imposition. Ce sont les biens et services livrés à la consommation finale.

En utilisant l'expression de «taxe sur le chiffre d'affaires», les directives mettent l'accent sur le fait que:

- 1) la TVA est un impôt synthétique, basé sur une donnée globale: le chiffre d'affaires. La TVA ne peut normalement s'appliquer qu'à des opérations réalisées «en série», non à des opérations isolées,
- 2) la TVA n'atteint que les opérations des entreprises (assujettis) qui sont les sujets actifs de l'impôt. La notion d'entreprise suppose, à tout le moins, une certaine activité, une répétition d'actes et une certaine permanence.

Il apparaît de prime abord contraire à l'essence de la taxe que la TVA puisse s'appliquer à une opération isolée, à plus forte raison si celle-ci est le fait d'un particulier. La seule justification d'une telle taxation serait le rétablissement de l'égalité concurrentielle compromise (2).

L'expression d'«impôt général sur la consommation» indique:

- 1) que seuls les biens de consommation doivent être taxés, une seule fois, sur leur prix au consommateur final,
- 2) que tous les biens de consommation doivent subir l'impôt.

Ce qui est visé ici est l'assiette macro-économique de l'impôt, l'équivalence entre la TVA et une taxe unique sur le commerce de détail.

Impôt sur la consommation, la TVA se situe donc dans le cadre de la législation fiscale à l'opposé de l'impôt sur le capital. Elle n'est pas un impôt sur les mutations. A cet égard, il y a incompati-

bilité totale entre la TVA et les droits d'enregistrement qui atteignent divers types d'opérations juridiques, notamment les mutations immobilières.

La TVA n'est pas davantage un *impôt sur les plus-values*. Celles-ci peuvent être soumises, selon le cas, à un impôt sur le capital ou un impôt sur le revenu. La TVA frappe le prix du bien ou du service consommé, non une éventuelle plus-value.

La TVA n'est pas non plus un *impôt sur le revenu*. C'est le prix du bien ou du service qui est taxé, non le profit éventuel.

Le moyen technique qui concilie l'établissement d'une taxe sur le chiffre d'affaires à chaque stade et l'impact de la TVA comme taxe unique sur la consommation est la perception échelonnée de l'impôt. Selon les directives européennes, ces paiements fractionnés se font par déduction immédiate «taxe de taxe». La méthode des paiements fractionnés joue un rôle décisif dans la détaxation de l'investissement. En effet, seule la taxation de l'acquisition de l'investissement permet, selon les directives, la récupération des taxes en amont (3).

Dès lors, toute exonération portant sur l'acquisition de biens d'investissement paraît contraire à la fois à la définition de la TVA en tant que «taxe sur la consommation» et à l'exigence de neutralité. Par contre, l'organisation de la TVA comme «taxe sur le chiffre d'affaires» s'oppose en principe à sa perception sur les opérations des particuliers.

La technique des paiements fractionnés doit, d'autre part, rester au rang des simples moyens. Il ne peut être question d'appliquer la TVA à toute plus-value, sous prétexte qu'il y a une différence de prix à laquelle il est possible d'appliquer la TVA. Pour être taxable, la plus-value doit présenter le caractère d'une «valeur ajoutée» au sens de la comptabilité nationale. Mais il s'agit là d'une simple indication et non d'un critère précis. Les exigences fiscales sont différentes de celles de la comptabilité nationale.

69. La combinaison des divers aspects de la TVA pose en matière immobilière des problèmes tout à fait spécifiques. D'un côté, la technique des taxes sur le chiffre d'affaires conduit à restreindre le champ de l'impôt aux opérations faites par des assujettis. D'autre part, la définition de l'impôt en tant que «taxe à la consommation» et le souci d'éviter les cumuls d'impôt exigeraient en principe que les acquisitions immobilières des assujettis ou, plus généralement, toute utilisation d'un immeuble par une entreprise soit soumise à la

(1) L. Mehl, Science et technique fiscales, PUF, 1959, t. I, p. 166.

(2) 2e directive, annexe A, point 2, 3e alinéa.

(3) 2e directive, art. 11, paragraphe 2.

TVA. Il faut ajouter que la méthode des paiements fractionnés ne s'impose que dans les secteurs où les taxes sur les entrées influencent les prix de vente.

70. A ces difficultés il faut ajouter que le concept de *consommation*, pourtant essentiel, n'a jamais fait l'objet d'une définition précise. Jusqu'à présent, il a été admis que tout bien ou service acquis par un particulier est un bien de consommation. Ce faisant, la technique de la TVA a adopté les conventions simplificatrices de la comptabilité nationale, qui assimile la consommation aux *achats* correspondant des particuliers et administrations. Il est pourtant évident que lorsqu'un immeuble est vendu par un particulier à un assujéti, son prix de vente échappe à la consommation directe. D'autre part, pour les biens durables de consommation, il se produit un décalage important dans le temps entre le fait générateur «juridique» de l'impôt (l'achat) et son fait générateur «économique» (la consommation).

71. Parallèlement à la notion de consommation, le régime fiscal de l'investissement doit être précisé. A l'heure actuelle, dans tous les pays du Marché commun, une part plus ou moins importante de l'investissement immobilier des entreprises est non seulement exonérée de la TVA, mais encore assujétiée à un *impôt spécifique non déductible*. Ainsi, non seulement la chaîne des déductions est rompue, mais l'acquisition de l'investissement est soumise à une charge fiscale supplémentaire susceptible de grever les coûts. Cette taxation va évidemment à l'encontre du principe selon lequel, en régime TVA, l'investissement est net de toutes taxes.

### SECTION 3

#### Caractéristiques des opérations immobilières

«La TVA, impôt indirect, est peu apte à saisir des phénomènes qui s'étalent dans le temps» (Lauré, Au secours de la TVA).

72. Nous avons vu qu'aucun des pays qui a instauré la TVA n'a intégré l'ensemble des opérations immobilières dans le champ d'application de cet impôt.

Cette simple constatation permet déjà de présumer qu'une telle intégration se heurterait certainement à de sérieuses difficultés.

Dès lors, avant même de procéder à une analyse détaillée des régimes adoptés dans les différents pays de la Communauté en matière immobilière, et surtout avant de rechercher quels pourraient être en ce domaine les critères d'une harmonisation et de l'adoption d'une assiette uniforme, il nous

paraît indispensable de rechercher quelles sont les principales raisons de cette situation.

La phrase de Lauré citée ci-dessus, aussi laconique qu'elle soit, constitue déjà une première approche du problème.

Tenant d'approfondir celui-ci, nous distinguerons différents ordres d'éléments que nous analyserons successivement:

- 1) durée de vie économique des immeubles
- 2) caractère hybride du marché immobilier
- 3) fragmentation du marché immobilier
- 4) importance des plus-values immobilières
- 5) caractère productif des immeubles
- 6) réglementation administrative du marché immobilier.

#### § 1 – DURÉE DE VIE ÉCONOMIQUE DES IMMEUBLES

Envisageons successivement le cas des terrains et celui des bâtiments.

##### A – Les terrains

73. Sauf rares exceptions, les terrains n'ont ni commencement, ni fin. En soi, la possession d'un terrain correspond à celle d'un «certain espace».

Les terrains ne sont pratiquement jamais «produits»<sup>(1)</sup>. En tant que facteurs naturels de production, ils sont appropriés, utilisés, cédés, mais non produits.

De même, sauf cas exceptionnels<sup>(2)</sup>, les terrains ne se déprécient pas par l'usage qui en est fait.

Nous ne pouvons donc pas appliquer à cet élément physique le même schéma de réflexion qu'aux autres biens (meubles et immeubles) qui, à partir d'un certain processus de production, sont livrés en tant que biens neufs à la consommation.

74. La terminologie de la TVA distingue les biens neufs et les biens d'occasion. Le bien neuf est taxé, à la sortie du circuit économique, une seule fois, sur sa valeur totale. Il n'est plus taxé dans les mutations ultérieures qui pourraient intervenir entre particuliers. Dans la première partie du processus, le bien est censé augmenter de valeur à la suite de l'intervention d'entreprises (au sens de la TVA). Après sa livraison au consommateur, le bien est supposé perdre de sa valeur par le simple fait du passage du temps, de l'usage ou de l'obsolescence.

(1) On peut toutefois envisager des cas exceptionnels: assèchement du Zuiderzee par exemple.

(2) Citons parmi ces exceptions: les mines et carrières notamment.

Nous ne retrouvons en rien ce schéma pour les terrains.

- 1) On ne peut évidemment parler de début du «cycle économique» pour un terrain, ni voir dans l'intervention des entreprises la cause d'une «valeur ajoutée». Cette opinion sera cependant nuancée ci-après.
- 2) On ne peut non plus parler de la fin du «cycle économique», de mise à la disposition à la consommation, qui entraînerait naturellement une perte de valeur.

Que l'on se situe donc dans l'optique de la TVA en tant que taxe qui porte sur la «production nationale» ou sur la «consommation nationale», les terrains semblent tout à fait inaptes à servir de base à la TVA, puisqu'ils ne sont *ni produits, ni consommés*.

75. Le problème est toutefois plus complexe que les remarques précédentes ne semblent l'indiquer.

- 1) Les terrains connaissent évidemment des variations de valeur qu'il est tentant de considérer comme une valeur ajoutée taxable.

Ces «valeurs ajoutées» sont théoriquement taxables si elles découlent de l'activité d'une entreprise qui, par sa connaissance du marché, son organisation technique, revend plus cher qu'elle n'a acheté. L'activité de cette entreprise n'est pas fondamentalement différente de celle du commerçant qui achète des marchandises quelconques pour les revendre. Dans les deux cas, un professionnel rapproche une offre d'une demande et reçoit la rémunération de son activité d'intermédiaire. Qu'il n'y ait pas d'«acte de production» au sens strict du terme ne constitue en rien un obstacle à l'application de la TVA.

- 2) Si le sol comme tel, comme espace approprié, ne peut être «produit», il peut faire l'objet d'actes économiques de production qui lui ajoutent une certaine valeur. Un terrain agricole bien cultivé et bien entretenu, un terrain à bâtir aménagé auront plus de valeur qu'un terrain en friche. Dans l'un et l'autre cas, une activité économique est à la source de la plus-value du terrain. Le prix de vente ne distinguera évidemment pas entre le prix du sol nu (à supposer que l'on puisse définir celui-ci) et le prix du travail qui y est incorporé. Si l'on exempte les livraisons de terrains de la TVA, on exempte du même coup le travail qui peut être incorporé dans leur valeur (si le bien est livré à un particulier), ou on le taxe deux fois (si le bien est livré à une entre-

prise). Quand on y regarde de plus près, la distinction entre le terrain aménagé (p. ex. le terrain loti) et un terrain bâti, est tout à fait artificielle.

Dans les deux cas, une certaine somme de travail s'est incorporée au sol de manière tout à fait indissociable. La personne qui livre un bâtiment ne livre pas le sol plus une construction, puisque précisément la construction n'a d'existence que reliée physiquement au sol. Il paraît a priori arbitraire de séparer ces deux éléments qui font un tout indivisible.

En définitive, les terrains apparaissent être une «matière première» de l'activité économique qui peut être livrée, soit dans son état brut, soit après un processus industriel, soit directement par les particuliers qui en sont détenteurs, soit par les entreprises. Il reste vrai que les terrains ne sont jamais consommés si l'on identifie la consommation à la destruction physique du bien. Mais ils peuvent être et sont effectivement utilisés, soit pour satisfaire aux besoins des particuliers et de la collectivité, dans lequel cas ils apparaissent certainement comme des biens de consommation, soit pour satisfaire aux besoins des entreprises, dans lequel cas ils constituent des investissements.

## B – Les constructions en général

6. Nous avons vu combien il était arbitraire, au point de vue fiscal, de distinguer un terrain aménagé d'une construction au sens strict. La différence entre ces deux cas semble être plus de degré que de nature. Dans les deux éventualités, du travail s'est incorporé au sol pour donner à l'ensemble produit sa valeur totale.

Envisagées isolément, les constructions présentent les mêmes caractéristiques que tout autre bien produit. Un point de départ peut être fixé à la construction. Après le processus industriel de production, éventuellement prolongé par une étape de commercialisation, le bien «neuf» au sens de la TVA a normalement atteint sa valeur optimale. Livré aux entreprises comme bien intermédiaire de production ou au particulier comme bien de consommation, la construction se déprécie. Le seul et important problème qui se pose à cet égard est que cette dépréciation est exceptionnellement lente par rapport à celle de la plupart des meubles corporels. Elle peut même être annulée par des facteurs externes, par exemple la situation favorable du terrain ou une hausse du niveau général des prix. La durée des constructions pose un problème fiscal qui présente une double face selon que l'utilisateur est un particulier ou une entreprise :

- a) si l'utilisateur est un particulier, la TVA atteindra à vrai dire plus l'achat du bien que sa consommation, celle-ci étant étalée dans le temps;
- b) si l'utilisateur est une entreprise, la déduction immédiate de la TVA grevant son achat représente un avantage financier d'autant plus substantiel que le bien acquis se déprécie plus lentement.

Pour faire image, on pourrait dire que, dans le premier cas, le particulier détient dans son patrimoine un élément taxé, alors que cette taxation n'est pas encore pleinement justifiée, puisque la consommation n'a pas encore été menée à son terme alors que, dans le second cas, l'entreprise détient dans son patrimoine un élément non taxé, alors que cette détaxation n'est pas encore pleinement justifiée, puisque l'utilisation économique de l'immeuble n'est pas achevée.

## § 2 – CARACTÈRE HYBRIDE DU MARCHÉ IMMOBILIER

77. On sait l'importance de la notion d'égalité de concurrence en matière de TVA. Tous les raisonnements faits à ce sujet supposent une *offre homogène* constituée par des entreprises livrant à des particuliers ou à des entreprises. Dans les conditions normales, la demande des entreprises est avantagée par rapport à celle des particuliers, puisque les entreprises jouissent du droit à déduction. Cet avantage est justifié par la conception selon laquelle seule la demande finale de biens de consommation doit être taxée.

L'homogénéité de l'offre est une des conditions essentielles de la neutralité de la TVA. Il faut veiller à cet égard à traiter de manière égale les divers offrants, par une définition très large de l'assujettissement. Aussi loin qu'on aille dans ce sens, il subsiste des inégalités de concurrence quand un particulier accomplit, pour lui-même ou pour un tiers, une activité qui, réalisée par une entreprise, aurait été taxable.

Dans notre système économique où la quasi-totalité des biens et services sont produits par des entreprises dans des conditions de productivité telles que les particuliers ne peuvent rivaliser avec elles, ces distorsions de concurrence restent très marginales.

L'offre des biens immeubles est totalement différente. Il faut distinguer ici entre :

- 1) *les terrains*, appropriés tant par des non-assujettis (particuliers et autorités publiques) que par des assujettis (dont une grande part

est soumise à un régime spécial: le forfait agricole)<sup>(1)</sup>;

- 2) les bâtiments et constructions neufs qui, sous des formes juridiques certes différentes, sont offerts presque exclusivement par des entreprises (entreprises de constructions, promoteurs, marchands de biens);
- 3) *les bâtiments anciens* pour lesquels des sous-distinctions sont nécessaires :

- les bâtiments industriels, en raison de leurs caractéristiques intrinsèques, sont offerts en vente dans la majorité des cas par des entreprises;

- la situation est beaucoup plus complexe pour les bâtiments commerciaux. Dans ce domaine, il sera fréquent :

- a) qu'un immeuble soit offert par un particulier à une entreprise, et ce en concurrence avec d'autres vendeurs assujettis,
- b) qu'un même immeuble soit demandé à la fois par des particuliers et par des assujettis,
- c) qu'un même immeuble passe successivement entre les mains d'assujettis et de particuliers;

- la situation est plus complexe encore lorsqu'il s'agit d'immeubles affectés à l'exercice d'une profession libérale.

Les problèmes à résoudre deviennent quasi inextricables lorsqu'on se trouve en présence des situations suivantes :

- affectation mixte d'un immeuble (usage professionnel et usage privé),
- changement dans l'affectation d'un immeuble,
- mutations à titre gratuit.

78. Comme on le voit, la complexité du problème immobilier vient pour une bonne part de ce que, dans la plupart des cas, assujettis et particuliers sont en concurrence directe. On ne peut donc se contenter d'appliquer les principes de droit commun de la TVA - c'est-à-dire taxer toutes les livraisons des assujettis - sans créer de graves distorsions de concurrence. Selon la personnalité de l'acquéreur (assujetti ou particulier), il sera

(1) Il en va cependant autrement quand la vente de terrains à bâtir est le monopole de fait de collectivités publiques, auxquelles il est aisé de donner le statut d'assujetti. Tel est le cas, par exemple, aux Pays-Bas.

plus ou moins avantageux de s'adresser à un assujetti ou à un particulier. Il faut aussi tenir compte de l'existence des droits de mutations, auxquels les États ne semblent pas prêts à renoncer, du moins pour les transactions entre particuliers.

Ajoutons que, dans tous les cas, il sera nécessaire de maintenir l'égalité de traitement fiscal entre la location immobilière et l'acquisition d'un immeuble. Or, le marché de la location d'immeubles est autant, sinon plus diversifié, que le marché immobilier lui-même.

Toutefois, en matière de constructions nouvelles, les choses se présentent tout différemment. La construction immobilière étant au fond des choses une activité industrielle, seules des entreprises y interviennent. La même remarque s'applique à la commercialisation des immeubles récemment construits. Ces deux secteurs d'activité doivent être assujettis à la TVA. Le seul problème qui se pose à cet égard est celui de savoir si - et éventuellement comment - la valeur du terrain sera soumise à la TVA.

79. On ne peut évoquer le caractère hybride du marché immobilier sans penser aussitôt au *problème des ruptures de chaîne*. Le système des déductions constitue une des caractéristiques fondamentales de la TVA telle qu'elle a été instaurée. Son application est relativement aisée aussi longtemps qu'on se situe dans le circuit de la production ou de la commercialisation, dans lequel n'interviennent normalement que des assujettis. Tout se complique lorsque, dans la filière des mutations, interviennent successivement des particuliers et des assujettis. L'application des principes de la TVA aurait donc souvent en matière immobilière un caractère cumulatif, soit qu'un assujetti revende un immeuble qu'il a acquis avant l'entrée en vigueur de la taxe, soit qu'il revende un immeuble qu'il a acquis d'un particulier, ce dernier l'ayant lui-même acheté à un assujetti.

### § 3— FRAGMENTATION DU MARCHÉ IMMOBILIER

80. Ainsi que le souligne la première directive, l'instauration de la TVA tend à permettre d'atteindre l'objectif essentiel du traité: création d'un *marché commun* comportant une saine concurrence. Ceci implique un régime fiscal

- ne faussant pas les conditions de concurrence,
- n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services dans le Marché commun.

Or, seuls les biens meubles et les services sont appelés à circuler. Ce n'est donc que pour eux

-semble-t-il - que des distorsions peuvent surgir sur le plan communautaire.

Les immeubles ne circulent pas. En ce qui les concerne, le problème des distorsions ne semble se poser qu'à l'échelon national, non à celui de la Communauté. Comme on l'a déjà fait remarquer, il n'existe pas de marché commun des immeubles et il ne peut être question d'en établir un <sup>(1)</sup>. Le marché immobilier est par nature un marché régional, voire local. On constate ainsi que, dans certains États fédéraux, les taxes frappant les mutations immobilières ne sont pas unifiées, sans que cette diversité cause de graves distorsions de concurrence.

81. Le problème est cependant plus complexe. L'immeuble peut être un bien d'investissement. A ce titre, son coût interviendra dans la détermination du prix de revient et, par conséquent, du prix de vente des marchandises. Dès lors, l'harmonisation des régimes fiscaux des immeubles doit être souhaitée dans la mesure où le maintien des régimes différenciés peut avoir une incidence sur le coût des marchandises et des services.

Cette incidence est variable selon que l'on se trouve en présence de bâtiments neufs, de bâtiments anciens ou de terrains.

#### A — Bâtiments neufs

82. Leur coût est directement influencé par celui des matières premières et des services. Si l'on veut éviter des distorsions, il est souhaitable que l'«entrepreneur» ou le «constructeur-vendeur» puisse déduire les taxes acquittées en amont de manière à pouvoir fixer un prix hors taxe, auquel viendra bien entendu s'ajouter la TVA. Si l'acquéreur du bien ou le maître de l'ouvrage est un assujetti, le régime des déductions pourra alors jouer normalement.

#### B — Bâtiments anciens

83. Si l'on fait exception des constructions très récentes, on peut affirmer que, d'une manière générale, le coût d'un bâtiment ancien n'est pas influencé par les taxes acquittées en amont à l'occasion de sa construction. Le prix est déterminé par l'état du marché immobilier au moment de la vente. Nous croyons dès lors pouvoir soutenir que, dans ce domaine, il n'y a guère de rémanence d'impôt.

(1) Rapport fait au nom de la commission du marché intérieur sur la proposition de la Commission de la CEE au Conseil relative à une deuxième directive en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, P.E. Doc. Séance, 1966-67, n° 1, p. 14.



Le problème n'est pas résolu pour autant. Si la vente du bâtiment ancien reste soumise à un droit de mutation non déductible, ce droit fera partie intégrante du prix de revient si du moins l'on suppose que cet impôt est répercuté sur l'acheteur. Dès lors, l'assujetti qui acquiert l'immeuble, sera amené à tenir compte de l'impôt acquitté pour fixer le prix des marchandises qu'il produit ou des services qu'il preste.

#### C – Terrains

84. A première vue, on serait tenté de croire que le cas des terrains est identique à celui des bâtiments anciens: leur prix est déterminé par l'état du marché immobilier; l'incidence des taxes acquittées en amont paraît dès lors négligeable.

La chose est cependant inexacte pour les terrains aménagés. Le prix de ceux-ci peut être influencé de manière directe par les travaux de mise en valeur: infrastructure d'un zoning industriel, défrichement d'une terre etc.

D'autre part, étant donné la pénurie de terrains, il semble probable que les droits de mutation soient répercutés sur l'acheteur dans une plus large mesure en matière de terrains qu'en matière de bâtiments anciens.

85. Nous retiendrons de ce bref exposé

- 1) que l'incidence des taxes perçues sur les opérations immobilières n'est qu'*indirecte*; elle ne se manifeste qu'à concurrence de la répercussion que ces taxes peuvent avoir sur les prix des produits et des services;
- 2) que cette incidence est *variable* selon la nature des biens envisagés.

Ajoutons qu'elle varie aussi selon les divers types d'entreprises. L'incidence du coût de l'équipement immobilier sera évidemment plus forte dans l'industrie ou dans le secteur hôtelier que dans la plupart des commerces de détail ou dans l'exercice d'un certain nombre de professions libérales.

#### § 4 – IMPORTANCE DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES

86. Tout le système TVA repose sur l'idée suivante: saisir le bien au moment où il atteint sa valeur optimale, c'est-à-dire au moment où il est livré à la consommation.

C'est normalement à la fin du cycle de production et de distribution que le bien atteint sa valeur la plus élevée. A partir du moment où il est livré au consommateur, il est

- soit consommé directement;

- soit utilisé: il perd alors sa qualité de bien neuf pour devenir un bien d'occasion, généralement soumis à dépréciation rapide.

Dans le secteur des biens mobiliers, on rencontre quelques exceptions à ce processus classique: antiquités, objets d'art, objets de collection notamment.

Dans le domaine immobilier, les plus-values sont extrêmement fréquentes. Elles ont des origines très diverses: dépréciation de la monnaie (il s'agit alors de plus-values fictives), accroissement de la valeur des terrains, renchérissement du coût de la construction, développement économique, etc.

L'application de la TVA aux livraisons immobilières des assujettis aurait donc pour effet de soumettre dans certains cas à l'impôt des gains en capital, de pures plus-values sans lien quelconque avec un processus de production ou de commercialisation. Ces mêmes plus-values seraient exonérées dans le chef des particuliers ou, du moins, subiraient un sort fiscal différent (droits de mutation).

87. Nous avons vu par ailleurs que dans le domaine immobilier les «ruptures de chaîne» sont assez fréquentes, un immeuble appartenant à un particulier pouvant être cédé à un assujetti.

On pourrait être tenté dès lors de résoudre la difficulté en percevant uniquement la TVA sur la plus-value lorsque de telles éventualités se présentent.

Mais, à partir de ce moment, la TVA risquerait de se confondre avec un impôt sur les revenus ou sur l'accroissement de la richesse. Elle n'aurait plus le caractère d'un véritable impôt sur le chiffre d'affaires, ni d'un impôt sur la consommation.

Il conviendra donc d'être extrêmement prudent dans ce domaine.

#### § 5 – CARACTERE PRODUCTIF DES IMMEUBLES

88. Les immeubles sont pratiquement les seuls biens corporels qui, en mains des particuliers, constituent une source de revenus. Si l'on excepte le cas des immeubles et appartements meublés, il est exceptionnel qu'un particulier donne en location des biens meubles lui appartenant. Au contraire, le marché des locations immobilières est très vaste. Quantité d'immeubles sont donnés en location par des particuliers. Ce marché couvre non seulement les immeubles d'habitation mais aussi les immeubles commerciaux, les immeubles affectés à l'exercice de professions libérales, voire les immeubles industriels.

Cette caractéristique des immeubles correspond à leur nature de *biens de placement* et de réservoirs de l'épargne. C'est faire violence à la réalité que de considérer les biens immobiliers uniquement comme des objets de consommation durable.

D'autre part, ainsi que nous l'avons déjà souligné il s'indique de mettre sur le même pied location et acquisition d'immeubles. Au point de vue de la TVA, l'élément déterminant est l'utilisation d'un bien, quel que soit le titre juridique qui fonde cette utilisation. Les régimes des livraisons et locations d'immeubles sont donc indissolublement liés.

## § 6 – RÉGLEMENTATION ADMINISTRATIVE DU MARCHÉ IMMOBILIER

89. Parmi les problèmes que nous serons amenés à examiner, le plus délicat est sans conteste celui du régime fiscal à réserver aux mutations de terrains.

Abordant ce problème avec les représentants des administrations fiscales nationales, nous avons été amenés à faire une constatation importante. Partout ont été adoptées ou sont en voie d'élaboration des règles de plus en plus strictes tendant à régir le marché des terrains et celui de la construction. Ces règles sont contenues dans des lois et règlements sur l'«urbanisme» ou sur l'«aménagement du territoire». Elles varient d'un pays à l'autre en fonction des conceptions plus ou moins dirigistes des législateurs et des circonstances: nécessité de combattre la hausse des prix et la spéculation immobilière, souci de conserver des zones vertes, désir de favoriser l'accès à la propriété, etc.

Le régime fiscal des opérations immobilières est inséparable de ce contexte économique, administratif et social. La découverte d'une solution commune sera rendue malaisée en raison de l'extrême diversité des réglementations, actuelles ou futures, du marché immobilier.

### SECTION 4

#### TVA et droits de mutation

### § 1 – DÉFINITION DES DROITS DE MUTATION

90. Par droits de mutation, nous entendons les impôts sur la circulation juridique des biens qui, dans tous les pays du Marché commun, grèvent l'acquisition et, dans certains cas, la location des immeubles.

L'expression «droits de mutation» peut sembler à certains égards assez équivoque, puisqu'elle

évoque la distinction, connue en matière d'enregistrement, entre droits d'acte et droits de mutation. Nous renonçons toutefois à utiliser l'expression de «droit d'enregistrement» pour les raisons suivantes:

- 1) en Allemagne, il ne s'agit pas d'un droit d'enregistrement, mais d'un impôt particulier (Grunderwerbsteuer);
- 2) aux Pays-Bas, une loi récente transforme le droit d'enregistrement en un droit dit de mutation (overdrachtsbelasting);
- 3) en France, le droit perçu est dénommé «droit d'enregistrement» ou «taxe de publicité foncière», selon les modalités administratives de sa perception.

91. Ces droits de mutation ont une origine commune. Ils ont été conçus à l'origine comme des taxes, des redevances visant à rémunérer les services rendus par l'État, notamment lors des transferts immobiliers. Avec l'élévation des taux, ce caractère originaire s'est tout à fait perdu. Bien plus, à côté des droits de mutation, subsistent certaines taxes (droit de transcription - taxe de publicité foncière au sens strict) dont le rôle spécifique est de rémunérer le service rendu par l'État lors des formalités de publicité foncière.

92. Un autre caractère commun des droits de mutation est leur profond enracinement dans les structures juridiques nationales. Les droits de mutation atteignent l'opération juridique en tant que telle. Précisément parce qu'ils sont le type de l'impôt juridique, ces droits sont de plus en plus critiqués. Ils introduisent en effet un facteur de rigidité dans la vie économique. Nous croyons cependant qu'il serait vain d'en espérer la suppression radicale dans un avenir très rapproché. Certains droits, traditionnellement rangés dans les droits de mutation, à savoir les droits sur les rassemblements de capitaux, sont cependant dès à présent en voie d'harmonisation dans leurs structures et leur taux.

93. Enfin, là où les droits de mutation avaient une sphère d'application très large, comme, par exemple, en Italie, en Belgique et au grand-duché de Luxembourg, on constate un rétrécissement progressif de ce champ d'application. De plus en plus, les droits de mutation se concentrent sur les transferts de biens immeubles.

### § 2 – PROBLÈME DU CUMUL ENTRE LES DROITS DE MUTATION ET LA TVA

#### A – Position du problème

94. Dans la mesure où la TVA frappe les opérations immobilières, cette perception doit-elle

être exclusive de tout autre impôt? Pourrait-on au contraire admettre la perception cumulative de la taxe sur la valeur ajoutée et d'un droit de mutation ou de tout autre impôt frappant l'opération juridique envisagée (droit de timbre ou d'enregistrement sur les locations immobilières, par exemple).

Les États se partagent à cet égard en deux groupes, les uns en faveur du cumul (Allemagne, grand-duché de Luxembourg et, avec des nuances importantes, Pays-Bas), les autres opposés à ce cumul. Les partisans du cumul font valoir que la TVA et les droits de mutation sont des impôts totalement distincts. Les droits de mutation sont des impôts sur la circulation juridique des biens, prélevés lors du transfert de propriété. La TVA est une taxe sur le chiffre d'affaires prélevée sur les livraisons de biens et prestations de services effectuées par les assujettis. Tant l'assiette que la base de l'impôt, le fait générateur que la personne du redevable sont ou peuvent être différents.

En Allemagne et au Grand-Duché, le cumul peut aussi s'expliquer dans une certaine mesure par le fait que l'application de la TVA dépend toujours de l'exercice d'un droit d'option, encore qu'en France et en Belgique l'option pour la TVA soit exclusive de la perception de tout droit d'enregistrement.

Les droits allemands et luxembourgeois introduisent toutefois une discrimination grave dans le secteur de la construction et des bâtiments neufs. Selon les formules juridiques utilisées, la charge fiscale supportée par la construction variera dans des proportions importantes.

Le droit néerlandais est plus intéressant en ce qu'il tente de justifier un cumul partiel de la TVA et des droits de mutation. Il s'indique donc d'examiner cette solution.

#### B – Le régime néerlandais

95. Celui-ci peut être résumé comme suit:

- 1) La cession d'un immeuble par l'assujetti qui l'a construit est soumise à la TVA, et est exonérée du droit de mutation. Le même régime est applicable aux reventes d'immeubles neufs qui ont été acquis par des marchands de biens.
- 2) Les cessions d'immeubles anciens sont soumises à TVA dans deux cas:
  - a) lorsqu'elles sont consenties par des assujettis qui ont déduit partiellement ou totalement la TVA perçue lors de l'acquisition,

- b) lors de la livraison d'un immeuble construit par une entreprise et utilisé par elle comme moyen d'exploitation.

Dans ces deux cas, la TVA se cumule *en principe* avec le droit de mutation.

Toutefois, ce dernier n'est pas dû:

- a) lorsque le cessionnaire n'a pas droit à déduction, c'est-à-dire essentiellement lorsque le bien est vendu à un particulier;
- b) lorsque le bien est revendu par un marchand de biens. Dans ce cas, le droit de mutation et la TVA frappent cumulativement l'achat, mais seule la TVA s'applique à la revente.

#### C – Critique du régime néerlandais

96. L'argument invoqué pour tenter de justifier le régime adopté aux Pays-Bas peut être résumé comme suit:

TVA et droit de mutation frappent des opérations différentes. La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt de consommation; au contraire, le droit de mutation atteint la circulation juridique des biens.

Cet essai de justification ne nous paraît pas résister à l'analyse du régime adopté aux Pays-Bas.

On peut faire au sujet de celui-ci les constatations suivantes.

Il n'y a pas de cumul de droit dans les cas suivants:

- 1) lors de la première mutation d'un bien,
- 2) lors de la revente d'un bien par un assujetti qui ne l'a pas utilisé comme moyen de production (marchand de biens),
- 3) lors de la vente d'un bien par un assujetti à un particulier.

Il y a au contraire cumul lorsqu'une mutation - autre que la première - intervient entre assujettis.

Si comme on a tenté de le faire admettre, les deux impôts frappent des opérations différentes, ces distinctions ne se justifient pas.

En réalité, il semble que le législateur néerlandais a surtout été préoccupé par l'aspect budgétaire du problème: *le droit d'enregistrement est devenu un impôt de substitution qui grève les ventes entre assujettis si le bien a été utilisé comme moyen de production par le vendeur.*

On constate en effet que si un assujetti - après avoir acquis un immeuble et l'avoir utilisé pour les besoins de son entreprise - le revend à un autre

assujetti, il y a cumul des deux impôts. Au contraire, s'il le revend à un particulier, seule la TVA est perçue.

Nous estimons qu'il est tout à fait contraire à la nature d'un impôt sur la circulation juridique des biens de dépendre à la fois de l'usage que le vendeur a fait du bien et de la qualité de l'acheteur.

Il est manifeste que le régime néerlandais tend essentiellement à maintenir un impôt non déductible lorsque la TVA perçue à l'occasion de la mutation est elle-même déductible.

### § 3 – APPRÉCIATION GÉNÉRALE

97. Nous sommes résolument adverse de toute perception cumulative de la taxe sur la valeur ajoutée et d'un droit de mutation, et ce pour la raison suivante.

Si on admet ce cumul dans le cadre des opérations immobilières, comment empêchera-t-on à l'avenir les États membres de soutenir la même thèse à propos des livraisons de biens meubles ?

Pour celles-ci également, on pourrait soutenir que l'instauration de la TVA n'empêche pas de percevoir un impôt sur la circulation juridique des biens. La TVA frapperait la consommation à travers les livraisons de biens et les prestations de services opérées en exécution d'un contrat à titre onéreux. Un droit de mutation frapperait l'opération juridique elle-même. L'édifice laborieusement édifié dans le cadre du traité de Rome aurait tôt fait de s'écrouler !

Nous pensons qu'il convient d'adopter dans ce domaine une position très ferme, en s'inspirant des objectifs du traité tels qu'ils sont rappelés dans le préambule de la première directive. On se trouve en présence d'une option à exercer, laquelle peut être éconcée comme suit.

Ou bien, on estime que le coût des immeubles n'a pas d'incidence sur les conditions de concurrence. Dans ce cas les immeubles doivent être maintenus en dehors du champ d'application de la TVA. Ils peuvent dans ce cas être soumis à un droit de mutation non déductible.

Ou on considère que le coût des immeubles constitue un élément déterminant du prix des marchandises

et des services. Il faut alors les soumettre à la TVA, mais en excluant toute perception d'un droit de mutation non déductible.

Il convient d'adopter le même raisonnement en face des impôts d'un taux relativement faible, qui flanquent parfois les droits de mutation et qui sont censés rémunérer plus spécialement le service rendu par la publicité foncière (droit de transcription, taxe de publicité foncière au sens strict du terme). Dans la mesure où il s'agit de véritables impôts et non de redevances ou de taxes au sens technique, leur cumul avec la TVA ne se justifie pas.

98. Ne voulant pas être accusé de raisonner en pur théoricien, nous tenons à souligner que nous sommes conscient de l'objection qui ne manquera pas d'être soulevée. La substitution d'une taxe déductible à un droit non déductible se heurte à un obstacle budgétaire d'autant plus grave que, dans certains États membres, le droit de mutation est perçu en faveur non du pouvoir central mais des pouvoirs locaux (Allemagne).

Nous ne nous dissimulons nullement la gravité de cette objection ... et nous sommes au demeurant impuissant à la faire disparaître !

Nous pensons dès lors qu'il est peut être nécessaire de ne pas trop chercher à élargir actuellement le champ d'application de la TVA en matière immobilière. *Mieux vaut un champ d'application restreint avec exclusion du droit de mutation qu'un champ d'application plus large avec perception cumulative.*

Nous insistons très vivement sur cet aspect du problème. Les considérations émises ci-dessus nous paraissent constituer un élément essentiel du présent rapport. Chaque fois que nous proposerons de soumettre une opération à la TVA, cela impliquera dans notre esprit l'abandon de tout droit de mutation ou taxe similaire sur la même opération <sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Il faut cependant signaler que, en vertu de décisions antérieurement prises par la Communauté, les impôts frappant les rassemblements de capitaux se cumuleront avec la perception éventuelle de la TVA sur les apports. Nous ne pouvons que regretter cette solution.



## TITRE III

### Les travaux immobiliers

#### CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

99. Parmi les multiples problèmes que suscite l'application de la TVA aux opérations immobilières, nous croyons qu'il convient de retenir d'abord ceux relatifs aux travaux immobiliers, et ce pour les raisons suivantes :

- 1) La deuxième directive prévoit l'application de la TVA aux travaux immobiliers, y compris l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble (art. 5, paragraphe 2, e)).
- 2) L'analyse des législations nationales révèle que, dans chacun des États membres, les travaux immobiliers sont soumis à la TVA. Seules les modalités d'application varient d'un État à l'autre.

Le domaine des travaux immobiliers semble être celui où la découverte d'une assiette commune paraît pouvoir être la plus aisée.

- 3) Dans le domaine des travaux immobiliers, la plupart des difficultés inhérentes à l'intégration des opérations immobilières dans le champ d'application de la TVA ne se rencontrent pas :
  - a) absence d'incidence de la durée de vie économique des immeubles ;
  - b) ces travaux sont, normalement, exécutés par des assujettis, exception faite du cas où un particulier en effectue pour son compte propre ;
  - c) le problème des plus-values acquises par des immeubles à l'occasion de leurs mutations successives ne se pose pas à ce stade.

Nous avons pensé qu'il était dès lors souhaitable de rechercher en cette matière une solution qui pourrait nous servir de base ou de point de départ, avant d'aborder des problèmes beaucoup plus complexes, tel celui des mutations immobilières.

Notre étude se situera sur trois plans :

- 1) la notion de «travail immobilier» ;
- 2) travaux pour compte de tiers ;
- 3) travaux pour compte propre.

#### SECTION I

##### La notion de «travail immobilier»

##### § 1 – POSITION DU PROBLÈME

100. Précisons notre premier objectif: nous n'entendons pas pour l'instant définir le contrat ayant pour objet la délivrance d'un travail immobilier. Ce problème sera envisagé dans la deuxième section du présent titre.

Nous désirons simplement tenter de rechercher *en fait* le contenu de la notion «travail immobilier». Il s'agit, en quelque sorte, de dresser un inventaire des différents types de travaux immobiliers.

##### § 2 – LA DIRECTIVE

101. L'article 5 de la deuxième directive n'est guère explicite. Traitant de la délivrance d'un «travail immobilier», la directive ne définit pas cette notion. Il résulte simplement du membre de phrase «y compris celui comportant l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble» que ce type d'opérations constitue un travail immobilier.

L'annexe A, point 5, de la directive est plus détaillée. Elle précise que sont considérés entre autres comme travaux immobiliers :

- la construction de bâtiments, ponts, routes, ports, etc. ;
- les travaux de terrassement et plantations de jardins ;
- les travaux d'installation (de chauffage central, par exemple) ;
- les réparations portant sur des immeubles autres que les opérations d'entretien courant.

### § 3 – ESSAI DE CLASSIFICATION

102. Partant de ces éléments et de précisions recueillies dans les législations nationales, nous pouvons tenter un essai de classification des travaux immobiliers.

I - Travaux relatifs aux bâtiments, ponts, routes, ports et autres ouvrages d'art incorporés au sol:

- construction, en ce compris: les fondations, la fourniture de gros œuvre, les travaux de parachèvement,
- démolition,
- incorporation d'un bien meuble à un immeuble (c.-à-d. travaux d'installation),
- agrandissements, transformations, réparations,
- rénovation,
- travaux d'entretien.

II - Travaux relatifs à l'aménagement du sol:

- a) travaux d'infrastructure d'un zoning industriel ou résidentiel, d'un lotissement, etc. Outre la construction de routes, déjà envisagée sub I, ce poste comprend notamment: nivellement des terrains, pose de canalisations d'eau ou d'égouts, installation électrique, murs de soutènement, travaux d'entretien et de réparation;
- b) plantation de jardins et entretien de ceux-ci.

### § 4 – PROBLÈMES SUSCITÉS PAR CETTE CLASSIFICATION

103. Certains des éléments cités ci-dessus appellent des précisions:

- a) Incorporation d'un meuble dans un immeuble. Cette opération est aussi qualifiée «travaux d'installation». L'exemple cité par la directive est clair: installation de chauffage central. L'expérience fait toutefois apparaître que la notion d'incorporation est floue et que la distinction à établir entre meuble incorporé et meuble non incorporé est souvent malaisée. Nous retrouverons ce problème lorsque nous envisagerons l'aspect juridique de la notion de travail immobilier.
- b) Comment distinguer la «rénovation» d'un immeuble de la «transformation» ou de la «réparation»?

A première vue, la chose semble dépourvue d'intérêt pratique, puisque tous ces travaux

doivent être soumis à la TVA. L'importance du problème se situe sur un autre plan. Si les livraisons de bâtiments neufs sont soumises à la TVA tandis que celles de bâtiments anciens ne le sont pas, le point de savoir si un bâtiment a été «rénové» c'est-à-dire «remis à neuf», peut présenter un certain intérêt. L'exemple hollandais est caractéristique à cet égard. Si un bâtiment est rénové, la cession ultérieure de celui-ci par un assujetti entraînera l'application de la TVA puisqu'il s'agit d'un immeuble neuf. Au contraire, si on considère qu'il s'agit d'une simple réparation ou transformation, les mutations ultérieures subiront le régime prévu pour les bâtiments anciens. Nous reviendrons sur cette question lorsque nous aborderons les mutations immobilières.

- c) Les travaux d'entretien d'immeubles sont des travaux immobiliers. L'annexe A, point 5 (ad. art. 5) exclut cependant les travaux d'entretien courant. Il semble qu'il convient d'exclure des travaux tels que: le lavage des vitres, le lavage et l'encaustiquage des sols et parquets, le nettoyage courant dont le caractère de travaux «immobiliers» peut paraître discutable.

Au contraire, ont le caractère de travaux immobiliers des opérations telles que: la peinture <sup>(1)</sup>, le ravalement d'une façade, la réfection d'une toiture, etc.

La distinction entre les deux types de travaux d'entretien peut être malaisée à établir; par exemple, dans quelle catégorie faut-il ranger le ramonage d'une cheminée?

## SECTION 2

### Travaux pour compte de tiers

#### § 1 – ÉTAT ACTUEL DU PROBLÈME

##### A – La deuxième directive

104. En vertu de l'article 5, paragraphe 2, e), est considérée comme une livraison de bien la délivrance d'un travail immobilier, y compris celui comportant l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble.

Cette disposition vise indistinctement les travaux impliquant une fourniture de matériaux et les travaux à façon.

<sup>(1)</sup> Encore pourrait-on établir une distinction entre la peinture d'un immeuble neuf - à considérer comme travail immobilier - et celle d'un immeuble ancien, qui pourrait être traitée comme un travail d'entretien courant.

Toutefois, aux termes de l'annexe A, point 5 (ad. art. 5, paragraphe 2, sous d) et e)), les États membres peuvent ranger ces opérations dans la catégorie des prestations de services.

D'autre part, l'annexe B range expressément parmi les prestations de services: «3. Les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution des travaux immobiliers comme, par exemple, les prestations fournies par les architectes et les bureaux de surveillance de travaux».

On doit logiquement en déduire que, pour les auteurs de la directive, ces prestations ne sont pas considérées comme la délivrance d'un travail immobilier. Elles ne peuvent donc constituer une livraison de biens.

## B – Les législations nationales

### 1. Belgique

105. Les travaux immobiliers sont rangés parmi les prestations de services. Le législateur belge a donc fait usage de la faculté que lui laissait la deuxième directive.

Le taux applicable aux travaux immobiliers est le même que celui frappant les cessions d'immeubles neufs. Le souci d'assurer cette égalité a contraint le gouvernement belge à définir la notion de travail immobilier.

La base de taxation des travaux de construction ne peut être inférieure à la valeur normale des services prestés. Cette base minimale n'intervient pas pour les travaux immobiliers, autres que les travaux de construction.

### 2. Allemagne

Les opérations de construction sont taxées comme livraisons de biens lorsque l'entrepreneur fournit des matériaux (sauf s'ils ont un caractère tout à fait accessoire) qu'il incorpore au sol ou au bâtiment.

Dans le cas contraire, il s'agit d'une prestation de services. La base de taxation est la rémunération exigée par l'entrepreneur.

### 3. France

Les opérations matérielles contribuant à l'érection d'un immeuble sont taxées à titre de travaux immobiliers.

Les travaux d'équipement et d'installation sont en général considérés comme des travaux immobiliers.

Sont exonérés les travaux de nature intellectuelle effectués par des personnes exerçant une profession libérale ou assimilée.

Les taux varient selon la destination de l'immeuble (23% ou 17,60%).

Il convient aussi de relever que la notion de livraison à soi-même intervient dans certaines conditions pour les travaux de construction, non pour les autres travaux immobiliers.

### 4. Luxembourg

Est considérée comme une livraison de bien la délivrance d'un travail immobilier, y compris celui comportant l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble, à l'exception toutefois des opérations d'entretien courant à un bien immeuble.

### 5. Pays-Bas

Les opérations de construction sont taxées au titre de livraison de biens. Les autres travaux immobiliers sont considérés comme des prestations de services.

## § 2 – APPRÉCIATION

106. Ce bref rappel fait ressortir tout à la fois:

- la large concordance des législations sur le point essentiel: application de la TVA aux travaux immobiliers;
- leurs discordances sur les modalités d'application: il n'y a pas deux pays qui les aient organisées de la même manière. On peut toutefois relever deux groupes de pays: Belgique et France d'un côté, Allemagne, Luxembourg et Pays-Bas de l'autre.

Guidés par notre double objectif: assiette uniforme et suppression des distorsions, nous passons ci-dessous en revue les principaux problèmes que suscite l'examen des législations nationales.

### 1. TRAVAIL IMMOBILIER ET TRAVAIL MOBILIER

107. En Belgique est considéré comme une prestation de services tout travail matériel ou intellectuel, accompli de manière indépendante. Aucune distinction n'est faite selon qu'il s'agit d'un travail immobilier ou mobilier. Cependant, afin d'assurer l'égalité de taxation entre les livraisons de biens immobiliers et les travaux immobiliers, le législateur belge s'est trouvé dans l'obligation de définir ceux-ci (A.R. n° 20).

Nous avons déjà eu l'occasion de souligner que de telles définitions peuvent être la source de conflits multiples tant il est malaisé parfois de distinguer: travail immobilier, travail mobilier, vente avec placement d'un meuble destiné à être immobilisé.



Nous avons déjà fait allusion à ce problème (point 103). On pourrait sans doute tenter de définir les travaux immobiliers en disant qu'ils comprennent, d'une part, les travaux à l'immeuble lui-même et, d'autre part, ceux ayant pour effet d'incorporer des meubles à un immeuble.

Outre que la notion d'incorporation est assez floue et parfois bien malaisée à cerner, il existe un autre danger. Si le taux de la taxe frappant les mutations mobilières est moins élevé que celui relatif aux travaux immobiliers, les parties auront tôt fait de conclure deux contrats distincts : vente de meubles d'une part, travail de placement d'autre part. Si, au contraire, le taux applicable aux travaux immobiliers est moins élevé que celui qui concerne les mutations, on peut craindre que, dans certains cas, les parties ne cherchent à présenter comme un travail d'installation la simple fourniture d'un objet mobilier.

Pratiquement, en Allemagne et aux Pays-Bas, on ne doit guère rencontrer de difficultés sur ce point. La distinction entre travail immobilier, travail mobilier et livraison de biens meubles est normalement sans intérêt, le taux applicable étant le même.

Les difficultés rencontrées en Belgique et en France décolent de la multiplicité des taux applicables dans ces États : selon la qualification juridique donnée à l'opération, le taux variera.

Ces difficultés seront résolues lorsque tous les États membres auront ramené à deux le nombre des taux applicables (1).

Soulignons qu'il s'agit là d'un problème d'égalité de concurrence, sans rapport avec le souci de découvrir une assiette uniforme.

Nous sommes conscient que, nonobstant l'application d'un taux unique, des difficultés pourraient encore surgir en raison du fait que les modalités

définir les travaux immobiliers en disant qu'ils s'agit de travaux immobiliers, de travaux mobiliers ou encore de livraisons de biens meubles.

Aussi est-il souhaitable de limiter au strict minimum les variantes entre les régimes applicables aux différents types d'opérations.

## 2. LIVRAISON DE BIENS OU PRESTATION DE SERVICES

108. La loi grand-ducale est celle qui a respecté le plus fidèlement la directive, puisqu'elle considère comme une livraison de biens la délivrance d'un travail immobilier, à l'exception toutefois des opérations d'entretien courant.

En Allemagne, il y a livraison de biens lorsque l'entrepreneur fournit les matériaux, mais non dans le cas contraire.

Aux Pays-Bas, le critère est différent : les travaux de construction sont taxés au titre de livraison de biens mais non les autres travaux.

En Belgique, les travaux immobiliers constituent toujours des prestations de services.

En France, ils forment une catégorie d'opérations « sui generis ».

Rappelons que, en vertu de la deuxième directive, est considéré comme livraison de biens non seulement le transfert du pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 5, paragraphe 1), mais encore la délivrance d'un travail immobilier (art. 5, paragraphe 2 e)).

Ce n'est, en quelque sorte, qu'à titre de tolérance que la délivrance d'un tel travail peut être considérée comme une prestation de services (annexe A, point 5, ad. art. 5, paragraphe 2)

Le bref tour d'horizon auquel nous venons de procéder montre que les États membres ont fait largement leur profit de cette tolérance !

Ces différences de classification nous paraissent *en elles-mêmes* sans gravité. Peu importe, en définitive, que le travail immobilier soit traité comme une livraison ou comme une prestation de services.

Il faut toutefois que les régimes applicables aux livraisons de biens, d'une part, et aux prestations de services, d'autre part, soient suffisamment similaires pour que le classement dans l'une ou l'autre des catégories ne puisse être une source de distorsions.

Or, en ce qui concerne la base imposable, l'époque d'exigibilité de la taxe, son taux ou ses modalités de recouvrement, on peut parfois relever des différences appréciables. Citons notamment :

— la base imposable : prix ou valeur normale ;

(1) On peut rattacher à ce problème celui suscité par une particularité de la législation française. En Hollande, en Allemagne, au Grand-Duché et en Belgique, toutes les opérations immobilières sont soumises à un même taux : taux normal pour les trois premiers pays cités, taux intermédiaire pour la Belgique.

En France, la situation est nettement plus complexe. En principe, les travaux immobiliers sont soumis au taux normal. Dans certains cas, cependant, ils sont imposés au taux intermédiaire.

Cette différenciation de taux s'explique par le souci de ne pas taxer trop lourdement la construction d'immeubles d'habitation. Nous pensons cependant que de telles distinctions doivent être éliminées, car elles engendrent contestations et distorsions. Nous croyons que tous les travaux immobiliers, comme d'ailleurs toutes les livraisons d'immeubles, dans la mesure où ils sont assujettis à la TVA, doivent être soumis au même taux (cf. toutefois point 130).

- époque d'exigibilité: livraison du bien, paiement, achèvement du travail;
- taux: variable selon la nature des opérations;
- déductibilité: problème des biens d'investissement.

On peut évidemment tenter de régler certaines de ces difficultés dans le cadre d'une harmonisation plus poussée des législations nationales, notamment quant aux modalités de recouvrement.

Nous pensons cependant qu'il serait plus simple d'imposer purement et simplement aux États de se conformer aux prescriptions de l'article 5, paragraphe 2, e), de la deuxième directive, sans perdre de vue cependant que les États pourraient vider cette obligation d'une partie de sa substance en établissant des distinctions entre les différents types de livraisons.

A noter que le problème évoqué ci-dessus est beaucoup moins relatif à la détermination d'une «assiette uniforme» qu'au souci d'égalité de concurrence interne, sauf toutefois en ce qui concerne le problème de la base imposable, qui sera analysé ci-dessous (point 111).

Un dernier problème - plus accessoire - a encore retenu notre attention.

Aux termes de l'annexe B de la deuxième directive, doivent être rangées parmi les prestations de services: «les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers comme, par exemple, les prestations fournies par les architectes et les bureaux de surveillance de travaux».

Nous nous demandons si ce processus est judiciaire. A partir du moment où la délivrance d'un travail immobilier doit être considérée comme une livraison de biens, ne conviendrait-il pas de conférer le même caractère aux prestations qui tendent à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers?

### 3. VENTE D'IMMEUBLES OU TRAVAIL IMMOBILIER

109. Le troisième problème ne constitue qu'un aspect particulier de celui qui vient d'être évoqué.

Dans la mesure où la délivrance d'un travail immobilier est considérée au même titre que celle consécutive à une vente d'immeuble, comme une livraison de biens, la distinction parfois délicate entre «vente» et «entreprise d'ouvrage» ou «travail» perd tout intérêt pratique, pour autant que la livraison d'immeubles soit elle-même soumise à la TVA.

Nous pensons, dès lors, que la deuxième directive avait très judicieusement prescrit de considérer

comme des livraisons les délivrances de travaux immobiliers.

Il serait souhaitable, dans le cadre d'une nouvelle étape vers l'harmonisation, d'imposer le respect pure et simple de cette disposition.

Le problème comporte un autre aspect que nous examinerons de manière plus complète lorsque nous traiterons du régime fiscal des immeubles neufs. Il nous paraît inconcevable que deux immeubles identiques soient soumis à des régimes fiscaux différents - au sein d'un même pays - au motif que l'un a fait l'objet d'une mutation et l'autre d'un contrat d'entreprise d'ouvrage.

L'existence d'une telle dualité de régime - qu'on rencontre notamment en droit allemand et en droit luxembourgeois - est source de distorsions. Elle peut aussi inciter les parties à recourir à des manœuvres peu orthodoxes, en vue de bénéficier du régime le plus favorable.

### 4. TRAVAUX DE CONSTRUCTION ET AUTRES TRAVAUX IMMOBILIERS

110. Nous avons déjà souligné que, en vertu de la directive, la délivrance d'un travail immobilier doit être en principe considérée comme une livraison de biens. On conçoit parfaitement que les auteurs de la directive aient entendu traiter de la même manière les travaux de *construction* d'immeubles et les ventes d'immeubles. Pour les autres travaux immobiliers, il semble s'imposer moins rigoureusement de les traiter comme des livraisons.

Sans doute a-t-on voulu éluder ainsi les problèmes délicats de classification que susciterait une distinction entre travaux de construction et autres travaux immobiliers. Si semblable distinction existait, dans quelle catégorie faudrait-il ranger les travaux de parachèvement, d'agrandissement, de rénovation, etc.?

Toujours guidé par le souci d'éviter les divergences d'interprétation, nous admettons le bien fondé de ces considérations. Relevons toutefois que la distinction entre travaux de construction et autres travaux immobiliers apparaît dans plusieurs législations.

En Belgique, pour les travaux relatifs à des immeubles à ériger, la base de perception est constituée par le prix, avec comme minimum la valeur vénale. Cette notion de valeur minimale n'est pas retenue pour les autres travaux immobiliers.

En France, la notion de «livraison à soi-même» intervient dans certaines limites pour les travaux de construction, non pour les autres travaux immobiliers.

Aux Pays-Bas, ainsi que nous l'avons déjà signalé, la construction d'un immeuble est considérée comme une livraison, tandis que les autres travaux immobiliers constituent des prestations de services.

Nous pouvons reprendre ici un avis que nous avons déjà émis ci-dessus. La subdivision des travaux immobiliers en diverses catégories peut susciter des problèmes d'égalité de concurrence interne, non des problèmes sur le plan de la recherche d'une assiette uniforme.

Les problèmes ne seront pas très graves si les législateurs nationaux veillent à satisfaire aux deux conditions suivantes :

- 1) application d'un taux identique à toutes les opérations ;
- 2) modalités d'application de la taxe sensiblement identiques dans tous les cas.

## 5. BASE D'IMPOSITION

111. Les considérations émises sous le numéro précédent nous amènent à envisager un problème particulier suscité notamment par une disposition de la législation belge : l'intervention de la valeur normale en tant que base minimale de perception.

Logiquement, la notion de «valeur normale» ne devrait pas être prise en considération dans le cadre de la TVA. La base de perception devrait être le *prix* stipulé. Des traditions solidement ancrées, et surtout la nécessité de lutter contre la fraude, ont amené certains législateurs à écarter parfois le prix pour retenir une «valeur normale» ou une «valeur vénale» <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>.

Le fait que certains législateurs retiennent uniquement le prix comme base de perception, tandis que d'autres retiennent une valeur minimale, peut constituer un problème dans le cadre de la recherche d'une assiette uniforme. Un certain déséquilibre pourrait surgir si la base de perception se détermine en fonction de règles différentes selon les États.

Idéalement, il faudrait donc :

- a) soit amener les États qui ont adopté une base minimale de perception à y renoncer. Il ne faut pas se faire d'illusions. Une telle proposition n'a pratiquement pas de chance d'être acceptée car ces États se retranchent derrière l'impérieuse nécessité de combattre la fraude ;

<sup>(1)</sup> Le même problème se rencontre en droit belge à propos des mutations immobilières. On le retrouve aussi en droit français.

<sup>(2)</sup> Cette manière de procéder est autorisée par la directive. Cf. annexe A, point 12 (ad. art. 8).

- b) soit amener tous les États à prévoir une base, minimale. Mais il ne serait guère rationnel d'imposer à des États membres des mesures complexes dont ils n'ont pas jusqu'à présent ressenti la nécessité. D'autre part, ce serait les inciter à établir des distinctions (travaux de construction et autres travaux) que nous souhaitons précisément éviter.

Il semble donc que la seule solution pratique est d'admettre, comme c'est le cas actuellement, que certains États fassent intervenir la notion de «valeur normale» ou de «valeur vénale» comme base minimale de perception.

Les États qui recourent à cette faculté doivent être conscients du fait que, en procédant de la sorte, ils accroissent, dans leur chef, la base du prélèvement communautaire.

## 6. CONCLUSIONS

### a) Assiette uniforme

112. Peu de problèmes particuliers ; déjà à l'heure actuelle tous les travaux immobiliers sont soumis à la TVA dans les États membres. Des difficultés pourraient surgir en raison de différences de classification : des opérations qualifiées «travail immobilier» dans un État pourraient être considérées comme des «ventes d'immeubles» (éventuellement non soumises à la TVA) dans d'autres États.

Rappelons aussi le problème de la base imposable : prix ou valeur normale.

### b) Égalité de concurrence

Ici, les problèmes sont multiples. Ils seraient cependant considérablement réduits si le nombre de taux était ramené à deux. Il serait également souhaitable d'imposer aux États membres le respect de l'article 5, paragraphe 2, e), de la deuxième directive, et de supprimer la faculté de taxer la délivrance d'un travail immobilier au titre de prestation de services.

En attendant que l'objectif envisagé ci-dessus soit atteint, il conviendrait que tous les travaux immobiliers soient imposés à un même taux au sein d'un même État.

## SECTION 3

### Travaux pour compte propre

113. Après avoir étudié le contenu matériel de la notion de travail immobilier (section 1) et le régime fiscal des travaux effectués pour compte de tiers (section 2), il semblerait logique d'envisager le sort à réserver aux travaux qu'un assujetti

entreprend pour son compte propre, professionnel ou privé.

Il est clair, en effet, que les travaux pour compte propre doivent être traités de manière identique aux travaux accomplis par des tiers. Un assujetti édifie-t-il un immeuble d'habitation qu'il réserve à son usage personnel, il doit subir le même montant de TVA que tout particulier aurait supporté en faisant travailler un tiers. L'assujetti construit-il pour les besoins de son entreprise, la taxation doit aussi être neutre par rapport à celle qui eût frappé l'intervention d'un tiers.

A la réflexion, le problème des travaux pour compte propre nous a paru plus complexe au point de mériter une analyse approfondie dans un titre particulier.

En effet, le régime fiscal des «opérations internes» de l'entreprise nous semble marqué par une imprécision terminologique si grave qu'il s'indique avant tout de définir les concepts utilisés. La directive parle de «prélèvement» et d'«utilisation» (art. 5, paragraphe 3), le droit français de «livraison à soi-même», le droit allemand de «consommation propre», le droit belge de «prélèvement», etc. Or, ces expressions ne se recouvrent pas totalement. Seule une vue d'ensemble des «opérations internes de l'entreprise» permet d'opérer les distinctions nécessaires.

La matière des travaux pour compte propre ne peut être détachée de celle, plus vaste, des prélèvements. Dans le domaine des prestations rendues à des tiers, il est possible et souhaitable de distinguer les travaux immobiliers et les livraisons d'immeubles, même si, comme la directive, on se propose d'assimiler fiscalement les deux types d'opérations. On ne fait que suivre en cela les frontières traditionnelles tracées par le droit privé entre l'entreprise et la vente. En matière d'opérations pour compte propre, de telles distinctions ne se justifient pas, puisqu'en aucun cas la taxation ne se fonde sur l'existence d'une opération juridique. Il importe peu, par exemple, que l'entrepreneur construise un immeuble pour son usage privé ou qu'il affecte l'immeuble achevé à un tel usage. La taxation doit être identique dans les deux cas.

Le régime fiscal des opérations pour compte propre ne peut donc être que le «reflet», la «traduction» des solutions adoptées en matière de travaux immobiliers et de livraisons d'immeubles. Le but à atteindre est l'égalité de taxation, sans égard aux diverses modalités selon lesquelles un assujetti ou un particulier vient à disposer d'un immeuble. C'est pourquoi, nous n'aborderons la matière des travaux pour compte propre qu'après l'étude d'ensemble du régime fiscal des livraisons d'immeubles.



## TITRE IV

### **Les mutations immobilières**

#### CONSIDÉRATIONS PRÉLIMINAIRES

114. Suivant la deuxième directive, le transfert du droit de disposer d'un immeuble est considéré comme une livraison de biens (art. 5, paragraphe 1) au même titre que la délivrance d'un travail immobilier (art. 5, paragraphe 2, e)).

Le problème des mutations immobilières comporte de multiples aspects que nous analyserons successivement :

- livraisons de bâtiments neufs,
- livraisons de bâtiments anciens, transmis soit par le propriétaire originaire, soit par un acquéreur ultérieur,
- livraisons de terrains, aménagés ou non.



## CHAPITRE I

### Livraisons de bâtiments neufs

#### SECTION I

##### Position du problème et rappel des solutions nationales

##### § 1 – POSITION DU PROBLÈME: DISTINCTION ENTRE LA VENTE D'IMMEUBLE ET LE TRAVAIL IMMOBILIER

115. Cette question a déjà été évoquée lorsque nous avons traité la matière des livraisons immobilières. La nature juridique de l'opération peut varier selon les circonstances et la construction d'un immeuble et sa délivrance au maître de l'ouvrage constitue une entreprise d'ouvrage. Dans d'autres, elle est traitée comme une vente d'immeuble.

Il est évidemment essentiel que les deux types d'opérations soient soumis au même régime fiscal, et que le contrat soit conclu avant l'érection du bâtiment, en cours de construction ou après l'achèvement de celle-ci. Telle est d'ailleurs bien la volonté des auteurs de la deuxième directive.

##### § 2 – LÉGISLATIONS NATIONALES

###### 1. Belgique

116. La cession d'un bâtiment neuf est obligatoirement soumise à la TVA lorsqu'elle est le fait d'une personne dont l'activité habituelle consiste à construire ou à faire construire des bâtiments en vue de les céder à titre onéreux.

Elle peut être soumise à la TVA quand elle est le fait d'une autre personne.

Notons :

- a) que la perception de la TVA est toujours exclue sur les terrains, lesquels restent soumis aux droits d'enregistrement ;
- b) que le terme bâtiment doit s'entendre stricto sensu: il ne vise pas toute construction ;
- c) qu'un bâtiment neuf est un bâtiment cédé au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu le premier enrôlement au précompte immobilier.

###### 2. Allemagne

117. La cession d'un bâtiment neuf est en principe soumise au droit de mutation. Elle peut être soumise à la TVA sur option du cédant en cas de cession par le constructeur à un assujetti. Dans ce cas, il y a application simultanée du droit de mutation et de la TVA. La perception de la TVA permet la déduction des taxes payées en amont. L'option doit couvrir toutes les opérations semblables effectuées au cours d'une année. TVA et droit de mutation sont applicables tant aux terrains qu'aux constructions.

###### 3. France

118. La première mutation d'un immeuble achevé, intervenant dans les cinq ans de cet achèvement, est soumise à la TVA, quelle que soit la personne du vendeur. Si l'acheteur est un marchand de biens, la revente est également soumise à la TVA pour autant qu'elle ait lieu dans le même délai de cinq ans.

Notons :

- a) que ce régime est applicable aux terrains et aux constructions,
- b) que le taux varie selon l'affectation de l'immeuble,
- c) qu'en sus de la TVA l'opération entraîne la perception de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux de 0,60%

###### 4. Luxembourg

119. La cession d'un immeuble neuf est soumise au droit de mutation.

En cas de cession à un assujetti, le constructeur peut opter pour la TVA, ce qui lui permet de récupérer les taxes perçues en amont. Cette option ne peut être exercée en cas de cession à un particulier. Même en cas d'option pour la TVA, le droit de mutation reste dû.

###### 5. Pays-Bas

120. La cession d'un immeuble par l'assujetti qui l'a construit est soumise à la TVA. Un immeuble



est neuf aussi longtemps qu'il n'a pas été utilisé. Les marchands de biens achetant des immeubles neufs doivent les revendre avec application de la TVA. Tant l'achat que la vente par le marchand de biens est soumise à la TVA sans condition de délai: il suffit que l'immeuble n'ait pas encore été occupé.

Dans ce secteur il n'y a pas de cumul entre TVA et droit de mutation.

## SECTION 2

### Recherche d'une solution

#### § 1 – PROBLÈMES À RÉSOUDRE

121. Notre objectif actuel est de définir les opérations qui doivent être soumises à la TVA au titre de mutations de bâtiments neufs, de manière telle que ces opérations soient soumises exactement au même régime que les travaux de construction d'immeubles. Le problème des mutations de bâtiments anciens et celui des cessions de terrains - aménagés ou non - seront envisagés ultérieurement.

Dans ce cadre, nous aborderons les problèmes fondamentaux suivants:

1. Définition du «transfert du pouvoir de disposer» (paragraphe 2)
2. Définition du bâtiment (paragraphe 3)
3. Définition du bâtiment neuf (paragraphe 4)
4. Incidence de la qualité du vendeur (paragraphe 5).

Nous évoquerons ensuite des points qui ont déjà retenu notre attention ou qui seront examinés dans la suite (paragraphe 6: Autres problèmes en relation avec les livraisons de bâtiments neufs) avant de présenter la synthèse de nos propositions sur le problème (paragraphe 7: Conclusions).

#### § 2 – DÉFINITION DU « TRANSFERT DU POUVOIR DE DISPOSER »

122. Soucieux d'adopter des classifications simples, nous croyons pouvoir préconiser la distinction suivante: chaque fois que le maître de l'ouvrage est déjà propriétaire du sol et commande un travail immobilier, il y a lieu de considérer l'opération comme la délivrance d'un travail immobilier (art. 5, paragraphe 2 e)). Pour qu'il y ait mutation immobilière - au sens fiscal - il faut que l'entrepreneur cède le terrain en même temps qu'il s'engage à édifier sur celui-ci des constructions. Dès lors, d'une manière générale, la construction de ponts, de ports ou d'autres ouvrages d'art ne constituera pas une mutation immobilière, mais bien la délivrance d'un travail immobilier.

Un autre problème se pose: peut-il y avoir transfert du pouvoir de disposer de l'immeuble, au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la deuxième directive, en dehors d'une mutation juridique de la propriété de l'immeuble? Nous répondrons à cette question en étudiant le leasing immobilier.

#### § 3 – DÉFINITION DU BÂTIMENT

123. Par bâtiment, il faut entendre toute construction fixée au sol à perpétuelle demeure.

Nous ne sommes pas partisan de conférer au terme bâtiment le sens restrictif que lui donne la loi belge, car ceci aboutit à multiplier les sources de divergences d'interprétation. Nous pensons que doivent être considérés comme des bâtiments: les immeubles commerciaux, les immeubles d'habitation, les fermes, usines, garages, ateliers, etc., mais aussi les silos, les réservoirs et autres types d'installations industrielles, du moment qu'ils sont «immobilisés» au sens commun du terme, c'est-à-dire destinés à être utilisés toujours à l'endroit où ils ont été édifiés.

N'ont pas le caractère de bâtiments selon nous:

- a) les routes et l'infrastructure d'un terrain (égouts, conduites d'eau, raccordements électriques, etc.).

La transmission de terrains aménagés compris dans un zoning industriel ou dans un lotissement constitue une cession de terrains et non une mutation de bâtiments;

- b) les arbres et plantations diverses. Si l'entrepreneur cède le terrain en même temps que les plantations, on se trouve en présence d'une mutation de terrain. S'il exécute des plantations dans un terrain appartenant au maître de l'ouvrage, l'opération constitue la délivrance d'un travail immobilier.

#### § 4 – DÉFINITION DU BÂTIMENT NEUF

124. La TVA doit s'appliquer:

- a) aux contrats ayant pour objet la construction d'un bâtiment non encore édifié,
- b) aux contrats ayant pour objet l'achèvement et la cession d'un bâtiment en cours d'érection,
- c) aux contrats portant sur des bâtiments achevés, pour autant qu'il s'agisse d'immeubles neufs.

Il doit en être ainsi quelle que soit la qualification juridique du contrat en droit privé: entreprise d'ouvrage ou vente.

Quand un bâtiment peut-il être considéré comme neuf? La question est susceptible de présenter un

grand intérêt au cas où nous serions amené ultérieurement à exclure les cessions de bâtiments anciens du champ d'application de la TVA.

Un bâtiment doit être considéré comme neuf aussi longtemps qu'il n'est pas encore occupé soit par son propriétaire, soit par un locataire. A dater de l'occupation, les revenus des immeubles sont généralement soumis à l'impôt sur le revenu, de telle sorte que ce critère permet d'établir sans difficulté majeure la distinction entre immeuble neuf et immeuble ancien.

Ce critère n'est pas parfait: un constructeur immobilier peut donner un immeuble en location tout en cherchant à le vendre, son objectif étant d'attirer les amateurs par la perspective d'un placement intéressant. L'immeuble étant donné en location, la mutation portera sur un bâtiment ancien: nous devons tenir compte de cet élément dans la recherche du régime fiscal à adopter pour les bâtiments anciens.

#### § 5 – INCIDENCE DE LA QUALITÉ DU VENDEUR

125. Les immeubles sont généralement construits par des assujettis. D'autre part, la vente de bâtiments neufs est dans la plupart des cas l'œuvre d'assujettis: constructeurs, promoteurs, marchands de biens. Un bâtiment neuf peut cependant être cédé par une personne n'ayant pas pour activité habituelle de vendre des immeubles. Deux éventualités ont particulièrement retenu notre attention:

- a) une personne fait construire un immeuble à appartements multiples sur un terrain qui est sa propriété. Elle se réserve certains appartements et vend les autres;
- b) une personne fait construire un immeuble en vue de l'occuper elle-même ou de le donner en location. Un événement imprévu survient (décès, maladie, revers de fortune, etc. ou possibilité de réaliser un profit important), ce qui l'amène à céder l'immeuble avant toute occupation.

L'application de la TVA doit-elle être limitée au cas où le vendeur est entrepreneur, promoteur ou marchand de biens? Faut-il au contraire l'étendre à toutes les mutations de bâtiments neufs, sans considération pour la personne du vendeur (solution française)? Faut-il éventuellement réserver au vendeur particulier la faculté de solliciter son assujettissement volontaire (solution belge)?

Poser ce problème, c'est soulever la question de la notion d'assujettissement. Nous avons déjà appelé que celle-ci varie d'un État à l'autre

et ce, d'autant plus, que des régimes d'option sont prévus. Reprenons le cas de la personne qui fait construire un immeuble à appartements pour revendre ensuite certains de ceux-ci et en conserver d'autres. Certaines administrations considèrent que la revente d'un certain nombre d'appartements suffit à conférer à l'intéressé la qualité d'assujetti. Dans d'autres pays, la question pourrait prêter à controverse et serait susceptible d'être tranchée dans le sens opposé.

Or, à défaut d'une harmonisation de la notion d'assujetti:

- comment trouver une véritable assiette uniforme?
- comment assurer pleinement l'égalité de concurrence?

Après mûre réflexion, nous croyons devoir préconiser l'application de la TVA à toutes les mutations immobilières portant sur des immeubles neufs, quelle que soit la qualité du vendeur. Pour être plus précis, nous suggérons d'étendre purement et simplement la notion d'assujetti: «Est également considéré comme assujetti quiconque construit, fait construire ou acquiert un bâtiment et en effectue la livraison avant la première occupation du bien».

Sans doute nous objectera-t-on que cette proposition constitue une entorse aux principes - voilée par un artifice - puisque nous proposons d'étendre l'application de la taxe à des opérations traitées par des personnes qui n'accomplissent pas, de façon habituelle, des opérations relevant des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services.

Nous croyons pouvoir justifier cette entorse par les considérations suivantes:

- a) les exigences de l'«égalité de concurrence» et de «l'assiette uniforme» qui ne seront pas satisfaites si, dans ce secteur important, les notions d'assujetti et de particulier varient d'un État à l'autre;
- b) le fait que les ventes d'immeubles neufs par de véritables «particuliers» seront assez rares;
- c) le fait que, souvent, lorsque des particuliers vendent des immeubles peu de temps après leur construction, c'est sous la contrainte d'événements extérieurs pénibles: deuil, maladie, revers de fortune. Il serait malencontreux de les pénaliser, ce qui sera fatalement le cas s'ils ne sont pas des assujettis et si, par voie de conséquence, l'opération n'est pas soumise à TVA;

d) le fait qu'en soumettant de telles opérations à la TVA on encourage ceux qui mettent leur bien en valeur (constructeurs de buildings, par exemple).

Deux problèmes doivent encore être examinés.

126. A. Ne pourrait-on envisager, lorsque le vendeur est un particulier, un système d'option, tel qu'il est prévu en Belgique? C'est évidemment une possibilité. Nous croyons cependant qu'il convient de limiter, dans toute la mesure du possible, les régimes d'option pour plusieurs raisons:

a) l'option étant - par définition - un régime facultatif, cette formule paraît peu compatible avec le souci de trouver une assiette uniforme. Or, si même la faculté d'opter est admise dans tous les États, cela ne signifie nullement qu'elle sera *utilisée* dans chacun d'eux de la même manière. La décision des intéressés peut être influencée par des éléments variant d'un pays à l'autre: poids de la charge fiscale à défaut d'exercice de l'option, crainte du formalisme administratif, etc.;

b) l'option doit normalement s'exercer au moment où le particulier fait construire ou acquiert le bien. Or, à ce moment il peut être dans l'ignorance du fait qui va le contraindre à réaliser le bien, par suite d'un événement fortuit ou d'un cas de force majeure par exemple. L'exercice de l'option pourrait toutefois être reporté sans difficulté majeure au moment de la cession.

127. B. A partir du moment où un particulier peut devenir assujéti, obligatoirement ou par option, va se poser dans son chef *le problème du droit à déduction*.

Il ne peut évidemment être question d'accorder le droit à déduction à tout particulier qui fait construire ou achète un immeuble neuf. Cette déduction devrait être corrigée dans tous les cas par la taxation du prélèvement en cas d'absence de vente. Dès lors, l'exercice du droit à déduction doit être reporté au moment de la cession.

Il resterait à déterminer le champ d'application de ce régime spécial. Il devrait être réservé aux assujétis occasionnels, c'est-à-dire à ceux qui traitent une telle opération en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle en raison de laquelle ils auraient déjà la qualité d'assujéti.

## § 6 – AUTRES PROBLÈMES EN RELATION AVEC LES LIVRAISONS DE BÂTIMENTS NEUFS

### – Terrains

128. Nous avons vu que, en matière de terrains, les législateurs nationaux ont adopté des solutions fort diverses allant de l'exclusion totale des terrains du régime TVA (Belgique) jusqu'à leur inclusion pure et simple (France et Pays-Bas), en passant par des régimes d'option englobant terrains et constructions.

Le régime fiscal des terrains fera l'objet d'un examen d'ensemble dans le chapitre III du présent titre.

Nous pensons pouvoir ne pas nous arrêter actuellement à ce problème eu égard au premier objectif que nous nous sommes fixé: *adopter un régime identique pour les travaux immobiliers et les cessions de bâtiments neufs*. Soucieux de procéder de manière méthodique en une matière complexe, nous nous en tenons pour l'instant à ce seul objectif, nonobstant le bien étroit qui existe entre la cession du bâtiment neuf et celle du terrain qui lui sert de base.

### – Base d'imposition

129. Le problème de la base de perception - valeur normale ou prix - se pose pour les cessions de bâtiments au même titre que pour les travaux immobiliers. Le problème devant recevoir une solution identique dans les deux cas, nous renvoyons à l'exposé fait au titre III (cf. point 111).

### – Taux

130. Un seul et même taux devrait être appliqué aux cessions de bâtiments neufs et aux travaux immobiliers. La question se pose toutefois de savoir si des impératifs d'ordre social n'obligeront pas à admettre des réductions de taux pour les immeubles d'habitation ou certains d'entre eux (cf. n° III, 9).

### – TVA et droits de mutation

131. Certaines législations prévoient un cumul de la TVA et des droits de mutation (législation allemande et, dans une mesure très atténuée, législation française). Ce cumul doit être prohibé. Nous nous reportons sur ce problème à ce qui a été dit au chapitre II du titre II (cf. point 97).

## § 7 – CONCLUSIONS

132. Notre position quant aux immeubles neufs peut être résumée comme suit.

A – Les travaux immobiliers devant être soumis à la TVA, le souci d'éviter les distorsions nous

conduit à préconiser également l'application de la TVA à *toutes les livraisons d'immeubles neufs, alors même qu'elles seraient consenties par des particuliers.*

Précisons les principaux termes de cette prise de position :

1) toutes les livraisons :

Nous visons indistinctement celles consenties par des assujettis ou par des particuliers, ces derniers devant alors avoir la qualité d'assujettis occasionnels ;

2) immeuble :

Il faut entendre par là toute construction fixée au sol à perpétuelle demeure ;

3) neuf :

Un bâtiment doit être considéré comme neuf aussi longtemps qu'il n'est pas occupé.

B – En cas de livraison d'un immeuble neuf par un assujetti occasionnel, le droit à déduction ne peut s'exercer qu'au moment de la vente.

C – La perception de la TVA exclut celle de tout droit de mutation sur la même opération.



## CHAPITRE II

### Livraisons de bâtiments anciens

#### SECTION I

#### Rappel des législations nationales

#### § 1 – EXPOSÉ SOMMAIRE DES LÉGISLATIONS

##### 1. Belgique

133. Le système belge exclut l'application de la TVA aux mutations immobilières qui interviennent plus de deux années civiles après celle au cours de laquelle a eu lieu la première occupation du bien.

Rappelons que les mutations de terrains sont toujours exclues du champ d'application de la TVA, même lorsqu'il s'agit de terrains sur lesquels sont édifiées des constructions soumises à la taxe.

Pratiquement, dans la loi belge, seules les mutations de bâtiments neufs sont passibles de la TVA, le législateur ayant simplement prévu un délai dans lequel le bâtiment pourra être considéré comme neuf: ce délai représente la phase de «commercialisation» de l'immeuble qui vient d'être édifié.

##### 2. Allemagne

134. Le droit allemand ne fait pas de distinction entre immeuble neuf et immeuble ancien.

Toute cession d'immeuble est soumise au droit de mutation, quelle que soit la personne du cédant ou du cessionnaire.

Les cessions entre entrepreneurs peuvent être soumises à la TVA sur option, en vue de permettre d'exercer le droit à déduction. L'opération donne alors lieu à application du droit de mutation et de la TVA.

##### 3. France

135. Traitant du problème des immeubles neufs, nous avons vu qu'est soumise à la TVA la première

mutation <sup>(1)</sup> d'un immeuble achevé intervenant dans les cinq ans de cet achèvement.

Échappent à la TVA et sont soumis au droit de mutation:

- 1) Les bâtiments qui ont déjà fait l'objet d'une mutation en état de complet achèvement, sauf si l'acquéreur est un marchand de biens. Dans ce dernier cas, la revente faite par le marchand de biens sera soumise à la TVA à la condition qu'elle intervienne dans le délai de cinq ans.
- 2) En toute hypothèse, les bâtiments qui sont achevés depuis plus de cinq ans.

##### 4. Luxembourg

136. Toute mutation immobilière est soustraite à la TVA et soumise au droit de mutation.

Toutefois, en cas de mutation de gré à gré entre assujettis, le cédant peut opter pour la TVA (comparer au régime allemand).

##### 5. Pays-Bas

137. Les cessions de bâtiments anciens sont soumises à la TVA dans deux cas:

- 1) si la cession est faite par un assujetti qui a déduit partiellement ou totalement la TVA sur la précédente livraison;
- 2) si la livraison porte sur un immeuble édifié par une entreprise qui l'a construit et utilisé comme moyen d'exploitation.

En principe, la TVA se cumule avec le droit de mutation. Toutefois elle est seule exigible:

- 1) lorsque le cessionnaire ne peut exercer le droit à déduction;
- 2) lorsque l'assujetti n'a pas utilisé le bien dans son entreprise (régime des marchands de biens).

<sup>(1)</sup> Comparer au régime belge, dans lequel toutes les mutations intervenant dans le délai fixé peuvent être soumises à la TVA.

Le système hollandais peut être schématisé comme suit: la TVA reste exigible aussi longtemps que le bâtiment fait l'objet de mutations entre assujettis. L'acquisition par un particulier entraîne une rupture de chaîne et fait définitivement sortir le bâtiment du champ d'application de la TVA.

## § 2 – DIVERSITÉ DES SOLUTIONS NATIONALES

138. A. Le bref exposé que nous venons de faire montre l'extrême diversité des solutions adoptées par les législateurs nationaux quant au sort des mutations de bâtiments anciens.

Pratiquement on peut distinguer trois groupes:

- a) pays dans lesquels les bâtiments sont en principe exclus du champ d'application de la TVA: Allemagne et Luxembourg;
- b) pays dans lesquels le bâtiment cesse d'être considéré comme neuf après un certain délai. A dater de ce moment, les mutations de bâtiments sont soumises au droit d'enregistrement: Belgique et France;
- c) pays dans lesquels les mutations de bâtiments anciens sont soumises à la TVA jusqu'à leur acquisition par un particulier: Pays-Bas.

Ce sont donc les Pays-Bas qui se sont engagés le plus loin dans l'application de la TVA aux mutations de bâtiments anciens. Soulignons cependant qu'aucun des pays de la Communauté - pas plus qu'aucun autre pays ayant instauré la TVA, n'a, à notre connaissance, généralisé l'application de la TVA à toutes les mutations de bâtiments anciens. C'est peut être la solution qui sera adoptée en Italie, mais nous manquons d'éléments pour apprécier le bien fondé de cette supposition.

B. Notre rappel de la teneur des diverses législations nationales en ce domaine fait ressortir un autre problème fort délicat.

Dans certains cas, la perception de la TVA sur des opérations immobilières exclut celle du droit de mutation. Cette unicité de perception n'est cependant pas toujours respectée: nous avons vu que le législateur hollandais prévoit l'application simultanée du droit de mutation et de la TVA pour certains types d'opérations.

Bien que l'harmonisation des droits de mutation ne soit pas prévue par le traité de Rome, nous ne croyons pas dépasser le cadre de notre rapport en prenant position sur le cumul de la TVA et des droits de mutation. En effet, nous ne pouvons nous contenter de dégager les limites d'application de la TVA en matière de bâtiments anciens.

Nous devons aussi régler le problème des droits de mutation, sans quoi l'«assiette uniforme» de la TVA aurait en fait un contenu fort variable selon les législations nationales. Cette question a déjà été réglée sur le plan général dans le chapitre II du titre II (cf. points 94 à 97).

## SECTION 2

### Considérations générales relatives aux livraisons de bâtiments anciens

#### § 1 – SPÉCIFICITÉ DU PROBLÈME

139. Sur le plan des principes, l'application de la TVA aux travaux immobiliers et aux mutations de bâtiments neufs ne souffre pas de discussion à nos yeux.

Il s'agit de livraisons qui tendent à faire passer des biens dans le secteur de la consommation: l'économie générale du «système TVA» justifie l'application de cette taxe à ce type d'opérations.

Les difficultés qu'on rencontre à ce niveau sont essentiellement de caractère *technique*. Au contraire, une fois que nous nous engageons dans le secteur des bâtiments anciens, les problèmes surgissent, multiples et délicats.

Dans le chapitre II du titre II (cf. points 72 à 89) du présent rapport, nous avons souligné la complexité du problème immobilier. Si le lecteur veut bien s'y reporter, il constatera que la plupart des difficultés évoquées dans ce chapitre concernent plus particulièrement les immeubles anciens<sup>(1)</sup>.

Citons pour mémoire:

- la durée de vie économique des immeubles,
- le caractère hybride du marché immobilier: en matière de bâtiments anciens, l'offre est extrêmement diversifiée; elle peut émaner de particuliers et d'assujettis;
- le fait que les immeubles peuvent être la source d'importantes plus-values.

#### § 2 – EXIGENCES DÉCOULANT DE L'UNIFORMISATION DE L'ASSIETTE DE LA TVA

140. Dans le cadre du problème de l'*assiette uniforme*, on peut indifféremment envisager d'exclure les bâtiments anciens du champ d'application de la TVA ou de les y inclure en tout ou en partie. La seule exigence qui devrait être formulée est celle de l'adoption de règles identiques dans les six pays.

(<sup>1</sup>) et aussi les terrains (cf. chapitre III du présent titre).

En pratique cependant, le problème est plus complexe. Une solution ne peut être imposée in abstracto. Chaque législateur, mû par des impératifs d'ordre budgétaire, économique, social ou historique, a adopté son système propre. L'expert, dans sa recherche d'une solution communautaire, doit nécessairement tenir compte des solutions nationales, en analyser les éléments positifs et ceux qui le sont moins, et tenter de dégager de cette analyse une formule susceptible d'être acceptée par tous.

### § 3 — EXIGENCES DÉCOULANT DE LA NEUTRALITÉ DE LA TVA

141. L'exigence d'une assiette uniforme est relativement neuve. C'est dans une optique différente qu'ont été conçues les directives et les législations nationales. L'objectif, à ce moment, était l'*harmonisation* en vue de l'élimination des distorsions.

Il nous paraît essentiel d'analyser ici un problème déjà mentionné dans le chapitre II du titre II sous la rubrique «Fragmentation du marché immobilier» (cf. points 80 à 85).

Faisons le point de manière aussi nette que possible quant aux immeubles anciens.

Puisque, contrairement aux marchandises, les immeubles ne circulent pas, le problème des distorsions en ce qui les concerne ne semble se poser qu'à l'échelon national, non à celui de la Communauté. Cette vue doit cependant être nuancée.

#### A — TAXATION DES IMMEUBLES ANCIENS ET IMPLANTATION DES ENTREPRISES

142. Une première restriction s'impose toutefois. L'entreprise de caractère international désireuse de s'installer au sein de la Communauté procédera à une étude de marchés. Le régime fiscal des opérations immobilières peut être pour elle un incitant ou un obstacle à son installation dans tel pays déterminé. Cette restriction n'a toutefois qu'une valeur relative. A ce niveau, rares sont les entreprises qui procèdent à l'acquisition de bâtiments anciens.

#### B — TAXATION DES IMMEUBLES ANCIENS ET ÉCHANGES INTRA-COMMUNAUTAIRES

143. Une seconde restriction - plus importante - doit être mentionnée. L'immeuble est souvent un bien d'investissement. Son coût intervient dès lors dans celui des marchandises produites ou commercialisées par l'entreprise. Le maintien de régimes différenciés en matière d'opérations

immobilières peut dès lors avoir une incidence sur le coût des marchandises et services.

Ce problème comporte un double aspect :

1. déductibilité des taxes payées en amont ;
2. sort de la taxe grevant la mutation de l'immeuble.

#### 1. Déductibilité des taxes payées en amont

144. La déductibilité des taxes acquittées en amont se justifie par le fait qu'une taxe non déductible grève le coût des marchandises.

Il s'agit là d'une évidence qui ne doit pas être démontrée, tout au moins aussi longtemps que le bien se trouve au stade de la production ou de la commercialisation. A peine de vendre à perte, l'industriel ou le commerçant doit nécessairement tenir compte des taxes - non déductibles qui grèvent ses achats de matières premières ou de produits, ses frais généraux et ses investissements.

Mais la situation nous paraît nettement plus fluide lorsqu'il s'agit de bâtiments anciens, ou de manière plus générale de biens d'occasion. Le prix de ceux-ci est conditionné non par le prix de revient du bien et moins encore par les taxes qui ont grevé son acquisition, mais par :

- l'état matériel du bien au moment de la vente,
- la situation du marché au même moment (loi de l'offre et de la demande).

Les lois de la concurrence conduisent même à déclarer que les taxes ayant grevé l'acquisition d'un bâtiment ancien entreront d'autant moins en ligne de compte lors de la vente que :

- les cessions de bâtiments neufs donnent lieu à la perception d'un impôt déductible. Comment un particulier vendant un immeuble ancien à un assujetti pourrait-il inclure dans son prix les taxes non déductibles qu'il a acquittées en amont alors que l'amateur pourrait acquérir un bâtiment neuf en bénéficiant de la déductibilité des mêmes taxes ?
- certaines cessions de bâtiments anciens pourraient être soumises à la TVA <sup>(1)</sup>.

En réalité le problème de la déductibilité des taxes acquittées en amont ne peut se poser de manière aiguë que pour des bâtiments de construction récente. Si un constructeur cède un bâtiment construit et occupé depuis deux ou trois ans, la déductibilité des taxes acquittées en amont revêt évidemment une grande importance. Plus le laps de temps qui s'écoule entre l'occupation

(1) Par exemple les ventes entre assujettis.



et la vente est long, plus l'importance du problème se réduit.

On comprend à cet égard les mobiles qui ont inspiré les législateurs belge et français et les ont amené à prévoir un délai au-delà duquel l'immeuble cesse d'être considéré comme neuf.

Pour mieux concrétiser notre pensée, soulignons que pour nous, les marchés des immeubles neufs et des immeubles anciens sont des marchés distincts, qui obéissent à des règles économiques différentes. Il nous paraît dès lors peu justifié de prétendre les soumettre à des régimes fiscaux identiques (1).

Malheureusement immeubles neufs et immeubles anciens ne constituent pas deux catégories nettement séparées l'une de l'autre. Entre les immeubles indiscutablement neufs et les immeubles indiscutablement anciens, il y a les immeubles presque neufs et ceux qui «vieillissent».

Cette constatation mérite réflexion :

- faut-il arbitrairement fixer un délai dans lequel les immeubles récemment construits continueront à être considérés comme neufs ?
- faut-il envisager une espèce d'«amortissement» de la TVA ?

Ces formules et bien d'autres encore pourront être envisagées.

Pour l'instant une seule observation essentielle nous paraît devoir être retenue. Envisagés in globo, les marchés des immeubles neufs et anciens sont soumis à des règles économiques distinctes. Eu égard à l'état du marché des immeubles anciens, le problème de la déductibilité des taxes en amont revêt dans ce domaine une importance beaucoup moins grande que pour les biens neufs.

## 2. Sort de la taxe grevant la mutation de l'immeuble

145. Nous avons essayé de montrer que la non-déductibilité des taxes payées en amont n'exerce généralement pas d'incidence sur le prix de vente d'un immeuble ancien et n'aura donc pas d'effet cumulatif sur le prix des marchandises produites ou commercialisées par l'acquéreur de l'immeuble.

(1) Ces considérations nous amènent à souligner (que peut se poser en l'espèce un problème de politique économique. Veut-on encourager les investissements en immeubles neufs? Le maintien d'un droit de mutation non déductible sur les transmissions d'immeubles anciens serait un adjuvant à semblable politique. Il est bien entendu que dans le cadre du présent rapport, nous n'entendons nullement prendre position sur de tels problèmes.

Mais si la mutation est elle-même soumise à un impôt non déductible, le problème va surgir à ce niveau.

L'industriel ou le commerçant sera amené à tenir compte de cet impôt pour fixer le prix des marchandises qu'il vend ou des services qu'il preste.

Sans doute fera-t-on valoir que cette incidence sera souvent *minime*. Nous l'admettons volontiers. Nous ajouterons que cette incidence sera *variable* selon les secteurs. Elle risque par exemple d'être plus prononcée dans l'hôtellerie que dans un commerce de détail.

Certains soutiendront aussi que l'impôt non déductible sur la mutation sera supporté en toute hypothèse par le vendeur. Dans ce cas, il ne serait pas indiqué de remplacer le droit de mutation par une TVA déductible, puisque le vendeur profiterait de cette substitution sans que le prix de l'immeuble et, dès lors, son incidence sur les prix des produits et services en soient modifiés.

En résumé, nous pensons que cet aspect du problème peut être schématisé comme suit :

- 1) incidence certaine de la non-déductibilité des taxes payées en amont pour des immeubles récents ;
- 2) incidence de plus en plus négligeable de cette non-déductibilité plus l'immeuble est ancien ;
- 3) incidence très probable de la non-déductibilité de la taxe frappant la mutation sur les prix des biens et des services. Cette incidence sera variable selon les secteurs envisagés.

146. Certains considéreront sans doute ces éléments comme négligeables. Si cette opinion devait l'emporter, il serait inutile de chercher à étendre l'application de la TVA à des mutations d'immeubles anciens. Tout au plus conviendrait-il de procéder comme l'ont fait des législateurs belge et français, et de fixer un délai de commercialisation des immeubles neufs. Cette possibilité ne doit pas être négligée puisque quatre des cinq législations considérées entendent, en principe et sous réserve d'exceptions relativement mineures, soumettre les mutations d'immeubles anciens à un droit de mutation à l'exclusion de la TVA (2). Ce n'est que dans l'hypothèse où la Commission estimerait que les nécessités de l'harmonisation exigent une extension du champ d'application de la TVA dans le domaine des bâtiments anciens que les formules analysées ci-après peuvent présenter un certain intérêt.

(2) A noter que le cinquième pays, les Pays-Bas, soumet certaines mutations d'immeubles anciens à la TVA tout en cumulant celle-ci avec le droit d'enregistrement.

## SECTION 3

### Possibilités d'extension de la TVA en matière d'immeubles anciens

#### § 1 – *CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES*

147. Des entretiens que nous avons eus et des enquêtes auxquelles nous nous sommes livrés, il ressort que les formules les plus diverses peuvent être envisagées quant aux immeubles anciens. Elles vont de l'application de la TVA à toutes les mutations immobilières, jusqu'au maintien de tous les immeubles anciens en dehors du champ d'application de la TVA.

Avant d'entreprendre l'examen de ces diverses formules, quelques considérations préliminaires s'imposent.

1. La recherche d'une formule TVA applicable aux immeubles anciens ne se justifie que dans la mesure où la Communauté et les pays membres estiment qu'il existe des arguments suffisants pour intégrer tout ou partie des opérations relatives à ces immeubles dans le champ d'application de la TVA.

Nous avons vu que ces arguments n'ont qu'une valeur très relative. Si l'on estime qu'ils sont négligeables, il est inutile de pousser les recherches plus loin. Il suffit de décider que les mutations d'immeubles anciens ne doivent pas être soumises à la TVA.

2. Nous avons dit que, dans la mesure où l'on veut appliquer la TVA aux immeubles anciens, plusieurs formules peuvent être envisagées. Nous les analyserons ci-dessous. Soulignons immédiatement qu'aucune ne se révélera parfaite. Au contraire, des objections sérieuses pourront être formulées à l'égard de chacune d'elles.

La chose n'est pas étonnante: nous avons déjà eu l'occasion de souligner que la TVA n'a pas été conçue pour être appliquée à des biens ayant une longue durée de vie.

Notre objectif ne sera donc pas de trouver une solution idéale, impossible selon nous, mais de distinguer simplement les formules qui nous paraissent devoir être résolument écartées de celles qui sont acceptables, tout en restant discutables.

3. L'éventail des formules est tellement large, que nous nous sommes attaché à regrouper celles-ci en quelques grandes catégories au sein desquelles nous procéderons aux distinctions qui s'imposent.

Nous envisagerons les solutions suivantes:

1) application de la TVA à toutes les mutations d'immeubles anciens (paragraphe 2),

2) application de la TVA à toutes les acquisitions d'immeubles anciens par des assujettis (paragraphe 3),

3) application de la TVA aux ventes d'immeubles anciens par des assujettis (paragraphe 4),

4) application de la TVA aux ventes d'immeubles effectuées dans un certain délai (paragraphe 5).

#### § 2 – *APPLICATION DE LA TVA À TOUTES LES MUTATIONS D'IMMEUBLES ANCIENS*

##### A – CHAMP D'APPLICATION

148. Cette formule est la plus large de celles qui peuvent être envisagées.

Elle implique, dans notre esprit tout au moins, la suppression du droit de mutation sur toutes les livraisons à titre onéreux d'immeubles anciens et son remplacement par la TVA. L'application généralisée de la TVA aux mutations immobilières signifie que cette taxe s'appliquerait indifféremment:

- aux ventes entre assujettis,
- aux ventes par des assujettis à des particuliers,
- aux ventes par des particuliers à des assujettis,
- aux ventes par des particuliers à des particuliers.

Les deux premiers types d'opérations énumérés ci-dessus se situent dans la ligne des directives, puisqu'il s'agit de livraisons de biens effectuées par des assujettis. Nous ne traiterons pas de ces opérations dans le présent paragraphe, étant donné que le paragraphe 4 ci-après y sera consacré.

Le problème des ventes par des particuliers à des assujettis sera examiné dans le paragraphe 3.

Par souci de clarté, nous nous limiterons pour l'instant à un seul problème: faut-il inclure dans le champ d'application de la TVA les ventes d'immeubles anciens par des particuliers <sup>(1)</sup> à d'autres particuliers?

Traitant du problème des immeubles neufs, nous avons suggéré d'inclure dans le champ d'application de la TVA toutes les livraisons de tels biens, même consenties par des particuliers. Nous avons particulièrement fait état de deux éléments:

- 1) le caractère exceptionnel de telles opérations dans le chef de particuliers,
- 2) l'aspect social du problème, les particuliers étant parfois amenés à réaliser des immeubles neufs sous la contrainte d'événements extérieurs.

(<sup>1</sup>) Lesquels deviendraient alors des assujettis occasionnels.

Le problème des livraisons d'immeubles anciens se présente sous un jour tout différent. Les ventes de semblables immeubles par des particuliers sont fréquentes; elles sont motivées par les circonstances les plus diverses.

## B – OBJECTIONS ESSENTIELLES

### 1. Objection d'ordre juridique

149. La première objection tient à l'ossature du système TVA. Suivant la deuxième directive ne doivent être soumises à la taxe que les livraisons de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti. Sans doute l'annexe A prévoit-elle que les États membres ont la faculté de considérer comme assujetti quiconque accomplit les opérations visées par l'article 4 à titre occasionnel. Il faut cependant reconnaître qu'il s'agit là d'une mesure qui doit avoir un caractère exceptionnel et qu'on défigurerait tout le régime en faisant de tous les particuliers des assujettis occasionnels.

### 2. Objection d'ordre budgétaire (droit à déduction)

150. Une des caractéristiques essentielles du régime TVA est la déduction des taxes acquittées en amont. Accorder le droit à déduction aux particuliers qui acquièrent un immeuble, équivaldrait à supprimer tout impôt sur les mutations immobilières entre vifs, avec les implications budgétaires que cela impliquerait <sup>(1)</sup>.

Cet aspect du problème nécessite un examen plus approfondi. Aussi examinerons-nous successivement les différentes formules suivantes:

- a) déduction immédiate,
- b) déduction lors de la revente,
- c) déduction partielle en fonction de la vétusté de l'immeuble,
- d) suppression du droit à déduction.

#### a) *Déduction immédiate*

151. Exiger d'un particulier - assujetti occasionnel - qu'il acquitte la TVA et permettre aussitôt à l'acquéreur de déduire immédiatement celle-ci équivaldrait à recourir à un simulacre purement superfétatoire. Autant décider que les mutations immobilières soient exonérées. Cela serait plus simple et plus logique. Un tel système pourrait d'ailleurs s'expliquer du point de vue purement scientifique. L'acquisition d'un immeuble et sa «consommation» sont deux choses nettement distinctes. On pourrait - restant sur le plan de la prospective - supprimer l'impôt sur l'achat de l'immeuble et frapper la consommation elle-

<sup>(1)</sup> Rappelons que, dans notre optique, l'application de la TVA exclut celle du droit de mutation.

même, c'est-à-dire les opérations de location ou l'utilisation du bien par son propriétaire. Mais si l'on quitte le plan de la prospective pour aborder celui des réalités concrètes, on est amené à formuler diverses objections:

- 1) un impôt établi sur cette base risque de faire double emploi avec l'impôt sur les revenus. Sans doute peut-on soutenir que, d'un côté, il y a impôt sur la richesse (revenu) et, de l'autre, impôt sur la dépense. Cette distinction est cependant illusoire, ce qui est revenu pour l'un (propriétaire) étant dépense pour l'autre (locataire);
- 2) des problèmes délicats d'évaluation se poseraient, surtout lorsqu'il faudrait déterminer la valeur de la consommation de l'immeuble par son propriétaire;
- 3) l'extension du droit à déduction aux particuliers impliquerait, dans le domaine des opérations immobilières, la suppression de la notion d'assujetti partiel. On ne pourrait concevoir en effet qu'un tel assujetti voie limiter son droit à déduction alors qu'un particulier bénéficierait d'une déduction intégrale;
- 4) le droit à déduction immédiate se justifie d'autant moins qu'au moment de l'acquisition l'acheteur est un simple particulier. Il ne deviendra assujetti occasionnel que le jour où il revendra l'immeuble et pour autant qu'il le fasse.

#### b) *Déduction lors de la revente*

152. Répondant à la dernière objection qui vient d'être formulée, on pourrait envisager de n'accorder le droit à déduction à un assujetti occasionnel qu'au moment de la revente. Force est toutefois de constater que les autres objections subsistent. Notamment, puisque l'acquéreur conserve le droit à déduction, il faudrait instaurer un système de «taxe à la consommation». Il serait psychologiquement d'autant plus malaisé à faire admettre qu'au moment où cette taxe serait perçue, le droit à déduction ne serait pas encore exercé!

Par ailleurs, que de difficultés en perspective, si dans l'intervalle entre l'achat et la vente - 30 ou 40 ans peut être - le propriétaire a procédé à des travaux d'aménagement de son immeuble, travaux ayant eux aussi entraîné la perception de la TVA!

#### c) *Déduction partielle en fonction de la vétusté de l'immeuble*

153. En présence des objections que suscite un droit à déduction généralisée - immédiat ou différé -, on pourrait concevoir une formule

plus nuancée: le droit à déduction échelonnée correspondant en quelque sorte à un «amortissement» de la TVA.

Nous nous efforçons ci-après de préciser notre pensée. La TVA étant applicable aux biens d'investissement, la Communauté a opté pour le régime de la déduction immédiate: il s'agit d'une décision qui se situe dans le cadre de la politique économique. D'autre part, la déduction est justifiée par le fait que, dans le chef d'un assujetti normal, on se trouve en présence de biens d'investissement, instruments de la production des marchandises et de la fourniture des services.

La situation du particulier est toute différente. Une déduction en sa faveur ne pourrait se justifier que par des considérations sociales (allègements fiscaux tendant à favoriser l'accès à la propriété) et non par des considérations de politique économique. D'autre part, le particulier est un consommateur et non un producteur.

Partant de ces considérations, on pourrait imaginer en faveur des assujettis occasionnels le régime suivant: un délai d'«amortissement» des biens immeubles serait fixé en fonction de la durée normale d'utilisation de semblables biens. Supposons, pour la clarté de l'exposé, que ce délai soit fixé à 30 ans.

Si le bien était revendu après expiration de ce délai, le vendeur - quoique considéré comme assujetti occasionnel - ne bénéficierait d'aucune déduction. La livraison du bien serait par ailleurs soumise à la TVA. Si le bien était revendu *avant* l'expiration du délai, le vendeur, assujetti occasionnel, bénéficierait d'un droit à déduction égal à autant de trentièmes de la taxe payée lors de son acquisition, qu'il resterait d'années à courir jusqu'à l'expiration du délai de 30 ans. L'acquéreur acquitterait la TVA sur son achat. Elle se ventilerait comme suit:

- partie encaissée par le vendeur à concurrence du montant indiqué ci-dessus,
- surplus versé à l'administration des finances.

Nous avons exposé cette formule à titre de «possibilité». Nous tenons toutefois à souligner que nous en sommes adversaire pour de multiples raisons.

- 1) Tout le mécanisme exposé ci-dessus est étranger aux objectifs du traité. Il nous paraît peu sage de vouloir régler un problème *social* à l'aide de règles qui ont été conçues en fonction d'un objectif économique.
- 2) L'exercice du droit à déduction par des particuliers se heurte à des difficultés techniques considérables:

- problème des rénovations, agrandissements ou transformations d'immeubles,
- ventilation à opérer entre les travaux d'entretien (à consommation immédiate) et les travaux à «amortir»,
- fixation du point de départ du délai de 30 ans. Logiquement on devrait retenir la date d'achèvement de l'immeuble. Dans ce cas, le particulier qui achèterait un immeuble construit il y a 40 ans, ne bénéficierait d'aucun droit à déduction, tandis que celui qui ferait l'acquisition d'un immeuble de construction plus récente pourrait exercer ce droit. En présence de prix identiques et de «consommations» de même durée, on se trouverait en présence de charges fiscales très différentes.

- 3) Le mécanisme exposé ci-dessus aboutit pratiquement à une taxation des plus-values sur immeubles.

En effet: soit un immeuble acquis au prix de 100 - TVA 10 - est revendu 120 - TVA 12 - après 15 ans, c'est-à-dire - par hypothèse - à une époque où il est «à demi consommé». Le vendeur a droit à déduction de 5/10 ou 5 de la taxe payée sur son acquisition. Lors de la vente, l'acheteur paye 12, dont 5 versés au vendeur et 7 payés au fisc. Cette taxe correspond exactement à celle due sur la plus-value acquise par le bien, laquelle est égale à 120 (prix de vente) - 50 (valeur restant à amortir), soit 70.

Nous avons déjà souligné dans le titre II de notre rapport que la TVA est un impôt de consommation, non une taxe sur les plus-values.

- 4) Si, contrairement à ce qui est envisagé sous 3), le bien diminue de valeur, c'est le fisc qui en subira le contrecoup.

Soit un bien acquis pour 100 avec une TVA de 10 et revendu après 15 ans pour 80 avec une TVA de 8. Lors de la vente, l'acheteur paie 8 dont 5 sont versés au vendeur et 3 au fisc. Est-ce pleinement rationnel?

- 5) Si l'acquéreur doit payer une taxe qui est en partie encaissée par le vendeur et non par le fisc, cet élément entrera évidemment en ligne de compte dans les négociations entre parties. Celles-ci auront, très rapidement, tendance à ne prendre en considération que la seule taxe à verser au fisc, le vendeur renonçant spontanément ou sur invitation de son acheteur à percevoir «sa» quote part de la TVA. En d'autres termes, on calculera des prix «taxe comprise» à concurrence de la quote-part récupérable par le vendeur. Outre que ceci

est de nature à créer certaines confusions, on en arrive à faire ressortir que le poids de la charge fiscale véritable - part versée au fisc - est d'autant plus lourde que l'immeuble est plus ancien.

#### d) *Suppression du droit à déduction*

154. Conscient des inconvénients que présentent toutes les formules de déduction, on pourrait adopter une solution radicale: toute mutation d'immeubles anciens donne droit à perception de la TVA, mais celle-ci n'est pas déductible lorsque le bien est acquis par un assujetti occasionnel.

Une telle formule ferait disparaître les inconvénients d'ordre budgétaire que risque d'entraîner l'extension de la TVA aux opérations entre particuliers. Elle fait par ailleurs disparaître l'objection tirée de la comparaison entre la situation de l'assujetti occasionnel et celle de l'assujetti partiel.

Mais d'autres objections - fort graves à nos yeux - apparaissent aussitôt:

- 1) Qu'a encore de commun avec le régime organisé par la deuxième directive une taxe *non déductible* perçue dans le chef d'une personne qui n'est assujettie que *parce qu'elle traite cette opération*? On se trouve en présence d'une «fausse TVA», d'un droit de mutation qu'on a simplement débaptisé.
- 2) Une telle déviation serait d'autant plus grave que, dans chaque pays, les taux des droits de mutation ont été fixés en tenant compte de préoccupations d'ordre social. Des taux réduits sont généralement prévus soit en faveur des immeubles d'habitation en général, soit en faveur des habitations modestes.

Il serait inconcevable et socialement indéfendable de faire table rase de ces dispositions et d'appliquer à toutes les mutations d'immeubles entre particuliers un impôt non déductible dont le taux risque d'être prohibitif. On serait alors amené à prévoir des taux de TVA réduits, variables selon l'état du marché immobilier et de la situation sociale dans chacun des États membres. Un tel régime nous écarterait singulièrement des objectifs du traité et des règles tracées par les directives.

- 3) Des difficultés surgiraient également au cas où un assujetti occasionnel serait amené à revendre rapidement un immeuble dont il vient de faire l'acquisition.

Dans un régime de droits de mutations, les problèmes que suscite l'application d'impôts cumulatifs sur des opérations répétées sont

réglés par des restitutions ou des réductions de droit. Va-t-on alors être amené à transposer dans la législation relative à la taxe sur la valeur ajoutée toutes les règles contenues dans les lois relatives aux droits de mutation?

#### C – CONCLUSION

155. Nous sommes résolument adverse d'une extension de la TVA aux mutations entre particuliers.

Le régime fiscal des immeubles d'habitation et des biens de placement doit être déterminé en fonction d'impératifs fondamentalement différents de ceux qui s'imposent en matière de biens d'investissement.

En voulant faire rentrer les opérations immobilières entre particuliers dans un cadre qui n'a pas été conçu à cet effet, on aboutira à la création d'un régime boiteux et hybride qui sera source de multiples difficultés.

#### § 3 – *APPLICATION DE LA TVA À TOUTES LES ACQUISITIONS D'IMMEUBLES ANCIENS PAR DES ASSUJETTIS*

##### A – CHAMP D'APPLICATION

156. Cette formule se situe à un échelon plus bas que celle envisagée au paragraphe précédent.

Les mutations entre particuliers resteraient soumises au droit de mutation.

Donneraient au contraire lieu à la perception de la TVA:

- les ventes entre assujettis,
- les ventes par des assujettis à des particuliers,
- les ventes par des particuliers à des assujettis.

Nous avons déjà signalé que les deux premiers types d'opérations - qui se situent dans la ligne des directives - seront examinés dans le paragraphe 4 ci-après.

Dans le présent paragraphe, nous nous pencherons uniquement sur le problème de l'application éventuelle de la TVA aux *ventes d'immeubles anciens par des particuliers à des assujettis*.

##### B – EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION

Ce problème doit être envisagé sous un double aspect.

###### 1. Dans le chef du vendeur

157. Nous avons déjà eu l'occasion de souligner que, sauf pour les immeubles de construction très récente, le prix de vente est déterminé par l'état du marché; il n'est pratiquement pas influencé par le montant des taxes payées en amont.

Au demeurant, en admettant même que le vendeur tente de faire entrer cet élément en ligne de compte, il sera contraint de se plier aux lois de la concurrence, à savoir :

- possibilité pour l'amateur d'acquérir un immeuble neuf dont le prix sera déterminé taxe non comprise,
- possibilité d'acquérir dans les mêmes conditions un immeuble ancien à un assujetti.

On pourrait donc concevoir un système dans lequel le vendeur - particulier occasionnel - ne pourrait exercer le droit à déduction. Peut-être objectera-t-on que ce système aboutira, dans quelques cas, à pénaliser le particulier, désavantagé par le fait qu'il doit, au contraire de l'assujetti, supporter la taxe sur son achat. Sans négliger pour autant la valeur de l'objection, soulignons que tel est déjà le cas actuellement, le particulier supportant sur ses achats d'immeubles un droit de mutation ou une TVA non déductible.

## 2. Dans le chef de l'acquéreur

158. Celui-ci étant, par hypothèse, même un assujetti, la taxe acquittée sur son acquisition sera déductible. La rupture de chaîne est dès lors évitée.

## C – APPRÉCIATION

159. Nous avons longtemps pensé que cette formule pourrait être très sérieusement envisagée. Nous croyons encore que, si l'on veut étendre le plus possible le champ d'application de la TVA, elle constitue la limite maximale qu'on ne pourrait dépasser sans enfreindre de manière trop flagrante les principes fondamentaux du système.

De sérieuses objections peuvent cependant être formulées.

### 1. Objections d'ordre budgétaire

160. Elle est inhérente à toute extension du régime TVA, une telle extension entraînant comme corollaire celle des droits à déduction. Plus on élargit le champ d'application de la TVA, plus l'objection budgétaire prend du poids, pour autant, bien entendu, qu'on admette, ce qui est notre point de vue, que l'application de la TVA exclut celle d'un droit de mutation.

### 2. Objections tenant au champ d'application de la TVA

161. La TVA frappe les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par des assujettis. C'est la «qualité» du vendeur ou du prestataire qui déclenche le mécanisme TVA.

Or, dans la formule présentement envisagée, c'est la qualité de l'acheteur qui, dans *certaines cas*,

entraînerait l'application de la TVA. Celle-ci serait en effet exigible lors des ventes consenties par des particuliers à des assujettis.

Sans doute pourrait-on, une fois de plus, rappeler que la deuxième directive accorde aux États membres la faculté de considérer comme assujetti quiconque accomplit les opérations visées par l'article 4 à titre occasionnel.

Mais, en l'espèce, l'attribution de la qualité d'assujetti occasionnel ne serait qu'un paravent, un prétexte destiné à masquer - tant bien que mal, et plutôt mal que bien - l'assujettissement d'un particulier. En effet, la qualité d'assujetti occasionnel dépendrait non de la nature de l'opération ou d'autres circonstances objectives mais, exclusivement, de la personne de l'acheteur. Le vendeur ne serait pas assujetti s'il vendait à un particulier ; il le serait s'il vendait à un assujetti !

Envisageons le cas d'une vente d'immeuble aux enchères publiques : ce sont les hasards de l'adjudication qui détermineraient la «qualité» du vendeur et, par voie de conséquence, le régime fiscal de l'opération. Un tel système risque d'entraîner de sérieuses difficultés. Des problèmes non moins délicats peuvent se présenter dans le cadre des adjudications avec faculté de surenchère.

D'autre part, toute personne physique peut acquérir un bien soit en tant que particulier, soit pour les besoins de son entreprise. L'assujettissement du vendeur dépendrait alors, non de la qualité de l'acquéreur, mais de la déclaration faite par celui-ci. Quid en cas de déclaration inexacte ? La responsabilité du vendeur ne pourrait évidemment être engagée, mais on risque de se heurter à des problèmes de procédure bien complexes !

Plus on approfondit ce problème, plus on réalise qu'il faudrait renoncer à tenter de justifier cette formule par un assujettissement purement factice du vendeur. A quoi servirait-il d'ailleurs de conférer au particulier-vendeur la qualité d'assujetti, si on lui refuse le droit à déduction ? Le critère serait alors uniquement la qualité d'assujetti de l'acquéreur, ce qui constituerait une sérieuse entorse aux principes de base du régime TVA.

### 3. Objection tirée de l'intérêt tout relatif du problème

162. C'est uniquement le souci d'éviter des ruptures de chaînes qui nous a amené à envisager le problème des ventes d'immeubles par des particuliers à des assujettis.

Encore faudrait-il déterminer l'importance pratique réelle du problème.

a) Il sera assez rare que des immeubles industriels soient acquis par des particuliers pour être

revendus ensuite à des assujettis. Généralement ces immeubles sont l'objet de mutations entre assujettis.

Pour les immeubles commerciaux, la situation est différente. On peut concevoir qu'un particulier ait acquis ou fait construire un tel immeuble en vue de faire un placement, et qu'il soit ensuite amené à le vendre à un assujetti. Un tel état de fait sera plus fréquent encore en ce qui concerne les immeubles affectés à l'exercice d'une profession libérale.

- b) Ayant ainsi délimité le champ d'application du marché immobilier «particuliers-assujettis», il faut encore relever que la taxe payée par l'acquéreur à l'occasion de l'achat n'aura souvent qu'une incidence minime, voire nulle, sur le prix des produits et services.
- c) Enfin, l'importance pratique du problème peut encore être réduite par le jeu des circonstances suivantes. Plusieurs législations nationales prévoient un régime d'option en matière de locations immobilières. Le particulier propriétaire d'un immeuble commercial ou industriel, qu'il donne en location, peut avoir la qualité d'assujetti. A partir de ce moment, aucun problème ne se pose si l'on admet que les mutations entre assujettis doivent être soumises à la TVA.

#### D – CONCLUSIONS

163. En supposant :

- a) que les mutations entre assujettis soient soumises à la TVA ;
- b) que le régime des locations immobilières soit suffisamment souple pour permettre aux bailleurs d'être assujettis lorsqu'ils donnent des immeubles en location à des assujettis, se justifierait-il d'élargir encore le champ d'application de la TVA pour appliquer celle-ci à des opérations assez exceptionnelles et qui n'auront pas toujours une incidence réelle sur le prix des produits et des services ?

Nous ne le pensons pas.

#### § 4 – APPLICATION DE LA TVA AUX VENTES D'IMMEUBLES ANCIENS PAR DES ASSUJETTIS

##### A – CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

164. Cette formule couvre :

- 1) les ventes par des assujettis à des assujettis,
- 2) les ventes par des assujettis à des particuliers.

Les systèmes envisagés dans les paragraphes précédents relevaient du domaine des hypothèses.

Ni la directive ni aucune législation n'a en effet prétendu soumettre à la TVA :

- toutes mutations immobilières entre toutes personnes quelconques (paragraphe 2)
- toutes les acquisitions d'immeubles par des assujettis (paragraphe 3).

Nous quittons maintenant le domaine des hypothèses théoriques pour aborder celui des réalisations concrètes. D'une part la deuxième directive prévoit l'application de la taxe à toutes les livraisons de biens - meubles ou immeubles - effectuées par des assujettis. D'autre part, le législateur néerlandais soumet à la TVA les mutations d'immeubles anciens dans des limites qui seront précisées ci-après.

Des cinq pays de la Communauté, qui ont adopté la TVA, les Pays-Bas sont donc ceux qui ont été le plus loin dans l'intégration des opérations immobilières à la TVA ; ce sont aussi ceux qui ont le mieux respecté dans ce domaine l'esprit des directives <sup>(1)</sup>.

##### B – LE RÉGIME NÉERLANDAIS

165. Plutôt que de raisonner sur la base d'une formule théorique, nous croyons qu'il convient avant tout d'analyser succinctement le régime instauré aux Pays-Bas.

Dans ce pays, la TVA est due sur les cessions de bâtiments anciens dans deux éventualités :

- 1) lorsque la cession est consentie par un assujetti qui a déduit totalement ou partiellement la TVA perçue sur la précédente livraison ;
- 2) lorsque la cession porte sur un bâtiment édifié par une entreprise qui la construit ou fait construire, et utilisé comme moyen d'exploitation.

Il en résulte :

- a) que la première mutation d'un immeuble cédé par un assujetti sera toujours soumise à la TVA,
- b) que les mutations ultérieures seront elles aussi soumises à la TVA aussi longtemps que les deux parties au contrat ont la qualité d'assujetti et ont droit aux déductions,
- c) que la première acquisition d'un immeuble ancien par un particulier (soit à l'assujetti qui l'a fait construire, soit à un assujetti qui le tenait lui-même d'un autre assujetti) est soumise à la TVA,

<sup>(1)</sup> Réserve faite, peut-être, de l'Italie. Mais nous ne sommes pas actuellement en mesure de nous prononcer sur ce point.

- d) que cette acquisition par un particulier entraîne une «rupture de chaîne» ou, plus exactement encore, fait sortir le bien du circuit TVA. Désormais, toutes les mutations de ces immeubles seront soumises au droit de mutation, que l'acquéreur soit un particulier ou un assujetti.

Rappelons que, dans le système néerlandais, il y a parfois cumul de la TVA et du droit de mutation. Nous avons déjà fait connaître notre point de vue sur ce problème dans le chapitre II du présent rapport (cf. points 90 à 97).

Excluant formellement toute dualité d'impôt, nous examinerons ci-après le problème du champ d'application de la TVA, en dehors de toute perception d'un droit de mutation.

#### C – LES PROBLÈMES SUSCITÉS PAR L'APPLICATION DE LA TVA AUX VENTES D'IMMEUBLES ANCIENS PAR DES ASSUJETTIS

166. Partant de l'expérience néerlandaise, trois problèmes nous paraissent devoir être examinés :

- 1) vente par un assujetti à un assujetti,
- 2) vente par un assujetti à un particulier,
- 3) incidence de la rupture de chaîne : revente par un particulier à un assujetti.

##### 1. Vente par un assujetti à un assujetti

###### a) Principe

167. Une telle vente est soumise à la TVA, tout au moins s'il n'y a pas eu préalablement rupture de chaîne, ou, ce qui revient au même, perception d'un autre impôt lors de la construction de l'immeuble.

De nombreux arguments peuvent être invoqués à l'appui de l'adoption d'une telle formule :

- 1) Respect des principes énoncés par la deuxième directive :
  - c'est la qualité du vendeur qui entraîne l'application de la TVA,
  - les immeubles, au même titre que les meubles, constituent des biens au sens de l'article 5 de la deuxième directive,
  - la directive ne fait pas de distinction entre les biens neufs et les biens d'occasion : la revente par un assujetti d'un bien usagé doit être soumise à la TVA.
- 2) Fonctionnement harmonieux du régime des déductions avec son corollaire : absence d'incidence sur les prix.
- 3) L'adoption d'une telle formule par les États membres permettrait de régler le problème

du choix d'une «assiette uniforme», dans le cadre d'un système qui équivaldrait à un élargissement de l'assiette dans la plupart des États membres.

###### b) Objections

168. Des objections seront évidemment formulées à l'encontre d'un tel processus. Mentionnons notamment :

###### 1) Objection tenant à la nature des biens

Le mécanisme de la TVA - impôt de consommation - a été conçu essentiellement pour des biens de consommation courante. Son application est beaucoup plus discutable lorsque l'on se trouve en présence de biens dont la durée normale d'utilisation est longue.

###### 2) Objection budgétaire

Dans la mesure où la TVA remplace le droit de mutation le jeu des déductions entraîne une réduction des recettes fiscales. L'examen du régime néerlandais permet de mesurer l'importance de cette objection. Aux Pays-Bas, de telles opérations sont soumises *simultanément* au droit de mutation (non déductible) et à la TVA (déductible). L'objection budgétaire constitue certainement l'obstacle principal à l'application à de telles opérations de la TVA à l'exclusion de tout droit de mutation.

La solution peut aussi paraître, à certains égards, déséquilibrée, puisqu'elle consiste en fait à supprimer les droits de mutation pour les transferts entre assujettis, et à les laisser subsister pour les transactions entre particuliers.

###### c) Conclusions

169. Nous avons déjà souligné à différentes reprises la place particulière du marché immobilier dans la vie économique.

Nous croyons qu'il y a ici une option fondamentale à exercer. Les adversaires de la formule envisagée reprendront toutes les particularités des immeubles déjà signalées :

- longue durée d'utilisation des immeubles,
- incidence en général assez faible d'un droit de mutation sur le prix des marchandises et des services.

Les partisans du système se prévaudront des termes de la directive et des objectifs économiques du traité. Ils ne manqueront pas de faire valoir qu'il n'y a pas de raison péremptoire de traiter de manière différente la cession d'un hall d'usine et celle d'un train de laminoirs qui y est installé.



Nous croyons personnellement que l'application de la TVA aux immeubles anciens *ne s'impose pas de manière impérieuse*.

Dans la mesure toutefois où la Commission et les États membres souhaiteraient les intégrer pour réduire les distorsions et élargir la base de l'assiette uniforme, la taxation des ventes faites par les assujettis nous paraît constituer la seule formule raisonnable dans l'état actuel des choses.

## 2. Vente par un assujetti à un particulier

### a) Principe

170. Dans la formule actuellement envisagée, la dernière opération qui sera taxée est la livraison par un assujetti à un particulier. C'est l'application pure et simple des principes fondamentaux qui régissent la TVA: la taxe frappe en définitive la consommation. L'assujetti acquéreur ayant pu déduire la TVA sur son acquisition, il est normal qu'il l'applique sur sa revente.

### b) Objections

#### 1) Objection tenant à la nature des biens

171. Dans le domaine des produits de consommation, ce régime fonctionne de manière harmonieuse. Le produit sort des phases de l'industrialisation et de la commercialisation pour entrer dans celui de la consommation. Il atteint à ce moment sa valeur optimale. Le consommateur paie et supporte la taxe dont les industriels et commerçants avaient, en partie tout au moins, fait l'avance.

On réalise immédiatement que la situation est sensiblement différente lorsque - par exemple - un commerçant vend à un particulier un immeuble construit depuis une vingtaine d'années :

- le prix du bien est déterminé par l'état du marché immobilier et non par un coût de production,
- la taxe grevant l'opération - fût-elle baptisée TVA - n'a aucun rapport, aucun lien avec les taxes acquittées en amont: ceci n'est d'ailleurs qu'une conséquence du mode de détermination du prix,
- le prix de vente peut être influencé par des plus-values qui n'ont aucun rapport avec la création d'une valeur ajoutée.

#### 2) Objection sociale

172. Un autre aspect du problème nous paraît devoir être soulevé. La décision à prendre quant au régime fiscal des immeubles relève du «politique» et de l'«économique». Cependant, elle

comporte aussi un aspect social dont l'importance ne peut être négligée.

Dans les différents pays membres, le législateur a entendu favoriser l'accès à la propriété de l'habitation, dans des limites variables et avec des moyens divers. Pratiquement, dans chaque pays, ce souci se traduit par la perception d'un droit de mutation réduit ou l'établissement d'une exonération soit lors de l'acquisition d'habitations modestes, soit lors de l'acquisition de tout immeuble d'habitation.

La TVA applicable aux opérations immobilières étant généralement plus élevée que ces droits de mutation réduits, sa perception à l'occasion de ventes entre assujettis et particuliers entraînerait une aggravation de la charge fiscale.

On pourrait difficilement l'admettre car :

- a) une telle pratique constituerait une régression du point de vue social,
- b) le particulier désirant acheter un immeuble aurait tout intérêt à s'adresser à un particulier vendeur (droit de mutation) plutôt qu'à un assujetti vendeur (TVA).

On nous rétorquera peut être que l'assujetti qui met un immeuble en vente pourra l'offrir à un meilleur prix que celui qu'un particulier pourrait consentir pour un immeuble similaire. En effet l'assujetti - au contraire du particulier - a bénéficié de la déduction des taxes acquittées en amont. L'argument serait sans doute valable en cas de mise en vente d'un immeuble de construction récente. Il nous paraît dépourvu de fondement pour un immeuble plus ancien. Nous venons encore de souligner que le prix de celui-ci est déterminé par l'état du marché, non par le prix de revient, qui n'a plus guère de signification pour un bien construit depuis quinze ou vingt ans.

### c) Conclusions

173. Ce problème ne pourrait être résolu, nous semble-t-il, qu'à l'aide d'une des formules suivantes :

- faculté accordée aux États membres de réduire le taux de TVA applicable aux ventes d'immeubles d'habitation par des assujettis à des particuliers, de manière à le rapprocher sensiblement du montant du droit de mutation frappant des opérations similaires non soumises à la TVA. S'il n'y avait l'obstacle budgétaire on pourrait envisager l'application du taux réduit à ces opérations ;
- relèvement du taux du droit de mutation de manière à l'amener à un taux sensiblement égal à celui de la TVA frappant les opérations

immobilières. Les «cas sociaux» devraient dès lors être réglés à l'aide d'une politique de subventions. Nous touchons ici à la question délicate de savoir si les problèmes sociaux de cette espèce doivent être résolus par des allègements fiscaux ou par d'autres mesures. Ce point sort évidemment du cadre du présent rapport.

### 3. Incidence de la rupture de chaîne

174. L'acquisition d'un immeuble par un particulier le fait sortir du circuit TVA. S'il est ensuite revendu à un assujetti, celui-ci devra supporter un droit de mutation non déductible.

D'autre part, tous les immeubles construits avant la mise en vigueur de la TVA et détenus par des assujettis, échappent à la taxe. En effet, il ne peut être question de soumettre leur vente à la TVA alors que la taxe sur leur acquisition n'a pu être déduite. Le champ d'application de la TVA est ainsi notablement réduit.

L'objection est indiscutable. Nous avons cependant déjà eu l'occasion de souligner que, en ce qui concerne les reventes de particuliers à des assujettis, ses effets sont assez limités, eu égard :

- a) au fait que ces ventes ne sont pas tellement fréquentes,
- b) au fait qu'une adaptation judicieuse du régime des locations immobilières permettra, dans certains cas, aux bailleurs d'avoir la qualité d'assujetti et de revendre leurs immeubles avec application de la TVA,
- c) au fait que, même en cas d'application d'un droit de mutation non déductible, l'incidence sur les prix des biens et des services sera souvent minime, voire négligeable.

Au surplus, les observations formulées ci-dessus démontrent, selon nous, qu'il est impossible d'aller plus loin dans l'intégration des immeubles anciens dans le régime de la TVA. Même en se limitant à ce stade, le problème budgétaire et le problème social (taux applicables aux immeubles vendus par des assujettis à des particuliers) constitueront déjà de sérieux obstacles.

### D – CONCLUSIONS GÉNÉRALES RELATIVES À L'APPLICATION DE LA TVA AUX VENTES D'IMMEUBLES ANCIENS PAR DES ASSUJETTIS

175. Nous pensons que si les États membres et la Commission veulent étendre au maximum le champ d'application de la TVA en matière de mutations immobilières, la limite qu'on ne peut raisonnablement envisager de dépasser est constituée par les ventes d'immeubles anciens par des

assujettis, jusques et y compris la vente à un particulier. Une fois le bien acquis par celui-ci, l'immeuble doit sortir du circuit TVA.

A nos yeux cependant, *une telle extension ne s'impose pas de façon impérieuse*. Nous sommes conscient des objections d'ordre budgétaire et social notamment que susciterait une telle proposition.

### § 5 – APPLICATION DE LA TVA AUX MUTATIONS IMMOBILIÈRES EFFECTUÉES DANS UN CERTAIN DÉLAI

#### A – POSITION DU PROBLÈME – DISTINCTIONS

176. L'application de la TVA aux mutations d'immeubles neufs nous paraît constituer un *minimum*. En contrepartie, nous estimons que si les États membres désirent étendre au *maximum* la perception de la TVA en matière immobilière, le dernier stade d'application doit être la vente par un assujetti à un particulier.

Entre ce minimum et ce maximum, on peut envisager une solution intermédiaire : l'application de la TVA aux mutations portant sur des immeubles «presque neufs». C'est le système instauré en Belgique et en France.

Sur le plan de principes, le système du «délai» appelle de sérieuses réserves :

- 1) Il a, fatalement, un caractère arbitraire, souligné d'ailleurs par le fait que les législateurs belge et français ont adopté des délais nettement différents l'un de l'autre : deux ans en Belgique, cinq ans en France.
- 2) Quand un particulier qui a fait construire une maison d'habitation pour son usage personnel la revend à bref délai, l'application de la TVA est obligatoire en droit français, facultative en droit belge. Cet assujettissement de particuliers constitue une entorse aux principes.
- 3) La limitation du champ d'application de la TVA à un certain délai laisse l'opération «en l'air» quand l'immeuble est acquis par un assujetti. En effet, une déduction intervient (sur l'acquisition) qui n'est pas suivie de la taxation correspondante (sur la revente).

177. Il convient cependant d'examiner l'aspect pratique des choses, en fonction de deux hypothèses distinctes :

- 1<sup>re</sup> hypothèse : la Commission et les États membres décident en principe de ne soumettre à la TVA que les mutations d'immeubles neufs ;

– 2<sup>e</sup> hypothèse : la TVA est applicable aux ventes par des assujettis d'immeubles anciens.

## B – PREMIÈRE HYPOTHÈSE: APPLICATION DE LA TVA AUX SEULS IMMEUBLES NEUFS

### 1. Définition de l'immeuble neuf

178. Nous avons défini l'immeuble neuf comme étant celui qui n'est pas encore occupé. Il nous paraîtrait cependant excessif de décider que, dès son occupation, l'immeuble doit sortir du champ d'application de la TVA. Ne perdons pas de vue le caractère particulier du marché immobilier. Un entrepreneur ou un promoteur ayant édifié ou fait édifier un immeuble est parfois amené à le louer, tout en conservant l'intention de le vendre. Il peut agir ainsi soit dans l'espoir d'en retirer un meilleur prix, soit parce qu'il y est forcé par l'état du marché immobilier. La location ou l'occupation de l'immeuble ne le fait donc pas nécessairement sortir du stade de la commercialisation: c'est ce qu'ont compris les législateurs belge et français.

### 2. Longueur du délai

179. La longueur du délai doit être fixée en fonction de plusieurs considérations:

- a) le délai doit être suffisant pour permettre la commercialisation des immeubles, même en période de mévente,
- b) il ne doit pas excéder le terme normal à partir duquel l'immeuble offert n'est plus en concurrence directe avec les nouvelles constructions,
- c) il ne doit pas être trop long, car les mutations effectuées dans ce délai échapperont au droit d'enregistrement, d'où réduction de recettes pour l'État,
- d) un délai excessif rendra difficile l'exercice du droit à déduction, notamment dans le chef des particuliers.

Le délai prévu par la loi belge nous paraît trop court, en tout cas en période de récession du marché immobilier. Celui prévu par le législateur français nous paraît constituer le maximum acceptable.

### 3. Point de départ du délai

180. Quant au point de départ du délai, il est constitué en France par l'achèvement de l'immeuble et en Belgique, indirectement tout au moins, par l'occupation. La solution belge nous paraît mieux correspondre à la notion d'immeuble neuf. Rappelons que, pour notre part, c'est ce critère que nous avons retenu pour définir l'immeuble neuf.

### 4. Régime fiscal du terrain

181. Se pose encore à ce propos, le problème du régime fiscal du terrain. En Belgique, le terrain est toujours exclu du champ d'application de la TVA. La France a adopté une solution différente. Le problème des terrains fera l'objet d'un examen d'ensemble dans le cadre de ce rapport.

### 5. Nombre des mutations soumises à la TVA

Faut-il soumettre à TVA uniquement la première mutation intervenant dans le délai fixé ou toutes les mutations qui pourraient survenir avant l'expiration de ce délai? Nous sommes plutôt favorable à l'adoption de la seconde formule. Le délai correspond à la phase de commercialisation au cours de laquelle l'immeuble peut se trouver en concurrence avec des bâtiments neufs. Il est dès lors logique que toutes les mutations dont il est l'objet dans le laps de temps fixé soient soumises à TVA. Ainsi seront évitées des distinctions très délicates tenant à la personne de l'acquéreur-vendeur. Peu importe que nous nous trouvions devant un marchand de biens ou un simple particulier.

### 6. Incidence de la qualité du vendeur

183. Reste un dernier problème: celui de savoir si les ventes par des particuliers, intervenant dans ce délai, doivent être maintenues en dehors du champ d'application de la TVA ou être soumises à celle-ci, soit obligatoirement soit sur option.

Nous préconisons l'application obligatoire de la TVA pour plusieurs raisons:

- a) nous avons déjà proposé la même solution pour les mutations d'immeubles neufs au sens strict du terme (cf. point 126). Le système présentement envisagé n'est qu'un prolongement du régime fiscal des immeubles neufs;
- b) en procédant de la sorte, on évite toute discussion sur le point de savoir si le vendeur est ou n'est pas un assujetti. L'expérience acquise en droit français à propos de la notion de marchand de biens nous invite à adopter dans toute la mesure du possible des critères objectifs. En matière immobilière, les notions d'«habitude» et d'«intention de revente» sont particulièrement difficiles à apprécier et prêtent à des divergences d'interprétation;
- c) si un particulier a fait construire une maison uni-familiale en vue de l'occuper et la revend à brève échéance, ce sera souvent sous l'empire d'une contrainte extérieure. En principe, cette revente se trouverait alors soumise au droit d'enregistrement. Mais le particulier se trouverait alors pénalisé. Ne pouvant déduire les taxes acquittées en amont, il sera contraint

de comprimer son prix en raison de la concurrence des immeubles neufs. Le souci de respecter les principes nous paraît devoir céder le pas aux préoccupations sociales. De tels cas seront d'ailleurs relativement peu nombreux et n'auront donc pas d'incidence budgétaire grave.

## 7. Conclusions

184. En résumé, nous préconisons l'application de la TVA à *toutes* les mutations d'immeubles intervenant dans un délai de quatre à cinq ans à dater de l'occupation du bien.

### C – DEUXIÈME HYPOTHÈSE: APPLICATION DE LA TVA AUX VENTES D'IMMEUBLES ANCIENS PAR DES ASSUJETTIS

185. Si cette formule est adoptée, il semble inutile de prévoir en outre un délai. Ce délai n'aurait évidemment aucune signification dans l'éventualité de mutations entre assujettis. Il ne pourrait présenter d'intérêt que dans un seul cas: revente par un particulier d'un immeuble récemment construit.

En effet,

- d'une part, nous avons suggéré de soumettre à la TVA toutes les mutations d'immeubles neufs, y compris les ventes par des particuliers,
- d'autre part, nous proposons de soumettre à la même taxe les mutations d'immeubles entre assujettis jusques et y compris la vente d'un tel immeuble par un assujetti à un particulier.

La vente par un particulier d'un immeuble récemment construit resterait donc en dehors du champ d'application de la TVA.

Il appartiendra aux autorités compétentes d'opérer un choix :

- ou bien elles décideront d'appliquer la TVA aux ventes d'immeubles consenties par un particulier dans un certain délai après la première occupation de l'immeuble,
- ou bien, mues par un souci de simplification et tenant compte du fait que les ventes d'immeubles de construction récente par des particuliers seront assez rares, elles s'en tiendront purement et simplement au principe de l'application de la TVA aux seules livraisons par des assujettis.



## CHAPITRE III

### Livraisons de terrains

#### SECTION I

#### Considérations générales

##### § 1 — POSITION DU PROBLÈME

186. La détermination du régime fiscal applicable aux mutations d'immeubles anciens constituait un problème ardu. Celle du système à adopter pour les terrains l'est bien plus encore.

Son étude approfondie nous a amené à penser que ce problème est quasi inextricable et qu'à défaut de pouvoir préconiser une solution idéale, nous devrions nous contenter d'indiquer quelles sont les moins mauvaises.

Eu égard à la complexité de la matière, nous avons pensé qu'il convenait avant tout d'examiner les principaux aspects de la question, ce qui nous amènera à éliminer d'office certaines solutions et à circonscrire le choix entre certaines formules, qui feront ensuite l'objet d'un examen plus approfondi.

##### § 2 — NATURE DES TERRAINS

187. Un impôt de consommation est malaisément applicable à des biens dont la durée de consommation est longue. Le problème devient quasi insurmontable lorsqu'on se trouve en présence de biens qui - sauf rares exceptions - ne se consomment pas, ce qui justifie le fait qu'ils ne sont pas amortissables.

Comment expliquer dès lors l'application de la TVA à la livraison d'un terrain qui existait déjà avant l'entrée en vigueur de la TVA, et existera encore normalement dans plusieurs centaines ou milliers d'années ?

##### § 3 — VALEUR DES TERRAINS

188. Comme nous l'avons déjà indiqué au chapitre II du titre II (cf. points 73 à 75), les terrains constituent une espèce de biens économiques tout à fait distincte de tous les autres biens mobiliers ou immobiliers. Cette spécificité tient à leur caractère de facteur naturel de production.

Mais les terrains se distinguent des autres facteurs naturels - telle l'énergie solaire - en ce que ces biens ne se consomment pas, sont non reproductibles et peuvent cependant faire l'objet d'une appropriation juridique et économique.

La valeur des terrains ne vient pas d'un coût quelconque de production, mais de leur *rareté* (1). Pour les terrains agricoles, le prix sera généralement proportionnel au rendement net que l'acquéreur peut espérer en retirer. Pour les terrains urbains, différents éléments entrent en ligne de compte : accroissement général de la population, concentration urbaine, implantation d'un centre commercial dans un quartier, création d'autoroutes, etc.

Envisagés globalement, ces éléments entraînent la hausse des prix des terrains - phénomène constant en Europe occidentale.

Dans certains cas particuliers, un phénomène inverse peut se produire. L'installation d'une usine insalubre, l'envahissement d'un quartier par une population de couleur peuvent provoquer pendant un certain temps et dans une région déterminée une baisse des prix.

Ces éléments, bien connus, ne sont pas sans importance au regard du régime fiscal des terrains. La TVA ne doit normalement atteindre que la valeur donnée à un bien par l'*intervention active* d'un entrepreneur. Ainsi que nous l'avons souligné, elle ne peut pas se transformer en un impôt sur les plus-values.

L'exposé que nous venons de faire nous permet aussi d'affirmer que, dans la grande majorité des cas, le prix d'achat d'un terrain n'aura aucune incidence sur son prix de vente. Celui-ci dépendra uniquement des lois du marché, de l'offre et de la demande.

(1) Cette appréciation sera toutefois nuancée ci-après.

#### § 4 – INCIDENCE D'UNE TAXE SUR LES MUTATIONS DE TERRAINS

189. Ce problème doit être envisagé sous un double aspect :

- A) incidence des taxes perçues en amont,
- B) incidence de la taxe perçue sur la mutation envisagée.

##### A – INCIDENCE DES TAXES PERÇUES EN AMONT

190. Le but fondamental de la première directive est « d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, *quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition* » (art. 2, alinéa 1).

Cette conception du processus économique ne peut évidemment s'appliquer qu'aux biens faisant l'objet d'une production et d'une commercialisation, c'est-à-dire aux biens *reproductibles*. Cet objectif de neutralité fiscale ne peut être réalisé en ce qui concerne les terrains. Où se trouveraient pour ceux-ci et début et fin du cycle économique ?

Nous l'avons déjà noté : le prix d'un terrain à un moment donné ne dépend pas du prix de son acquisition antérieure, ni par conséquent du montant des taxes acquittées lors de son acquisition <sup>(1)</sup>.

Sans doute, si un terrain fait l'objet de mutations successives, il y aura une répétition de taxes : c'est le cas actuellement dans le régime des droits de mutation. Mais ces taxes n'ont pas un effet *cumulatif* sur le prix. Il s'agit plus exactement d'impôt *répétitifs* qui frappent tous les transferts de propriété.

Ces impôts constituent une entrave à la libre circulation des biens : il est plus avantageux de conserver que d'acquérir ou de vendre. Mais cette considération constituerait uniquement un argument en faveur de la suppression des droits de mutation et de leur remplacement éventuel par un impôt sur le capital et non en faveur de leur remplacement éventuel par un impôt sur le capital et non en faveur de leur remplacement par la TVA. Or on confond souvent le problème de la suppression des droits de mutation avec celui de l'application de la TVA. Ce n'est pas parce que les droits de mutation se révèlent économiquement nocifs, qu'il faut nécessairement y substituer la TVA.

<sup>(1)</sup> Réserve doit être faite pour certains cas particuliers : celui des terrains aménagés ou lotis. Ce problème sera examiné ci-après.

#### B – INCIDENCE DE LA TAXE PERÇUE SUR LA MUTATION ENVISAGÉE

191. Le terrain ne s'amortit pas. Son coût ne devrait donc pas avoir d'incidence sur le prix des produits ou des services fournis par l'entreprise. On pourrait toutefois faire valoir qu'il ne doit pas en être de même de la taxe grevant l'acquisition, laquelle constitue une charge non récupérable.

Nous n'en sommes pas convaincu. Imaginons qu'un industriel soit disposé à acquérir un terrain au prix de 100 francs le m<sup>2</sup>, ce prix étant celui du marché. A ce moment, le législateur décide de frapper les mutations de terrains d'une taxe de 10%. L'industriel offrira-t-il toujours 100 ou diminuera-t-il son offre du montant de la taxe grevant l'opération ? Suivant les réactions de l'acheteur et du vendeur, la taxe sera supportée par l'un ou par l'autre.

Nous pensons qu'il ne peut être apporté à la question de réponse précise valable en toutes circonstances. Tout dépendra ici encore de l'état du marché et des dispositions individuelles du vendeur et de l'acquéreur. Constatons simplement que s'il y a pléthore d'offres, voire même simplement équilibre entre offre et demande, la tendance sera de répercuter la taxe sur le vendeur. En général, la taxe sera supportée par chacune des parties en fonction de l'élasticité respective de l'offre et de la demande.

#### § 5 – REJET D'UNE APPLICATION GÉNÉRALISÉE DE LA TVA A TOUTES LES LIVRAISONS DE TERRAINS

192. Traitant du problème des mutations de bâtiments, nous avons examiné à titre de première possibilité la formule la plus large de toutes celles qui peuvent être adoptées, l'application de la TVA à toutes les mutations de bâtiments (cf. points 148 et suiv.). Nous avons résolument rejeté cette formule (cf. point 155).

Les arguments invoqués pour les bâtiments valent a fortiori pour les terrains. D'autres arguments s'y ajoutent pouvant être déduits de l'examen auquel nous venons de nous livrer. Résumant le problème de manière très succincte, nous pouvons dire qu'une application généralisée de la TVA aux terrains serait injustifiable, tant en raison de la nature particulière des biens considérés que des règles qui régissent le marché des terrains.

193. Une autre considération nous paraît aussi devoir retenir l'attention.

Des terrains sont souvent acquis dans un but spéculatif ou - plus simplement encore - par

mesure de sauvegarde contre l'érosion monétaire (1).

De tels mobiles se rencontrent non seulement chez des particuliers mais encore chez des assujettis, qui procèdent alors à des «investissements» qui ne constituent qu'une forme évoluée de la politique du bas de laine.

De ce fait nous écartons non seulement l'application généralisée de la TVA à toutes les mutations immobilières, mais encore son application pure et simple à toutes les acquisitions de terrains par des assujettis (comparer points 156 et suiv.).

194. Bien que se situant exactement dans la ligne des directives, nous estimons qu'une application de la TVA à toutes les livraisons de terrains effectuées par des assujettis aboutirait aussi à des conséquences irrationnelles dues à la nature particulière des biens envisagés.

Examinons les conséquences de l'application d'une telle formule.

Un assujetti achète un terrain à un autre assujetti : la TVA est due, avec bénéfice du droit à déduction. S'il achète le terrain voisin, de même contenance, propriété d'un particulier, l'opération entraînera la perception du droit de mutation, d'où exclusion de toute déduction.

D'autre part, si un assujetti a acquis un terrain, soit avant l'entrée en vigueur de la TVA, soit postérieurement mais à un particulier, il aura payé le droit de mutation. S'il revend le même terrain, sans même y avoir apporté quelque aménagement que ce soit, la TVA sera due.

On peut multiplier les hypothèses. On constate que TVA et droit de mutation s'appliquent de manière fort incohérente, la perception de la TVA sur la livraison n'étant liée ni à l'existence d'une valeur ajoutée, ni à l'exercice du droit à déduction par le vendeur, ni à une consommation ou même à une utilisation quelconque par l'acquéreur.

Nous estimons donc devoir écarter les trois formules suivantes :

- 1) application de la TVA à toutes les livraisons de terrains entre personnes quelconques ;
- 2) application de la TVA à toutes les livraisons de terrains à des assujettis ;
- 3) application de la TVA à toutes les livraisons de terrains par des assujettis.

---

(1) Ces aspects du problème des terrains ont pris une ampleur telle que certains législateurs ont été amenés à intervenir pour combattre les effets de semblables procédés.

## § 6 – RECHERCHE DE CRITÈRES SPÉCIFIQUES

195. L'exclusion d'une application généralisée de la TVA aux livraisons de terrains n'implique pas nécessairement que tous les terrains doivent être placés hors du champ d'application de la TVA. Mais elle implique la recherche de *critères spécifiques* tirés de la nature particulière de certains types d'opérations.

Trois ordres de considérations ont retenu notre attention.

1. Dans le cadre de l'examen du régime des bâtiments, un de nos soucis essentiels a été d'assurer dans toute la mesure du possible l'égalité de concurrence entre travaux immobiliers et mutations d'immeubles neufs.

Le même souci ne devrait-il pas nous conduire à préconiser l'application de la TVA aux livraisons de terrains destinés à la construction ?

2. Si le prix des terrains n'est pas habituellement influencé par leur coût, la situation est différente lorsqu'il s'agit de terrains qui ont été aménagés ou lotis par le vendeur. Celui-ci a exposé des frais qui entreront souvent en ligne de compte pour la détermination des prix de vente, frais qui auront entraîné l'application de la TVA. Si la vente du terrain n'est pas soumise elle-même à TVA, un effet cumulatif va se manifester.

Nous pensons que ce problème n'est généralement qu'un aspect particulier du problème des terrains à bâtir.

3. Si, eu égard au caractère particulier du marché des terrains, on exclut ceux-ci du champ d'application de la TVA, ne faut-il pas cependant prévoir des tempéraments pour :

- a) les ventes de terrains comprises dans les livraisons d'immeubles bâtis,
- b) les taxes ayant grevé les frais d'aménagement ou de lotissement exposés par le vendeur ?

Dans notre recherche de *critères spécifiques*, propres aux terrains, l'analyse des diverses législations nationales peut nous venir en aide. Après avoir passé en revue les solutions nationales, qui, sur ce point, sont en opposition fondamentale (section 2), nous tenterons de dégager les formules qui, sur le plan européen, paraissent les plus facilement acceptables (section 3).



## SECTION 2

### Analyse des solutions nationales

#### § 1 – INTRODUCTION

196. En ce qui concerne les terrains, les législations peuvent se partager en deux groupes très nettement distincts: l'Allemagne, le Luxembourg et la Belgique d'une part, la France et les Pays-Bas d'autre part.

Les États du premier groupe sont d'avis que la mutation d'un terrain doit toujours rester sous l'empire des droits de mutation. Par contre, la France et les Pays-Bas remplacent, pour les terrains à bâtir, la perception du droit de mutation par la TVA:

Comme nous le verrons, l'une et l'autre conception ont leurs avantages et leurs inconvénients. A l'actif de la première solution, on peut porter le mérite de la simplicité; au passif, le fait que l'exclusion du terrain rend impossible ou difficile la taxation des ventes d'immeubles neufs. Les droits allemand et luxembourgeois excluent toutes les livraisons d'immeubles de la TVA. Le droit belge cherche une solution de compromis en soumettant à la TVA les livraisons de bâtiments neufs, mais non les mutations de terrains.

La solution française et néerlandaise présente l'avantage de soumettre tout le secteur des immeubles neufs à la TVA et de faciliter la commercialisation tant des terrains que des immeubles neufs. Mais on peut lui reprocher d'appliquer la TVA à un bien qui, par nature, devrait échapper à ce type d'impôt. C'est tout au moins notre point de vue. Il faut ajouter que, malgré l'identité fondamentale de leurs conceptions, les droits français et néerlandais se séparent sur de très nombreux points. La législation néerlandaise est grandement facilitée et simplifiée du fait de l'organisation toute particulière du marché des terrains à bâtir qui paraît régner dans ce pays. Par contre, la législation française qui s'applique à un marché immobilier, qui semble être beaucoup plus proche de celui des autres États membres, est sans conteste très complexe. C'est là son principal défaut.

Nous diviserons donc notre étude en deux parties.

#### 1) Les législations en faveur de l'application du droit de mutation aux terrains à bâtir:

- Allemagne et Grand-Duché <sup>(1)</sup>
- Belgique.

(1) La législation grand-ducale étant sur ce point quasiment identique à la législation allemande, il n'en sera pas traité ici.

#### 2) Les législations en faveur de l'application de la TVA aux terrains à bâtir:

- France
- Pays-Bas.

#### § 2 – LES LÉGISLATIONS EN FAVEUR DE L'APPLICATION DU DROIT DE MUTATION AUX TERRAINS À BÂTIR

##### A – ALLEMAGNE

##### 1) Principes et objectifs

197. En droit allemand, toute vente d'immeuble quelconque, par toute personne, assujettie ou non, est soumise à l'empire du droit de mutation et soustraite à la TVA. L'on peut croire que si le législateur allemand a adopté cette solution, c'est précisément pour maintenir les terrains en dehors du champ d'application de la TVA. En effet, toute livraison d'immeuble emporte livraison du terrain. Dès lors, en vue d'éliminer radicalement la difficulté, le droit allemand a prononcé l'exonération globale de toutes les livraisons d'immeubles.

Si nous pouvons nous rallier sans difficulté aux multiples raisons qui sont avancées en faveur de l'exclusion des terrains du champ d'application de la TVA, il est par contre certain que l'exonération totale des livraisons d'immeubles est susceptible de créer des distorsions assez graves dans *deux secteurs*: celui des terrains aménagés et lotis et celui de la construction immobilière. Nous allons donc étudier comment ces problèmes sont résolus en droit allemand.

##### 2) Modalités d'application

198. L'exonération des terrains de la TVA entraîne l'exonération de la valeur ajoutée, qui peut s'y être incorporée à la suite d'actes techniques de production. Tel est le cas pour les mutations portant sur des terrains aménagés ou sur des immeubles récemment construits. Il s'agit en fait de deux aspects différents d'un même problème: la valeur ajoutée au sol sera taxée différemment selon les modalités juridiques selon lesquelles elle se présente. Si les travaux (de construction ou d'aménagement) font l'objet d'un contrat distinct passé par le propriétaire du sol, ils subissent la TVA. Par contre, si ces travaux ont été commandés par le fournisseur de l'immeuble qui livre ensuite un terrain aménagé ou un immeuble bâti, leur valeur échappe à la TVA et est soumise au droit de mutation.

Les effets de cette dualité de régime fiscal selon les cadres juridiques utilisés doivent normalement être plus graves dans le secteur de la construction

que dans celui de l'aménagement des terrains. Nous étudierons d'abord le cas des terrains aménagés et ensuite celui de la construction immobilière.

a) *Livraison de terrains lotis et aménagés*

199. La livraison d'un terrain aménagé est soumise au droit de mutation au taux de 7%. Les TVA supportées par le lotisseur du terrain ne sont pas déductibles dans son chef et s'incorporent dès lors dans la base taxable au droit de mutation.

Si le propriétaire du terrain avait commandé lui-même les travaux d'aménagement après avoir acquis le terrain nu, il aurait supporté la seule TVA au taux de 11% sur la valeur de ceux-ci.

L'une ou l'autre formule se révélera plus avantageuse selon la charge des TVA en amont grevant les travaux d'aménagement.

Mais on peut dire, en général, que la perception d'un impôt répétitif sur les mutations de terrains est susceptible de gêner l'activité des lotisseurs et marchands de biens achetant de grandes parcelles pour les revendre après les avoir loties et aménagées.

De plus, l'assujetti a toujours intérêt à acquérir un terrain nu puis à le faire aménager, plutôt que d'acheter un terrain déjà aménagé. La question peut se poser dans le cas des zonings industriels.

Dans cette hypothèse, le droit allemand prévoit une soupape de sûreté en permettant au vendeur d'opter pour la TVA sur la cession du terrain, ce qui lui permet de déduire la charge fiscale en amont.

La solution ne joue de manière harmonieuse que si l'acquéreur est un assujetti qui a droit aux déductions totales. Dans ce cas, l'option pour la TVA aboutit au même résultat que la suppression de la «règle du butoir» dans le chef du vendeur.

Notons que, si l'on pousse le raisonnement jusqu'au bout, l'achat d'un terrain aménagé par un assujetti n'en reste pas moins pénalisé, puisque l'acquéreur supporte le droit de mutation sur la valeur totale du terrain, y compris la valeur des travaux qui y ont été effectués.

b) *Livraison d'immeubles neufs*

200. Les ventes d'immeubles neufs sont soumises au droit de mutation pour le tout et exonérées de la TVA. C'est sans doute le principal défaut de la solution adoptée par le législateur allemand. En théorie, la vente d'un bâtiment par le constructeur qui l'a érigé représente une «valeur ajoutée» certaine dont rien ne justifie l'exonération. En

pratique, cette solution aboutit à une taxation discriminatoire du secteur de la construction selon les cadres juridiques utilisés.

Il est cependant possible que, dans certains cas et à l'égard de certaines personnes, le droit allemand aboutisse empiriquement à une certaine neutralité. Envisageons le cas d'un particulier désireux d'acquérir un immeuble d'habitation. Comme la valeur du terrain est toujours soumise au droit de mutation, seul le régime fiscal de l'acquisition du bâtiment nous intéresse.

Si le particulier fait construire sur un terrain qui lui appartient, il supporte la TVA de 11% sur le coût des travaux. Supposons que ceux-ci soient de 100 000. La charge fiscale est de 11 000; le prix final est de 111 000.

Si le particulier achète le bâtiment neuf au constructeur, il n'acquittera pas la TVA, mais le droit de mutation au taux de 7%. Le constructeur, de son côté, ne pourra pas déduire la TVA sur ses achats de matériaux, ses investissements, etc. Supposons que ces derniers s'élèvent à 50% de la valeur totale de l'immeuble, autrement dit que la valeur ajoutée par le constructeur soit de 50%. Le prix total de l'immeuble se décompose en:

– achats et fournitures du constructeur	50 000
– TVA y afférentes (11%)	5 500
– valeur ajoutée par le constructeur	50 000
	<hr/>
– Prix de revient de l'immeuble	105 000
– Droit de mutation (7%)	7 385
	<hr/>
– Prix total	112 885

On aboutit donc pour le particulier acquéreur d'un immeuble à une égalité relative, la différence entre les deux prix (111 000 et 112 885) était faible. Mais, il faut souligner que cette neutralité est toute empirique:

- 1) elle repose sur un certain rapport des taux de la TVA et des droits de mutation,
- 2) elle suppose un certain coefficient de valeur ajoutée par les travaux de construction.

A cet égard, deux conséquences fort graves découlent de la solution allemande:

- a) en ce qui concerne les immeubles vendus, la préfabrication et les techniques modernes de construction qui tendent à réduire l'importance du travail sur le chantier sont fiscalement pénalisées. En effet, ces techniques accroissent la charge en amont, non déductible, dans le chef du constructeur;
- b) le vendeur d'immeubles a intérêt à réduire sa charge fiscale en amont d'une autre manière, en intégrant les stades de production antérieurs. Par exemple, la société qui se charge d'acheter

les terrains et de revendre les immeubles bâtis, réduira sa charge fiscale en effectuant elle-même les travaux de construction plutôt que d'en charger une entreprise spécialisée. Le constructeur aura intérêt à fabriquer certains matériaux plutôt qu'à les acheter, etc.

L'exonération des ventes d'immeubles neufs entrave donc la *préfabrication* et la *division rationnelle du travail* entre entreprises indépendantes.

D'autre part, l'assujetti qui désire acquérir un immeuble aura toujours intérêt à le faire construire plutôt qu'à l'acheter. Certes, en cas d'acquisition, le cédant pourra opter pour l'application de la TVA en vue de récupérer les taxes en amont. Mais cette faculté d'option n'est qu'un faible palliatif puisque, en cas d'acquisition, un droit de mutation supplémentaire non déductible frappe l'acquisition du bâtiment. De plus, l'exercice de la faculté d'option n'aboutit à des résultats satisfaisants que si l'acquéreur est un assujetti ayant droit aux déductions totales. Dans le cas contraire, l'option s'appliquant tant à la valeur du terrain qu'à celle du bâtiment, son exercice peut aboutir à imposer à l'acquéreur une charge fiscale supplémentaire.

En résumé, l'exonération des livraisons de bâtiments neufs en droit allemand aboutit à des résultats très insatisfaisants. Dans le secteur de la construction d'habitations, l'acquéreur subit certes une charge fiscale sensiblement égale selon qu'il acquiert ou fait construire. Mais le constructeur-vendeur a intérêt à réduire autant que possible la charge fiscale en amont. Dans le secteur des constructions acquises par les assujettis, une formule juridique, l'achat, est pratiquement exclue au profit d'une autre, la construction.

## B – BELGIQUE

### 1) Principes et objectifs

201. Le législateur belge a manifesté la même volonté que le législateur allemand d'exclure dans tous les cas les terrains du champ d'application de la TVA. Les arguments avancés de part et d'autre sont assez semblables.

Mais, alors qu'en droit allemand, l'exonération du terrain entraîne celle du bâtiment qui y est érigé, le droit belge opère, pour les bâtiments neufs, une distinction entre le sort fiscal du terrain et celui de la construction.

Le droit belge se situe donc fondamentalement dans la même ligne de pensée que le droit allemand. Les mérites - notamment la simplicité - et les inconvénients - notamment l'entrave apportée à la commercialisation et à l'aménagement des

terrains à bâtir - des deux solutions sont foncièrement identiques.

Mais le droit belge s'écarte résolument du droit allemand sur un point important: la taxation des travaux de construction. En droit belge, la valeur ajoutée par les travaux de construction sera soumise en toute hypothèse à la TVA, que la construction fasse l'objet d'un contrat d'entreprise ou d'une livraison d'immeuble.

Le législateur belge a donc cherché une solution de compromis, qui tente de soumettre à la TVA les livraisons de bâtiments neufs - et non seulement les travaux immobiliers - sans toutefois faire entrer les terrains dans le champ d'application de la taxe. Bien que techniquement assez artificielle, la solution belge nous semble marquer un net progrès sur celle du droit allemand. Il nous faut donc analyser comment le législateur belge a résolu les deux problèmes cruciaux qui se posent dans tout système d'exclusion des terrains de la TVA; celui des terrains aménagés et celui de la construction immobilière.

### 2) Modalités d'application

#### a) Livraison de terrains lotis et aménagés

202. En ce qui concerne les lotissements résidentiels, le droit belge aboutit aux mêmes résultats que le droit allemand: le lotisseur subit le droit de mutation sur l'achat du terrain et sur sa revente et ne peut déduire les TVA supportées du fait de l'aménagement. Cependant, la situation risque d'être plus défavorable aux lotisseurs en Belgique, étant donné que l'écart des taux entre la TVA et le droit de mutation est plus faible (taux applicable aux travaux immobiliers: 14%; taux normal du droit de mutation: 12,5%).

Quant aux lotissements industriels, la situation en Belgique est moins satisfaisante que celle qui découle de la faculté d'option ouverte par le droit allemand. Le droit belge ne prévoit pas de possibilité pour le lotisseur de récupérer la charge fiscale en amont. L'assujetti, acquéreur d'un terrain aménagé, subira donc le droit de mutation sur une base comprenant la valeur des travaux effectués et les taxes non déductibles y afférentes.

Nous avons souligné que la solution allemande elle-même restait sur ce point assez sujette à critique puisque, d'une part, elle exigeait pour son bon fonctionnement que l'acquéreur soit un assujetti ayant droit aux déductions totales et que, d'autre part, elle faisait peser sur l'assujetti acquéreur la charge supplémentaire du droit de mutation prélevé sur la valeur des aménagements.

Nous croyons dès lors qu'une solution plus satisfaisante serait apportée à ce problème en étendant

aux cessions de terrains aménagés la solution donnée par le droit belge aux livraisons d'immeubles bâtis, c'est-à-dire de n'appliquer le droit de mutation qu'à la valeur du terrain avant le début des travaux, et la TVA à la valeur de ces derniers. Il est vrai que cette cession des ventes de terrains aménagés en deux éléments exigerait des évaluations quasi impossibles et renforcerait le caractère artificiel de la voie suivie par le législateur belge.

#### b) *Livraison d'immeubles neufs*

203. Les livraisons d'immeubles neufs sont en droit belge soumises à la TVA, à l'exclusion de la valeur du terrain. C'est sur ce point que le législateur belge a apporté le correctif le plus important à la conception allemande, qui peut être considérée comme un type de base.

L'assujettissement des livraisons de bâtiments neufs à la TVA instaure une neutralité parfaite dans le secteur de la *construction*. Il importe peu que l'assujetti ou le particulier ait fait construire ou acquis l'immeuble ; dans tous les cas il acquitte la TVA sur la valeur du bâtiment et le droit de mutation sur l'acquisition - antérieure ou concomitante - du terrain. D'autre part, le constructeur-vendeur n'est pas incité à renoncer à la préfabrication ou à intégrer les stades de production en amont, puisque les TVA qu'il supporte sont déductibles de la TVA qu'il facture sur la livraison du bâtiment.

Le point difficile dans la solution belge est la vente d'un immeuble bâti par son constructeur. Celui-ci doit scinder le montant de la rémunération en deux parties ; la valeur du bâtiment, d'une part, soumise à la TVA et la valeur du terrain, d'autre part, soumise au droit de mutation <sup>(1)</sup>. En fait, il s'agit d'une déduction «base de base», la TVA s'appliquant à la valeur de l'immeuble, déduction faite de la valeur du terrain au moment de la cession, mais compte tenu de l'état du terrain avant le commencement des travaux. Par cette règle d'évaluation, le législateur belge a entendu soumettre à la TVA la plus-value du terrain résultant des travaux de construction, et permettre dès lors la déduction des taxes supportées sur tous les travaux d'aménagement du terrain.

Il est clair que la scission du contrat portant livraison d'un immeuble neuf en deux parties distinctes, l'une taxable et l'autre exonérée, est artificielle. Quant à la manière d'évaluer la valeur du terrain - à la date de la cession, mais compte non tenu des travaux effectués - elle est inattaquable sur le

<sup>(1)</sup> De plus, le droit belge fait usage pour les bâtiments et les terrains des concepts de valeur normale et de valeur vénale. Mais il s'agit d'un autre problème.

plan des principes, mais largement hypothétique dans les faits. Nous croyons qu'il serait préférable en pratique de ne soumettre au droit de mutation que la valeur du terrain au moment du commencement des travaux, le constructeur ayant le droit de solliciter une expertise de l'administration en vue de fixer cette valeur.

En résumé, le droit belge nous semble être, parmi les législations qui excluent les terrains du champ d'application de la TVA, celui qui prête le moins le flanc à la critique. Il ne présente pas de difficulté technique insurmontable et établit une neutralité parfaite dans le secteur de la construction.

Par contre, la solution belge, du fait même de l'exonération des terrains, est insatisfaisante dans le secteur de «la production et de la commercialisation» des terrains à bâtir et dans le secteur de la commercialisation des bâtiments neufs. Si l'on persiste dans la voie où le législateur belge s'est engagé, le régime fiscal des terrains lotis et aménagés restera difficile à résoudre. Les marchands de biens et lotisseurs sont soumis au droit de mutation sur leurs achats et reventes, ce qui décourage certainement leur intervention. Enfin, la commercialisation des immeubles neufs est entravée du fait que, si le bâtiment reste pendant un certain temps après son occupation dans le circuit TVA, le terrain, lui, n'y entre jamais.

### § 3 – *LES LÉGISLATIONS EN FAVEUR DE L'APPLICATION DE LA TVA AUX TERRAINS À BÂTIR*

#### A – FRANCE

##### 1) *Introduction*

204. La France est le pays qui s'est engagé le premier et le plus loin dans l'application de la TVA aux *terrains à bâtir*, sans disposer des structures administratives et juridiques qui concentrent en fait la vente des terrains à bâtir dans les mains de l'autorité publique, comme cela semble être le cas aux Pays-Bas.

Dès 1963, la TVA a été appliquée aux acquisitions de terrains destinés à la construction d'immeubles d'habitation. En 1968, la solution a été étendue à tous les terrains à bâtir, quelle que soit l'affectation des locaux qui y seront érigés.

L'essence de la réforme de 1963 est de soumettre à la TVA tous «les actes concourant à la production et à la livraison d'immeubles» et non seulement «les travaux immobiliers» au sens strict du terme.

Avant 1963, le droit français correspondait dans ses grandes lignes à l'état actuel du droit allemand : seuls les travaux immobiliers supportaient la TVA.

Comme nous l'avons déjà indiqué en étudiant le droit allemand, cette restriction conduit à grever la construction immobilière d'une charge fiscale différente selon les cadres juridiques utilisés. Cette objection était spécialement grave en France, étant donné, d'une part, la complexité des droits d'enregistrement et, d'autre part, la grande variété des formules juridiques utilisées dans le secteur de la construction immobilière. La perception des droits d'enregistrement entravait aussi l'intervention des promoteurs et «grossistes» en terrains et en bâtiments, puisque chaque mutation de l'immeuble donnait lieu à une nouvelle taxation.

Du côté français, on semble avoir toujours considéré comme absurde de faire un sort différent au bâtiment et au sol qui lui sert de base. Il est d'ailleurs évident que l'application harmonieuse de la TVA à l'ensemble du cycle de production de l'immeuble depuis la «commercialisation» du terrain jusqu'à la «commercialisation» du bâtiment achevé exige l'intégration de la valeur du terrain dans le champ d'application de la TVA. C'est là le point faible de la solution belge qui laisse toujours le terrain en dehors de l'empire de la TVA.

Sur le plan strictement scientifique, il nous est difficile de ne pas nous rallier aux raisons qui ont poussé le législateur français à s'écarter de la seule taxation des «travaux immobiliers» pour soumettre l'ensemble de la production des immeubles neufs à la TVA. Il faut, hélas, reconnaître que la mise en œuvre de cet objectif a donné naissance à un système d'imposition d'une rare complexité, à un point tel que les spécialistes nationaux semblent parfois avoir quelque mal à s'y reconnaître.

L'étude de la «TVA immobilière» française présente à nos yeux une importance de premier plan. En effet, à défaut d'une organisation du marché des terrains à bâtir semblable à celle qui existe aux Pays-Bas, le droit français représente l'unique expérience et, dès lors, l'unique modèle d'assujettissement des terrains à bâtir à la TVA.

Si l'on rejette la solution allemande et la solution belge, c'est donc de la législation française qu'il faudrait s'inspirer en vue de dégager une assiette commune de la TVA.

Dans l'exposé qui suit, nous allons tenter de présenter une *vue synthétique du fonctionnement* de la «TVA immobilière» dans le secteur des terrains à bâtir. Nous ne pourrions entrer dans tous les détails d'application, ni dans toutes les difficultés d'interprétation. Ces éléments ne présentent d'ailleurs souvent qu'une importance minime. Par contre, nous nous efforcerons de faire ressortir

le mécanisme du droit français et la complexité de ce mécanisme. Certes, des simplifications sont possibles et souhaitables. Mais, pour des raisons que nous exposerons au fur et à mesure, l'intégration des terrains dans le champ de la TVA se soldera toujours par un régime de taxation lourd et complexe.

Nous exposerons en premier lieu les principes et objectifs qui ont guidé le législateur français avant d'étudier les modalités d'application de la TVA.

## 2) Principes et objectifs

205. En droit français, seuls les *terrains à bâtir* sont soumis à la TVA. C'est un événement postérieur à l'acquisition : la construction d'un immeuble sur le terrain acquis, qui justifie a posteriori l'application de la TVA. La construction est donc la clé de voûte du régime fiscal français, l'élément autour duquel tout tourne et dont tout dépend. Un achat de terrain en vue de la revente n'est pas en lui-même assujéti à la TVA, mais bien aux droits d'enregistrement. A défaut d'opération de construction dans un certain délai, la perception de la TVA sur l'acquisition du terrain n'est pas justifiée. Cette conception répond à la volonté du législateur de soumettre à la TVA l'ensemble des actes concourant à la production et à la livraison d'immeubles. L'acquisition du terrain est le premier de ces actes. Aussi, bien que formellement ce soit la vente de terrains à bâtir qui soit taxable, en fait c'est l'acquisition qui constitue le fondement de l'impôt, puisque c'est l'activité de l'acquéreur postérieurement à l'achat qui justifie le régime fiscal appliqué à celui-ci. A ce point de vue, le droit français se situe aux antipodes du droit néerlandais qui, conformément aux directives, prend en considération la seule personne du vendeur et l'activité exercée par ce dernier.

En vue d'établir un système cohérent, le législateur français a dû déroger à d'autres principes essentiels de la TVA. Les acquisitions de terrains à bâtir sont soumises à la TVA, quelle que soit la personnalité du vendeur ou de l'acheteur. *La notion d'assujéti ne joue aucun rôle dans le domaine de la «TVA immobilière»* <sup>(1)</sup>. Pourquoi ? Des raisons évidentes de neutralité concurrentielle exigent que le particulier qui achète un terrain et y fait construire subisse la même taxation que le particulier qui achète l'immeuble bâti à un professionnel. A moins de pouvoir considérer le vendeur de tout terrain à bâtir comme un assujéti (régime néerlandais), la taxation des terrains à bâtir

(1) Si l'on préfère, on peut dire que tout acquéreur d'un terrain à bâtir est un assujéti occasionnel. Mais cette différence de formulation ne change pas grand chose au fond du problème.

entraîne nécessairement cette entorse aux principes de la TVA.

En résumé, l'on peut dire que le régime de la « TVA immobilière » consiste en l'application de la TVA à toute acquisition de terrain par toute personne quelconque en fonction d'un acte matériel (construction) postérieur à cette acquisition. Cette définition indique combien nous sommes éloignés de la TVA « du droit commun ». Elle contient en germe les modalités d'application de l'impôt, auxquelles nous allons maintenant consacrer notre attention.

### 3) Modalités d'application

206. Nous diviserons la matière en deux parties, la première relative aux conditions générales d'application de la TVA aux acquisitions de terrains, la deuxième traitant de l'intervention des lotisseurs et marchands de biens dans le secteur des terrains à bâtir.

#### a) Conditions générales d'application de la TVA aux acquisitions de terrains

207. Pour que la TVA s'applique, il faut que :

- 1) l'acquisition porte sur un terrain à bâtir ;
- 2) l'acquéreur construise un immeuble sur le terrain ;
- 3) la construction soit achevée dans un certain délai.

#### 1) L'acquisition doit porter sur un terrain à bâtir

Sont considérés comme terrains à bâtir : les terrains nus, les terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, les immeubles inachevés et les droits de surélévation d'immeubles préexistants.

Toute la superficie du terrain acquis doit-elle être soumise à la TVA dès qu'un immeuble y est érigé ? Cela dépend des cas :

- en ce qui concerne les maisons d'habitation individuelles, la TVA ne s'applique en principe qu'à une superficie maximale de 2 500 m<sup>2</sup> ;
- en ce qui concerne les immeubles d'habitation collectifs, la TVA s'applique au terrain nécessaire à la construction, y compris les cours et jardins de l'immeuble ;
- en ce qui concerne les autres immeubles, est soumise à la TVA la superficie nécessaire pour les constructions, y compris leurs dépendances.

La première règle est purement forfaitaire. Elle peut éventuellement se justifier dans le cadre d'une

politique foncière nationale, mais on envisage mal qu'elle puisse être transposée à l'échelle de la Communauté.

Quant à la définition de la surface qui doit être considérée comme « à bâtir » dans le cas des immeubles d'habitation collectifs (que faut-il entendre par là ?) et des immeubles autres que d'habitation, nous laissons le lecteur juger des difficultés qu'elle peut entraîner. Quelle règle appliquer en cas de construction d'un immeuble à usage mixte (rez-de-chaussée commercial et étages destinés à l'habitation, par exemple) ? Que faut-il entendre par « cours et jardins » d'un immeuble d'habitation collectif ? Quel sort réserver aux garages et aux aires de stationnement ? Que faut-il considérer comme dépendance nécessaire d'un immeuble industriel ou commercial ?

Nous n'ignorons pas que ces questions - et bien d'autres - sont réglées en France par une abondante doctrine administrative. Nous voulons seulement indiquer que dans un régime, tel celui du droit français, où la justification de l'application de la TVA aux terrains est une activité technique (la construction), la définition du terrain à bâtir ne peut reposer que sur des critères de même nature, c'est-à-dire des critères empruntés à la technique de la construction.

Nous attirons, d'autre part, l'attention sur le fait qu'en France, l'application de la TVA aux acquisitions de terrains apparaît comme un régime de faveur. Le taux réel de la TVA est de 5,28% au lieu du droit de mutation normal de 16,60%. Dans d'autres États, où le rapport des taux est l'inverse, les contribuables auront intérêt à soumettre l'acquisition d'un terrain à bâtir au droit de mutation au lieu de la TVA. En toute hypothèse, pour les assujettis, la TVA constitue un avantage précieux. L'administration devra donc veiller à ce que cette faveur fiscale - à nos yeux assez injustifiée - ne soit pas détournée de sa finalité, à savoir la construction immobilière.

#### 2) L'acquéreur doit construire un immeuble

C'est là la raison d'être de l'application de la TVA à l'acquisition du terrain.

Le droit français - à l'opposé du droit belge qui utilise d'ailleurs le terme restrictif de bâtiment - se fait une conception très large de l'immeuble. La notion d'immeuble recouvre tout ouvrage incorporé au sol et constituant un immeuble par nature.

A notre avis, cette définition est insuffisante. Il est bien évident que, si l'acquéreur d'un terrain se contente de le clore, il ne peut pas bénéficier

de l'application de la TVA sur son achat. Pourtant, il incorpore au sol un objet qui devient immeuble par nature ! Dès lors, à côté de la définition du terrain à bâtir, nous devons trouver une *définition de l'immeuble bâti*, ce dernier devant être distingué du terrain simplement aménagé.

### 3) La construction doit être achevée dans un certain délai

La taxation de l'acquisition du terrain ne peut rester incertaine trop longtemps. Or, seule la construction rend l'application de la TVA définitive. En pratique, les choses se passent comme suit. L'acquéreur prend, lors de l'acquisition, l'engagement de construire un immeuble <sup>(1)</sup>. La TVA est due sur son achat. Il dispose en principe d'un délai de quatre ans pour tenir son engagement. A défaut de construction dans le délai prévu, le droit d'enregistrement se substitue rétroactivement à la TVA.

La *durée* du délai à l'expiration duquel la construction doit être achevée ne doit être ni trop courte, ni trop longue. Elle doit être suffisante pour permettre de mener à bien l'opération de construction, selon les caractéristiques techniques de cette dernière. Elle ne doit pas excéder la durée normale de la construction car, dans ce dernier cas, des opérations purement spéculatives parviendraient à s'infiltrer dans un cadre qui n'est pas conçu pour elles <sup>(2)</sup>.

En droit français, le délai normal est de quatre ans. Il est en fait prorogé automatiquement d'un an dès que les travaux de construction sont entamés

à la fin de la quatrième année. Il est de plus prorogé dans divers cas, notamment le cas de force majeure (apprécié très largement par l'administration) ou, plus généralement, quand le délai est de nature à contrarier la progression normale des opérations de construction.

Il ne nous semble pas sain de faire dépendre le régime de taxation de circonstances de fait semblables, soumises, en France tout au moins, à la seule appréciation de l'administration. Il est vrai qu'il s'agit là d'un vice inhérent au système qui fait dépendre la taxation d'un acte (l'acquisition) de la réalisation d'un fait futur (la construction). Cette solution est source d'incertitudes, notamment en cas de mutations successives, d'autant plus que, comme nous allons le voir, le laps de temps pendant lequel le régime fiscal du terrain reste indéfini est, dans certains cas, bien supérieur à quatre ans.

#### b) *Intervention des lotisseurs et marchands de biens en matière de terrains à bâtir*

208. L'avantage le plus certain de l'assujettissement des terrains à la TVA est de permettre l'application de cet impôt à l'ensemble du cycle de production de l'immeuble, dès l'achat du terrain par le lotisseur, et de faciliter ainsi la commercialisation tant des terrains à bâtir que des immeubles achevés. Nous étudierons ici le problème de la commercialisation des terrains à bâtir.

On sait qu'en droit français, les marchands de biens et lotisseurs sont en principe soumis à la TVA sur leur profit brut et exemptés dans certains cas du droit de mutation sur leurs achats (art. 257, 6°).

Ce régime de taxation cède cependant le pas à la TVA immobilière organisée par l'article 257, 7° CGI.

En pratique, cela signifie que le lotisseur ou le marchand de biens vendant un terrain à un acquéreur, qui prend l'engagement de construire dans les quatre ans, acquitte la TVA au taux de 5,28% sur la mutation.

Le point important est celui-ci : il est admis que, si le marchand de biens ou le lotisseur revend un terrain en acquittant la TVA immobilière, son propre achat, remontant à moins de 5 ans sera lui-même soumis rétroactivement au régime de l'article 257, 7°. En d'autres termes, les marchands de biens et lotisseurs peuvent bénéficier du régime de faveur de la TVA immobilière, s'ils revendent dans les 5 ans à une personne qui prend l'engagement de construire dans les 4 ans.

Cette solution - qui semble découler d'une instruction administrative - modifie assez profondément l'économie du système puisqu'elle permet que, en

<sup>(1)</sup> On cite souvent l'engagement de construire comme une des conditions essentielles de l'application de la TVA lors de l'achat du terrain. Ceci ne nous semble pas exact. La souscription de l'engagement de construire permet à l'acquéreur d'être exonéré des droits de mutation. Mais, même à défaut d'avoir pris l'engagement de construire, l'acquéreur peut se voir appliquer d'office la TVA si l'administration apporte la preuve que son acquisition a été effectuée en vue de construire un immeuble. Il en va ainsi, par exemple lorsqu'un constructeur acquiert un terrain soumis à un droit d'enregistrement inférieur à la TVA de 5,28% et omet de prendre l'engagement de construire.

Il est clair que, dans les pays où le droit de mutation est inférieur à la TVA, l'engagement de construire ne jouerait aucun rôle pratique et que l'administration devrait surveiller les opérations de construction.

<sup>(2)</sup> Rappelons qu'en droit français, le taux de la TVA supportée par le terrain est inférieur au droit de mutation. Dans les États où l'inverse est vrai, il faudrait au contraire fixer un délai assez long pour empêcher que l'acquéreur ne puisse, en conservant le terrain quelques années, échapper à un régime fiscal plus rigoureux. Mais alors, rien ne pourrait empêcher un spéculateur d'acheter pour revendre en se plaçant sous le régime TVA.

cas d'intervention d'un marchand de biens ou d'un lotisseur, la construction ait lieu 9 ans (en fait 10 ou plus) après la première acquisition soumise à la TVA immobilière. Ceci facilite sans conteste les opérations de commercialisation des terrains, mais renforce les dangers et les incertitudes découlant du système du délai, à savoir la rectification rétroactive des taxations antérieures. Prenons un exemple. Supposons qu'un lotisseur achète un terrain pour le revendre, après aménagement, comme terrain à bâtir. Bien qu'il n'ait pas l'intention de construire lui-même dans les 4 ans, il peut acquitter la TVA au taux de 5,28%. Mais cette taxation sera remise en cause s'il ne revend pas dans les 5 ans: dans ce cas, le droit de mutation majoré d'un droit de 6% sera dû. Si le lotisseur revend dans les 5 ans, mais à un acquéreur qui ne prend pas l'engagement de construire, la solution est différente: le droit de mutation est dû sur la vente, imputation faite de la TVA sur l'achat, et le lotisseur peut demander l'exonération du droit de mutation sur l'achat en vertu de l'article 1373 bis CGI. Il doit, par contre, acquitter la TVA sur son bénéfice brut. Si le lotisseur revend dans les 5 ans à un acquéreur qui prend l'engagement de construire mais ne tient pas sa promesse, cette défaillance retentira sur l'acquisition et la vente par le lotisseur qui seront soumises rétroactivement au droit de mutation, étant entendu qu'ici aussi le lotisseur pourra demander le bénéfice de l'article 1373 bis CGI et devra acquitter la TVA sur son bénéfice brut. Enfin, si l'opération se déroule selon les prévisions du lotisseur et si l'acquéreur construit effectivement dans le délai de 4 ans, la TVA immobilière s'applique à l'achat comme à la revente par le lotisseur. Dans ce dernier cas, le lotisseur a bénéficié d'un délai supplémentaire de 5 ans pour commercialiser le terrain, tout en maintenant celui-ci dans la sphère d'application de la TVA.

Bien que les solutions du droit français soient assez satisfaisantes, le chassé-croisé des droits d'enregistrement et de deux régimes particuliers de TVA qui doit être mis en œuvre pour y aboutir ne semble pas sans danger pour la sécurité juridique.

B – PAYS-BAS

#### 1) Principes et objectifs

209. La législation néerlandaise poursuit fondamentalement le même but que le droit français, à savoir soumettre toutes les ventes de terrains à bâtir à la TVA. Mais ce but est atteint de manière toute différente aux Pays-Bas. Alors que le droit français taxe les acquisitions de terrains et fait dépendre le statut fiscal définitif de l'opération d'un fait propre à l'acquéreur et postérieur à l'acqui-

sition, à savoir la construction, le droit néerlandais atteint les ventes de terrains, en tenant compte de la personne du vendeur - qui doit être un assujetti - et de l'état du terrain au moment de la cession, celui-ci devant être rendu propre à la construction. Le droit néerlandais respecte donc de beaucoup plus près l'esprit et la lettre des directives. Le principe est le suivant: toute vente de terrain rendu apte à la construction par un assujetti est soumise à la TVA et exonérée des droits de mutation. Qu'est-ce qu'un terrain rendu propre à la construction (1)? La notion est de fait et est, en droit néerlandais, interprétée de façon fort extensive. C'est, si l'on veut, un terrain aménagé, la notion d'aménagement étant entendue de la manière la plus large et incluant, par exemple, le défrichage d'un terrain. De même, la superficie du terrain soumise à la TVA est toute la superficie que les travaux d'aménagement ont rendu apte ou plus apte à la construction. Ici aussi, c'est un critère de fait qui est appelé à jouer.

On peut se demander, dès lors, comment la législation néerlandaise s'applique dans les faits. Elle paraît en effet à l'observateur étranger, ignorant des réalités néerlandaises, dangereusement imprécise. Toutes les ventes de terrains à bâtir, aménagés ou non, effectuées par des particuliers, seraient soumises au droit de mutation de 5% et exonérées de la TVA. Par contre, les ventes de terrains par des assujettis seraient exonérées du droit de mutation et soumises à la TVA au taux de 14%, dès que le vendeur a entrepris une quelconque transformation du terrain. La solution semble profondément discriminatoire, la qualité d'assujetti entraînant l'application d'un régime fiscal différent au terrain dès que le vendeur a tant soit peu mis le bien en valeur. Le droit néerlandais ne contient d'autre part aucune définition particulière de l'assujettissement en matière de ventes immobilières: après combien d'opérations la qualité d'assujetti doit-elle être reconnue?

En fait, il résulte de notre enquête auprès des administrations nationales, que *la législation néerlandaise ne peut s'expliquer qu'en fonction de l'organisation très particulière - et sans doute unique dans la Communauté - du marché des terrains à bâtir que connaît ce pays*. Aux Pays-Bas, il semble qu'un particulier ne puisse pas vendre un terrain à bâtir à un autre particulier. Du moins s'agit-il là d'une opération tout à fait inhabituelle. Ce sont les communes qui achètent les terrains nus aux particuliers pour les revendre après les avoir lotis et éventuellement aménagés. Les communes sont évidemment considérées comme assujetties

(1) Nous n'avons pas trouvé d'autre équivalent du terme néerlandais «bouwrijp».



pour leurs ventes de terrains et elles sont, semble-t-il, quasiment les seuls assujettis dans ce secteur.

Ce monopole - qu'il soit de fait ou de droit -, dont semblent jouir les collectivités locales néerlandaises, simplifie largement la tâche du législateur fiscal. Toutes les ventes de terrains à bâtir sont le fait d'assujettis, et ces assujettis - à savoir, les communes - ne vendent que des terrains ayant destination de terrains à bâtir. Tous les problèmes techniques auxquels est confronté le droit français dans l'application de la TVA aux terrains, disparaissent du même coup. Mais, par là même, la législation néerlandaise perd le caractère exemplaire qu'elle pourrait avoir sur le plan européen. A défaut d'une organisation du marché immobilier semblable à celle existant aux Pays-Bas, la législation néerlandaise se révélerait en effet grossièrement discriminatoire et dangereusement imprécise.

Sous cette réserve fort importante, nous allons esquisser ci-dessous les principales conséquences de l'assujettissement des terrains à la TVA en droit néerlandais.

## 2) Modalités d'application

210. Supposons, comme point de départ, qu'une commune vende un terrain avec application de la TVA. Les mutations antérieures de ce terrain ont été soumises à leur régime fiscal propre. La vente par la commune du terrain aménagé est le premier acte du «cycle de production et de commercialisation» de l'immeuble. A partir de ce moment, la TVA pourra s'appliquer sans difficultés aux stades postérieurs. Par exemple, si la commune a fait aménager le terrain en vue de le revendre à un constructeur, elle pourra déduire la TVA facturée par le lotisseur de la TVA qu'elle porte elle-même en compte au constructeur. Ce dernier pourra lui-même déduire cette charge fiscale de la taxe qu'il facture à un marchand de biens pour l'immeuble achevé. Le marchand de biens, enfin, sera soumis à la TVA sur la revente de l'immeuble bâti, TVA qui sera déductible ou non selon que l'utilisateur de l'immeuble est un assujetti ou non. Toutes ces mutations seront exonérées du droit de mutation à la seule condition que le vendeur n'ait pas utilisé le bien.

Le mécanisme est semblable à celui mis en œuvre par le droit français et en présente tous les avantages, sans en avoir la complexité technique.

A la différence du droit français, la législation néerlandaise n'introduit pas de délai. Ceci est dû à plusieurs facteurs. En premier lieu, l'affectation du terrain semble être aux Pays-Bas suffisamment établie par le fait qu'il s'agit d'une vente de terrain à bâtir par une commune. Il n'est donc

pas nécessaire de vérifier si des constructions sont effectivement édifiées sur le terrain. En second lieu, loin d'être un régime de faveur, l'application de la TVA aux terrains entraîne aux Pays-Bas une charge fiscale plus lourde que le droit de mutation pour l'acquéreur particulier. Enfin, mais ceci intéresse plus les immeubles bâtis que les terrains, dès que l'acquéreur a utilisé le bien à des fins non taxables, la revente de ce dernier est soumise non à la TVA, mais au droit de mutation.

Nous serions tentés de recommander la solution néerlandaise, si nous n'étions conscient que son bon fonctionnement nécessite la réunion de plusieurs conditions. Tout d'abord, il faut que l'on puisse identifier avec certitude la première vente du terrain à bâtir, celle qui fait entrer le terrain dans le cycle de production de l'immeuble. Il faut ensuite que toutes les ventes de terrains à bâtir soient le fait d'assujettis, sans concurrence des particuliers. Enfin, il est nécessaire que la destination donnée au terrain par le premier vendeur puisse être considérée comme définitive, de sorte que l'on ne doive pas remettre en question le statut fiscal de toute la chaîne des opérations.

Ces conditions ne seront généralement pas remplies dans l'état actuel du marché des terrains à bâtir dans les États membres de la Communauté. Ce marché se caractérise au contraire par l'intervention concurrente de particuliers et de professionnels (lotisseurs, marchands de biens). C'est pourquoi nous croyons que si la Communauté décide d'intégrer les terrains dans le champ d'application de la TVA, la législation néerlandaise lui sera de peu d'aide dans la recherche d'une solution commune.

## SECTION 3

### Essai de synthèse et recherche d'une solution

#### § 1 — ENSEIGNEMENTS À TIRER DE L'ÉTUDE DES LÉGISLATIONS NATIONALES

211. Comme il ressort de l'exposé qui vient d'être fait, les législations nationales, en matière de terrains, se divisent en deux groupes: Allemagne, Luxembourg et Belgique d'un côté, France et Pays-Bas de l'autre.

Au sein de chacun de ces groupes, les modalités du régime applicable varient dans de très larges proportions d'un pays à l'autre.

On pourrait croire à première vue que cette diversité est provoquée uniquement par le choix de techniques différentes. En réalité, elle a des causes bien plus profondes: évolution historique,

régime des immeubles en droit privé, état et réglementation du marché immobilier, régime fiscal des bâtiments, exigences budgétaires, etc.

Dans l'état actuel des choses, nous craignons qu'il soit bien malaisé de concilier des points de vue aussi diamétralement opposés que ceux que nous venons d'exposer. Si la Communauté envisageait d'exclure les terrains du champ d'application de la TVA, la France et les Pays-Bas accepteraient-ils de «faire marche arrière»? Ne considéreraient-ils pas une telle mesure comme une régression? L'Allemagne et la Belgique, de leur côté, consentiraient-elles d'appliquer la TVA aux terrains à bâtir? Nous craignons que toutes deux soient à tout le moins réticentes pour des raisons qui ne seraient d'ailleurs pas dépourvues de valeur.

212. En présence de quatre systèmes fort différents, nous avons longuement tenté de trouver un centre de gravité, mais en vain.

Nous avons cependant, pendant un temps, espéré pouvoir préconiser une formule valable susceptible de concilier les trois éléments suivants:

- les terrains nus ne doivent pas être soumis à la TVA parce qu'ils ne se consomment pas et parce que leur augmentation de valeur au fil du temps ne provient pas d'une «valeur ajoutée» au sens des directives;
- le coût des travaux d'aménagement doit entraîner l'application de la TVA sous peine de provoquer un effet cumulatif;
- il est souhaitable que la mutation d'un immeuble bâti soit soumise à un seul type d'impôt, une ventilation entre terrain d'une part et bâtiment d'autre part n'étant pas conforme à la réalité des choses.

Pour tenter de concilier ces «principes» assez contradictoires, nous avons envisagé de prévoir dans ce domaine l'application d'une TVA qui fonctionnerait suivant la formule «déduction base de base» en lieu et place du système déjà traditionnel de la «déduction taxe de taxe». Notre idée était la suivante: tout terrain mis en vente par un assujetti moins de (5) ans après son acquisition entraînerait l'application de la TVA et l'exonération des droits de mutation. Mais la base de perception serait égale au prix de vente diminué du prix d'acquisition.

Dans cette formule, la valeur du terrain nu reste en dehors du circuit TVA grâce au système des déductions. Le terrain nu est grevé par la droit de mutation perçu lors de son acquisition par l'entrepreneur. Par contre, les «valeurs ajoutées» constituées par les travaux d'aménagement et les

constructions sont automatiquement intégrées dans le système.

Cette règle fondamentale aurait dû être complétée par une autre. Si l'acquéreur n'utilise pas le bien, il ne peut déduire la TVA acquittée sur son achat (puisque'il applique la TVA «base de base»), mais facture celle-ci à son acheteur en sus du prix, de telle sorte que cette taxe puisse ainsi être transmise à l'acquéreur final du bien.

Nous avons envisagé toute une série d'éventualités: cessions successives à un lotisseur, à un marchand de bien, à un constructeur, à un utilisateur. Le système, encore qu'il soit d'une relative complexité, paraissait fonctionner d'une manière assez harmonieuse.

Malheureusement, il comporte une faille: afin d'éviter de devoir faire intervenir des notions malaisément définissables comme celles de «terrain à bâtir» ou «terrain aménagé», nous avons voulu contourner la difficulté en retenant l'élément «durée»: revente du bien dans un certain délai après son acquisition.

Or, un lotisseur peut vendre en 1971 un terrain qu'il a acquis 10 ou 15 ans auparavant et qu'il a aménagé, progressivement, au fil des années. De son côté, le constructeur d'un important complexe doit parfois disposer d'un temps assez long entre la date de son acquisition et le moment où il pourra vendre les locaux érigés par lui.

Va-t-on pour autant leur refuser le bénéfice du régime TVA? La vente d'un immeuble récemment construit sur un terrain dont le promoteur immobilier dispose depuis de longues années, est incontestablement une vente d'immeuble neuf et doit, à ce titre, être soumise à la TVA. On ne peut donc lier le sort fiscal de la construction à celui du terrain.

Ces exemples font ressortir le caractère arbitraire du critère constitué par la fixation d'un délai pour la revente du terrain. Une fois celui-ci rejeté, on en revient fatalement aux critères utilisés par les législations nationales, c'est-à-dire *la nature* ou *la destination des biens* (terrains aménagés, terrains à bâtir).

213. Ayant retourné le problème en tous sens et recherché vainement une formule idéale, nous devons avouer notre impuissance. Nous n'avons pas découvert de système parfait permettant d'harmoniser des éléments qui, à nos yeux tout au moins, restent inconciliables.

Nous croyons que la commission et les États membres n'ont d'autre option que celle-ci: soit intégrer les terrains dans le circuit TVA, soit les maintenir *totalem*ent en dehors.

Sans doute, nous dira-t-on, que point n'était besoin de faire appel à un expert pour «découvrir» un principe que M. de la Palice n'eut point désavoué!

Précisons notre pensée. Deux solutions sont possibles:

a) *Les terrains à bâtir sont intégrés dans le régime TVA*

Après construction, l'ensemble du bien - terrain et bâtiment - est soumis à TVA dans la mesure où la livraison du bâtiment est passible de la taxe. Sur ce point nous avons relevé deux formules susceptibles d'être adoptées: application de la TVA aux livraisons de bâtiments neufs, extension de la formule aux livraisons de bâtiments anciens par des assujettis jusqu'au moment où le bien est acquis par un particulier.

L'inconvénient majeur de cette formule est de soumettre à TVA un élément qui ne se consomme pas: la valeur du terrain nu.

b) *Les terrains sont maintenus en dehors du régime TVA*

La logique, le souci d'éviter des distorsions doivent alors entraîner l'exclusion de l'élément terrain, même en cas de livraison d'un immeuble bâti.

Cette formule comporte deux inconvénients: application d'un droit de mutation de caractère cumulatif sur le coût des travaux d'aménagement, nécessité de ventiler le prix d'un immeuble bâti lorsque la livraison du bâtiment est soumise à TVA.

Tous nos efforts tendaient à concilier les deux formules de manière à éviter les inconvénients de chacune d'elles ou, si l'on veut, à concilier leurs avantages.

Nous nous sommes rendu compte que c'était là une impossibilité *parce que* les terrains doivent être soit dans le circuit TVA, soit en dehors de celui-ci. Ils ne peuvent être à la fois «dedans» et «dehors». D'autre part, les insérer dans le système dans certains cas, les maintenir en dehors dans d'autres, c'est ouvrir la porte à l'incohérence et aux distorsions.

## § 2 — FORMULES SUSCEPTIBLES D'ÊTRE RETENUES

214. A défaut d'avoir découvert une formule pleinement satisfaisante quant aux terrains, quelles sont les solutions qui peuvent être envisagées?

215. Certains, frappés par la disparité des régimes actuellement appliqués dans les différents États de la Communauté et conscients des nombreuses raisons qui expliquent cette diversité, pourraient être tentés de laisser à chaque État la faculté de régler à sa guise un problème aussi particulier, et qui est plus d'intérêt national, voire même régional, que communautaire.

Nous ne pourrions quant à nous, nous rallier à cette suggestion, qui équivaldrait dans notre chef procès-verbal de carence.

En effet, si, dans ce domaine, la diversité des régimes ne présente que des inconvénients minimes sur le plan de l'*égalité de concurrence*, elle constitue au contraire un obstacle majeur à la découverte d'une *assiette uniforme*.

216. Une première formule peut être envisagée: celle qui s'inspire du droit français.

Seraient soumises à la TVA les livraisons de terrains destinés à la construction. Parallèlement, les livraisons de terrains sur lesquels des bâtiments ont été érigés, seraient passibles de la taxe sur la valeur ajoutée dans la mesure où les bâtiments y sont eux-mêmes soumis. Cette solution est donc conciliable avec chacune des deux formules envisagées pour les livraisons de bâtiments.

Nous avons souligné, lors de l'étude du régime français, la complexité d'un tel système, eu égard aux difficultés que comporte la définition de la notion de «terrain destiné à la construction». Ces difficultés seraient considérablement réduites si les deux conditions suivantes étaient réunies:

a) Distinction précise au sein de chaque État membre entre *terrains à bâtir et autres terrains*. Encore conviendrait-il que les critères adoptés soient sensiblement équivalents, tout en gardant une souplesse suffisante pour pouvoir s'adapter à des régions aussi différentes que le bassin de la Ruhr, d'une part, et le Sud de l'Italie, de l'autre.

b) Perception à un *même taux du droit de mutation sur les ventes d'immeubles et de la TVA sur les opérations immobilières*. En effet, à défaut d'un tel équilibre, on aperçoit immédiatement des risques de distorsions et de fraude. Notamment, le particulier achetant un terrain aura ou non intérêt à se prévaloir de son intention de bâtir, selon que le taux de la TVA est plus faible ou plus élevé que celui du droit d'enregistrement.

Ajoutons encore que, si les deux taux sont égaux, on ne voit plus l'intérêt de soumettre à TVA les livraisons de terrains à bâtir. En

effet, par l'égalité des taux, l'équilibre serait réalisé entre le régime fiscal de la construction et celui du bâtiment neuf. Dès lors, l'application de la TVA n'aurait pour seul effet que de permettre la déduction en cas d'achat par un assujetti; ce qui serait anormal puisque nous sommes en présence d'un bien qui ne se consomme pas.

Enfin, nous voyons mal de quel droit cette égalité de taux pourrait être imposée. Indépendamment des obstacles juridiques, de sérieuses objections d'ordre économique et social pourraient certainement être formulées à l'encontre d'une telle prétention.

En définitive, nous croyons que, si la Communauté veut élargir le champ d'application de la TVA en matière de terrains, elle devra préconiser l'application de la TVA aux acquisitions de terrains destinés à la construction, tout en laissant momentanément à chaque État membre le soin de préciser les conditions auxquelles l'opération devra satisfaire.

L'établissement d'un cadastre des terrains à bâtir nous paraissant être en cours de réalisation dans différents États, on peut espérer que, d'ici quelques années, la notion de «terrain à bâtir» aura été suffisamment précisée pour pouvoir être substituée à celle de «terrain destiné à la construction». C'est le stade d'évolution auquel, jusqu'à présent, seuls les Pays-Bas sont parvenus.

217. On peut envisager une seconde formule: *exclusion totale des terrains* du champ d'application de la TVA, et ce même en cas de vente d'immeubles bâtis.

Nous n'hésitons pas à dire que, si la France et les Pays-Bas n'avaient pas déjà intégré certains terrains dans le circuit TVA, c'est, après mûre réflexion, le système que nous aurions préconisé. En effet, c'est celui qui est le plus conforme à la logique.

Cette exclusion - rationnelle pour les terrains nus - suscite deux problèmes.

#### a) *Cas des immeubles bâtis*

Lors de la vente d'un immeuble bâti, deux éléments fondamentalement différents sont réunis: d'une part un terrain, richesse non consommable, et d'autre part des bâtiments, biens à consommation lente, mais sujets à dépréciation et appelés à disparaître à plus ou moins brève échéance.

La situation est d'autant plus complexe que l'acquéreur n'acquiert pas deux éléments distincts (terrain et bâtiment), mais un tout indissociable, et ce généralement pour un prix global.

Le législateur français a réglé le problème en traitant le terrain comme l'accessoire du bâtiment, tout au moins lorsqu'il s'agit d'un bâtiment neuf. La législation allemande a retenu la solution inverse. En Belgique, chaque élément reste traité suivant sa nature propre. Cette solution semble plus rationnelle. Sans doute faut-il à ce moment procéder à une ventilation du prix, mais, ainsi que nous l'avons déjà souligné, celle-ci n'est au fond qu'une déduction «base de base», qui nous paraît assez rationnelle en l'espèce.

#### b) *Cas des terrains aménagés*

C'est sans doute la critique fondamentale qu'on peut formuler à l'égard du système belge. Dans un régime qui exclut les terrains du champ d'application de la TVA, nous ne voyons qu'une solution à ce problème: étendre aux terrains aménagés ou lotis, le régime des immeubles bâtis, c'est-à-dire appliquer la TVA à la vente du terrain aménagé, sous déduction de la valeur vénale du terrain nu au moment de la vente. Ce système revêtant une certaine complexité, on pourrait prévoir qu'il ne serait applicable qu'en cas d'option du vendeur pour l'application de la TVA.

218. Traitant du régime des bâtiments, nous avons envisagé la possibilité de retenir deux régimes différents: application de la TVA aux bâtiments anciens aussi longtemps qu'ils font l'objet de mutations entre assujettis, application de la TVA aux seuls bâtiments neufs.

Les deux formules que nous venons d'esquisser pour les terrains: application de la TVA aux terrains à bâtir, d'une part, exclusion de tous les terrains, d'autre part, peuvent se combiner à l'une et à l'autre des formules prévues pour les bâtiments. Cependant, il serait peut-être plus rationnel d'adopter soit les deux conceptions les plus extensives, soit les deux conceptions les plus restrictives.

### § 3 – QUESTIONS PARTICULIÈRES

#### A – LES TERRAINS AGRICOLES

219. Nous envisageons, au maximum, la possibilité de soumettre à la TVA *les terrains destinés à la construction*. Dans cette optique, les terrains agricoles doivent rester en dehors du régime TVA. Nous croyons pouvoir préconiser cette exclusion. De nos contacts avec les administrations fiscales des divers États membres, il ressort que personne ne paraît souhaiter l'application de la TVA en ce domaine, tout au moins aussi longtemps que le forfait agricole reste le régime généralement appliqué.

L'assujettissement à la TVA des affermages et des acquisitions de terrains agricoles se heurterait en effet à de grandes difficultés, étant donné la configuration particulière du forfait agricole.

Les agriculteurs soumis au régime normal pourraient en effet déduire la TVA grevant l'acquisition ou la location de terrains. Par contre, les agriculteurs soumis au régime forfaitaire ne pourraient récupérer la TVA grevant l'utilisation de la terre que par voie du taux de remboursement forfaitaire. En théorie, il faudrait donc augmenter celui-ci. Ceci n'est pas sans danger: il est préférable de soumettre les entrées des exploitations agricoles forfaitaires à des taux réduits, voire même, lorsque la chose est possible, de les exonérer afin de réduire le rôle du remboursement forfaitaire et de parer aux dangers de subvention occulte qu'il comporte. D'autre part, les diverses branches de l'agriculture et de la sylviculture font de la terre un usage très variable, si bien qu'il s'avérerait sans doute nécessaire de diversifier le taux de remboursement.

On peut aussi faire remarquer qu'en général, les TVA en amont grevant les ventes et affermages d'immeubles ruraux sont faibles, si bien que, dans ce secteur, l'exonération n'entraîne pas de cumuls d'impôt importants.

Enfin, l'assujettissement des terrains agricoles à la TVA entraînerait de nombreuses difficultés d'ordre technique que ni les États, ni les agriculteurs ne semblent être prêts à affronter. Ces difficultés se révéleraient notamment lorsqu'un agriculteur soumis au forfait vend ou donne à bail un terrain à un autre agriculteur forfaitaire, lorsqu'un agriculteur prélève un terrain à usage privé et lorsqu'il donne à un terrain agricole une autre destination (p. ex. terrain à bâtir).

## B – LES TERRAINS ACQUIS EN VUE DE L'EXPLOITATION DU SOUS-SOL

220. Il reste un dernier problème qui, à notre connaissance, ne semble avoir été examiné, de manière spécifique, par aucun des États membres: celui de l'achat d'un terrain en vue de l'exploitation du sous-sol.

Un entrepreneur acquiert un terrain en vue d'en extraire du sable ou du gravier. Un exploitant de carrière achète un terrain en vue de son exploitation, etc. Distinguons cette hypothèse d'autres qui en sont relativement proches. Nous ne visons pas ici l'achat de produits à extraire du sol (opération qui entraîne une livraison de marchandises taxable), ni la location ou la concession d'un bien en vue de son exploitation. Ce qui nous préoccupe actuellement, c'est l'achat, le transfert de propriété du terrain lui-même en vue de l'exploitation du sous-sol.

Il est évident que, si le prix du terrain a été fixé en fonction de la richesse du tréfonds, l'application d'un droit de mutation sur l'opération aura une incidence sur le coût des marchandises extraites.

Nous ignorons, si ce type d'opération se rencontre fréquemment dans les États membres ou dans certains d'entre eux. Par manque de temps, nous n'avons pu nous livrer à une étude approfondie de ce problème.

Aucune solution ne peut y être apportée, même dans les législations qui soumettent les terrains à la TVA. En effet, seuls les terrains à bâtir sont visés. Nous nous demandons si le cas cité est assez important pour justifier la création d'un régime spécial. S'il en était ainsi, la seule solution serait de soumettre à la TVA la valeur du tréfonds, c'est-à-dire la partie du prix excédant la valeur de la superficie. Cette taxation pourrait découler d'une option à exercer par le vendeur.

## CHAPITRE IV

### Les opérations des marchands de biens

#### SECTION I

#### Description du phénomène et position du problème

##### § 1 – INTRODUCTION

221. On appelle communément «marchand de biens» le professionnel dont l'activité consiste à s'entremettre entre l'offre et la demande d'immeubles. Les formes juridiques que cette activité peut revêtir sont des plus diverses : achat pour revendre, souscription de parts de sociétés immobilières en vue de leur cession, mandat, commission, courtage, etc. De même, les marchands de biens peuvent exercer leur commerce en matière de terrains, à bâtir ou non, ou en matière d'immeubles bâtis, neufs ou anciens, professionnels ou privés.

Par opposition au constructeur-vendeur, le marchand de biens remplit généralement un rôle purement *commercial*. Selon les pays, ce rôle peut être plus ou moins important par rapport à ceux que jouent les constructeurs-vendeurs et promoteurs immobiliers. Mais il faut tenir compte du fait que les circuits de production et de commercialisation des immeubles peuvent connaître des mutations importantes. Il importe donc que le droit fiscal n'entrave pas l'intervention d'un intermédiaire qui peut se révéler très utile. En matière d'immeubles nouvellement construits, par exemple, les marchands de biens remplissent souvent le rôle de terrains à bâtir, leur fonction, qui est d'amener les terrains à «maturité», n'est pas moins importante. Enfin, en ce qui concerne les immeubles d'habitation de construction ancienne, ils mettent en contact l'offre et la demande des particuliers.

Il ne suffit donc pas de constater que, dans tel pays, l'activité des marchands de biens est très réduite dans tel secteur déterminé ou sous telle forme juridique pour pouvoir en conclure que «le problème ne se pose pas». Il faut plutôt rechercher si des facteurs fiscaux ne sont pas à la base de cette situation et quels seraient les moyens d'y remédier.

Étant des professionnels de l'immobilier, les marchands de biens devraient en principe être soumis à la TVA sur toutes leurs livraisons de biens et prestations de services.

En pratique, les choses sont moins simples et moins claires. Ceci tient essentiellement à trois facteurs que nous analyserons successivement :

- 1) difficulté de définir l'activité des marchands de biens (paragraphe 2),
- 2) diversité des secteurs où interviennent les marchands de biens (paragraphe 3),
- 3) diversité des cadres juridiques utilisés (paragraphe 4).

##### § 2 – DÉFINITION DES MARCHANDS DE BIENS

222. En matière de *bâtiments neufs*, nous avons conseillé l'intégration des particuliers dans le champ d'application de la TVA en vue, principalement, d'éviter les distinctions délicates entre marchands de biens et particuliers (cf. points 125 et 183).

La définition de l'activité du marchand de biens est en effet très malaisée. Les opérations immobilières sont habituellement des opérations importantes. La professionnalité et, dès lors, l'assujettissement du vendeur peut être acquis après un petit nombre d'opérations. Mais combien ? Tel sera souvent le problème. A côté des marchands de biens qui ont «pignon sur rue» et dont la qualité de professionnels de l'immobilier n'est pas contestable, nous trouverons une foule de cas douteux où des «particuliers» se livrent à des opérations de «spéculation immobilière». Il sera souvent très difficile de décider si ces opérations sont constitutives ou non, d'une véritable *profession*, ou même si elles sont habituelles.

On voit le danger de soumettre les opérations des marchands de biens et des particuliers à deux régimes de taxation distincts dans un domaine où les frontières sont si fuyantes. L'expérience

acquise par les divers législateurs en matière d'impôt direct les inclinera plutôt à la prudence. Nous voudrions, quant à nous, souligner qu'une définition précise de l'activité des marchands de biens s'impose de manière plus impérieuse encore en matière de TVA que dans le domaine de l'impôt sur le revenu ou sur la plus-value. La TVA, impôt indirect, est en effet censée se répercuter directement sur les prix. La notion d'égalité de concurrence, quelle que soit la qualité de l'opérateur, est dès lors essentielle.

De tous les pays de la Communauté, seule la France dispose d'un régime particulier dont l'application dépend de la *qualité de marchand de biens* du vendeur. La définition du marchand de biens est d'ailleurs dans ce pays empuntée à la législation de l'impôt sur le revenu.

Aux Pays-Bas, par contre, la législation fait bien une place aux marchands de biens, mais en fonction de critères *objectifs*, tenant à la nature des actes posés, et non *subjectifs*. Les reventes d'immeubles qui ont subi la TVA sur leur acquisition et qui n'ont pas été utilisés par le cédant sont soumises à la TVA et exonérées du droit de mutation. Il faut toutefois que, conformément au droit commun, le cédant soit un assujetti.

La Belgique fait un pas de plus dans la voie de l'objectivation, en permettant à des *particuliers* d'acheter des bâtiments neufs pour les revendre sous le couvert de la TVA et en exonération des droits de mutation.

Les trois solutions ont leurs avantages et leurs inconvénients. La solution française se recommande sur le plan des principes, en ce qu'elle vise à ne soumettre à la TVA que les opérations des professionnels de l'immobilier qui, par leur intervention, ajoutent une valeur aux biens qu'ils ont acquis. La solution néerlandaise présente l'avantage de ne pas déroger au droit commun de la TVA et de ne pas mettre en œuvre une définition particulière du marchand de biens. Enfin, la législation belge a l'intérêt de la simplicité, en ce qu'elle évite toute distinction selon la qualité de la personne (assujettie ou non).

### § 3 – DIVERSITÉ DES SECTEURS OÙ INTERVIENNENT LES MARCHANDS DE BIENS

223. Nous l'avons déjà dit, l'activité des marchands de biens s'étend à tous les secteurs du marché immobilier. *Le statut fiscal des marchands de biens dépend donc en première ligne du régime fiscal des opérations immobilières dans leur ensemble.* Un régime propre aux marchands de biens -

si régime particulier il y a - ne peut être qu'une mesure *subsidaire*.

Il est évident que plus le cercle des immeubles soumis à la TVA est large, plus l'intervention des marchands de biens - placée elle aussi sous l'empire de la TVA - sera aisée. Ainsi, la situation des marchands de biens est-elle réglée de façon beaucoup plus harmonieuse en droit français et néerlandais que dans les législations allemande, belge et luxembourgeoise.

224. Prenons l'exemple des Pays-Bas. A partir de la première vente du terrain à bâtir jusqu'à la livraison de l'immeuble achevé à son utilisateur, particulier ou assujetti, les marchands de biens peuvent s'insérer librement dans le cycle de commercialisation de l'immeuble sans provoquer un surplus de charge fiscale. Les acquisitions des marchands de biens sont en effet soumises à la TVA, TVA déductible de celle due sur la revente. Cette dernière est d'autre part exonérée des droits de mutation à la seule condition que le marchand de biens *n'ait pas utilisé l'immeuble*. Cette condition est logique puisqu'elle définit objectivement l'activité du marchand de biens. Elle peut cependant selon nous occasionner quelques difficultés. Supposons qu'un marchand de biens, ne trouvant pas actuellement la possibilité de vendre un immeuble, y installe ses bureaux. Cette utilisation à des fins professionnelles n'entraînera pas de modification du statut fiscal de la revente si l'acquéreur est un particulier. Seule la TVA sera due. Par contre, si l'acquéreur a droit aux déductions, l'utilisation de l'immeuble, même de courte durée, entraînera la charge supplémentaire du droit de mutation sur la revente. Plus grave nous semble être l'hypothèse où un marchand de biens qui a acquis un immeuble d'habitation est forcé de le donner en location en vue de le revendre. L'utilisation de l'immeuble à des fins exonérées, même pendant un bref laps de temps, fait définitivement sortir celui-ci du cycle de la TVA. Que l'acquéreur soit un particulier ou un assujetti, il supportera un droit de mutation qui s'ajoute à la TVA non déductible sur le prélèvement à usage privé dans le chef du marchand de biens <sup>(1)</sup>.

Sous réserve de ce qui vient d'être dit, les marchands de biens peuvent aux Pays-Bas opérer sans

<sup>(1)</sup> Notons que ce problème n'est pas propre aux marchands de biens. Il se poserait de la même façon si le constructeur d'un immeuble d'habitation le donnait en location en vue d'en faciliter la commercialisation. Cette vente serait soumise au droit de mutation. Cette conséquence découle du fait que le droit néerlandais définit l'immeuble neuf comme étant l'immeuble non utilisé et ne prévoit pas, comme nous l'avons conseillé (cf. point 178), un certain délai en vue d'opérer la commercialisation de l'immeuble.

entrave dans le secteur de la commercialisation des terrains et des immeubles neufs (c'est-à-dire, ceux qui n'ont jamais été utilisés ni par le marchand de biens, ni par un précédent propriétaire). Il n'en va pas de même dans le secteur des *immeubles anciens*.

Si l'immeuble est resté dans le cycle TVA, c'est-à-dire s'il a été acquis avec paiement de la TVA, l'intervention du marchand de biens est pénalisée s'il revend à un particulier. En effet, le marchand de biens devra la TVA et le droit d'enregistrement sur son achat et la TVA sur sa revente. L'intervention d'un intermédiaire provoque donc, dans ce cas précis, la perception d'un droit de mutation supplémentaire, puisque la revente directe de l'utilisateur - assujetti au particulier - serait soumise à la seule TVA. Par contre, si le marchand de biens s'entretient entre deux assujettis ayant droit aux déductions, son intervention n'entraîne pas de charge fiscale supplémentaire, puisque la vente directe serait également soumise à la fois à la TVA et au droit de mutation.

Si l'immeuble acquis est sorti du cycle TVA, c'est-à-dire s'il est acquis avec perception du droit de mutation, tant son acquisition que sa revente par le marchand de biens est exonérée de la TVA, et est soumise aux droits de mutation.

En France, la situation fiscale des marchands de biens est assez différente de celle qui leur est faite aux Pays-Bas. Nous avons montré comment les marchands de biens pouvaient intervenir en matière de commercialisation de *terrains à bâtir*. A condition de revendre dans les 5 ans, les marchands de biens peuvent placer leurs achats sous le régime de la TVA immobilière et faire bénéficier leurs acquéreurs du délai de 4 ans imparti pour construire. Après l'achèvement de l'immeuble s'ouvre un nouveau délai de 5 ans dans lequel les achats et reventes seront soumis à la TVA. Les marchands de biens peuvent donc opérer la commercialisation des immeubles neufs sous le couvert de la TVA et en exonération des droits de mutation. Plusieurs transferts entre marchands de biens sont possibles, à condition qu'ils interviennent dans le délai de 5 ans. La fixation d'un délai nous paraît préférable au critère de non-utilisation employé par le droit néerlandais, car ce système permet de ne pas tenir compte de l'utilisation provisoire donnée à l'immeuble (p. ex. location exonérée).

Dans *tous les autres secteurs*, les marchands de biens sont soumis à la TVA calculée «base de base». Cette taxation est jumelée à une exonération du droit d'enregistrement sur l'achat, à la condition que l'acquéreur prenne et tienne l'engagement de revendre l'immeuble dans les 5 ans.

La revente est soumise à la fois à la TVA «sur la marge» et au droit de mutation.

En résumé, les législations française et néerlandaise nous paraissent organiser le statut des marchands de biens de manière assez satisfaisante. Il en va du moins ainsi en ce qui concerne la *commercialisation des terrains à bâtir et des constructions nouvelles*. Sur ce dernier point, nous préférons la solution française - fixation d'un délai - à la solution néerlandaise - critère de l'utilisation. Quant aux bâtiments anciens, les solutions sont plus critiquables. La taxation des marchands de biens aux Pays-Bas est discriminatoire quand ceux-ci achètent des immeubles utilisés à des assujettis pour les revendre à des particuliers. Au contraire, le système français de la déduction «base de base» présente l'avantage de pouvoir s'appliquer à *tous les immeubles*, même à ceux qui sont sortis du cycle TVA, alors que ces dernières mutations sont exonérées aux Pays-Bas. Nous n'ignorons pas toutefois les objections qui peuvent être formulées à l'encontre de la taxation sur la marge.

La condition nécessaire des régimes de taxation des marchands de biens en droit français et néerlandais est l'inclusion des *terrains à bâtir* dans le champ d'application de la TVA. Si ces derniers sont exclus de la TVA, les possibilités d'intervention des marchands de biens sous le couvert de la TVA sont des plus réduites, sinon nulles. L'analyse des droits belge et allemand le démontre clairement.

225. En Belgique, la commercialisation des *terrains à bâtir* est placée sous l'empire des droits de mutation. Dans le secteur des *immeubles de construction récente*, il est prévu que les ventes de bâtiments par toute personne quelconque peuvent être soumises sur option à la TVA et exonérées des droits de mutation. C'est la seule opération d'un marchand de biens qui pourrait être, en droit belge, soumise à la TVA. Mais, la TVA s'appliquant aux seuls bâtiments et non au terrain, on voit mal comment cette possibilité pourrait être réellement exploitée, sinon à avoir recours à des formules boiteuses prévoyant la mutation directe du terrain entre le constructeur et l'acquéreur final. Dans le secteur des *bâtiments anciens*, qu'ils soient d'habitation ou destinés à un autre usage, l'intervention des marchands de biens se déroule dans le cadre de la législation spéciale en matière d'enregistrement.

Le droit belge fait donc aux marchands de biens une place très restreinte puisque leur activité n'est soumise à la TVA que dans le secteur limité des bâtiments neufs et à des conditions qui en-



travent très certainement leur fonction de «gros-siste» en bâtiments.

La même remarque vaut a fortiori pour les *droits allemand et luxembourgeois*, où toutes les mutations immobilières sont soumises au droit de mutation. Dans aucun cas, l'entremise d'un marchand de biens ne sera soumise à la TVA.

#### § 4 – DIVERSITÉ DES CADRES JURIDIQUES UTILISÉS

226. L'existence d'un impôt sur les mutations de la propriété immobilière ne peut qu'entraver le commerce des immeubles. C'est aussi un facteur important de fraude, les parties ayant intérêt à camoufler, sous l'apparence d'un mandat, d'un contrat de courtage, d'une promesse de vente ou de toute autre figure juridique analogue, le double transfert de propriété qui s'opère du vendeur au marchand de biens et de ce dernier à l'amateur. Même en l'absence de fraude, les législations nationales traitent de manière différente des formules juridiques qui présentent grosso modo les mêmes avantages pour l'intermédiaire. En général, les parties auront intérêt à renoncer aux procédés juridiques qui entraînent un double transfert de propriété, au mépris parfois de leurs intérêts privés.

La conception que l'on se fait de ce problème varie du tout au tout selon que l'on se place sous l'angle de la TVA ou sous celui des droits de mutation.

227. Au point de vue de la TVA, la discrimination opérée selon les cadres juridiques employés ou en fonction du nombre des transferts de propriété est injustifiable. En effet, le but fondamental de cet impôt est de grever le bien d'une charge fiscale identique, quel que soit le nombre des intermédiaires et quels que soient les procédés juridiques utilisés dans le processus de production et de commercialisation du bien.

L'application de la TVA permet donc de résoudre à la fois le problème des transferts successifs de propriété et celui de la neutralité de l'impôt au regard des formules juridiques mises en œuvre. Il importe peu que l'intéressé achète pour revendre ou se transforme en intermédiaire rémunéré à la Commission. La taxation sera égale dans les deux cas. Nous considérons qu'il s'agit là d'un avantage *non négligeable* qui se manifeste non seulement pour les immeubles qui sont normalement inclus dans le cycle TVA (immeubles neufs et, éventuellement, terrains à bâtir) mais aussi pour les immeubles qui resteront toujours en dehors du champ d'application de la TVA (immeubles anciens détenus par des particuliers).

228. Si l'on se place, ou contraire, dans le cadre de la philosophie fondamentale des *droits de mutation*, la taxation différentielle d'opérations économiquement comparables n'a rien de choquant, puisque le but de ces impôts est précisément de frapper les actes économiques en fonction de leur *qualification juridique*.

Mais il faut assitôt apporter à cette vue deux correctifs importants :

– d'une part, *la nécessité de lutter contre la fraude* a amené les droits nationaux à s'écarter de la taxation des seuls actes juridiques imposables selon les principes. Tantôt, le législateur a édicté des présomptions de double mutation (Belgique). Tantôt, il a réglementé sévèrement l'enregistrement des promesses unilatérales de vente, en vue d'empêcher le commerce de ces promesses (France). Dans d'autres cas, il a assimilé le transfert du pouvoir économique de disposer d'un immeuble à une mutation de propriété (Allemagne). Enfin, la plupart des droits nationaux ont été attentifs à ce que des cessions de parts et actions ne camouflent des transferts immobiliers (Allemagne, France et Pays-Bas).

– d'autre part, il est apparu que le maintien d'un double droit de mutation faisait peser un poids trop lourd sur le *commerce de l'immobilier*. Des atténuations au principe de la double taxation ont été apportées dans presque tous les pays.

En *Belgique*, en cas de revente d'un immeuble dans les *6 mois*, le droit sur l'acquisition est restitué à concurrence des  $\frac{3}{5}$  (charge fiscale réelle: 5%). Le droit n'est cependant pas restituable dans la mesure où le prix d'achat dépasse le prix de vente. Il s'agit d'une disposition objective qui s'applique à toute personne quelconque.

D'autre part, la loi d'enregistrement prévoit un régime particulier, propre aux marchands de biens. Leurs achats sont taxés au taux de 5% à condition que la revente intervienne dans les *10 ans*. Cette revente est taxée au taux normal.

Aux *Pays-Bas*, en cas de revente dans les *3 mois*, l'acte est enregistré gratis si la contreprestation est inférieure ou égale à celle qui était prévue dans le premier acte. Dans le cas contraire, le droit normal de 5% est dû *sur la différence*. Ce régime est applicable à toute personne quelconque et non seulement aux marchands de biens.

Au *Grand-Duché*, les achats d'immeubles que l'acquéreur déclare acheter en vue de la revente, subissent le taux normal de 6%. Mais il est restitué 5% si la revente intervient dans les *2 ans*, 4% si la revente intervient dans les *2 à 4 ans*.

En Italie, si un immeuble a fait l'objet d'un transfert à titre onéreux taxé au taux normal dans les 3 ans, le nouveau transfert est taxé au quart du taux normal pour la partie du prix qui n'excède pas le prix antérieur. Comme nous l'avons déjà dit, la France applique la TVA «base de base» aux opérations des marchands de biens. Leurs achats sont exonérés du droit de mutation, si la revente intervient dans les 5 ans.

Le droit allemand ne semble pas connaître de mesures particulières analogues à celles citées pour les autres pays.

Bien que ces différentes dispositions soient inspirées par le même but, elles n'en présentent pas moins de notables divergences :

- durée du délai (de 3 mois à 10 ans) ;
- dans certains cas, il s'agit d'une disposition de portée réelle, objective, applicable à toute personne ; dans d'autres, d'un régime propre aux marchands de biens ;
- selon le cas, c'est la revente qui est exonérée ou bénéficie d'un taux réduit ou le droit sur l'achat qui est réduit, supprimé ou imputé pour partie sur celui dû sur la revente ;
- certaines législations appliquent de façon embryonnaire l'idée de la taxation de la seule plus-value (ou valeur ajoutée?) (Pays-Bas et Italie).

Le problème se pose de savoir s'il ne serait pas indiqué de remplacer ces solutions fragmentaires par l'assujettissement des marchands de biens à la TVA selon un régime particulier, même en ce qui concerne les immeubles hors TVA.

## SECTION 2

### Appréciation et éléments de solution

#### § 1 – APPLICATION DE LA TVA AUX OPÉRATIONS DES MARCHANDS DE BIENS RELATIVES À DES IMMEUBLES SE SITUANT DANS LE CIRCUIT DE LA TVA

229. Il ressort de l'exposé qui vient d'être fait, que le régime fiscal des opérations des marchands de biens dépend en tout premier lieu du champ d'application qui est assigné à la TVA en matière de *production et de commercialisation d'immeubles neufs*. Le point déterminant à cet égard est l'assujettissement des terrains à bâtir à la TVA. Si les terrains à bâtir sont exclus de la TVA, les possibilités d'intervention des marchands de biens sous le couvert de cet impôt sont très limitées.

Tant qu'on se situe à l'intérieur du cercle des immeubles dont l'acquisition est soumise à la TVA, le seul problème *spécifique* aux marchands de biens est celui de savoir si l'on doit faire une différence, en ce qui concerne les achats pour revendre, selon la personnalité de l'acquéreur-revendeur. Nous avons vu qu'en droit français, la qualité de marchand de biens entraîne des conséquences particulières <sup>(1)</sup>. Par contre, le droit néerlandais s'en tient à la notion générale d'assujetti, faisant dépendre le régime de taxation d'un critère objectif (la non-utilisation du bien).

En fait, cette différence est dans une large mesure théorique. En effet, le problème se pose toujours de savoir si l'intéressé a effectué l'opération envisagée dans le cadre de son entreprise. Un épicier qui achète un bâtiment neuf en vue de le revendre agit en dehors du cadre normal de son entreprise et doit, dès lors, au regard de cette opération, être considéré comme un particulier.

Le véritable problème est donc le suivant : faut-il, en matière d'achats pour revendre, continuer à s'en référer à la notion d'assujetti, avec toutes les difficultés qui y sont liées ou, dans un souci de simplicité, faire abstraction de la qualité de la personne ?

Le droit belge permet dans un cas très limité à un particulier de placer un achat pour revendre sous l'empire de la TVA. Nous sommes d'avis que la solution belge se justifie dans le secteur des ventes de bâtiments neufs (cf. points 125 et 183). S'impose-t-elle dans les deux autres domaines : terrains à bâtir et immeubles anciens ? Nous croyons que la situation est très différente. En effet, en matière d'immeubles neufs, l'assujettissement du particulier se fonde en premier lieu sur la discrimination dont il serait victime s'il ne pouvait appliquer la TVA (cf. point 125). Une charge importante de TVA en amont grève l'acquisition de l'immeuble. Si l'on refusait l'application de la TVA, le droit de mutation s'ajouterait à cette charge fiscale

<sup>(1)</sup> Ces conséquences sont différentes selon que l'on se situe dans le domaine des terrains à bâtir, des immeubles neufs ou des biens immobiliers hors TVA.

En ce qui concerne les ventes de terrains à bâtir, la qualité des parties est indifférente. Mais seuls les marchands de biens et lotisseurs peuvent acheter pour revendre dans les 5 ans sous le couvert de la TVA immobilière.

En matière d'immeubles neufs, la première vente de l'immeuble achevé est soumise à la TVA, quelle que soit la personne du vendeur. Mais un particulier ne peut pas acheter un immeuble achevé pour le revendre avec application de la TVA. Seul un marchand de biens peut le faire.

Quant aux achats pour revente d'immeubles hors TVA, l'application de la TVA «base de base» et l'exonération des droits de mutation est un régime propre aux marchands de biens.

en amont et le particulier, propriétaire d'un immeuble neuf ou «presque neuf», devrait subir une perte importante sur la revente pour rester concurrentiel. Il n'est pas exclu, d'autre part, que l'assujettissement des particuliers à la TVA facilite une certaine «spéculation». Cette situation ne nous paraît pas dangereuse dans la mesure où, s'il y a «spéculation», celle-ci reste toujours intimement liée à un acte de production : la construction d'un immeuble.

Il n'en va pas de même en matière de terrains à bâtir ou d'immeubles anciens. Dans ces secteurs, il serait peut-être dangereux d'assouplir le régime des droits de mutation et de décider l'intégration des particuliers dans le champ d'application de la TVA, de crainte de provoquer une spéculation improductive. D'autre part, le souci d'égalité concurrentielle joue un moindre rôle, tout au moins dans la mesure où ces opérations ne sont pas grevées de TVA en amont. Nous croyons donc que, en dehors du cas limité des immeubles neufs, *la qualité d'assujetti doit rester une condition essentielle de l'application de la TVA.*

L'application de la TVA à toutes les reventes à bref délai, même celles effectuées par des particuliers, serait évidemment concevable. Mais il s'agirait plus d'un assouplissement des droits d'enregistrement, considérés comme trop lourds en cas de mutations rapides (cf. point 228), que d'une mise en œuvre des principes de la TVA.

## § 2 – APPLICATION DE LA TVA AUX OPÉRATIONS DES MARCHANDS DE BIENS RELATIVES À DES IMMEUBLES SE SITUANT EN DEHORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

230. Aussi loin qu'on aille dans l'intégration des immeubles dans le circuit de la TVA, il restera toujours des immeubles hors du champ d'application de l'impôt, c'est-à-dire dont l'acquisition n'a pas été soumise à la TVA mais, éventuellement, au droit de mutation. En matière de bâtiments, nous avons envisagé deux formules : la taxation des seuls bâtiments neufs (solution française et belge) ou la taxation des bâtiments neufs et anciens (solution néerlandaise). En matière de terrains, le choix reste ouvert entre l'inclusion des terrains (solution française et néerlandaise) ou leur exclusion (solution belge).

Théoriquement, les deux formules envisagées, et pour les terrains et pour les bâtiments, peuvent se combiner pour donner quatre types de solution. Selon la solution finalement adoptée, le nombre des immeubles «hors champ» sera plus ou moins important. Mais même dans la législation néerlandaise, qui est la plus large de toutes, les immeubles

construits avant l'entrée en vigueur de la TVA et ceux qui ont été acquis par des particuliers sont exclus du champ d'application de l'impôt.

Dans ces cas, on peut considérer que l'immeuble étant sorti du circuit de la TVA, ses mutations ultérieures, même celles qui sont le fait de marchands de biens, doivent rester exonérées de la TVA. S'il en est ainsi, les prestations de service (courtage, commission, mandat, etc.) relatives à l'aliénation de ces immeubles doivent aussi être exemptées. C'est la solution des droits allemand, belge, luxembourgeois et néerlandais.

Au contraire, la France considère que la «valeur ajoutée» par le marchand de biens déterminée par voie de déduction «base de base», est susceptible de former l'assiette de la TVA.

Sur le plan des principes, la solution française est préférable. Elle met en effet sur pied d'égalité toutes les activités d'entremise dans le secteur immobilier et les soumet toutes à la TVA, sans distinction selon la forme juridique. La voie suivie par le législateur français n'est défendable que si l'achat pour revendre est le fait d'un professionnel, de telle manière que la différence entre le prix de vente et le prix d'achat puisse être considérée comme une véritable «valeur ajoutée» (cf. point 229). Elle exige donc la définition de l'assujettissement en matière d'opérations immobilières (cf. point 222).

D'autre part, la perception de la TVA doit exclure celle du *droit de mutation*. En droit français, les achats pour revendre sont exonérés du droit de mutation à la condition que le marchand de biens prenne et tienne l'engagement de revendre dans les 5 ans. La revente est soumise au droit de mutation et à la TVA «base de base». A défaut d'aliénation dans le délai, le droit d'enregistrement sur l'achat devient exigible, majoré d'un supplément de 6%. Mais il semble que la revente ultérieure entraînera l'exigibilité du droit de mutation et de la TVA déterminée par voie de déduction «base de base», même si le droit d'enregistrement a été perçu définitivement sur l'achat à défaut de revente dans les 5 ans.

La solution inverse nous semblerait plus rationnelle : les achats des marchands de biens, lorsqu'ils portent sur des immeubles exclus du champ d'application de la TVA, devraient, selon nous, supporter le droit de mutation. Par contre, les reventes, à condition qu'elles interviennent dans un certain délai (p. ex. 5 ans) et soient en conséquence soumises à la TVA «base de base» devraient être exonérées de tout autre impôt. Ce mécanisme, qui a l'avantage d'assurer immédiatement les droits du Trésor, fait en outre mieux ressortir que TVA et droits de mutation ne se cumulent

jamais. En l'espèce, ils frappent deux choses totalement différentes: d'une part, la mutation de propriété lors de l'acquisition et, d'autre part, la «valeur ajoutée» par le marchand de biens lors de la revente.

La perception de la TVA sur la revente remplacerait avantageusement les régimes particuliers prévus pour les marchands de biens dans certaines législations nationales en matière de droits d'enregistrement (cf. point 228).



## CHAPITRE V

### Synthèse des propositions en matière de mutations immobilières

231. La complexité de la matière des mutations immobilières nous a conduit à en scinder l'étude en plusieurs chapitres distincts. Le moment est venu d'en faire la synthèse.

Dans notre analyse, nous sommes partis d'un a priori : à savoir l'opportunité de dissocier le problème des bâtiments neufs de celui des bâtiments anciens et de celui des terrains. La division de la matière nous est parue inscrite dans les législations nationales elles-mêmes qui, sur chacun de ces trois types de problème, peuvent avoir des positions convergentes ou divergentes. Par exemple, le droit luxembourgeois et le droit allemand ont une position identique sur tous les points, tandis que le droit allemand et le droit néerlandais sont opposés en tout. Le droit belge est largement semblable au droit français en ce qui concerne les immeubles neufs, mais se rapproche du droit allemand sur la question des terrains, etc.

Mais il est évident que les différentes solutions nationales forment *un tout* dont chaque élément est dépendant. De même, nous devons tenter de synthétiser les diverses critiques et propositions faites au long des chapitres précédents en vue de dégager *quelques grandes options cohérentes*.

A cette fin, nous résumerons d'abord notre position sur chaque problème pris isolément (section 1) avant d'esquisser les types de solution globale possibles (section 2).

#### SECTION 1

##### Résumé des diverses prises de position

###### § 1 – IMMEUBLES NEUFS

232. La distinction des immeubles neufs et anciens *n'est pas une construction artificielle*. Elle est implicitement contenue dans la première directive qui distingue « le processus de production et de distribution » des autres transactions. Elle découle de la nature des choses : les phénomènes de répercussion de l'impôt sont différents selon qu'on se

situe dans le cycle de production et de commercialisation de l'immeuble ou en dehors de ce processus. Enfin, toutes les législations qui ont intégré les livraisons d'immeubles dans le champ d'application de la TVA ont consacré, explicitement ou implicitement, cette division (France, Belgique et Pays-Bas).

A nos yeux, la taxation des livraisons d'immeubles neufs constitue un impératif absolu (cf. point 139). Les droits allemand et luxembourgeois nous semblent insatisfaisants sur ce point, en ce qu'ils se limitent à la seule taxation des travaux immobiliers.

Quant aux modalités techniques de l'imposition, elles ne posent pas de gros problèmes. Nous avons fait à ce sujet des suggestions précises (cf. point 132). Pour nous, sont des immeubles neufs, les immeubles vendus peu de temps (3 à 5 ans) après leur première occupation (cf. points 178 à 184).

La fixation d'un délai en vue de distinguer les immeubles neufs des immeubles anciens comporte un aspect arbitraire. Nous croyons cependant que, techniquement, c'est la meilleure solution.

###### § 2 – IMMEUBLES ANCIENS

233. Malgré son apparente perfection technique, la solution néerlandaise n'emporte pas notre adhésion. Elle se heurte à une objection fondamentale : en droit néerlandais, la perception du droit de mutation sur les transactions entre assujettis portant sur des immeubles anciens est une condition essentielle de la cohérence du système. Dès lors, la législation néerlandaise est beaucoup plus proche de la législation française qu'un examen superficiel du problème ne le donnerait à penser. La *seule différence* est qu'en droit néerlandais, le circuit TVA est prolongé jusqu'au moment où la taxe est définitivement supportée. Cette extension a pour effet de soumettre à la TVA la vente d'un immeuble ancien par l'assujetti-utilisateur à un particulier, si la TVA en amont a été déduite. Cette taxation constitue à nos

yeux une erreur. En effet, le prix de vente de l'immeuble ne sera généralement en rien révélateur d'une «valeur ajoutée» par l'entrepreneur à l'immeuble vendu. Le droit français qui arrête en toute hypothèse le champ d'application de la TVA quelques années après l'achèvement de l'immeuble nous semble mieux correspondre à la structure d'un impôt qui ne doit atteindre en principe que la valeur donnée au bien par l'intervention active d'un entrepreneur. Nous concevons fort bien, à l'encontre du droit néerlandais, qu'une TVA ne devienne jamais définitive et qu'un autre impôt (droit de mutation) s'y substitue, une fois le bien sorti du cycle de production et de commercialisation.

Le fait même que le législateur néerlandais ne renonce pas à la perception du droit de mutation sur les transferts «soumis» à TVA, mais qui ne sont pour l'État source d'aucune recette, indique à suffisance que nous sommes sortis du cycle de commercialisation de l'immeuble et que la perception de la TVA ne se justifie plus puisque, précisément, son prélèvement est considéré comme fictif.

### § 3 – TERRAINS

234. Il y a un illogisme fondamental à soumettre les terrains à la TVA, puisqu'il s'agit de biens qui ne sont ni produits, ni consommés.

On fera à cette prise de position deux objections :

1) La commercialisation rationnelle des terrains à bâtir peut exiger de multiples transferts de propriété. Ceux-ci sont entravés par l'existence des droits de mutation qui se révèlent anti économiques.

L'argument justifierait la suppression ou l'assouplissement dans certaines hypothèses des droits de mutation. Il ne plaide pas nécessairement en faveur de l'application de la TVA. Ce n'est pas parce que la TVA a, dans des hypothèses déterminées, le même *effet* qu'une exonération des droits d'enregistrement que la perception de la TVA est justifiée. Nous devons à nouveau souligner, au risque de nous répéter, que l'assiette de la TVA ne doit comprendre que les ajouts de valeur apportés par les entreprises. La valeur des terrains doit être exclue.

2) Les travaux d'aménagement et de construction ajoutent au terrain une valeur certaine qui, à défaut de taxation du terrain lui-même, échappe à l'impôt. La mutation du terrain construit ou aménagé sera, le cas échéant, soumise au droit de mutation, droit prélevé sur

une base comprenant les TVA grevant la construction et l'aménagement. L'exonération conduit donc à créer un effet cumulatif.

L'objection est fondée. Techniquement, elle peut cependant être éliminée dans une large mesure, comme l'exemple du droit belge tend à le prouver.

235. Il est possible que la Communauté et les États membres, sensibles aux objections que nous venons d'évoquer, décident d'intégrer les terrains à bâtir dans le champ d'application de la TVA. Dans ce cas, il faudra sans doute se contenter, en première approximation, d'une référence commune aux «terrains destinés à la construction», les États membres étant chargés de définir cette notion. Cette voie n'est ni sans problème, ni sans danger.

### § 4 – MARCHANDS DE BIENS

236. En matière d'immeubles dont l'acquisition est soumise à la TVA, il n'est pas nécessaire de faire appel à un régime propre aux marchands de biens. Les règles générales applicables aux immeubles neufs visent en elles-mêmes à assurer une commercialisation aisée de ces biens.

Dans les autres secteurs, c'est-à-dire celui des immeubles anciens et celui des terrains, nous sommes favorable à une solution calquée sur la loi française. Plus précisément, nous proposons l'exonération des droits de mutation et l'application de la TVA «base de base» aux reventes d'immeubles par les assujettis dans les (cinq) ans de l'acquisition.

## SECTION 2

### Options ouvertes en matière de mutations immobilières

237. Si nous faisons abstraction des problèmes techniques, nous pouvons dégager *quatre solutions d'ensemble* en matière de mutations immobilières :

- 1) application de la TVA aux seuls bâtiments neufs, terrains exclus,
- 2) application de la TVA aux immeubles neufs, terrains inclus, et aux terrains à bâtir,
- 3) application de la TVA aux bâtiments neufs et anciens, terrains exclus,
- 4) application de la TVA aux bâtiments neufs et anciens, terrains inclus, et aux terrains à bâtir.

Le lecteur n'aura eu aucune difficulté à identifier ces différentes solutions. La première correspond à la loi belge, la seconde à la législation française,

la quatrième au droit néerlandais. Quant à la troisième, elle n'a pas reçu de consécration en droit positif mais nous estimons que, pas plus que les trois autres, elle n'est à exclure a priori.

238. Nous insistons sur le fait que, pour le moment, nous ne nous occupons plus de la concrétisation technique de telle ou telle solution dans une législation donnée. Notre but est de déterminer la justification et le but essentiel de chacune d'entre elles.

1) La première solution est *minimaliste*. C'est celle à laquelle vont nos préférences, pour des raisons à la fois théoriques et pratiques.

Elle s'appuie sur l'idée qu'il ne faut soumettre à la TVA que la «*valeur ajoutée*» par le secteur d'activité de la construction, que cette valeur se présente sous la forme juridique d'un travail immobilier ou sous celle d'une vente de bâtiments nouvellement construits. Lorsqu'un bâtiment est construit ou lorsqu'un bâtiment neuf est acquis par un assujetti, sa valeur totale échappe à la TVA (sauf régularisation pendant 5 ans).

La base réelle de la TVA est donc la valeur ajoutée du secteur de la construction, déduction faite des travaux de construction et bâtiments commandés par des assujettis.

2) La seconde solution se distingue de la première en ce qu'elle intègre dans l'assiette de la TVA la valeur des terrains au moment où ceux-ci sont utilisés pour la construction. La livraison d'un immeuble est considérée comme une opération unique, soumise à la TVA pour le tout. Les ventes de terrains à bâtir sont taxables.

L'assiette de la TVA comprend donc la valeur ajoutée par le secteur construction, plus les ventes et achats de terrains immédiatement liés aux opérations de construction.

Bien que cette solution résolve certaines difficultés propres à l'exclusion des terrains du champ d'application de la TVA, elle présente l'inconvénient d'y introduire un élément étranger, la valeur du terrain.

3) La troisième solution inclut dans la base de la TVA la valeur ajoutée par le secteur de la construction, addition faite des plus-values (ou, sous soustraction des moins-values) des bâtiments aliénés par des assujettis à des particuliers lorsque ces bâtiments ont joui de la déduction. La valeur des terrains est toujours éliminée de l'assiette de la TVA.

Cette formule présente l'avantage de récupérer, lors de la revente du bâtiment à un particulier, un certain montant de TVA. Cette taxation fait pendant à la déduction consentie sur la construction ou l'acquisition de l'immeuble neuf par l'assujetti.

Par contre, elle présente le défaut, majeur à nos yeux, de soumettre à l'impôt des plus-values sur bâtiments, sans rapport avec l'activité de l'assujetti.

La solution envisagée laisse les livraisons successives du terrain sous l'empire des droits de mutation.

En ce qui concerne les transferts du bâtiment soumis à la TVA, ils doivent à notre avis être exonérés des droits de mutation. Mais on peut aussi considérer que l'exonération des droits de mutation ne doit s'appliquer qu'au transfert se traduisant par une perception définitive de la TVA par l'État (cf. droit néerlandais).

4) La quatrième formule assujettit à la taxe la valeur ajoutée par le secteur de la construction, la valeur des terrains utilisés pour la construction ainsi que les plus-values (éventuellement sous déduction des moins-values) des terrains et constructions aliénés par des assujettis à des particuliers lorsque ces terrains et constructions ont bénéficié de la déduction.

Les caractéristiques de cette solution peuvent être déduites de ce que nous avons dit de la deuxième et troisième formule en ce qui concerne, respectivement, les terrains et les cessions de bâtiments anciens.





## TITRE V

# Les travaux pour compte propre et les prélèvements

## CHAPITRE I

### Position du problème

#### SECTION I

#### La deuxième directive

239. La deuxième directive *assimile* à une livraison effectuée à titre onéreux :

- a) le prélèvement par un assujetti, dans le cadre de son entreprise, d'un bien qu'il affecte à son usage privé ou qu'il transmet à titre gratuit ;
- b) l'utilisation, par un assujetti pour les besoins de son entreprise, d'un bien produit ou extrait par lui ou par un tiers pour son compte.

Ces deux faits générateurs de l'impôt se distinguent par le fait qu'ils ne mettent pas l'assujetti en contact avec un tiers, mais constituent des opérations internes de l'entreprise. Il est a priori étrange qu'une taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire, techniquement, un impôt sur les transactions, frappe un pur fait matériel. Cette taxation ne peut être justifiée que par des considérations tout à fait particulières. Ces considérations sont d'ailleurs très différentes selon qu'on envisage le prélèvement à usage privé visé par l'article 5, paragraphe 3, a), de la directive ou l'utilisation à usage professionnel qui fait l'objet de l'article 5, paragraphe 3, b).

D'autre part, la directive ne prévoit pas l'imposition obligatoire des «services rendus à soi-même», mais permet leur taxation «lorsqu'une telle mesure s'avère nécessaire pour éviter des distorsions de concurrence» (Ann. A., point 9).

Nous étudierons successivement le problème des prélèvements à usage privé, des prélèvements à usage professionnel et celui de la taxation des services rendus à soi-même.

#### § 1 – LE PRÉLÈVEMENT À USAGE PRIVÉ

240. Il n'est pas difficile à comprendre pourquoi le prélèvement d'un bien par un assujetti dans le cadre de son entreprise en vue de l'affecter à des besoins privés doit être assimilé à une livraison à titre onéreux.

Les biens se trouvant dans l'entreprise d'un assujetti à la TVA ont normalement bénéficié de la déduction et sont dès lors dégrévés de toute taxe. L'affectation de ces biens à des besoins privés doit entraîner une taxation équivalente à celle que déclencherait la livraison à un tiers, particulier. Cette solution découle du principe même *d'une taxe à la consommation généralisée*.

Si nous quittons toutefois le terrain des principes, pour analyser de plus près les termes de la deuxième directive, les difficultés d'interprétation apparaissent.

241. L'article 5, paragraphe 3, a), postule l'existence d'un *bien*. La notion de bien doit recouvrir l'ensemble des biens qui peuvent faire l'objet d'une livraison en vertu de l'article 5, paragraphe 1, et de l'article 5, paragraphe 2. Dans le domaine qui nous occupe, cela signifie que *tout travail immobilier*, à l'exception des opérations d'entretien courant, effectué par un assujetti pour ses besoins privés, doit être considéré comme une livraison de bien taxable. Nous avons déjà dit que les États n'avaient guère suivi la directive ni sur le point de la définition du travail immobilier, ni sur son assimilation à une livraison de biens. Ceci est spécialement vrai pour la France et la Belgique. Ces divergences ont évidemment leur répercussion sur la taxation des travaux pour compte propre et des prélèvements. Ce qui, en Allemagne et aux Pays-Bas, sera considéré comme une livraison à

soi-même (d'un travail immobilier) sera en France et en Belgique taxé comme service rendu à soi-même.

242. L'article 5, paragraphe 3, a), postule l'existence d'un bien *se trouvant dans le cadre de l'entreprise* et dont l'affectation est modifiée de telle sorte qu'il soit désormais affecté à l'*usage privé* de l'assujetti. La cause de l'impôt est un changement dans l'affectation du bien, celui-ci passant de la sphère de l'entreprise à la sphère privée de l'entrepreneur. Or, on peut dire que la distinction nette et rigide entre le domaine propre à l'entreprise et le domaine de la vie privée de l'entrepreneur n'existe pas, du moins au même degré, dans toutes les législations nationales. Elle correspond à la tradition juridique illustrée par les droits allemand, néerlandais et luxembourgeois. Elle est beaucoup moins nette en droit belge et, à ce qu'il nous semble, quasi inexistante en droit français. Dans ce dernier droit, l'appropriation par l'assujetti à des fins privées d'un bien ayant bénéficié de la déduction de la TVA est considérée comme une opération exonérée entraînant en conséquence la non-déductibilité de la taxe grevant l'acquisition de ce bien. Il n'en va pas de même en droit allemand, luxembourgeois et néerlandais où le changement d'affectation est considéré en lui-même comme un fait générateur de l'impôt.

Nous nous permettons d'insister sur ce point, car il s'agit d'une divergence fondamentale dans la conception même de l'impôt, divergence dont les conséquences techniques sont des plus diverses et parfois fort imprévisibles. Pour faire bref procès, disons que les législations allemande, néerlandaise et luxembourgeoise s'inspirent d'une vue plus *personnalisée* de la TVA, tandis que les droits belge et français s'en tiennent à la conception de la TVA, *impôt réel*. L'une et l'autre position ont leurs mérites, mais aussi leurs dangers. En droit allemand, par exemple, il semble que la sphère de l'entreprise soit définie en conformité aux dispositions de l'impôt sur le revenu. Il n'est pas nécessaire, notamment, qu'un bien ait bénéficié de la déduction de la TVA en amont pour qu'il puisse faire l'objet d'un prélèvement taxable: il suffit que le bien soit retiré par l'assujetti de son patrimoine professionnel. Par contre, les droits belge et français concentrent leur attention sur le sort des déductions en amont et se contentent souvent de rectifier (ou, s'il s'agit de biens d'investissement, de régulariser) ces déductions quand le bien qui en a bénéficié, cesse d'être affecté à une opération taxable.

243. Le point 6 de l'Annexe A de la deuxième directive prévoit, en ce qui concerne le *prélèvement en l'état* d'un bien acheté par un assujetti,

la possibilité de remplacer l'imposition du prélèvement par l'interdiction de la déduction ou sa régularisation.

Cette disposition est la seule qui, en matière de prélèvements à usage privé, fasse une distinction selon la manière dont l'assujetti est entré en possession du bien. Si l'assujetti prélève un bien qu'il a acquis en l'état, l'annexe A permet de remplacer la taxation par l'absence de déduction. Le résultat est identique, à condition que l'on définisse la base de taxation du prélèvement comme étant le prix normal d'achat par l'assujetti du bien prélevé et non son prix normal de vente à des tiers.

Les droits néerlandais, allemand et luxembourgeois n'ont pas fait usage de cette faculté. Par contre, elle a été largement utilisée par le droit français et, dans une moindre mesure, par le droit belge. En droit français, comme nous l'avons déjà indiqué, le prélèvement en l'état d'un bien n'est jamais taxable en soi. En droit belge, l'affectation à usage privé des biens d'investissement est systématiquement atteinte par la régularisation de la TVA grevant ces biens.

244. La deuxième directive ne distingue pas selon que le bien prélevé est *consomptible* ou, au contraire, à *usage durable*. Il y a pourtant une nette différence que certaines législations ont perçue. En droit allemand et luxembourgeois, il y a, en matière de biens durables, deux causes distinctes de prélèvement: le prélèvement au sens strict qui correspond à la sortie définitive (ou du moins durable) du bien hors du patrimoine de l'entrepreneur, et l'utilisation temporaire à usage privé d'un bien restant dans le patrimoine de l'entrepreneur. Le premier type de prélèvement est assimilé à une livraison et est taxé sur base de la valeur de l'objet prélevé. L'utilisation est assimilée à une prestation de service et est taxée sur base des frais entraînés par l'utilisation de l'objet (ou, en droit luxembourgeois, sur la valeur normale du service rendu à soi-même).

Les droits belge et français ne connaissent pas cette distinction. Quand un bien durable est affecté pour partie à l'activité de l'entreprise et pour partie à des besoins privés, la TVA grevant l'acquisition ou la production de ce bien est ventilée en un montant déductible et non déductible en fonction de l'importance des deux types d'utilisation et de leurs variations éventuelles pendant 5 ans.

Ces différentes manières de procéder sont conformes à ce que nous avons dit plus haut. En droit allemand, luxembourgeois et néerlandais, le prélèvement à usage privé est en soi une cause de déduction de l'impôt et n'exerce dès lors pas

d'effet sur l'exercice du droit à déduction. Au contraire, le droit français et, dans une moindre mesure, le droit belge renoncent dans de nombreux cas à la taxation du prélèvement et se contentent de corriger les déductions déjà opérées.

## § 2 – LE PRÉLÈVEMENT À USAGE PROFESSIONNEL

245. En vertu de l'article 5, paragraphe 3, b), de la deuxième directive, l'utilisation par un assujetti pour les besoins de son entreprise d'un bien produit ou extrait par lui ou par un tiers pour son compte doit être taxée sur base du prix d'achat de biens similaires ou, à défaut, sur base du prix de revient (art. 8 b).

La condition essentielle, de même que la justification, de cette imposition est *la manière dont le bien est entré en possession de l'assujetti*: il doit avoir été extrait ou produit par lui ou par un tiers pour son compte.

La disposition de l'article 5, paragraphe 3, b), ne peut se comprendre qu'en corrélation avec la règle du butoir déposée dans l'article 11, paragraphe 2. Étant donné que n'est pas déductible la TVA ayant grevé les biens ou les services utilisés pour effectuer des opérations non imposables ou exonérées, les assujettis réalisant de telles opérations ont intérêt à produire eux-mêmes les biens ou à se rendre à eux-mêmes les services qui concourent à la réalisation des opérations excluant le droit à déduction. Afin d'annuler cette tendance, les opérations de production pour compte propre, par soi-même ou à travers un travail à façon, doivent être taxées de manière à faire peser sur les biens produits une charge équivalente à celle qui résulterait de leur achat. La taxation des prélèvements à usage professionnel est donc motivée par un *souci d'égalité concurrentielle* et par la volonté de paralyser une *certaine tendance à la concentration* qui résulte de la règle du butoir. L'importance du problème est évidemment en proportion directe du nombre des opérations exonérées.

246. La raison d'être de l'article 5, paragraphe 3, b), en délimite le champ d'application. Les prélèvements à titre professionnel ne doivent être taxés que si l'assujetti ne dispose pas du droit total aux déductions. Toutefois, à propos des biens d'investissement, se pose un problème particulier: la déduction de la TVA grevant ces biens doit être régularisée sur une période de 5 ans (art. 11, paragraphe 3, alinéa 3). Il est dès lors toujours possible que, postérieurement à la déduction initiale, le droit à déduction soit restreint.

La manière dont les États ont réagi à ce danger de distorsion en cas de production pour compte

propre de ses investissements par une entreprise dépend avant tout du nombre des exonérations qu'ils connaissent et de l'importance qu'ils accordent à la règle du butoir. La France et la Belgique taxent sans discrimination toute production d'un bien d'investissement, même si, au moment de la production, l'assujetti a droit aux déductions totales. Au contraire, les Pays-Bas et le Luxembourg n'appliquent la taxation des prélèvements à usage professionnel que si, au moment de la production du bien, la taxe sur son acquisition n'était pas totalement déductible. Enfin, l'Allemagne ne taxe aucune opération de production pour compte de l'entreprise, qu'elle porte sur un bien d'investissement ou non, que l'assujetti ait ou non un droit total aux déductions. La position allemande s'explique, en partie tout au moins, par le fait que, dans ce pays, la taxation dégressive de l'investissement n'a pas été réalisée par une amputation de la déduction de la TVA grevant ces biens, mais par la technique d'une taxe autonome.

## § 3 – LES SERVICES RENDUS À SOI-MÊME

247. Leur taxation est permise par l'annexe A de la deuxième directive pour des raisons de neutralité. En ce qui nous concerne, étant donné que les travaux immobiliers sont considérés par la directive comme des livraisons de biens, le problème de la taxation des services rendus à soi-même est minime. Par contre, dans une législation qui, comme le droit belge, considère les travaux immobiliers comme des services, il est nécessaire de créer une cause spéciale de taxation dans ce domaine.

### SECTION 2

#### Aperçu des législations nationales

##### REMARQUE PRÉLIMINAIRE

248. La description des législations nationales en matière de prélèvements est particulièrement délicate. Ceci tient à plusieurs raisons. En premier lieu, la taxation des prélèvements est une mesure d'accompagnement qui s'insère dans un tout. Les dispositions d'une législation nationale ne peuvent se comprendre qu'en fonction du système général de la taxe sur la valeur ajoutée dans ce pays. Nous avons déjà eu l'occasion de noter que le problème des prélèvements n'était pas un problème *autonome*, mais, en quelque sorte, dérivé (cf. point 113). Ensuite, en matière immobilière, la réglementation des prélèvements constitue souvent une superposition de deux régimes particuliers: le premier relatif aux opérations immobilières, le second relatif aux prélèvements.

Enfin, comme nous l'avons déjà montré, le sort fiscal des opérations internes de l'entreprise met en cause plusieurs principes fondamentaux de la TVA (rôle de la notion d'assujetti, rôle des déductions), principes sur lesquels les États sont loin d'être d'accord.

Nous tenterons moins de décrire que d'expliquer les différents droits nationaux, montrant comment la réglementation particulière des prélèvements dépend dans chaque pays des solutions adoptées en matière de travaux immobiliers et de livraisons d'immeubles, voire même de conceptions plus générales concernant le fonctionnement de la TVA.

## 1. BELGIQUE

249. La réglementation des travaux pour compte propre et des prélèvements est, en droit belge, assez complexe. Selon les dispositions de la directive, nous distinguerons les prélèvements à usage privé et à usage professionnel.

### a) PRÉLÈVEMENTS À USAGE PRIVÉ

#### I - Opérations de construction et travaux immobiliers

La taxation des opérations de construction à usage privé varie selon que l'assujetti est un constructeur professionnel (art. 8, paragraphe 1) ou un autre assujetti.

Dans le premier cas, le constructeur doit prélever le bâtiment à l'expiration du délai de commercialisation (art. 12, paragraphe 2). L'affectation de l'immeuble pendant ce délai d'environ deux ans est indifférente <sup>(1)</sup>. Le prélèvement est assimilé à une livraison et est taxable sur la valeur normale du bâtiment, terrain exclu.

Dans le second cas, le travail *immobilier* est taxé au titre de service rendu à soi-même sur base de la valeur normale du service (art. 19, 2°, et 33).

Les travaux d'*entretien et de réparation* sont exonérés. Ces travaux supportent la seule charge des TVA grevant les matériaux utilisés (art. 12, paragraphe 1, 3°).

#### II - Affectation d'un immeuble à usage privé

L'immeuble neuf utilisé par un assujetti a toujours supporté un montant de TVA proportionnel à la valeur normale du bâtiment, qu'il ait été acquis ou construit par un tiers ou par l'entreprise elle-même <sup>(2)</sup>. Cette TVA a normalement été déduite.

<sup>(1)</sup> Sauf s'il s'agit d'un transfert à titre gratuit qui déclenche immédiatement l'exigibilité de la TVA sur le prélèvement.

<sup>(2)</sup> Cf. *infra*: taxation des prélèvements à usage professionnel.

L'affectation, totale ou partielle, de cet immeuble à usage privé *dans les 5 ans* de la déduction initiale, entraîne un reversement, total ou partiel, de la TVA déduite (art. 10, 1°, de l'A.R. n° 3). Après ce délai de 5 ans, les modifications dans l'affectation de l'immeuble n'entraînent plus aucune conséquence.

### b) PRÉLÈVEMENTS À USAGE PROFESSIONNEL

Tout travail immobilier qu'un assujetti effectue pour ses besoins professionnels doit être taxé sur base de sa valeur normale (19, 2°, et 33). La déduction de cette TVA s'opérera normalement selon les règles prescrites pour les biens d'investissement (art. 7 de l'A.R. n° 3).

Les travaux d'entretien et de réparation ne sont pas taxés.

## 2. ALLEMAGNE

250. Nous avons déjà signalé que le droit allemand négligeait de taxer les travaux pour compte propre effectués à des fins professionnelles. C'est là une lacune qui ne se retrouve dans aucune autre législation.

Quant aux *prélèvements à usage privé*, ils peuvent être classés en prélèvements au sens strict du terme (Entnahme) et en utilisation à usage privé (Verwendung).

Étant donné les caractéristiques des immeubles, la doctrine allemande est généralement d'avis qu'en ce domaine, il ne peut y avoir que des prélèvements au sens strict du terme et non des utilisations passagères à titre privé.

Cette conception est contestable, notamment en cas d'utilisation d'un immeuble à usage mixte. Plus généralement, nous croyons que la distinction entre prélèvement et utilisation à usage privé sera une source de difficultés importantes, sauf à s'appuyer dans une large mesure sur les distinctions opérées en matière d'impôt sur le revenu. Or, ce procédé doit être condamné dans la recherche de l'assiette uniforme.

Nous devons aussi tenir compte, dans notre étude du droit allemand, du fait que les prélèvements à titre privé, correspondant à des opérations qui, si elles étaient faites au profit de tiers, seraient exonérées, sont également exonérés.

Ceci étant précisé, nous pouvons analyser le régime des travaux immobiliers effectués à des fins privées et du changement de l'affectation d'un immeuble.

## I - Opérations de construction et travaux immobiliers à des fins privées <sup>(1)</sup>.

Si les travaux de construction correspondent à une opération qui, faite au profit d'un tiers, serait analysée en une livraison en vertu du paragraphe 3 (4), ils sont taxables à titre de prélèvement en vertu du paragraphe 1, (1), 2, a). Il faut pour cela que l'assujetti fournisse les matériaux de son entreprise.

Le terrain peut être théoriquement inclu dans le prélèvement, si ce terrain fait partie du patrimoine de l'entreprise. Pratiquement, étant donné que les transferts de terrains sont toujours exonérés, la base de taxation sera uniquement le bâtiment. Elle est constituée par la valeur partielle, telle qu'elle est déterminée en matière d'impôt sur le revenu ou, à défaut, par la valeur commune (paragraphe 10, (5), 1).

Les autres travaux immobiliers, qui ne sont pas considérés comme des livraisons, c'est-à-dire ceux où l'entrepreneur ne fournit pas les matériaux ou ne fournit que des éléments accessoires, sont exonérés.

## II - Affectation d'un immeuble à usage privé

Un entrepreneur peut posséder un immeuble neuf grevé de TVA, soit qu'il l'ait fait construire, soit qu'il l'ait acquis avec option du cédant pour la TVA.

L'affectation de cet immeuble à des fins privées, à quelque moment que ce soit, constitue théoriquement un prélèvement. Ce prélèvement est toujours exonéré, puisque les mutations immobilières le sont.

Dans l'état actuel du droit, le sort de la déduction initiale n'est pas remis en cause, même en cas d'affectation à usage privé dans les 5 ans de la déduction. Selon le projet de réforme de la TVA allemande, l'affectation à usage privé (ou la vente sans TVA) dans le délai de 5 ans entraînera un reversement proportionnel selon le mécanisme en vigueur dans les droits français et belge.

(1) Notons que si un assujetti construit un immeuble d'habitation pour le donner en location, il n'y a pas prélèvement à usage privé, celui-ci supposant l'affectation du bien, en l'espèce du bâtiment, à un usage se situant en dehors de l'entreprise. Or, la location immobilière est, en droit allemand, une opération de l'entreprise, bien qu'elle soit exonérée. Le fait de donner en location sans TVA entraînera donc la non-déductibilité de la TVA en amont, mais en aucun cas l'obligation de prélever.

On voit à cet exemple la nécessité impérieuse de définir rigoureusement ce qui est et ce qui n'est pas du domaine de l'entreprise (cf. point 242).

## 3. FRANCE

251. En droit français, le problème des prélèvements en matière immobilière est rendu singulièrement difficile par l'effet de la superposition de deux régimes : celui de droit commun (art. 257, 8°) et celui propre aux opérations immobilières (art. 257, 7°), étant entendu qu'en cas de conflit le second prime le premier (Ann. II, CGI, art. 178).

Malgré les dangers de l'entreprise, nous tenterons d'exposer le régime français en fonction de la ligne de pensée de la deuxième directive, c'est-à-dire en distinguant prélèvement à usage privé et à usage professionnel, et non en fonction de la logique propre du droit français, qui est toute différente.

### a) PRÉLÈVEMENTS À USAGE PRIVÉ

#### I - Opérations de construction et travaux immobiliers

Nous devons distinguer les causes de prélèvement prévues par l'article 257, 7°, et celles du droit commun. L'article 257, 7°, ne trouve à s'appliquer qu'en matière de construction immobilière. Par contre, le droit commun peut imposer le prélèvement tant en matière de travaux de construction que pour les autres travaux immobiliers. Nous devons donc distinguer ces diverses hypothèses.

#### A - Travaux de construction

##### - Régime de l'article 257, 7°

En vertu de l'article 257, 7°, le prélèvement est imposé :

- s'il s'agit d'un immeuble destiné à la revente (cas du constructeur professionnel),
- s'il s'agit d'un immeuble construit à l'intervention d'un mandataire ou intermédiaire,
- s'il s'agit d'un immeuble édifié par une société de construction, c'est-à-dire d'une société ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de leur attribution à ses associés.

Ces trois causes de prélèvement n'ont rien à voir avec le souci d'égaliser la charge fiscale supportée par l'assujetti qui construit un immeuble pour ses besoins privés avec celle subie par tout autre particulier qui aurait recours à un tiers. Elles sortent totalement des préoccupations que nous avons rencontrées jusqu'à présent et découlent de la configuration tout à fait particulière du droit français, notamment : 1) la réfaction applicable aux terrains à bâtir, 2) l'exonération des prestations des titulaires de profession libérale. Ces deux particularités entraînent une différence de charge fiscale selon que l'immeuble est bâti pour compte d'un tiers ou est vendu.

Dès lors, la première cause de livraison à soi-même anticipe simplement la TVA due sur la vente (1). Ce procédé, contraire aux principes, est condamnable (2). Quant aux deux autres causes, on en voit mal la justification. Probablement est-on parti de l'idée que ces modalités de la construction immobilière étaient économiquement équivalentes à des ventes d'immeubles et devaient être soumises à la même charge fiscale.

L'ensemble du système des livraisons à soi-même, mis sur pied par l'article 257, 7°, nous paraît devoir être rejeté, à cause des discriminations qu'il introduit selon les modalités de l'acquisition de l'immeuble. Si, pour des raisons techniques, l'on tient à conserver un taux réduit pour les terrains à bâtir, il faut imposer le prélèvement dans tous les cas - c'est-à-dire chaque fois qu'un particulier fait construire un immeuble - ou, mais c'est un pis-aller, ne l'imposer dans aucun (3).

#### — Régime de l'article 257, 8°

En dehors des causes de prélèvement prévues par l'article 257, 7°, tout travail de construction effectué pour les besoins privés d'un assujetti, directement ou à travers un travail à façon, est taxable sur base du prix normal de vente des biens et services (art. 266 - 1 - d). L'administration admet toutefois que, dans les cas exceptionnels où aucune comparaison valable ne peut être établie, l'imposition puisse être calculée sur base du prix de revient de l'immeuble (4).

#### B — Travaux immobiliers

Les travaux immobiliers qu'un assujetti effectue pour son usage privé sont soumis à l'impôt (Ann. II, art. 175). Toutefois, sont exonérées les opérations réalisées pour les besoins privés normaux d'un chef d'entreprise individuelle (Ann. II, art. 176). Ces travaux seront grevés uniquement par la TVA non déductible sur les matériaux prélevés (5).

Il faudra donc opérer une double distinction, fort délicate :

- 1) entre les travaux immobiliers - taxables - et les autres services - non taxables,

(1) Nous avons rangé ce type de prélèvement dans les prélèvements à usage privé uniquement pour des raisons de facilité. Strictement parlant, il ne s'agit ni d'un prélèvement à usage privé, ni d'un prélèvement à usage professionnel.

(2) Comparer, sur le même problème, le droit belge, point 249.

(3) En effet, cette formule avantage la construction sur un terrain appartenant au maître de l'ouvrage par rapport à la vente de l'immeuble construit.

(4) Comparer, en matière de TVA immobilière, l'article 266-2a.

(5) Comparer la solution belge pour les travaux de réparation et d'entretien.

- 2) entre les travaux immobiliers ne dépassant pas les besoins privés normaux d'un chef d'entreprise individuelle et les autres travaux.

Il est évident que ce dernier critère est inacceptable à la fois parce que trop flou et trop individualisé.

#### II - Affectation d'un immeuble à usage privé

Les immeubles neufs détenus par les assujettis ont subi la TVA sur leur valeur totale (y compris le terrain), qu'ils aient été acquis ou construits par l'assujetti (6) ou un tiers. Cette TVA a normalement été déduite.

L'affectation à usage privé de l'immeuble achevé n'est pas en soi une cause de taxation. Mais, si elle a lieu dans les 5 ans, elle entraîne la régularisation de la déduction de la taxe acquittée sur l'acquisition ou le prélèvement.

Toutefois, la revente de l'immeuble dans les 5 ans de l'achèvement étant soumise à la TVA, cette revente entraîne la déductibilité de la TVA acquittée sur l'acquisition initiale ou le prélèvement, quand bien même l'immeuble a été, pendant ce délai, affecté à des fins privées.

#### b) PRÉLÈVEMENTS À USAGE PROFESSIONNEL

L'exécution de *travaux immobiliers* par un assujetti pour ses besoins professionnels entraîne l'exigibilité de la TVA sur la valeur des travaux chaque fois que ces travaux concourent à la production d'immobilisation (Ann. II, art. 175 et 176). Dans le cas contraire, le prélèvement n'est taxé que si le pourcentage de déduction de l'assujetti est inférieur à 90% ou si les travaux concourent à la réalisation d'une opération excluant le droit aux déductions.

*Les travaux de construction* effectués à des fins professionnelles sont soumis à prélèvement, que l'assujetti construise lui-même ou qu'il ait recours à des entrepreneurs de construction (Ann. II, art. 174). La base de taxation est le prix de revient total de l'immeuble, terrain compris (art. 266-2-a).

Quand l'opération de construction entre dans le champ d'application de l'article 257, 7°, ce qui est le cas de loin le plus fréquent, le prélèvement est toujours taxable en vertu de cette disposition. Dans ce cas, la livraison à soi-même en vertu de l'article 257, 8°, qui fait double emploi, n'est pas exigée.

#### 4. LUXEMBOURG

252. La législation luxembourgeoise suit de très près la deuxième directive, dont elle reprend les

(6) Cf. *infra* : prélèvements à titre professionnel.

termes. Le droit luxembourgeois consacre cependant la distinction, inspirée du droit allemand entre le prélèvement à usage privé (art. 13 a) et l'utilisation à usage privé (art. 16).

#### a) PRÉLÈVEMENTS À USAGE PRIVÉ

##### I - Opérations de construction et travaux immobiliers

Les travaux immobiliers, à l'exception des travaux d'entretien courant, sont considérés comme faisant l'objet d'une livraison (art. 12, f). La délivrance de ces travaux n'est, d'autre part, jamais exonérée (art. 44, c). Dès lors, l'exécution par un assujetti pour ses besoins privés de tout travail immobilier, à l'exclusion des opérations d'entretien courant, sera taxable en vertu de l'article 13, a), sur base de la valeur normale (art. 28, b).

Le droit luxembourgeois ne fait donc pas de distinction entre travaux de construction et autres travaux immobiliers. Sont seuls exclus de la taxation les travaux d'entretien courant.

##### II - Affectation d'un immeuble à usage privé

Les immeubles neufs détenus par les assujettis peuvent avoir subi la TVA dans deux cas: s'ils ont été construits par ou pour le compte du propriétaire ou s'ils ont été acquis avec option du cédant pour la TVA.

Le prélèvement de l'immeuble à usage privé est théoriquement une opération taxable. Elle est cependant toujours exonérée, puisque les mutations immobilières le sont. La sanction du prélèvement se situera donc sur le plan de la régularisation de la déduction de la taxe acquittée sur l'acquisition ou la construction de l'immeuble, si le changement d'affectation a lieu dans les 5 ans.

Quant à l'utilisation à usage privé, à la supposer possible dans le domaine qui nous occupe, il s'agit toujours d'une opération exonérée, puisque les locations immobilières le sont (art. 44, f).

#### b) PRÉLÈVEMENTS À USAGE PROFESSIONNEL

Ces prélèvements ne sont taxables que si, au moment où ils sont effectués, la TVA sur l'acquisition des biens qui ont été produits par l'entreprise ou par un tiers pour son compte n'était pas totalement déductible (art. 13, b).

Le droit luxembourgeois ne distingue donc pas, comme les droits belge et français, selon que les travaux portent ou non sur un bien d'investissement. Il suffit, pour que le prélèvement soit exonéré, qu'au moment où les travaux sont ef-

fectués, l'assujetti ait droit aux déductions totales. L'exonération de ces prélèvements peut être une source de distorsions, non seulement lorsque, par après, l'assujetti total devient assujetti partiel, mais aussi et surtout si, peu de temps après la construction, l'assujetti affecte l'immeuble qu'il a construit à son usage privé.

L'obligation de prélever en vertu de l'article 13, b), postule l'extraction ou la *production* d'un bien par l'assujetti ou par un tiers pour son compte. Ne tombent pas dans cette catégorie, tous les travaux immobiliers assimilés à des livraisons de bien, mais uniquement les *travaux de construction* au sens strict (1).

#### 5. PAYS-BAS

253. Le droit néerlandais suit également de très près la deuxième directive et distingue les prélèvements à usage privé (art. 3-1-g) et les prélèvements à usage professionnel (art. 3-1-h). La possibilité de taxer «les services rendus à soi-même» est également prévue, quand cette taxation s'impose pour des raisons de neutralité concurrentielle (art. 4-2).

#### a) PRÉLÈVEMENTS À USAGE PRIVÉ

##### I - Opérations de construction et travaux immobiliers

Dans la mesure où les travaux immobiliers doivent être considérés comme une opération de fabrication et dès lors comme une livraison de biens (art. 3-1-c), l'exécution de ces travaux à des fins privées est taxable en vertu de l'article 3-1-g.

En pratique donc, seuls les *travaux de construction* sont taxables, la notion de fabrication ou de construction s'interprétant de la même manière dans l'article 3-1-c et dans l'article 11-a. Il faut que l'assujetti effectue un travail qui, s'il avait été livré à un tiers, eût été taxable à titre de livraison en vertu des articles 3-1-c et 11-a.

La base de taxation est le prix de revient du bien, coût du terrain compris (art. 8-4).

Les autres travaux immobiliers qui, effectués pour des tiers, seraient considérés comme des services, ne sont pas soumis au prélèvement.

(1) Il en résulte qu'en matière de travaux immobiliers, le champ d'application des prélèvements à usage privé est plus large que celui des prélèvements à usage professionnel. En effet, dans le premier cas, tous les travaux sont visés, à la condition qu'ils soient équivalents à une livraison de biens. Dans le second cas, seule la production d'un bien est taxable.



## II - Affectation d'un immeuble à usage privé

Les assujettis peuvent faire construire leurs immeubles professionnels ou acquérir des immeubles neufs à usage professionnel en acquittant la TVA. D'autre part, en droit néerlandais, les ventes d'immeubles anciens par des assujettis à des particuliers sont soumises à la seule TVA, dès lors que la TVA sur la construction ou l'acquisition a été déduite.

Il en résulte que l'utilisation d'un immeuble à usage privé, utilisation à la suite de laquelle l'immeuble sort du patrimoine de l'entrepreneur, doit subir la TVA, à quelque moment que ce changement d'affectation intervienne (art. 3-1-g). Le mécanisme est le même que celui mis sur pied en droit allemand et en droit luxembourgeois. Mais, alors que, dans ces deux droits, le prélèvement à usage privé d'un immeuble est exonéré, parce que les ventes immobilières le sont, en droit néerlandais, le prélèvement est taxable.

L'affectation à usage privé étant mise sur le même pied que la vente à un particulier, la revente ultérieure de l'immeuble prélevé sera soumise au seul droit de mutation. Il en va de même en cas d'affectation à usage professionnel, lorsque celui-ci est exonéré. Si, par exemple, un constructeur d'immeuble donne son immeuble en location à des particuliers, la revente de cet immeuble sera soumise au droit de mutation. En effet, le fait de donner en location sans TVA entraîne l'exigibilité de la TVA en vertu de l'article 3-1-h). Cette TVA n'est pas déductible, puisque la location est exonérée. La vente ultérieure doit donc supporter le droit de mutation.

### b) PRÉLÈVEMENTS À USAGE PROFESSIONNEL

La notion de prélèvement à usage professionnel implique la *production* d'un bien soit par l'en-

treprise elle-même, soit par un tiers avec des matériaux fournis par l'entreprise. Ce seront donc en pratique les mêmes *travaux de construction* qui seront soumis, le cas échéant, à la taxation en cas de prélèvement à usage professionnel ou à usage privé <sup>(1)</sup>. On considère généralement qu'il doit y avoir prélèvement à usage professionnel quand un assujetti fait construire par des entrepreneurs en mettant le terrain à leur disposition <sup>(2)</sup>. La base de taxation est le prix de revient total de l'immeuble, terrain compris.

La taxation des travaux de construction à usage professionnel n'est imposée que dans le cas où, si les biens avaient été acquis chez un autre entrepreneur, la taxe grevant ces biens n'ouvrirait pas ou pas intégralement droit à déduction (art. 3-1-h). Le droit néerlandais peut donc être rangé au côté du droit luxembourgeois: il n'atteint pas systématiquement toute production de biens d'investissement par l'assujetti pour son compte propre. L'assujetti sera donc avantagé si, postérieurement à la construction, il devient assujetti partiel. Par contre, s'il affecte l'immeuble à des fins privées, après une utilisation professionnelle, aucune distorsion n'est à craindre.

Le prélèvement à usage privé sera taxable, cette cause d'imposition étant indépendante d'un éventuel prélèvement à usage professionnel antérieur. La solution est évidemment différente de celle à laquelle aboutissent les droits qui se contentent de régulariser la TVA en amont.

---

(1) Comparer le droit luxembourgeois, où le champ d'application des prélèvements à usage privé est plus large que celui des prélèvements à usage professionnel.

(2) La solution semble être identique en France: comparer point 251.

## CHAPITRE II

### Appréciation critique des législations nationales et éléments de solution

#### SECTION I

##### Appréciation critique

254. Après l'exposé analytique des législations nationales, il s'impose de le confronter avec les exigences de la deuxième directive.

Nous suivrons, quant à nous, le plan indiqué par l'article 5, paragraphe 3, de la deuxième directive, distinguant donc *prélèvement à usage privé et à usage professionnel*. Nous croyons d'ailleurs que cette distinction devrait être introduite dans les législations où elle n'existe pas (France et Belgique). Il s'agit en effet de deux problèmes tout à fait distincts: la justification de l'imposition et, dès lors, son champ d'application sont différents selon le cas. Comme nous l'avons déjà indiqué, la taxation des prélèvements à usage privé postule la définition rigoureuse des *activités de l'entreprise*, ce qui se révélera un problème fort difficile (cf. point 242).

#### § 1 – PRÉLÈVEMENT À USAGE PRIVÉ

255. Ce type de prélèvement suppose la désaffectation d'un *bien* de l'entreprise et son affectation à l'usage privé de l'assujetti. Le sens du mot «bien» doit s'interpréter en fonction de l'article 5, paragraphe 1 et paragraphe 2. Il s'agit donc de tout ce qui peut faire l'objet d'une livraison, y compris les travaux immobiliers (art. 5, paragraphe 2, 2) et les immeubles (art. 5, paragraphe 1).

Nous nous trouvons donc devant deux problèmes distincts: les travaux immobiliers à des fins privées et l'affectation à usage privé d'un immeuble.

#### A – TRAVAUX IMMOBILIERS À USAGE PRIVÉ

256. Il résulte de la combinaison des paragraphes 3, a) et 2, c) de l'article 5 de la deuxième directive que *tous les travaux immobiliers accomplis par un assujetti pour son usage privé, à l'exception toutefois des travaux d'entretien courant, devraient donner lieu à prélèvement*.

Il est évidemment nécessaire que les travaux soient accomplis dans le *cadre de l'entreprise*. Cette condition peut donner lieu à difficultés. Pour simplifier, nous dirons que sont effectués dans le cadre de l'entreprise les travaux pour lesquels l'assujetti utilise des matériaux de la même nature que ceux qu'il acquiert d'habitude pour son entreprise et pour lesquels il met en œuvre le matériel utilisé par cette dernière.

La *base de taxation* doit être le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut, le prix de revient (art. 8, b). En l'occurrence, il s'agira du prix que l'assujetti aurait dû acquitter s'il avait fait faire les travaux par un tiers. Se pose à cet égard un problème fort délicat: faut-il de préférence tenir compte du prix que l'assujetti aurait dû acquitter pour faire exécuter les travaux, ou de leur prix de revient? En matière de prélèvement d'un bien en l'état, les législations nationales *semblent* taxer le prélèvement uniquement sur base du prix d'achat du bien prélevé <sup>(1)</sup>. Autrement dit, si un assujetti prélève un bien dont le prix normal d'achat à son stade est de 100, mais dont le prix normal de vente au consommateur est de 150, la base de taxation du prélèvement sera de 100 et non de 150. Bien que cette solution soit contraire au concept de taxe générale à la consommation qui sous-tend la taxation des prélèvements à usage privé, elle est probablement imposée pour des raisons administratives. La taxation du seul prix d'achat du bien prélevé en l'état fait échapper à la TVA la marge bénéficiaire du commerçant. Nous croyons dès lors qu'il faut appliquer la même solution aux opérations de production effectuées pour des besoins privés et plus particulièrement aux

<sup>(1)</sup> Nous n'avons pas pu vérifier cette supposition dans tous les droits nationaux. Elle est de toute façon exacte quand, comme le permet le point 6 de l'annexe A, le prélèvement est remplacé par le refus de la déduction de la TVA en amont. La directive semble encore cautionner cette solution lorsque, dans l'article 8, b), elle indique comme base de taxation du prélèvement le prix de revient, à défaut du prix d'achat des biens prélevés.

travaux immobiliers. Il est plus normal (et d'ailleurs plus simple) de taxer ces travaux sur base du *prix de revient* que sur base du prix que l'assujetti aurait dû payer pour faire faire lesdits travaux. En effet, le bénéfice de l'assujetti doit être, comme dans le cas des prélèvements en l'état, exclu de la base de taxation. C'est la solution adoptée par le droit néerlandais et le droit français en matière de travaux de construction (1).

257. Le problème de la base de taxation mis à part, les législations nationales s'écartent de la directive moins sur le *principe même de la taxation des travaux immobiliers à usage privé que sur ses modalités*. Ceci est dû en premier lieu à l'absence d'une définition uniforme du travail immobilier et à la possibilité, ouverte par la directive, de traiter ces travaux comme des prestations de services (cf. points 56, 105 et 108).

La Belgique, taxant les travaux immobiliers comme des services, a dû établir en cette matière une cause spéciale de taxation de «services rendus à soi-même». Le droit belge exempte de plus tous les travaux de réparation et d'entretien, alors que, selon la directive, seuls les travaux d'entretien courant devraient l'être. Enfin, nous préférons la notion de prix de revient à celle de valeur normale des travaux utilisée en Belgique.

En Allemagne, les travaux immobiliers ne sont taxables que si l'entrepreneur prélève de son entreprise les matériaux nécessaires pour les réaliser. Ceci exclut en pratique la plupart des travaux d'entretien et un certain nombre de travaux de réparation pour lesquels l'entrepreneur ne fournit que des éléments accessoires.

En France, la superposition de deux régimes de prélèvement crée, en matière immobilière, une situation complexe. Si nous faisons abstraction des dispositions dérogatoires de l'article 257, 7°, nous pouvons dire que tous les travaux de construction accomplis par un assujetti pour ses besoins privés sont taxables. Il en va de même des autres travaux immobiliers avec la réserve très importante concernant l'exemption des opérations qui ne dépassent pas les besoins normaux d'un chef d'entreprise individuelle.

Rappelons qu'en France, les travaux immobiliers ne sont taxables ni à titre de livraison de biens, ni à titre de prestation de services, mais en tant que catégorie *sui generis*. La concordance de cette catégorie avec la définition des travaux immobiliers dans la directive ne peut être garantie.

(1) La solution est aussi admise, par voie de circulaire administrative, en droit belge.

La base de taxation est en principe le prix normal (art. 266-1-d). Toutefois, en matière de travaux de construction, c'est le prix de revient qui est retenu (art. 266-2-a). Il semble que l'administration étende cette solution à certains travaux immobiliers.

En matière de travaux immobiliers pour compte propre, le *grand-duché de Luxembourg* aboutit en tous points à des résultats conformes à la directive.

Les Pays-Bas ne soumettent en fait au prélèvement que les travaux de construction dans l'acception très large donnée à ce terme en droit néerlandais. La distinction entre les travaux assimilés à des livraisons (art. 3-1-c) et les autres travaux immobiliers - exonérés - n'est pas très claire. La base de taxation est le prix de revient des constructions.

258. Comme on le voit, les divergences existant entre les différentes législations ne peuvent être résorbées que si :

- 1) tout travail immobilier est considéré comme une livraison,
- 2) l'on adopte une définition uniforme de la notion de travail immobilier,
- 3) l'on arrête une base de taxation commune, par exemple, le prix de revient des travaux.

#### B – AFFECTATION D'UN IMMEUBLE À USAGE PRIVÉ

259. Ce problème est plus délicat que le précédent. En principe, l'immeuble étant un bien au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la deuxième directive, son changement d'affectation devrait donner lieu à prélèvement en vertu de l'art. 5, paragraphe 3, a). Il devrait être admis, toutefois, que le prélèvement ne s'applique qu'aux immeubles dont la construction ou l'acquisition a supporté la TVA, celle-ci ayant été déduite, et non à tous les immeubles quelconques détenus par l'entreprise. A nos yeux en effet, le prélèvement ne se justifie que par la déduction antérieurement opérée. Prenons l'exemple du droit néerlandais et supposons qu'un assujetti achète un immeuble à un particulier. L'acquisition de cet immeuble ayant subi le droit d'enregistrement, il ne peut être question de taxer le prélèvement à usage privé de l'immeuble que l'entrepreneur viendrait à opérer ultérieurement.

Le prélèvement ne peut donc se justifier que pour les immeubles dont l'acquisition ou la construction a subi la TVA. De plus, il faut que, si l'on remplaçait le changement d'affectation par une vente à un particulier, cette vente soit soumise à la TVA.

260. En droit allemand et en droit luxembourgeois, toute vente d'immeuble étant exonérée de la TVA, il est normal que l'affectation d'un immeuble à usage privé soit, elle aussi, toujours exonérée.

En droit néerlandais, par contre, les ventes d'immeubles par des assujettis à des particuliers sont soumises à la seule TVA, si la TVA sur l'acquisition a été déduite. Le prélèvement doit en conséquence être imposé chaque fois que l'assujetti affecte à des fins privées un immeuble dont la TVA a été déduite. Ce prélèvement ne trouvera pas seulement à s'appliquer pour les immeubles neufs mais aussi, sauf erreur de notre part, pour les immeubles qui ont déjà été utilisés par un précédent propriétaire. Dans le premier cas, lorsque l'utilisateur a acquis un immeuble neuf auprès de son constructeur, la seule TVA a frappé l'acquisition. Cette TVA a été normalement déduite et l'affectation ultérieure à usage privé, à quelque moment qu'elle intervienne, est taxée. Le second cas est celui-ci: l'assujetti a acquis un immeuble déjà utilisé par un autre assujetti. L'acquisition est soumise à la fois à la TVA et au droit de mutation. Si nous comprenons bien la législation néerlandaise, l'affectation à usage privé doit entraîner la taxation du prélèvement puisque la TVA sur l'acquisition a été déduite. C'est un résultat des plus étranges: l'affectation temporaire à usage professionnel a entraîné la déduction d'un droit de mutation supplémentaire. En effet, l'acquisition directe par un particulier aurait subi la seule TVA. Aussi paradoxale qu'elle soit, cette solution se situe dans la logique du droit néerlandais, puisque, si l'on remplaçait l'affectation à usage privé par une revente à un particulier, on aboutirait au même résultat, à savoir perception du droit de mutation et de la TVA sur l'achat et de la seule TVA sur la revente. Dès lors, l'erreur du droit néerlandais nous semble se situer non dans la définition du champ d'application des prélèvements - qui est conforme à l'ensemble du système - mais dans la perception cumulative de la TVA et du droit de mutation sur les transmissions d'immeubles anciens.

En France et en Belgique, les immeubles sont soumis à la TVA pendant un certain temps. Dès lors, on pourrait penser appliquer la TVA aux prélèvements à usage privé qui ont lieu pendant ce délai uniquement. En fait, le problème se pose en des termes différents. En effet, pendant le délai, le sort final de l'immeuble reste incertain. Il est possible que l'immeuble fasse l'objet d'une revente soumise à la TVA; il est possible aussi qu'il continue à être utilisé par son propriétaire actuel. Si l'immeuble est vendu (ou revendu) avec appli-

cation de la TVA, il semble qu'on doive décider de ne pas tenir compte d'une éventuelle utilisation à usage privé. Telle paraît d'ailleurs être la solution en droit positif belge et français. Mais il se peut que l'acquéreur de l'immeuble décide d'affecter l'immeuble à usage privé en dehors du délai pendant lequel la vente est soumise à la TVA. Théoriquement, ce prélèvement n'est plus taxable. La seule correction qui puisse intervenir, si le prélèvement a lieu dans les 5 ans, est la régularisation de la déduction en amont.

En résumé, le système du délai doit aboutir en ce qui concerne les prélèvements au même résultat que l'exclusion des mutations immobilières en droit allemand et luxembourgeois. En effet, de deux choses l'une: ou bien l'affectation à usage privé a lieu pendant le délai de commercialisation, ou bien elle a lieu après l'écoulement de ce délai. Dans le premier cas, le prélèvement est théoriquement taxable, mais doit rester exonéré puisque subsiste la possibilité de revendre avec TVA sous déduction de l'intégralité de la taxe en amont. Dans le second cas, le prélèvement ne peut être taxé, puisque la vente correspondante à un particulier serait exonérée. Dès lors, comme en droit allemand et luxembourgeois, la seule sanction du prélèvement est la régularisation éventuelle de la déduction <sup>(1)</sup>, si l'affectation à usage privé intervient dans les 5 ans de la déduction. Le système du délai introduit cependant une particularité importante, en ce que l'utilisation à usage privé de l'immeuble avant son expiration reste exonérée si la vente ou revente intervient en temps utile. Il s'agit sans conteste d'une *inelegantia juris*, découlant du caractère de présomption attaché au délai de commercialisation. Nous croyons dès lors qu'il faut peser les avantages et inconvénients respectifs de la définition de l'immeuble neuf en droit néerlandais (immeuble non utilisé) en en droit français et belge (immeuble vendu dans un certain délai). Certains aspects du problème ont déjà été évoqués (cf. points 124, 178 et 224). Tout bien pesé, nos préférences vont à la solution française et belge. Toutefois, l'exonération à laquelle elle aboutit en matière d'utilisation à usage privé, à condition que la cession de l'immeuble intervienne dans le délai, constitue une raison supplémentaire de ne pas fixer un délai trop long.

## § 2 – PRÉLÈVEMENT À USAGE PROFESSIONNEL

261. En vertu de l'article 5, paragraphe 3, b), de la deuxième directive, le prélèvement à usage professionnel postule une opération d'extraction ou

(1) Rappelons qu'en droit allemand, la régularisation de la TVA en amont résulte du projet de réforme de la TVA.

de production, soit par l'entreprise elle-même, soit par un tiers pour son compte. Nous supposons que cette dernière expression recouvre le travail à façon au sens défini par l'article 5, paragraphe 2, d), ce qui implique la fourniture des matières et objets à travailler par le donneur d'ordre.

En droit belge, français et néerlandais, les prélèvements taxables en matière immobilière sont définis de la même manière, qu'il s'agisse de prélèvement à usage professionnel ou à usage privé. En droit français et en droit belge, tous les *travaux immobiliers* sont taxables. Toutefois, le droit belge exempte du prélèvement à usage professionnel les travaux d'entretien et de réparation. Par contre, en droit néerlandais, sont seuls taxables dans les deux cas les *travaux de construction*, mais entendus au sens large.

En pratique, les solutions belge et néerlandaise concordent dans une large mesure, car on peut se demander quelle différence existe entre les travaux immobiliers, à l'exception des travaux de réparation et d'entretien, et les travaux de construction au sens large du terme.

Le droit luxembourgeois, à l'opposé des précédents, suit fidèlement la directive et établit une distinction entre le champ d'application des prélèvements à usage privé - où c'est la notion de livraison qui intervient - et celui des prélèvements à usage professionnel - où la notion de production est appelée à jouer.

Sur le plan des principes, la voie suivie par le législateur luxembourgeois doit être approuvée. Mais, en pratique, nous sommes plus que réservés. En effet, nous croyons que, dans toute la mesure du possible, il faut éliminer la distinction entre travaux immobiliers et travaux de construction, les seconds seuls constituant réellement des actes de production (cf. point 110). D'autre part, il nous paraît que le champ d'application des prélèvements à usage privé en matière de travaux immobiliers est défini par la directive de manière un peu trop large. La preuve en est que toutes les législations ont ressenti le besoin de restreindre, par divers moyens, les cas de taxation. La raison doit en être cherchée dans le fait que la directive définit la délivrance du travail immobilier à considérer comme livraison de bien de façon fort large, y incorporant de purs services (par exemple, l'entretien). Nous avons déjà fait allusion à ce point. Dès lors, il nous semble que si l'on restreignait la définition du travail immobilier assimilé à une livraison de biens, on pourrait adopter une définition unique pour les travaux immobiliers taxables en vertu de l'article 5, paragraphe 3, a) (livraisons de bien), et en vertu de l'article 5, paragraphe

3, b) (opérations de production). La solution de la loi belge, qui vise «les travaux immobiliers, à l'exception des travaux de réparation et d'entretien» nous semble pouvoir être recommandée. En effet, ces travaux sont tout à la fois de véritables livraisons de biens et des actes de production.

262. Selon l'article 5, paragraphe 3, b), de la deuxième directive, le prélèvement à usage professionnel doit être taxé, que les travaux de production soient effectués par l'entreprise elle-même ou par un tiers pour son compte. Les droits français, luxembourgeois et néerlandais contiennent des dispositions semblables, le droit néerlandais précisant que, pour être taxables, les travaux sur commande doivent avoir été accomplis avec des matériaux fournis par l'entrepreneur lui-même. La même condition est impliquée dans le terme français de «travail à façon» et correspond à l'article 5, paragraphe 2, d), de la directive. Par contre, le droit belge ne fait pas allusion à ce problème.

En matière de travaux immobiliers, il en découle que le prélèvement à usage professionnel doit être taxé non seulement lorsque l'assujetti construit lui-même, mais aussi quand il fournit au tiers-constructeur les matériaux nécessaires prélevés de son entreprise. Il existera évidemment des situations mixtes, où l'entrepreneur fournit à la fois les matériaux et exécute certains travaux d'une part et passe des contrats d'entreprise pour le surplus <sup>(1)</sup>.

A défaut d'assimiler le travail effectué par un tiers avec des matériaux de l'entreprise au travail exécuté par l'entreprise elle-même, on se heurte à de grandes difficultés techniques. En effet, si l'immeuble est utilisé comme bien d'investissement, il sera nécessaire d'additionner la charge fiscale grevant les matériaux prélevés et les TVA supportées sur les contrats d'entreprise. Il est plus simple, dès lors, d'imposer purement et simplement le prélèvement de l'immeuble. Il en va de même dans tous les cas où l'entrepreneur effectue une partie du travail et fait faire le reste. Si l'on n'impose pas le prélèvement de l'ensemble des travaux effectués (et non pas seulement des

(1) Notons toutefois qu'en vertu de l'annexe B de la deuxième directive, les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers sont considérées comme des services. Nous avons déjà eu l'occasion de regretter cette solution (point 108 *in fine*). Si l'entreprise se contente d'établir les plans des travaux, elle n'est donc pas taxable en vertu de l'article 5, paragraphe 3, b), puisqu'il s'agit d'un service rendu à soi-même. En droit français et en droit néerlandais, les travaux et études effectués par l'entreprise elle-même entrent dans la base taxable du prélèvement qui correspond au prix de revient total de l'immeuble.

travaux effectués par l'entrepreneur), l'établissement de la base d'imposition et le fonctionnement du régime de déduction propre aux biens d'investissement s'en trouveront entravés.

En droit néerlandais et en droit français (mais, pour ce dernier droit, uniquement dans le cadre des travaux de construction), ces problèmes sont considérablement simplifiés du fait que les terrains sont soumis à la TVA et que, dès lors, la mise à la disposition du terrain peut être regardée comme une mise à la disposition de fournitures de matériaux. En conséquence, dans ces deux droits, la base d'imposition des travaux de construction est toujours le prix de revient total de l'immeuble, terrain compris. Cette base d'imposition parvient donc à atteindre tous les éléments du prix, même les services que l'entreprise se rend à elle-même et qui, en eux-mêmes, ne seraient pas taxables (p. ex. engineering). Il importe peu que l'assujetti ait fait travailler des tiers ou ait construit lui-même, en tout ou en partie, qu'il ait ou non fourni les plans, études ou matériaux : la base de taxation est toujours la même.

263. Nous avons jusqu'à présent étudié *les actes* auxquels doit s'appliquer le prélèvement à usage professionnel. Il nous reste encore à voir *dans quels cas* la taxation doit être effectivement exigée.

En vertu du point 7 de l'annexe A, le prélèvement ne doit être imposé que si la taxe sur l'acquisition du bien qui a été produit dans l'entreprise ou pour son compte, n'est pas totalement déductible. La règle n'offre aucune difficulté s'il s'agit de la production d'un bien autre qu'un bien d'investissement. Elle est d'ailleurs consacrée *expressis verbis* dans les législations néerlandaise et luxembourgeoise. Le problème se pose différemment pour les biens d'investissement. En effet, pour ces biens, la règle de la régularisation pendant une période de 5 ans laisse toujours planer une incertitude sur la déductibilité totale de la TVA ayant grevé leur acquisition.

Les droits français et belge en tirent la conséquence qu'il faut taxer tout travail immobilier concourant à la production d'un bien d'investissement. La solution semble logique. La taxation de l'investissement ne peut en effet dépendre du moment où il est constitué. En droit néerlandais et luxembourgeois, par exemple, la construction d'un immeuble professionnel n'est pas taxée si elle intervient à un moment où le constructeur est un assujetti total. Cet immeuble ne sera pas soumis aux variations ultérieures du prorata. Par contre, si l'immeuble avait été construit à un moment où l'assujetti n'avait pas totalement droit aux déductions,

son prélèvement aurait été taxable et la taxe sur le prélèvement affectée par les variations du prorata pendant 5 ans.

On reprochera certainement aux droits belge et français d'accorder une importance exagérée à un problème mineur au point de vue budgétaire et dont l'incidence, au point de vue de l'égalité de concurrence, est négligeable. Il faudrait en effet supposer, pour qu'on puisse craindre une distorsion de concurrence, qu'un assujetti total, prévoyant un assujettissement partiel dans un proche avenir, construise ou fasse construire un immeuble plutôt que de l'acheter en vue d'échapper à la régularisation de la TVA sur l'acquisition qu'entraînera son assujettissement partiel. On voit que l'hypothèse ne repose pas sur grand chose dans la réalité, du moins dans un système généralisé de TVA avec un nombre d'exonérations très limité.

Mais un autre aspect du problème ne doit pas nous échapper. Dans la mesure où les mutations d'immeubles anciens sont exonérées de la TVA et où seuls les immeubles vendus dans un certain délai sont taxables, le seul moyen de sanctionner une affectation à titre privé d'un immeuble dont la TVA a été déduite, est de régulariser la déduction de la taxe ayant grevé la construction ou l'acquisition de l'immeuble. Dès lors, existe un réel danger qu'un assujetti ayant totalement droit aux déductions ne construise un immeuble à usage professionnel en vue de l'affecter totalement après un bref délai à ses besoins privés <sup>(1)</sup>. Si le prélèvement à usage professionnel n'a pas été taxé, l'affectation à usage privé ne pourra pas l'être non plus, à défaut de pouvoir régulariser une TVA grevant le coût total de l'immeuble. Bien que l'hypothèse que nous venons d'envisager ne doive pas, elle non plus, être très fréquente, elle nous semble justifier une taxation généralisée des travaux immobiliers concourant à la production des biens d'investissement.

## SECTION 2

### Éléments de solution

264. La configuration concrète du régime des prélèvements dépendra évidemment des solutions adoptées en matière de cessions immobilières.

(1) Il en va de même, si la déduction se fait par secteurs d'activité indépendants et si un immeuble construit pour l'usage d'un secteur totalement imposable est affecté après peu de temps à un secteur entièrement exonéré.

Nous pouvons cependant tirer quelques conclusions de l'étude du régime spécifique à appliquer aux prélèvements :

- 1) il est souhaitable de *restreindre la notion de travail immobilier* utilisée dans l'article 5, paragraphe 2, e), et de la faire correspondre avec le concept de production employé par l'article 5, paragraphe 3, b);
- 2) tout travail immobilier, au sens qui vient d'être défini, *doit être taxable, qu'il soit effectué à usage privé ou à usage professionnel*. Dans ce dernier cas, la taxation se justifie surtout par la nécessité de pouvoir régulariser une TVA représentative de la valeur totale de l'immeuble en cas d'affectation postérieure à usage privé;
- 3) les travaux immobiliers assimilés à des livraisons doivent être taxés, que l'entrepreneur les effectue lui-même ou qu'il les fasse effectuer en tout ou en partie par des tiers, à condition qu'il livre les matériaux nécessaires à ceux-ci;
- 4) la base de taxation doit normalement être le *prix de revient* des travaux (ou, éventuellement, de l'immeuble). Dans les États qui font usage de la notion de valeur vénale ou normale en matière de travaux de construction ou d'immeubles neufs (cf. points 111 et 129), la base de taxation doit être la plus grande des deux valeurs: prix de revient ou valeur vénale. Les terrains sont inclus ou non dans la base de perception, selon que la TVA s'applique

aux seuls bâtiments ou aux bâtiments et aux terrains;

- 5) la notion *d'utilisation à usage privé*, par opposition à celle de prélèvement, ne nous semble pas pouvoir être recommandée;
- 6) dans la mesure où seuls les immeubles neufs sont soumis à la TVA, l'affectation d'un immeuble achevé à usage privé doit être exonérée. Le changement d'affectation entraîne une régularisation de la TVA en amont, s'il intervient dans les 5 ans. A ce propos, il est bien évident que, sur le plan des principes, *le délai de régularisation de 5 ans est trop court* en ce qui concerne les investissements immobiliers. L'allongement du délai, porté, par exemple à 10 ans, est cependant une pure question administrative sur laquelle l'expert n'est pas compétent. Les administrations nationales devront estimer le surcroît de travail qu'elles s'imposeront et qu'elles imposeront aux assujettis par un allongement du délai, et mettre cet inconvénient en balance avec les avantages à en retirer, notamment au point de vue de l'équité, sur le plan budgétaire et sur le plan de l'évasion fiscale et de l'égalité de concurrence. Pour notre part, nous estimons que la scission de tous les investissements en mobiliers et immobiliers et l'obligation de suivre pendant 10 ans les investissements immobiliers entraîneront des charges administratives dépassant l'intérêt d'une telle mesure.

## TITRE VI

# Les locations immobilières

## CHAPITRE I

### Position du problème

#### INTRODUCTION

265. Sans nous embarrasser de subtilités juridiques, nous pouvons définir la location comme la mise à la disposition d'une chose déterminée pendant un temps déterminé contre un prix déterminé. L'affermage est une sorte de location intéressant plus spécialement les terrains agricoles.

Les définitions du droit privé ne présentent pour la TVA qu'un intérêt secondaire. L'important est le concept économique de « mise à la disposition de biens pour l'usage » dégagé, par exemple par la législation néerlandaise. Mais nous ne pouvons nous contenter d'affirmer l'autonomie du droit fiscal par rapport aux notions du droit civil. L'étude du droit comparé révèle que très souvent les législateurs nationaux ont réglé la matière de locations en se référant aux notions connues du droit privé. Dès lors deux questions se posent :

- 1) Dans quelle mesure ces notions de droit privé concordent-elles entre elles ?
- 2) Dans quelle mesure l'interprétation fiscale de ces notions s'écarte-t-elle dans chaque pays de l'interprétation classique qu'elles reçoivent en droit privé ?

La réponse à ces deux questions dépasserait le cadre de ce rapport et ne présenterait d'ailleurs qu'un intérêt fort théorique. Nous croyons plutôt qu'il est nécessaire de s'orienter vers une terminologie large, à contenu économique. Comme nous l'avons déjà souligné dans la partie générale de ce rapport, cette solution ne fera pas disparaître le besoin d'une interprétation uniforme, mais on peut croire que celle-ci en sera largement facilitée.

#### SECTION I

#### Les locations immobilières et les taxes sur le chiffre d'affaires

266. Dans l'état actuel des droits des pays du Marché commun, les locations immobilières sont en général exemptées de la TVA. Dans certains États (France, Grand-Duché, Italie, Belgique), elle sont soumises à un droit d'enregistrement d'un montant variable selon les pays.

Les raisons qui sont habituellement avancées pour justifier cette exonération (qui existait déjà en matière de taxes cumulatives) peuvent se synthétiser comme suit :

##### 1) RAISONS TECHNIQUES

##### a) *La qualité d'entrepreneur du bailleur d'immeuble*

Pour certains, la qualité d'entrepreneur du simple bailleur d'immeuble n'est pas établie. Le bailleur d'un immeuble est plus une personne privée mettant à fruit son capital qu'un entrepreneur au sens des taxes sur le chiffre d'affaires. Pour d'autres, le bailleur est bien théoriquement un assujetti aux taxes sur le chiffre d'affaires en ce qu'il a créé par le contrat de location une situation durable génératrice de recettes. Toutefois, il s'indique, pour des raisons pratiques, d'exonérer les locations, car le surcroît de travail occasionné à l'administration par la taxation des baux immobiliers ne serait pas compensé par des recettes suffisantes.

Dans l'une ou l'autre opinion, on considère comme très malaisé de distinguer les locations professionnelles (en principe soumises aux taxes sur le chiffre d'affaires) des locations faites à titre



**Les locations immobilières et la TVA**

privé (hors champ ou exonérées). La différence entre les locations mobilières et immobilières provient de ce que, si les premières sont le fait presque exclusif d'assujettis, il n'en va pas de même pour les secondes. Nous avons déjà noté que les immeubles étaient quasiment les seuls biens corporels qui, dans les mains des particuliers, étaient productifs de recettes (cf. point 88).

Si ces arguments pouvaient justifier l'exonération des locations immobilières dans le cadre des taxes à cascade, leur pertinence n'en est que plus grande dans un système de TVA, qui nécessite une délimitation plus précise de la sphère de l'entreprise (droit à déduction).

b) *Le souci d'éviter un cumul d'imposition avec les droits d'enregistrement (ou de timbre)*

Cet argument, dont la valeur est surtout historique, nous semble assez négligeable. Les droits d'enregistrement (ou de timbre) sur les locations, habituellement faibles et largement fraudés, nous semblent dépassés. Ces droits ne devraient, selon nous, être perçus que dans les cas où la TVA ne peut s'appliquer.

## 2) RAISONS ÉCONOMIQUES ET SOCIALES

Des raisons sociales impérieuses commandent de ne pas soumettre aux taxes sur le chiffre d'affaires les immeubles d'habitation afin d'éviter un renchérissement des loyers.

Comme on le voit, alors que les arguments techniques concernent toutes les locations en général, les raisons économiques et sociales ne visent que la location des immeubles d'habitation. Si l'on tient compte de l'important secteur des affermage agricoles, on peut diviser la matière comme suit :

1. les locations de locaux d'habitation (chapitre II),
2. les affermage de terrains agricoles (chapitre III),
3. les autres locations (chapitre IV).

Avant d'aborder les problèmes spécifiques qui se posent dans chacun de ces secteurs, il est nécessaire de souligner certaines particularités de l'application de la TVA aux locations.

267. Le facteur « temps » dont nous avons signalé l'importance pour toutes les opérations immobilières, joue en matière de location un rôle particulier. Appliquer la TVA aux immeubles donnés en location signifie en principe : 1) permettre la déduction de la taxe sur l'acquisition de l'immeuble (ainsi que sur son entretien et sa réparation) et 2) taxer en compensation les loyers. Étant donné la déduction massive permise au départ, un problème de financement se pose à l'État. De plus, celui-ci a normalement droit, vu la déduction initiale, à taxer *tous les revenus futurs* engendrés par l'immeuble pendant sa durée de vie utile. Or, cette dernière peut être fort longue. Comme nous l'avons déjà noté, la TVA est peu apte à saisir et à réglementer des phénomènes qui s'étalent dans le temps.

Pour le bailleur, le bien donné en location est un bien d'investissement soumis au régime spécial de ces biens. L'importance de l'investissement initial par rapport aux autres frais (entretien, réparation) est tout à fait décisive. La situation administrative du bailleur sera donc parfois complexe, surtout si nous avons affaire à un « non-professionnel » soumis au régime de l'assujettissement partiel.

Enfin, il faut souligner que le régime des locations est indissociable du régime général appliqué aux immeubles. Plus large est le champ d'application de la TVA en matière de mutations immobilières, plus important est le sort réservé aux locations. En effet, si l'immeuble est sorti du cycle TVA, c'est-à-dire s'il est acquis sans TVA, l'application de celle-ci aux loyers a pour seul effet de permettre la déduction des taxes sur l'entretien et les réparations. Mais cette taxation peut se solder par une double imposition si le locataire est un non-assujetti ou n'a pas droit aux déductions. En principe, la taxation des loyers implique la déduction de la TVA sur l'achat de l'immeuble. En sens inverse, l'application de la taxe sur les contrats de location permet de maintenir l'immeuble dans le cycle TVA et permet son transfert ultérieur sous le régime de la taxe.

Après avoir esquissé les grandes lignes du problème, nous allons étudier la justification de l'exonération des locations immobilières dans les divers secteurs de la vie économique.

## CHAPITRE II

### Les locations d'immeubles d'habitation

268. Les arguments politiques et sociaux qui justifient l'exonération des locations d'immeubles d'habitation nous semblent tout à fait déterminants. En outre, de solides raisons théoriques viennent à l'appui de cette exemption :

- 1) difficulté technique, voire impossibilité, d'assurer l'égalité de charge fiscale entre le locataire d'un immeuble et le propriétaire l'occupant lui-même ;
- 2) difficulté de régler le sort des locations portant sur des immeubles construits avant l'entrée en vigueur de la TVA ;
- 3) volonté d'exonérer l'élément de financement qui est normalement compris dans le loyer ;
- 4) volonté de donner à la taxe un caractère moins régressif (si l'on considère que les dépenses de loyer grèvent plus lourdement les budgets modestes), et de favoriser un secteur de la consommation considéré comme essentiel au point de vue social ;
- 5) existence d'impôts directs frappant la propriété et/ou l'occupation des immeubles. Ces impôts peuvent être beaucoup plus facilement personnalisés que la TVA, en tenant compte de la situation de famille de l'occupant et de l'importance de l'immeuble.

L'argument qui nous paraît réellement essentiel est l'impossibilité de taxer également, par la voie d'un impôt indirect, le propriétaire occupant son propre immeuble et le locataire. La taxation des loyers devrait logiquement entraîner la taxation des «services que se rendent à eux-mêmes» les propriétaires occupant leurs immeubles. Cette taxation ne pourrait se faire que sur base d'un loyer fictif, et représenterait une déviation importante par rapport aux principes techniques de la TVA, taxe à la consommation, certes, mais organisée comme une *taxe sur le chiffre d'affaires*.

Si l'on rejette la taxation des immeubles d'habitation occupés par leur propriétaire, il est nécessaire d'exonérer également les locations de ces

immeubles. Que l'immeuble soit loué ou occupé par son propriétaire, son utilisation ne supportera donc que la TVA grevant son acquisition ou sa construction, sa réparation et son entretien, etc.

L'exonération des locations d'immeubles d'habitation pose certains problèmes de délimitation.

#### 1) Location d'un immeuble d'habitation meublé

269. Si l'on décide que le seul fait de donner des biens en location de façon durable déclenche l'assujettissement à la TVA, ces locations devraient être soumises à la *taxe sur la partie du loyer se rapportant aux meubles*.

Pour des raisons de simplicité, nous serions cependant d'avis d'exonérer complètement ces locations, parce que le contrat, dans son ensemble, concerne la location d'une habitation <sup>(1)</sup>.

Soumettre par contre ces locations à la TVA *pour le tout* nous semble créer une discrimination entre les locaux nus et les locaux meublés. Dans cette optique, qui est celle du droit français, on semble considérer que la location de locaux meublés constitue une véritable profession, tandis que la location de locaux nus est un acte de gestion du patrimoine privé. Nous ne sommes pas partisan de cette distinction.

#### 2) Taxation du secteur hôtelier et de l'hébergement temporaire

270. Les raisons qui militent en faveur de l'exonération des locations d'immeubles d'habitation ne trouvent pas à s'appliquer en cas de locations pour un court séjour dans le cadre du secteur hôtelier. Au contraire, l'égalité de concurrence exige que la taxe frappe également toutes les modalités équivalentes de séjour. Si les locations de chambres dans les hôtels sont taxées, les emplacements de campings et les locations de villas et d'appartements meublés pour un bref séjour doivent l'être aussi.

<sup>(1)</sup> Voir toutefois le point 270.

On voit la difficulté de définir des frontières en ce domaine et les objections qui peuvent être soulevées. Si, par exemple, la qualité d'entrepreneur de l'exploitant d'un hôtel ou d'un camping ne souffre pas de discussion, il n'en va peut-être pas de même pour la personne qui, pendant la saison touristique, met à la disposition des étrangers une pièce de son habitation privée. Si les locations des villas et appartements meublés pour un bref séjour sont taxées, on peut se demander si l'on ne pénalise pas le locataire par rapport au propriétaire d'une résidence secondaire. Si les locations de chambres et appartements meublés réservés à des hôtes de passage sont soumises à l'impôt, pourquoi ne pas taxer les chambres et appartements loués dans certaines villes universitaires aux étudiants? D'un côté, il s'agit plutôt d'un hébergement temporaire, de l'autre, d'un logement relativement durable. Mais où tracer la frontière?

Le fil conducteur en la matière nous semble être l'égalité de concurrence entre le secteur hôtelier et les autres possibilités d'hébergement. Le caractère «touristique» de l'endroit où a lieu la location n'est évidemment pas un critère suffisant. Dès lors, nous croyons que la définition de la durée normale du séjour reste la solution la plus satisfaisante, malgré son arbitraire. Étant donné la diversité des solutions nationales, nous recommandons une formulation précise, telle que celle-ci:

«Est soumise à la TVA: la mise à la disposition habituelle de locaux d'habitation meublés ou de possibilités de logement pour une durée normale inférieure à (trois) mois».

Ces locations sont évidemment soumises à la TVA pour le tout (éléments mobiliers et immobiliers).

### 3) Location d'un immeuble d'habitation et prestations accessoires

271. La location d'un immeuble d'habitation s'accompagne parfois de prestations accessoires qui, selon le cas, seront ou non considérées comme un prolongement du contrat de location. Il est vrai que ces prestations accessoires se rencontreront surtout dans le secteur des locations pour un bref séjour. Étant donné que ces dernières sont taxées, il ne se pose plus de problème, à cet égard. Dans les autres cas, il s'agit d'une question d'interprétation de la notion fiscale de location. Nous sommes d'avis que les prestations accessoires usuelles du bailleur doivent jouir de l'exonération, tandis que les prestations inhabituelles (p. ex.

la fourniture de combustible ou de repas) doivent suivre leur régime propre. La notion de prestation accessoire habituelle est retenue dans plusieurs droits, du moins dans les solutions administratives. Elle nous semble plus praticable qu'une solution qui s'inspirerait du strict concept civil de location. Encore faudrait-il que les diverses solutions nationales, qui divergent sur plus d'un point, soient unifiées sur le plan européen (p. ex. par voie d'énumération dans l'annexe d'une directive ou d'un règlement).

### 4) Définition de l'immeuble d'habitation

272. La définition de l'immeuble d'habitation ne semble pas poser de véritables problèmes. Le seul point qui puisse prêter à difficultés est la location de garages. Dans la mesure où ceux-ci apparaissent comme un accessoire de l'habitation, ils doivent être exonérés (qu'ils soient par ailleurs loués en même temps que l'habitation ou séparément, qu'il s'agisse de constructions distinctes de l'habitation ou attenantes à celle-ci).

Pour des raisons de facilité, il s'indique d'adopter un critère analogue à celui utilisé en cas de location d'immeuble d'habitation pour un bref délai.

Les garages et emplacements loués à des particuliers pour un laps de temps relativement bref ne seraient pas considérés comme l'accessoire de l'habitation et suivraient donc le régime des locations en général <sup>(1)</sup>. Les locations à plus long terme seraient toujours exonérées car elles représentent en fait un complément de l'habitation qui est elle-même exemptée. Précisons que nous ne visons que les garages donnés en location à des particuliers et qui peuvent être considérés comme un prolongement normal de l'habitation. La mise à la disposition des autres garages et emplacements (donnés en location à des assujettis pour leurs besoins professionnels) est soumise au régime normal des locations immobilières.

On pourrait, par exemple, retenir la solution suivante: «Est exonérée de la TVA: la mise à la disposition de garages et d'emplacements analogues à des particuliers pour une durée normale supérieure à (trois) mois».

<sup>(1)</sup> Si l'on décide d'exonérer les locations immobilières dans leur ensemble, il serait cependant souhaitable d'adopter dans ce secteur une règle forfaitaire (cf. point 282). Les contrats de garage et de parking doivent être exclus de l'exonération, quelle que soit, par ailleurs, leur qualification juridique.

## CHAPITRE III

### Les affermages agricoles

273. Toutes les législations ont prévu l'exonération de ce type de location. Étant donné la position que nous avons prise en matière de cessions de terrains agricoles et pour les mêmes raisons, nous croyons que l'exonération des affermages doit être maintenue (cf. point 219). Il serait cependant possible d'envisager un régime d'option quand un bailleur soumis au paiement de la TVA afferme un terrain à un agriculteur assujetti (de plein droit ou sur option) au régime normal de la TVA. Cette option ne nous paraît toutefois pas avoir une grande utilité. Notons que, dans certains cas, l'affermage d'un terrain (exonéré) se distingue mal

d'une cession de meubles futurs (taxable). Un problème semblable se pose en cas de bail de mine, carrière, sablière, etc. Si l'intention des parties, telle qu'elle se dégage de l'ensemble des stipulations contractuelles, vise avant tout l'usage de l'immeuble, il s'agit d'un bail soumis au régime fiscal des locations immobilières. Si, au contraire, les parties ont principalement en vue les produits que peut donner la chose et modèlent leur contrat en conséquence (notamment la durée, le montant et le mode de rémunération), il y a livraison taxable. Il y aura des cas douteux que seule une jurisprudence unifiée au niveau européen peut trancher.



## CHAPITRE IV

### Les autres locations immobilières

274. Nous avons jusqu'à présent procédé par exclusion, en écartant de la TVA deux secteurs économiques facilement identifiables, les locations d'immeubles d'habitation et les affermages agricoles. Restent toutes les autres locations immobilières. Les arguments sociaux qui justifient l'exonération des locations d'habitations ou les arguments techniques (existence d'un régime forfaitaire) invoqués en matière agricole ne s'appliquent pas à ces dernières. Cependant, on constate que les législations nationales exemptent en principe ces locations de la TVA.

Après avoir énuméré les arguments pour et contre l'application de la TVA à ces locations (sections 1 et 2), nous tenterons de dégager les mérites de diverses solutions qui peuvent être proposées (chapitre V).

#### SECTION I

##### Arguments en faveur de l'exonération des locations immobilières

275. Le fait de donner un immeuble à bail n'entraîne pas la qualité d'assujetti au sens des taxes sur le chiffre d'affaires.

En effet, l'assujettissement suppose l'existence d'une véritable entreprise, c'est-à-dire d'un complexe de capital et de travail. Or, ce dernier élément fait défaut dans le chef d'un simple bailleur.

Présentée sous cet angle, l'objection soulève un problème fondamental d'interprétation du système de la TVA. Nous ne croyons cependant pas que le problème doive être posé sous cet aspect théorique. Même une législation qui, comme la législation allemande, décide en principe que tout bailleur est un assujetti, hésitera à le soumettre en fait à l'obligation fiscale. Les raisons en sont essentiellement techniques et administratives, comme le relève l'exposé des motifs de la loi allemande: «la taxation de toutes les locations et de tous les affermages d'immeubles supposerait

la prise en considération fiscale de tous les bailleurs privés. Le travail administratif qui en résulterait, serait sans rapport avec le succès fiscal à en escompter. Un traitement fiscal différent des locations et affermages industriels et commerciaux <sup>(1)</sup> d'une part, privés d'autre part, n'est pas techniquement possible. Ces prestations doivent dès lors être exemptées dans leur ensemble».

Plusieurs points, contenus implicitement ou explicitement dans cette argumentation, méritent d'être relevés:

- a) il serait contraire à l'essence de la TVA, qui est un impôt réel sur les affaires, de faire dépendre la taxation d'une même opération de la personnalité du bailleur. Supposons, par exemple, qu'une personne donne en location un mur de son immeuble à des fins de publicité <sup>(2)</sup>. Si nous sommes en présence d'un particulier qui n'accomplit pas d'autres opérations, la taxation sera sans doute source de complexités sans rapport avec le résultat fiscal. Si, au contraire, le bailleur est un assujetti pour son activité normale, la taxation de cette opération sera pour lui plus simple (absence de prorata) et plus conforme aux principes de la TVA (absence de rupture de chaîne);
- b) la distinction entre les locations faites à titre privé ou à titre professionnel est impossible. C'est vrai dans la plupart des hypothèses, comme l'exemple précédent le montre. Toutefois, il est des cas où l'activité de location est l'objet unique et exclusif d'une entreprise et entraîne son assujettissement. Les types de locations immobilières envisagés ne sont effectués que par des entreprises. Citons: le secteur hôtelier, l'exploitation de garages

<sup>(1)</sup> Gewerblich.

<sup>(2)</sup> Nous supposons aussi que cette opération est considérée comme une location, ce qui n'est pas le cas dans toutes les législations. En droit allemand, par exemple, il s'agit, semble-t-il, d'une opération taxable, tandis qu'en droit néerlandais ou belge, il s'agit d'une location exonérée. Cet exemple nous fait toucher du doigt la difficulté de définir de manière uniforme les limites d'une exonération.

et parkings, la location de coffres-forts dans les banques, le leasing immobilier (1). Il n'y a pas dès lors de raison d'exonérer ces locations;

- c) l'assujettissement obligatoire des locations immobilières à la TVA n'entraînerait qu'un accroissement relatif du nombre des assujettis, dès lors que les immeubles d'habitation et les terrains agricoles sont exclus;
- d) il par contre à craindre que beaucoup de ces nouveaux assujettis ne soient des assujettis partiels (location de locaux mixtes) et ne rencontrent des difficultés qu'ils sont mal armés à surmonter.

L'application de la TVA aux locations peut aboutir à une double taxation dans deux cas :

- location d'un immeuble ancien, se situant hors du champ d'application de la TVA;
  - location à un assujetti exclu totalement ou partiellement du droit aux déductions.
- a) La location d'un immeuble érigé avant l'introduction de la TVA ou d'un immeuble acquis sans TVA entraîne une double taxation. Le bailleur tiendra normalement compte de l'impôt sur l'acquisition pour fixer le montant du loyer. Celui-ci sera à nouveau taxé à la TVA. Les seules déductions porteront sur les frais d'entretien et de réparation.

La solution serait d'exonérer les locations d'immeubles pour lesquels l'impôt supporté lors de l'acquisition n'est pas déductible. Mais cette solution n'est pas satisfaisante puisque, si le locataire est un assujetti qui a droit aux déductions, la taxation (entraînant la déduction de la TVA sur l'entretien et les réparations) reste plus avantageuse que l'exonération.

- b) Si le locataire est un entrepreneur exclu totalement ou partiellement du droit aux déductions, la taxation du loyer renforce l'effet cumulatif inhérent à la rupture de chaîne.

## SECTION 2

### Arguments en faveur de la taxation des locations immobilières

276. L'argument principal que l'on peut faire valoir contre l'exonération des locations immobilières est celui que l'on peut adresser à toute exonération, à savoir de défigurer et de compliquer le système de la TVA, que le bénéficiaire de la prestation exonérée soit un particulier ou un assujetti.

(1) A condition de le considérer comme une location.

- a) Le bénéficiaire est un particulier.  
Les locations immobilières, autres que celles d'immeubles d'habitation, dont les particuliers sont les bénéficiaires, sont relativement rares. Il n'en est pas moins vrai qu'elles échappent à l'impôt, en violation du principe de généralité de la TVA.
- b) Le bénéficiaire est un assujetti.  
L'exonération du loyer entraîne dans le chef du locataire un cumul d'impôt dû à la non-déductibilité de la TVA par le bailleur.

De plus, dans l'un ou l'autre cas, il faut définir les locations exonérées par rapport aux autres services en principe taxés. Il y a là un problème de frontières très irritant.

Dans la mesure où l'on admet une faculté d'option en faveur des locations entre entrepreneurs, l'effet cumulatif disparaît. De même, les problèmes de délimitation s'atténuent en grande partie pour les locations entre assujettis (2). La faculté d'option résout ainsi de nombreuses difficultés techniques en cas de contrats mixtes, de locations globales portant tant sur des meubles (corporels ou incorporels) que sur des immeubles, etc.

Mais la faculté d'option ne résout pas la question de la qualification des prestations dont les particuliers sont les bénéficiaires. Citons quelques cas tirés de la pratique et pour lesquels les solutions nationales sont assez divergentes :

- 1) les contrats de parking, qui peuvent, selon les cas, se présenter comme une location ou un contrat de garde;
- 2) plus généralement, tous les contrats concernant la mise à la disposition d'un emplacement (garde-meuble par exemple), contrats souvent accompagnés de prestations de garde;
- 3) locations de coffres-forts, immeubles par nature;
- 4) location d'une salle meublée à une association pour ses réunions, etc.

Si les locations immobilières ne sont pas taxables dans leur ensemble, il sera nécessaire de définir précisément les contours de la notion de location, voire même d'énumérer les types de contrat que l'on considère comme taxables ou exonérés, ce qui est une méthode très hasardeuse de légiférer(3).

(2) Encore qu'il puisse subsister certaines difficultés quand le bénéficiaire de la prestation n'a pas droit aux déductions. Les parties auront intérêt à présenter leur contrat comme une location exonérée, tandis que l'Administration pourrait être tentée d'y voir une prestation de service taxable.

(3) Voir, par exemple, l'énumération contenue dans le droit belge : art. 18, paragraphe 1.

## CHAPITRE V

### Éléments de solutions

277. Il découle du résumé des arguments en faveur de l'exonération ou de la taxation des locations immobilières que deux solutions sont pratiquement concevables :

- a) *la taxation de plein droit de toutes les locations immobilières* (à l'exception des immeubles d'habitation et des terrains agricoles) ;
- b) *l'exonération de principe de ces locations mais corrigée par un système d'option*, lorsque la location est faite par un assujetti à un assujetti.

Les divers droits nationaux ont en fait adopté le second système. Mais pour respecter toute la complexité des législations nationales, il faut ajouter que, dans chacun de ces droits, certaines locations immobilières (différentes d'État à État) sont assujetties de plein droit à la TVA. Les autres locations entre assujettis peuvent faire l'objet d'une option dont l'organisation diffère également selon les droits nationaux.

#### SECTION I

##### Appréciation critique des divers arguments invoqués

278. A - A priori, la solution qui nous paraît préférable est la taxation de toutes les locations immobilières. Cette solution a pour elle le mérite de la *clarté* et de la *simplicité*. De plus, les objections soulevées contre elle n'emportent pas notre conviction.

- 1) La qualité d'entrepreneur du bailleur d'un immeuble peut être contestée sur le plan des principes. Mais l'argument réel est le souci d'éviter à l'administration un afflux considérable de nouveaux assujettis. La preuve en est que toutes les législations ouvrent le droit à l'option pour la TVA à tout bailleur d'immeuble, reconnaissant ainsi sa qualité au moins potentielle d'assujetti.

Or, le nombre des personnes privées donnant en location un immeuble (autre qu'un immeuble d'habitation ou un terrain agricole) est-il

tellement élevé : ce n'est pas certain ? En vue de simplifier les données générales du problème, il s'impose d'assujettir ces personnes à la TVA, même si certaines d'entre elles y sont actuellement mal préparées.

- 2) Il est vrai que beaucoup de nouveaux assujettis seront des assujettis partiels, donnant en location des immeubles à usage mixte. Mais c'est là un problème que le système de l'option ne permet pas d'éviter, l'option ne pouvant s'étendre aux locaux d'habitation. Le seul avantage de l'option à cet égard est de laisser le choix au contribuable. Celui-ci n'optera pas si les avantages qu'il en escompte sont contrebalancés par des charges administratives trop lourdes (p. ex. location d'un immeuble dont seule une minime fraction est utilisée à des fins professionnelles).
- 3) L'argument de la double taxation en cas de location d'un immeuble acquis sans TVA porte à faux. En effet, même dans ce cas, la taxation est plus avantageuse que l'exonération si le locataire est un assujetti ayant un droit total aux déductions. Seule en effet la taxation du loyer permet la récupération de la TVA sur les frais d'entretien et de réparation.
- 4) Tirer argument du fait qu'il est possible que le locataire assujetti n'ait pas droit aux déductions pour justifier l'exonération des locations immobilières revient à justifier une exonération par une autre.

279. B - Comme il ressort de l'exposé précédent, le principal avantage d'un système d'option est de décharger l'administration d'une application parfois difficile de la taxe, en s'en remettant aux intérêts des parties contractantes. La seule qualité de l'option est sa souplesse et sa facilité, tant pour l'administration que pour les assujettis.

Toutefois, nous élevons contre le régime de l'option, des objections à la fois générales et propres au problème qui nous occupe.



## 1) Objections générales

- a) La compatibilité d'un régime d'option avec la notion d'assiette uniforme nous semble incertaine.
- b) Il ne paraît pas sain de laisser au contribuable un choix qu'il exercera toujours dans son propre intérêt. Certes, l'option permet d'éviter les conséquences de la rupture de chaîne entre assujettis. Mais la contrepartie, à savoir la taxation des locations consenties à des particuliers ne peut, par hypothèse, être réalisée dans un régime d'option. Autrement dit, l'obligation fiscale n'existe qu'au détriment du Trésor.

## 2) Objections propres aux locations immobilières

Sur le plan européen, il est infiniment plus simple de supprimer une exonération que de la définir et d'organiser un système uniforme d'option. Si la recherche d'une assiette uniforme en matière de locations immobilières devait s'orienter vers l'adoption d'une exonération assortie d'une option, il faudrait résoudre les problèmes suivants:

- a) *Définition de la portée de l'exonération, c'est-à-dire délimitation des locations (exonérées) par rapport aux autres prestations (taxées)*

Nous avons déjà donné l'un ou l'autre exemple de contrats dont l'interprétation peut être délicate. Que ces contrats soient ordinairement passés entre assujettis (p. ex. location d'usines, location d'emplacements) ou qu'ils bénéficient à des particuliers (p. ex. contrat de parking), il faudra statuer sur le sort fiscal de chacun d'eux. Dans la vue des affaires, les contrats comportant un élément de location à côté d'autres prestations sont assez nombreux (p. ex. entreposage frigorifique). Dès lors, la question se pose de savoir s'il faut considérer ces contrats comme un tout indivisible, taxable ou exonéré pour le tout selon l'importance relative des prestations, ou si la rémunération elle-même doit être scindée en un élément taxable et un élément exonéré.

- b) *Définition de restrictions éventuelles de l'exonération*

Dans toutes les législations, certaines locations immobilières sont soumises de plein droit à la TVA. Ainsi en France, sont passibles de la TVA les locations de locaux à usage industriel ou commercial munis de leur matériel d'exploitation ainsi que les locations de locaux nus qui constituent pour le bailleur un mode d'exploitation de son actif commercial. Ces locations sont taxables pour le tout. En Al-

lemagne, les locations de machines et d'installations d'exploitation sont taxables, même si elles font partie intégrante d'un immeuble. En cas de location simultanée du sol et des machines, la partie de la rémunération afférente au terrain est exonérée. Les Pays-Bas et le grand-duché de Luxembourg connaissent la même disposition. Le Grand-Duché ne semble toutefois comprendre sous la dénomination de machines et installations d'exploitation que les immeubles par destination, à l'exclusion des immeubles par nature. La loi belge se contente de déclarer taxables certaines opérations qui, en droit civil, sont ou peuvent être des locations immobilières.

Dès l'abord, il paraît très difficile d'unifier ces différents cas de taxation obligatoire, dont aucun ne paraît pleinement satisfaisant. Il semble également exclu de les supprimer radicalement pour en revenir à l'exonération.

- c) *Définition d'un régime uniforme d'option ayant la même signification réelle dans chaque pays*

- 1) L'élaboration d'un système commun d'option serait probablement assez aisée, en tenant compte des expériences nationales dont nous disposons.
- 2) Mais il faut éviter que la signification réelle du régime d'option ne soit faussée par d'autres dispositions fiscales nationales.

Nous pensons notamment aux droits d'enregistrement sur les locations. Selon nous, l'application de la TVA, que ce soit de plein droit ou sur option, exclut la perception du droit d'enregistrement. Cependant, s'il en est ainsi, l'existence de taux divers <sup>(1)</sup> ou l'absence de tout droit (Allemagne) confère à l'option une portée différente selon les pays. La seule solution serait alors d'unifier les droits d'enregistrement sur les locations, ce qui ne pourrait guère se solder que par leur disparition. Si, au contraire, droit d'enregistrement et TVA se cumulent, le poids variable de ces droits selon les pays n'a plus d'incidence sur la propension à opter. Mais, outre que cette solution soit difficilement acceptable pour les pays qui connaissent un droit de location relativement élevé, elle est inconciliable avec la position de principe que nous avons prise en faveur du non-cumul de la TVA et des droits d'enregistrement. Dans le cas précis de la location, il apparaît assez contradictoire d'ouvrir une option

(1) 2,50% en France, 0,60% au Luxembourg, 0,20% en Belgique.

pour la TVA afin de permettre la déduction des taxes en amont et de grever en même temps l'opération d'un impôt non déductible.

280. En conclusion, nous avons le choix entre une solution juridiquement plus satisfaisante, mais qui peut donner lieu à certaines difficultés pratiques (taxation de toutes les locations immobilières, à l'exception des immeubles d'habitation et des terrains agricoles), et une solution qui, du point de vue de l'assiette uniforme, est moins recommandable, mais qui sur le plan administratif au sein de chaque État membre est plus aisée.

Nous exposerons succinctement les lignes générales de ces deux formules dans les sections 2 et 3 ci-après.

## SECTION 2

### Taxation de principe des locations immobilières

281. Cette formule implique la taxation de principe des locations immobilières (A), à l'exception des immeubles d'habitation et des terrains agricoles (B). Le secteur hôtelier est cependant soumis à la TVA (exception à l'exception: C).

#### A – SUPPRESSION DE L'EXONÉRATION DES LOCATIONS IMMOBILIÈRES

Sous réserve des exonérations prévues ci-après, est soumise à la TVA toute mise à la disposition d'un bien immeuble pour l'usage.

Est un assujetti toute personne qui, de façon habituelle, met à la disposition des biens immeubles pour l'usage ou qui établit de cette manière une situation durable génératrice de recettes <sup>(1)</sup>.

#### B – EXONÉRATION DES LOCATIONS D'HABITATIONS ET DES AFFERMAGES AGRICOLES

Est exemptée de la TVA, la mise à la disposition des immeubles d'habitation, meublés ou non, ainsi que les terrains utilisés par les exploitations agricoles et sylvicoles.

L'exonération de la mise à la disposition des immeubles d'habitation entraîne l'exonération des prestations accessoires usuelles fournies par le bailleur.

<sup>(1)</sup> Une seule location suffit donc pour déclencher la qualité d'assujetti. Mais il est nécessaire, dans ce dernier cas, que la location crée une situation durable. Il n'est pas question d'assujettir à la TVA la personne qui, occasionnellement, loue son balcon à l'occasion d'un défilé.

Sont assimilés à des habitations les garages et autres emplacements similaires mis à la disposition de particuliers pour une durée normale supérieure à (trois) mois.

## C – TAXATION DU SECTEUR HÔTELIER ET ASSIMILÉ

Est soumise à la TVA, la mise à la disposition *habituelle* de locaux d'habitation meublés ou de possibilités de logement pour une durée normale inférieure à (trois) mois.

Dans ce secteur, il est nécessaire de mentionner la condition d'habitude. En effet, la courte durée de la mise à la disposition interdit de déduire la qualité d'assujetti dans le chef de celui qui pose un acte isolé.

## SECTION 3

### Exonération de principe des locations immobilières

282. Cette formule postule le maintien de l'exonération générale des locations immobilières (A), principe tempéré par la taxation obligatoire de certaines locations (B) et la possibilité d'opter pour la taxation en cas de locations entre assujettis (C).

#### A – EXONÉRATION GÉNÉRALE DES LOCATIONS IMMOBILIÈRES <sup>(2)</sup>

Cette exonération correspond au maintien de la situation actuelle dans les États membres. Toute mise à la disposition pour l'usage d'un bien immeuble, quelle que soit sa nature ou sa destination, est exonérée.

Il est nécessaire de définir exactement ce qui tombe dans la catégorie des « mises à la disposition pour l'usage » immeubles (par exemple, contrats d'entreposage, d'affichage, etc. cf. point 279) <sup>(3)</sup>.

En ce qui concerne les contrats mixtes, portant sur des meubles et sur des immeubles, il faut décider si ces contrats sont taxables ou exonérés pour le tout, en fonction de l'élément considéré

<sup>(2)</sup> Il nous paraît préférable d'exonérer les locations immobilières plutôt que de les déclarer « hors champs ».

<sup>(3)</sup> Pour les contrats de garage, il est possible de conserver, en l'aménageant, la règle forfaitaire évoquée au point 272. Les contrats à court terme ne sont pas considérés comme des locations. Les mises à la disposition à plus long terme constituent des locations exonérées.

comme essentiel, ou si l'on doit procéder à une ventilation de la rémunération.

#### B – TAXATION OBLIGATOIRE DE CERTAINES LOCATIONS IMMOBILIÈRES

Deux types de location doivent être soumis de plein droit à l'impôt :

- a) celles qui se déroulent dans le cadre du secteur hôtelier et des secteurs connexes. Nous renvoyons à ce qui a été dit au point 270 ;
- b) certaines autres locations présentant typiquement le caractère d'affaire industrielle et commerciale (cf. point 279, 2) b)).

La définition de ces opérations taxables de plein droit sera difficile.

La distinction du droit français entre les locaux « nus », et les locaux « munis de leur équipement » prête trop à controverses. La notion de « machines et installations d'exploitation » en droit allemand, néerlandais et luxembourgeois n'est pas plus simple.

De plus, certains États insisteront sans doute pour que des prestations fournies au consommateur final soient expressément déclarées taxables (p. ex. les locations de coffres-forts en droit belge). Ce problème nous semble relever de la définition commune de la « mise à la disposition d'un immeuble pour l'usage ».

#### C – POSSIBILITÉ D'OPTION POUR LES LOCATIONS ENTRE ASSUJETTIS

L'organisation technique de l'option ne pose pas de gros problème. L'analyse des législations nationales nous conduit cependant à formuler quelques observations.

L'option doit être la plus souple possible : elle doit pouvoir s'exercer par immeuble ou par fraction d'immeuble (cf. droit néerlandais et luxembourgeois). Elle ne doit jamais s'étendre aux locaux d'habitation (en sens inverse : droit luxembourgeois).

Pour des raisons de facilité administrative, le bailleur doit être lié par l'option pendant un certain temps. Le droit français prévoit un délai de 5 ans, le droit néerlandais lie la durée de l'option à celle du bail.

L'effet de l'option sur les déductions doit être réglé selon le droit commun. Le droit néerlandais, qui prévoit en fait pour cette hypothèse un délai de régularisation de 10 ans, doit être modifié, à moins que le délai de régularisation ne soit porté à 10 ans pour tous les investissements immobiliers. Il est souhaitable que les déductions s'effectuent opération par opération, chaque immeuble étant considéré comme un secteur d'activité distinct (droit français).

Enfin, la perception de la TVA sur le bail exclut à nos yeux la perception d'un droit d'enregistrement (droit français ; en sens inverse : droit luxembourgeois).

## TITRE VII

# Le leasing immobilier <sup>(1)</sup>

### INTRODUCTION

283. Nous ne tenterons pas de définir ici le leasing immobilier, ce qui est à l'heure actuelle une tâche quasi impossible. Nous nous contenterons de décrire le ou - plutôt - les phénomènes qui sont ordinairement qualifiés de leasing immobilier. Cette description nous montrera beaucoup mieux que la vaine recherche d'une définition commune quels sont les problèmes que pose, au regard des taxes sur le chiffre d'affaires, cette jeune institution.

En première approximation, on peut dire que les contrats de leasing couvrent une gamme de formules allant de la location pure et simple jusqu'à la vente à terme. *Les positions prises en matière de ventes d'immeubles et de locations immobilières déterminent donc en fait le statut fiscal du leasing.*

La seule question qui reste à résoudre est celle de savoir si tel contrat, qu'il soit en droit privé considéré ou non comme un contrat de leasing, doit être traité comme emportant livraison d'im-

meuble ou prestation de services, et quelles sont les conséquences pratiques de cette qualification.

Dans cette recherche, nous ne tiendrons aucun compte des règles et solutions de droit privé, qui répondent à de tout autres fins <sup>(2)</sup>. Dans la plupart des législations d'ailleurs, le leasing n'a pas encore reçu de consécration officielle et, là où elles existent, les définitions légales restent susceptibles de modifications. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, ce qui importe est moins de préciser la nature juridique d'une opération que de veiller à ne pas entraver son développement. Ceci est spécialement vrai pour une institution aussi dynamique et aussi mouvante que le leasing.

---

<sup>(1)</sup> Nous employons ce terme répandu dans toute la Communauté, à la place de ses équivalents français: crédit-bail (France), location-financement (Belgique).

<sup>(2)</sup> Nous ferons même abstraction des règles de droit fiscal relatives à d'autres matières, par exemple l'impôt sur le revenu. Les solutions sont à cet égard trop différentes selon les pays pour pouvoir espérer établir dans chaque législation un parallèle parfait entre les conceptions en vigueur en matière d'impôt sur le revenu et celles qui doivent régir l'application de la TVA.



## CHAPITRE I

### Description du phénomène

#### SECTION I

##### Distinction du leasing financier et du leasing opérationnel

284. S'appliquant aussi bien au domaine mobilier qu'au domaine immobilier - mais présentant dans ce dernier secteur d'importantes particularités - le leasing revêt dans la très grande majorité des cas le manteau civil du contrat de location. Ce n'est pourtant pas une location ordinaire, parfois qualifiée d'«operating lease» <sup>(1)</sup>. Par rapport au leasing opérationnel, le leasing financier se caractérise par les éléments suivants :

- 1) existence d'une durée de location initiale irrévocable,
- 2) calcul du loyer en tenant compte de l'amortissement des biens loués.

La durée de location initiale doit permettre au donneur de leasing de reconstituer l'investissement initial augmenté des intérêts et de sa marge bénéficiaire. Par là, le caractère financier de l'opération est mis en relief. Tous les autres critères - y compris l'existence d'une option d'achat - sont accessoires.

Les deux particularités que nous avons citées ne se retrouvent pas en matière de leasing opérationnel, où les délais de dénonciation sont courts et où le loyer s'établit en fonction de l'usage de la chose ou de sa valeur locative.

Le leasing est d'autre part confiné au financement des investissements professionnels. Il est étranger aux formules de locations-ventes ou de ventes à tempérament de biens de consommation durable,

---

<sup>(1)</sup> Cette qualification nous semble tout à fait superfétatoire et dès lors source d'équivoque, sur le plan du droit privé. L'«operating lease» est un contrat de location ordinaire, souvent accompagné de prestations de services accessoires. Nous utiliserons cependant cette expression puisqu'il s'agit pour nous de décrire un phénomène économique et non d'en rechercher la nature juridique.

bien que ces types de financement posent des problèmes fiscaux assez semblables à ceux du leasing.

De plus, le leasing financier est souvent une forme de leasing individuel. Dès avant la conclusion du contrat de location à proprement parler, le locataire intervient pour faire connaître ses desiderata à la société de leasing. Il surveille les travaux et prend lui-même livraison des biens qu'il veut louer. Autrement dit, le bien donné en location est spécialement conçu et aménagé selon les vœux du preneur de leasing. Par contre, le leasing opérationnel porte sur des biens standardisés que le producteur cherche à placer sur le marché par la voie d'une location accompagnée de prestations accessoires (réparation, entretien, etc.). Autre différence: alors que le leasing opérationnel est le plus souvent une opération menée par le fabricant lui-même (leasing direct), le leasing financier est dans la grande majorité des cas le fait d'établissements spécialisés à vocation financière, qui achètent ou font construire le bien en vue de le donner en location (leasing indirect).

Bien que certaines législations en fassent une condition essentielle du leasing financier <sup>(2)</sup>, l'option d'achat ou de relocation en fin de contrat ne nous semble pas rentrer nécessairement dans la définition d'une opération de leasing. En effet, si la durée du bail correspond à la durée de vie économique du bien et si la valeur résiduelle de celui-ci est nulle, l'absence d'option d'achat ne s'oppose pas à ce que l'utilisation totale du bien soit en fait transférée au locataire contre un prix global couvrant le prix d'acquisition et son financement. Bien qu'il s'agisse d'un simple bail sur le plan du droit privé, nous nous trouvons devant une opération de leasing financier au point de vue économique.

Il n'en reste pas moins vrai que l'option d'achat ou de relocation sera souvent présente et a sans doute, en matière immobilière, une importance plus grande

---

<sup>(2)</sup> Par exemple, la législation française.

que dans le domaine mobilier. Nous reviendrons sur ce problème après avoir étudié les caractères spécifiques que le fait immobilier impose aux contrats de leasing.

## SECTION 2

### Caractères spécifiques du leasing immobilier

285. Tel que nous l'avons défini, le contrat de leasing se distingue essentiellement d'une location ordinaire par le fait que le total des loyers étalés sur une période de location irrévocable doit couvrir le prix d'acquisition du bien, augmenté de l'intérêt et du bénéfice du bailleur. Ce dernier joue un rôle exclusivement financier et ne détient la propriété du bien loué qu'à titre de garantie, tandis que l'usage effectif de la chose est passé aux mains du locataire.

L'organisation du leasing immobilier doit cependant tenir compte de plusieurs particularités propres aux immeubles :

- a) Le terrain et les bâtiments constituent une entité physique inséparable, bien que la nature économique de ces deux éléments soit complètement distincte.

Alors que le sol ne s'amortit pas, mais connaît au contraire souvent des plus-values importantes, les bâtiments se déprécient mais d'une manière beaucoup plus lente que les autres biens d'investissement <sup>(1)</sup>. La plus-value du

terrain confère donc souvent à l'option d'achat du locataire un grand intérêt, surtout si le prix d'acquisition est fixé dès le début du contrat. Puisque le sol ne s'amortit pas, un contrat de leasing portant sur un terrain nu ne se conçoit même pas : il s'agit d'une location pure et simple, donc d'une prestation de service.

Par leur nature, les contrats de leasing immobilier se situent donc dans le domaine des opérations à long terme, par opposition au leasing mobilier qui se déroule dans le moyen terme. Certains raisonnements tenus en matière mobilière - par exemple en cas d'équivalence de la durée de vie économique du bien et de la location - ne trouvent guère à s'appliquer en matière immobilière.

- b) D'autre part, tous les droits privés organisent les rapports du propriétaire du sol et du tiers (généralement le locataire) qui y a érigé des bâtiments en partant du principe que la propriété du sol emporte propriété des constructions qui y sont élevées. Il en va autrement en cas de constitution d'un droit réel temporaire emportant propriété des constructions érigées sur le terrain d'autrui <sup>(2)</sup>. A l'expiration de ce droit, les bâtiments sont acquis de plein droit au propriétaire du sol.

---

<sup>(1)</sup> La durée moyenne d'amortissement des immeubles va de 30 à 50 ans selon les pays.

<sup>(2)</sup> Superficie, emphytéose, renonciation au droit d'accession, bail à construction, etc., selon les divers droits nationaux.

## CHAPITRE II

### Classification des types de leasing immobilier au regard des taxes sur le chiffre d'affaires

286. Les formules de leasing immobilier reflètent ces contingences économiques et juridiques. Dès lors, plusieurs hypothèses sont concevables.

- a) Le bailleur achète le terrain, fait construire un bâtiment répondant aux besoins du locataire et donne le tout en location.

Le contrat de leasing porte à la fois sur les constructions et sur le terrain.

Il est possible que le locataire soit déjà propriétaire du terrain. Dans ce cas, il peut le vendre à la société de leasing en vue de reprendre l'ensemble: terrain et construction en location avec option d'achat.

- b) Le preneur est propriétaire du terrain. La société de leasing construit un immeuble et le donne soi-disant en «leasing» au propriétaire du sol. Étant donné que le propriétaire du sol devient immédiatement propriétaire des constructions, l'opération est en fait un contrat d'entreprise avec paiements échelonnés du prix. Le contrat doit être considéré fiscalement comme emportant livraison des bâtiments.
- c) Le preneur est propriétaire du terrain. La société de leasing construit un bâtiment dont elle reste propriétaire à la faveur d'un droit réel temporaire dont la durée correspond à celle du contrat de leasing. Juridiquement et économiquement, l'opération porte sur les seuls bâtiments.

Comme la propriété des constructions revient de plein droit au locataire à l'échéance du contrat, celui-ci doit être assimilé à une location-vente au sens de l'article 5, paragraphe 2, a), de la deuxième directive. L'opération est donc taxable comme livraison dès la mise à la disposition du bien.

On constate donc que le leasing doit être considéré comme une livraison chaque fois que le preneur de leasing est propriétaire du terrain supportant les constructions faisant l'objet du contrat (cas b) et c)). En effet, sa vocation à la propriété des

bâtiments est soit déjà réalisée, soit certaine. Il en va évidemment de même lorsque le contrat porte sur l'ensemble: terrain-construction, si le locataire devient automatiquement propriétaire du terrain et des constructions à l'expiration du contrat. Dans ce cas en effet, les «loyers» couvrent le prix total du terrain et des bâtiments.

287. Le sort fiscal de ces contrats est donc clair: ils emportent livraisons de bien dès la mise à la disposition de l'immeuble <sup>(1)</sup>. La situation est moins simple en cas de leasing portant *sur le terrain et les bâtiments* avec ou sans option d'achat ou de relocation.

Nous devons ici distinguer plusieurs sous-hypothèses:

- a) le contrat ne prévoit pas d'option d'achat:
- le contrat ne prévoit pas de faculté de relocation;
  - le contrat prévoit une faculté de relocation.
- aa) Le premier cas ne se distingue pas d'une location ordinaire et doit être traité comme une prestation de services. En matière mobilière, on pourrait sans doute prétendre qu'il y a leasing si la durée du bail correspondait plus ou moins à la durée de vie économique du bien. En matière immobilière, le fait que le terrain ait une durée de vie indéfinie interdit de tenir un pareil raisonnement.
- bb) Dans le second cas, il faut supposer qu'après une période de location initiale pendant laquelle le loyer est calculé en fonction de l'amortissement des bâtiments

<sup>(1)</sup> Pour certains législateurs, le fait que le preneur devienne automatiquement propriétaire du terrain et des constructions n'enlève pas au contrat sa qualification de leasing (droit français). D'autres se prononcent pour la négative (droit belge).



et en fonction de la valeur locative du terrain, un nouveau bail peut être conclu, à un prix notablement plus bas, tenant compte uniquement de la valeur locative du terrain et de la valeur locative résiduelle du bâtiment.

Puisque le locataire ne devient jamais propriétaire du sol (du moins en vertu du contrat initial), il n'y a pas, à notre avis, livraison de bien mais prestation de services. Si l'on considérait d'ailleurs qu'il y a livraison (du bâtiment), il faudrait diviser la rémunération et ce à deux égards :

- 1) pendant la durée initiale de location, il faudrait considérer que le bâtiment fait l'objet d'une livraison tandis que le terrain est simplement loué ;
- 2) la relocation serait, elle, une prestation de services pour le tout.

Nous en arrivons donc à la conclusion que les contrats de leasing sans option d'achat doivent être dans tous les cas considérés comme des prestations de services. En effet, en matière *immobilière*, vu la durée de vie indéfinie du terrain, l'absence d'option d'achat empêche de considérer l'opération comme emportant «transfert du pouvoir de disposer d'un bien *comme un propriétaire*».

b) le contrat prévoit une option d'achat en faveur du locataire :

- le prix fixé pour l'exercice de l'option correspond à la valeur résiduelle des bâtiments en fin de contrat ;
- le prix fixé pour l'exercice de l'option correspond à la valeur résiduelle des bâtiments en fin de contrat et à la valeur du terrain à la conclusion du contrat ;
- le prix fixé pour l'exercice de l'option correspond à la valeur du terrain et du bâtiment telle qu'elle résultera d'une expertise à la fin du contrat.

L'existence d'une option d'achat et la manière dont est fixé le prix de cette option sont des éléments essentiels en matière de leasing immobilier.

- aa) Le prix auquel l'option d'achat est subordonnée n'est pas économiquement un véritable prix de vente, mais plutôt une sorte de redevance servant à faire passer la propriété formelle des biens de la tête du bailleur à celle du locataire. Le montant total des loyers couvre donc l'acquisition tant des bâtiments que du terrain. Il se peut aussi que l'achat du terrain ait été financé par le locataire ou que celui-ci,

par une formule de «lease-back», l'ait mis à la disposition de la société de leasing. Dans ce cas, le leasing, bien que portant juridiquement sur le terrain et les bâtiments, ne finance en fait que le coût des bâtiments. Comme dans les hypothèses où la propriété des constructions est acquise de plein droit au locataire, nous nous trouvons devant une *livraison* immédiate du terrain et des bâtiments. La valeur des deux éléments est en effet couverte par le total des loyers, si bien que l'option d'achat ne joue qu'un rôle formel. Il n'y a pas de véritable liberté de choix dans le chef du locataire. Selon toute vraisemblance, vraisemblance qui confine à la certitude, il lèvera l'option.

- bb) Dans ce cas, la société de leasing renonce à la plus-value dont peut jouir le terrain. Les bâtiments sont donnés en leasing pour un coût qui couvre leur valeur totale. Par contre, la partie de la rémunération afférente au terrain représente plutôt le prix d'une location puisque la valeur en capital du terrain reste payable lors de la levée de l'option. Toutefois, cette prétendue location s'apparente à un financement du prix d'acquisition du terrain, dont le capital reste payable à terme. La société de leasing ne se comporte pas comme un véritable bailleur qui reste intéressé à la plus-value de son bien. Théoriquement, on pourrait envisager de scinder le contrat en une livraison (pour les bâtiments) et une prestation de services (location du terrain). Cependant, cette scission nous semble aller à l'encontre du rôle financier que joue le contrat dans son ensemble, tant pour le terrain que pour les bâtiments. De plus, ce point de vue fait abstraction de l'indivisibilité des deux biens. Étant donné que le locataire a déjà acquitté le prix des bâtiments, bâtiments qui conservent normalement pour lui une certaine utilité à l'expiration du contrat, et qu'il jouit d'une option pour le terrain qui, à long terme, ne peut se révéler que très avantageuse, la liberté de choix conférée par l'option est illusoire. Nous considérons donc que le contrat de leasing emporte livraison immédiate du terrain et des constructions.
- cc) La société de leasing peut désirer profiter elle-même de la plus-value afférente au terrain. Dans cette hypothèse, le prix

auquel l'option peut être levée est déterminé en tenant compte de la valeur résiduelle des bâtiments et de la valeur du terrain au moment de la levée de l'option. Si nous sommes devant un véritable contrat de leasing en ce qui concerne le bâtiment, il n'en va pas de même quant au terrain. Celui-ci fait l'objet d'une location pure et simple. Le montant du loyer sera d'ailleurs fixé de manière différente selon que le donneur de leasing profite ou non de la plus-value du terrain. Le locataire tiendra compte de plusieurs éléments avant d'exercer l'option: valeur résiduelle des bâtiments, coût du terrain étant donné la valeur de l'implantation pour son entreprise, etc. Sa liberté de choix reste entière et dépendra de contingences économiques imprévisibles au moment de la signature du contrat. Étant donné l'indivisibilité du terrain et des bâtiments, nous sommes d'avis que ce type de contrat doit être assimilé à une location pour le tout.

Théoriquement, si la durée du bail recouvre la durée de vie utile du bâtiment, il s'indiquerait peut-être de scinder le contrat en une livraison (du bâtiment) et une location (du terrain). Mais, outre que cette hypothèse sera très rare en matière immobilière où la durée d'existence des bâtiments est normalement plus longue que celle du bail, la scission du contrat en deux éléments nous semble être une solution artificielle et difficilement praticable. Même sur le plan des principes, la fixation des loyers en tenant compte de l'amortissement des bâtiments n'est pas exclusive d'un véritable bail, c'est-

à-dire d'une prestation de services. Il ne peut être nié, en effet, que tout bailleur doit tenir compte de la dépréciation du bien loué pour fixer le montant des loyers. L'élément caractéristique du leasing, à savoir l'équivalence du montant total des loyers et de l'investissement initial (augmenté des intérêts) fait défaut.

288. En résumé, doit être considéré comme emportant *livraison de bien* :

- 1) tout contrat par l'effet duquel la propriété du terrain et/ou des bâtiments revient de plein droit au locataire à l'expiration du contrat;
- 2) tout contrat en vertu duquel le locataire dispose à la fin du bail d'une *option d'achat* portant sur le terrain et le bâtiment, lorsque le prix de cette option:
  - a) n'est qu'un montant symbolique, sans rapport avec la valeur économique du bien au moment de la levée de l'option,
  - b) représente la valeur du terrain telle qu'elle est déterminée au moment de la conclusion du contrat et la valeur résiduelle des bâtiments lors de la levée de l'option.

Doit au contraire, être considéré comme *prestation de services* :

- 1) tout contrat n'incluant pas d'option d'achat, que ce contrat comporte ou non une option de relocation;
- 2) tout contrat prévoyant une option d'achat, lorsque le prix de cette option est fixé en tenant compte de la valeur réelle du bien (terrain et bâtiments) lors de la levée de l'option.



## CHAPITRE III

### Incidence des taxes sur le chiffre d'affaires sur l'organisation du leasing immobilier

289. Les problèmes qui se posent à cet égard peuvent être divisés en problèmes généraux (section 1) et en problèmes particuliers (section 2).

Les problèmes généraux découlent du cadre global dans lequel s'inscrit le leasing immobilier. Les problèmes particuliers sont dus à la qualification du leasing immobilier sur le plan des taxes sur le chiffre d'affaires (livraison de bien ou prestation de services).

#### SECTION 1

##### Problèmes généraux

290. Étant donné que les contrats de leasing immobilier s'analysent selon le cas en une livraison d'immeuble ou en une location immobilière, le statut général de ces opérations a, de toute évidence, une incidence directe sur le régime fiscal du leasing immobilier.

Plus parfaite est la neutralité du régime général des immeubles, plus grande est la souplesse des formes de leasing immobilier. A l'inverse, les défauts déjà rencontrés en matière de livraison ou de location d'immeubles trouvent également leur expression dans le domaine du leasing. Nous devons être spécialement attentifs à cet égard aux phénomènes de cumul d'imposition qui résultent des divergences de vues entre l'optique des taxes sur le chiffre d'affaires et celle des droits d'enregistrement. Alors que, au point de vue de la TVA, ce qui importe est le transfert du pouvoir économique de disposition de la chose, les droits de mutation ne frappent en général que les transferts de propriété.

Dans un droit qui comme le droit *allemand*, par exemple, pénalise l'achat d'un immeuble construit par rapport à l'opération de construction, nous retrouvons la même discrimination à l'encontre du leasing. En effet, si un entrepreneur fait construire un bâtiment sur un terrain qu'il acquiert en recourant à un financement extérieur, il subira le droit de mutation sur la seule valeur

du terrain. La TVA sur la construction sera déductible et les intérêts de l'emprunt ne seront pas taxés. Par contre, si cet entrepreneur recourt au leasing, la TVA s'appliquera sans doute aux «loyers» ou aux «payements à terme» par voie de renonciation à l'exonération des locations ou livraisons d'immeubles (paragraphe 9), mais le droit de mutation frappera la valeur du terrain et des bâtiments lors du transfert de propriété.

Le même phénomène de double taxation se retrouve en droit *français* dans le cas particulier du leasing, alors qu'il n'existe pas en cas d'acquisition directe d'un immeuble professionnel. Si un entrepreneur acquiert un immeuble neuf, il subit la TVA sur le terrain et sur la construction, à l'exclusion des droits d'enregistrement. En cas de recours au leasing, l'entrepreneur peut déduire la TVA sur les loyers, mais il reste redevable du droit d'enregistrement lors de la levée de l'option. Ce droit d'enregistrement est réduit à 4,20% et, par voie de tolérance administrative, il ne porte que sur la valeur résiduelle du bien telle qu'elle est déterminée dans l'option d'achat et non sur la valeur vénale de l'immeuble. Il n'en reste pas moins vrai que, dans la mesure où les loyers couvrent la valeur du bien, c'est-à-dire dans les cas où l'on doit considérer qu'il y a livraison, l'opération devrait être soumise à la TVA sur le tout, à l'exclusion des droits d'enregistrement.

Le droit *belge* aboutit à des solutions assez étranges en donnant du leasing immobilier une définition fort étroite. Si le contrat emporte transfert de propriété de plein droit, il sera considéré comme une mutation d'immeubles neufs, soumise à la seule TVA (à l'exclusion, éventuellement, du terrain). Par contre, si le locataire jouit d'une option, l'opération sera considérée comme une location assujettie à la TVA mais, lors de la levée de l'option, le transfert de propriété sera soumis au droit d'enregistrement pour le tout (terrain et bâtiments).

Dans l'état actuel du droit, le régime le plus satisfaisant est celui du droit *néerlandais*. Étant donné

qu'il soumet à la TVA les terrains et les immeubles professionnels anciens (du moins dans certains cas), il rend possible les opérations de «lease-back» sous toutes leurs formes. De plus, l'administration admet que, lorsque la TVA a été prélevée sur l'opération de leasing à titre de livraison de bien, le droit d'enregistrement ne doit plus frapper le transfert de propriété qui clôture l'opération.

En résumé, il apparaît que, souvent, TVA et droits de mutation frappent ensemble l'opération de leasing, chacun des deux impôts analysant le contrat sous un angle différent. Il ne nous appartient pas de préconiser une harmonisation des droits de mutation ni une éventuelle réduction de leur champ d'application. Nous pouvons cependant souligner qu'il nous paraît peu souhaitable que les divers éléments d'une même opération économique soient soumis à des régimes fiscaux différents.

## SECTION 2

### Problèmes particuliers

#### § 1 – INCIDENCE DE LA QUALIFICATION DU LEASING SUR LA SITUATION FINANCIÈRE DES PARTIES

291. Selon que nous considérons l'opération de leasing comme une prestation de services ou comme une livraison, le montant de la TVA à payer ainsi que le moment de sa déduction (et de sa déduction) sont différents.

##### a) L'opération est assimilée à une prestation de services

Dans le chef du donneur de leasing, la TVA sur l'acquisition et/ou la construction du bien est immédiatement déductible et éventuellement remboursable. Ceci suppose évidemment la suppression du butoir financier, qui explique la réglementation particulière de la France en matière de crédit-bail immobilier.

Dans le chef du preneur de leasing, la TVA sur les loyers est payable et déductible au fur et à mesure de leur échéance.

Ni le donneur, ni le preneur ne font l'avance de la taxe. Le Trésor perd son droit à la TVA grevant les biens donnés en location dès la naissance du droit à déduction du donneur de leasing, c'est-à-dire dès que le bien lui est livré. Cette solution est d'ailleurs normale puisque, dès ce moment, le bien est destiné à être utilisé pour effectuer des opérations soumises à la TVA.

Le bien donné en location doit être considéré comme un bien d'investissement dans le chef du

bailleur. Normalement, celui-ci a droit aux déductions totales <sup>(1)</sup>. La réduction éventuelle du droit aux déductions n'intervient donc que dans le chef du preneur, selon les règles ordinaires applicables aux services.

En cas d'option d'achat, la levée de l'option emporte une livraison de biens qui, selon nous, devrait être taxable uniquement à la TVA (cf. point 290).

##### b) L'opération est assimilée à une livraison de bien

Dans le chef du donneur de leasing, la TVA sur l'acquisition ou la construction du bien est immédiatement déductible et éventuellement remboursable. La nécessité d'un remboursement se présentera très rarement puisque le paiement de la TVA par le preneur sera lui-même immédiat.

Dans le chef du preneur de leasing, la TVA est payable et déductible (ou éventuellement remboursable) dès la livraison, c'est-à-dire dès la mise à la disposition matérielle du bien donné en leasing.

Ni le donneur, ni le preneur ne font l'avance de la taxe, et la situation financière des parties et du Trésor est la même que si nous considérons qu'il y a prestation de services.

Le bien donné en leasing doit être considéré comme un bien d'investissement dans le chef du preneur de leasing. Le droit à déduction du donneur de leasing sera en principe total, et s'exercera selon les règles normales applicables aux biens achetés pour être revendus. Le droit à déduction du preneur s'exercera selon les règles applicables aux biens d'investissement.

Que l'opération de leasing soit considérée comme une livraison ou comme une prestation, la situation financière des parties et de l'État est donc similaire dès qu'il est admis qu'un excédent de TVA peut être immédiatement remboursé (suppression du butoir financier).

#### § 2 – BASE IMPOSABLE

292. Qu'il y ait prestation de services ou livraison, la base de perception de la taxe est constituée par le total des loyers et, éventuellement, le prix demandé pour la levée de l'option.

Faut-il y inclure aussi le coût du financement? Suivant l'article 8, a), de la deuxième directive, la réponse est affirmative. Ce problème du coût du financement appelle les observations suivantes.

<sup>(1)</sup> Surtout si l'on considère chaque opération de leasing immobilier comme un secteur d'activité séparé pour le droit aux déductions.

Son inclusion dans la base de perception de la TVA n'a aucune incidence en cas d'assujettissement total du preneur. Il n'en va pas de même si le preneur est assujetti partiel ou non assujetti. Dans ces cas, une TVA non déductible est prélevée sur le coût du financement, alors que le recours aux formes normales de crédit est exonéré de la taxe.

En vue de rétablir l'égalité de concurrence entre les diverses formes de financement et de ne pas

entraver le recours au leasing pour les non-assujettis, il s'indique d'exclure le coût du financement de la base de taxation dans les cas où l'opération de leasing est considérée comme une livraison de bien. Dans cette hypothèse en effet, la fonction financière de l'opération est essentielle. Au contraire, les opérations de leasing qui sont assimilées à des prestations de services doivent être taxées sur base du total des loyers, sans réfaction pour la part du financement. La fonction de ces contrats n'est d'ailleurs pas principalement de nature financière.



## TITRE VIII

### Droits assimilés à des immeubles

#### INTRODUCTION

293. Dans les développements qui précèdent, nous avons toujours employé le mot «immeuble» dans le sens de «droit de propriété portant sur un immeuble». Or, une des caractéristiques des biens fonciers en droit privé est l'existence de *droits réels* donnant à leur titulaire un *pouvoir limité*

*d'utilisation de la chose*. D'autre part, dans certains pays, la détention de *parts et actions de sociétés immobilières* peut être en fait équivalente à la propriété d'un immeuble.

Il s'indique de tenir compte de ces deux facteurs, que nous analyserons séparément, en vue de préciser le sens du terme «immeuble» dans la définition de l'assiette uniforme.





## CHAPITRE I

### Droits réels immobiliers

294. Le contenu des divers droits réels immobiliers est défini de façon différente selon les droits privés nationaux. Il s'agit d'une matière très juridique, relevant des législations internes et que nous ne pouvons aborder de façon approfondie dans ce rapport.

Le problème fondamental, au point de vue de la TVA, est la signification économique des différents droits réels. Certains, tel l'hypothèque, ne confèrent à leur titulaire aucun droit d'utilisation de la chose : ils remplissent un rôle de garantie et doivent, dès lors, être exclus du champ d'application de la TVA. Les autres droits réels sont la traduction juridique d'un *certain pouvoir d'utilisation économique* de la chose sur laquelle ils portent, pouvoir limité dans le temps ou dans ses modalités. Dans cette catégorie, nous rangerons : l'usufruit, l'emphytéose, la superficie, les servitudes foncières, etc.

L'article 5, paragraphe 1, de la deuxième directive définit le « bien » comme étant un bien *corporel*, c'est-à-dire, selon la tradition immémoriale des droits occidentaux, le droit de *propriété* sur une chose.

Si l'on s'en tenait strictement à la directive, *tous les droits réels*, autres que la propriété, devraient être considérés non comme des biens, mais comme des services en vertu de l'article 6, paragraphe 1, sauf à faire un sort spécial à ceux des droits réels qui, par leurs modalités, pourraient

être analysés comme emportant le « transfert du pouvoir de disposer de la chose *comme un propriétaire* ». Telle semble être la direction de pensée du droit néerlandais, qui distingue les droits réels établis pour une durée fixe d'au moins 10 ans (assimilés à des biens) des autres droits réels (assimilés à des services).

Nous croyons, pour notre part, qu'en rédigeant l'article 5, paragraphe 1, les auteurs de la directive n'ont pas envisagé le problème, marginal dans la vie économique, des droits réels. Il ne faut donc pas accorder à l'expression « bien corporel » une signification absolue qu'elle n'a pas.

A notre avis, tous les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur des immeubles, doivent être assimilés aux biens sur lesquels ils portent. La constitution, la modification, la cession et l'extinction de ces droits doivent être soumises à la TVA, dans la mesure où le transfert des biens eux-mêmes serait passible de la taxe. Éventuellement, l'« immeuble » sera scindé en deux éléments (p. ex. la nue-propriété et l'usufruit), suivant chacun son régime propre.

Telle semble d'ailleurs être la solution adoptée par les diverses législations, sous réserve de certaines particularités nationales <sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Par exemple, l'exonération du bail à construction en droit français (CGI, art. 261-5-4°).



## CHAPITRE II

### Parts et actions de sociétés immobilières

295. Le problème ne semble se poser qu'en droit français et en droit néerlandais. En droit français, sont assimilés à des immeubles les «parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble». En droit néerlandais, les droits d'associé dans les coopératives d'appartements, qui procurent à leurs membres un droit exclusif sur un appartement, sont considérés comme des services et non comme des biens, mais il semble qu'il s'agit là d'une simple erreur technique que le législateur est prêt à corriger.

Pour des raisons évidentes de neutralité sur le *plan national*, il s'indique d'assimiler à des immeubles les parts et actions qui, économiquement, sont équivalentes à la possession d'un immeuble. Chaque législateur national est, en principe, le plus apte pour désigner ces titres de société qui, sur le plan des faits, offrent les mêmes avantages que la propriété immobilière. Toutefois, une formule large, inspirée de celle du droit français qui nous semble excellente, devrait à notre avis être adoptée sur le plan européen.



## Conclusion

A la fin de chacun des titres de ce rapport, nous nous sommes efforcé de dégager des conclusions, parfois très modestes et prudentes.

Il serait inutile et fastidieux pour le lecteur de les reproduire ici.

Nous voudrions plutôt dégager l'impression générale que nous ressentons après une étude qui s'est étendue sur de nombreux mois.

Ce rapport nous paraît tout entier marqué du signe des contradictions.

Contradiction entre la nature des deux types de biens réunis sous le vocable «immeuble» : les *terrains* qui ne se consomment pas et les *bâtiments* qui se déprécient sous l'effet de la vétusté et de l'usage.

Contradiction des objectifs poursuivis : vu sous l'angle de l'*égalité de concurrence*, le statut fiscal des opérations immobilières ne présente qu'un intérêt mineur, sinon négligeable, puisqu'il n'y a pas et qu'il ne pourra jamais exister de «marché commun des immeubles» ; au contraire, l'*uniformisation de l'assiette* de la TVA exige une harmonisation très poussée des régimes fiscaux dans un domaine où, paradoxalement, un tel rapprochement ne s'impose pas.

Nous avons d'autre part été constamment préoccupé par l'anomalie résultant de l'application parallèle, voire simultanée, à un même type d'opérations de deux impôts aussi différents que la *TVA* et les *droits de mutation* ou d'enregistrement. Cette situation s'explique d'ailleurs par les contradictions relevées ci-dessus.

Comment résoudre ces problèmes ?

Le fil conducteur nous paraît être constitué par l'*objectif* du traité : la réalisation de l'égalité de concurrence et la constitution d'un véritable Marché commun.

L'uniformisation de l'assiette n'est qu'un moyen tendant à procurer à la Communauté les ressources propres qui lui sont nécessaires.

Sans doute, dans la plupart des domaines, y a-t-il corrélation entre l'effort entrepris en vue de dé-

finir l'assiette uniforme et l'élimination des distorsions de concurrence. Mais, en matière immobilière, ainsi que nous venons encore de le rappeler, la situation est différente.

On peut dès lors se contenter de préconiser l'adoption dans le domaine immobilier d'un programme minimal, dont les caractéristiques essentielles pourraient être résumées comme suit : application obligatoire de la TVA aux travaux immobiliers et aux livraisons de bâtiments neufs, avec suppression pour ces opérations du droit de mutation.

L'adoption de ce programme restreint nous paraît s'imposer pour des raisons de neutralité, à la fois nationales et internationales.

Faut-il aller plus loin et appliquer la TVA aux livraisons de terrains et bâtiments anciens ? S'impose-t-il, dans ces deux secteurs, de remplacer les droits de mutation par la TVA ? La question reste ouverte.

La réponse dépend en définitive de la position prise sur le problème de la répercussion de l'impôt sur les prix de vente.

Les législateurs nationaux, quant à eux, ont réagi de manière très diverse. Cette diversité ne nous paraît pas constituer une entrave à la constitution du Marché commun, mais elle peut former un obstacle à la réalisation d'une assiette uniforme.

Nous nous demandons dès lors s'il ne faudrait pas distinguer les deux problèmes : les États *pourraient* soumettre à la TVA les livraisons de terrains et de bâtiments anciens, mais *ces opérations n'entreraient pas en ligne de compte pour le prélèvement communautaire*.

Nous sommes conscient des difficultés techniques que peut entraîner l'adoption d'une telle formule. Nous nous demandons cependant si elle n'est pas préférable à une unification rigide et artificielle d'une matière aussi complexe, aussi diverse et qui, en définitive, relève, eu égard à sa nature, de la compétence de chaque État.



# ETUDES

parues à ce jour dans les séries

«Concurrence» et «Concurrence – Rapprochement des législations»<sup>(1)</sup>

8153 – N° 1

**La réparation des conséquences dommageables d'une violation des articles 85 et 86 du traité instituant la CEE**

1966, 74 p. (f, d, i, n) FF 7,-; FB 70,-.

8176 – N° 2

**Politique économique et problèmes de la concurrence dans la CEE et dans les pays membres de la CEE**

1966, 68 p. (f, d, i, n) FF 10,-; FB 100,-.

8182 – N° 3

**Le problème de la concentration dans le Marché commun**

1966, 26 p. (f, d, i, n) FF 5,-; FB 50,-.

8183\* – N° 4

**Enquête sur la situation des petites et moyennes entreprises dans les pays de la CEE**

1966, 108 p. (f, d, i, n) FF 18,-; FB 180,-.

8217\* – N° 5

**Le droit des sociétés dans ses rapports avec la concentration**

1967, 102 p. (f, d, i, n) FF 15,-; FB 150,-.

8213\* – N° 6

**Projet d'un statut des sociétés anonymes européennes**

1967, 132 p. (f, d, i, n) FF 30,-; FB 300,-.

8234\* – N° 7

**Rapport sur le choix des méthodes de comparaison de la charge fiscale effective que supportent les entreprises dans les divers États membres de la CEE**

1967, 37 p. (f, d) FF 10,-; FB 100,-.

8242 – N° 8

**Le pouvoir fiscal dans les États membres de la Communauté**

1969, 76 p. (f, d) FF 10,-; FB 100,-.

Cette étude termine la série «Concurrence»; une nouvelle série intitulée «Concurrence – Rapprochement des législations» lui succède.

8267 – N° 9

**Effets des réglementations nationales des prix dans la Communauté économique européenne**

1971, 176 p. (d, f, i, n, e) FF 22,50; FB 220,-.

---

<sup>(1)</sup> Les signes abrégés dk, e, f, i et n indiquent les langues dans lesquelles les textes ont été publiés (danois, allemand, anglais, français, italien et néerlandais).



8278\* – N° 10

**Contribution à l'étude des modes de représentation des intérêts des travailleurs dans le cadre des sociétés anonymes européennes**

1970, 64 p. (f, d, i, n) FF 33,- ; FB 300,-.

8280 – N° 11

**Les distorsions globales de la concurrence et leurs répercussions sur le Marché commun**

1971, 68 p. (d, f, i, n) FF 14,- ; FB 125,-.

8298 – N° 12

**Les recours juridictionnels contre les actes administratifs spécialement économiques dans le droit des États membres de la CEE**

1971, 64 p. (d, f, i, n) FF 16,50 ; FB 150,-.

8304 – N° 13

**Méthodes et moyens pour établir une nouvelle classification des impôts en se basant sur les principes mis en lumière lors de l'harmonisation des systèmes fiscaux des États membres de la CEE**

1970, 42 p. (f, d, i, n) FF 11,- ; FB 100,-.

8301 – N° 14

**Le cautionnement dans le droit des États membres des Communautés européennes**

1971, 116 p. (d, f, i, n, e) FF 22,50 ; FB 200,-.

8305 – N° 15

**Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes**

1970, 43 p. (f, d, i, n) FF 11,- ; FB 100,-.

8316 – N° 16

**Conséquences budgétaires, économiques et sociales de l'harmonisation des taux de la TVA dans la CEE**

1970, 92 p. (f, d, i, n) FF 11,- ; FB 100,-.

8366 – N° 17

**Les indices de concentration et leur application concrète au secteur de l'automobile dans la Communauté**

1971, 91 p. (f, d, i, n) FF 16,50 ; FB 150,-.

8337 – N° 18

**Élaboration d'une méthode macroéconomique pour le calcul de la charge fiscale indirecte pesant en amont des exploitations agricoles dans chacun des six pays de la Communauté**

1971, 74 p. (f, d, i, n) FF 14,- ; FB 125,-.

8380 – N° 19

**Effets du prix et du revenu sur la consommation des boissons dans les États membres des Communautés**

1972, 284 p. (f, d, i, n) FB 150,-.

8427 – N° 20

**Objectifs et instruments du droit économique en vigueur dans les États membres des Communautés européennes**

1973 (f, d, i, n) FB 1500,- pour la série des 5 volumes  
(e, en préparation)

# BUREAUX DE VENTE

## Belgique - België

*Moniteur belge — Belgisch Staatsblad*  
Rue de Louvain 40-42 —  
Leuvenseweg 40-42  
1000 Bruxelles — 1000 Brussel  
Tél. 12 00 26  
CCP 000-2005502-27 — Post-  
rekening  
*Sous-dépôt — Agentschap :*  
Librairie européenne —  
Europese Boekhandel  
Rue de la Loi 244 — Wetstraat 244  
1 040 Bruxelles — 1 040 Brussel

## Danmark

*J.H. Schultz — Boghandel*  
Møntergade 19  
1116 København K  
Tel. 14 11 95

## Deutschland (BR)

*Verlag Bundesanzeiger*  
5 Köln 1 Breite Straße  
Postfach 108 006  
Tel. (0221) 21 03 48  
(Fernschreiber : Anzeiger Bonn  
08 882 595)  
Postscheckkonto 83400 Köln

## France

*Service de vente en France des  
publications des Communautés  
européennes*  
*Journal officiel*  
26, rue Desaix  
75 732 Paris — Cedex 15  
Tél. (1) 5786139 — CCP Paris 23-96

## Ireland

*Stationery Office - The Controller*  
Beggar's Bush  
Dublin 4  
Tel. 765401

## Italia

*Libreria dello Stato*  
Piazza G. Verdi 10 -  
00198 Roma — Tel. (6) 85 08  
CCP 1/2640

### Agenzie:

00187 Roma - Via del Tritone  
61/A e 61/B  
00187 Roma - Via XX Settembre  
(Palazzo Ministero delle finanze)  
20121 Milano - Galleria  
Vittorio Emanuele 3  
80121 Napoli - Via Chiaia 5  
50129 Firenze - Via Cavour 46/R  
16121 Genova - Via XII Ottobre  
172  
40125 Bologna - Strada Maggiore  
23/A

## Grand-Duché de Luxembourg

*Office des publications officielles  
des Communautés européennes*  
Boîte postale 1003 — Luxembourg  
Tél. 49 00 81 — CCP 191-90  
Compte courant bancaire :  
BIL 8-109/6003/300

## Nederland

*Staatsdrukkerij- en uitgeverijbe-  
drijf*  
Christoffel Plantijnstraat,  
's-Gravenhage  
Tel. (070) 81 45 11  
Postgiro 42 53 00

## United Kingdom

*H.M. Stationery Office*  
P.O. Box 569  
London S.E. 1  
Tel. 01-928 6977, ext. 365

## United States of America

*European Community Information  
Service*  
2100 M Street, N.W.  
Suite 707  
Washington, D.C. 20 037  
Tel 296 51 31

## Suisse — Schweiz — Svizzera

*Librairie Payot*  
6, rue Grenus  
1211 Genève  
CCP 12-236 Genève  
Tél. 31 89 50

## Sverige

*Librairie C.E. Fritze*  
2, Fredsgatan  
Stockholm 16  
Post Giro 193, Bank Giro 73/4015

## España

*Libreria Mundi-Prensa*  
Castelló 37  
Madrid 1  
Tel. 275 46 55

## Autres pays

*Office des publications officielles  
des Communautés européennes*  
Boîte postale 1003 — Luxembourg  
Tél. 49 00 81 — CCP 191-90  
Compte courant bancaire :  
BIL 8-109/6003/300

8433

FB 300,-

OFFICE DES PUBLICATIONS OFFICIELLES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES  
Boîte postale 1003 – Luxembourg

6402