Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 38 DU 27 AVRIL 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 C-2-11

INSTRUCTION DU 18 AVRIL 2011

DROITS D'ENREGISTREMENT ET TAXE DE PUBLICITE FONCIERE.
REGIME APPLICABLE AUX OPERATIONS IMMOBILIERES

(C.G.I., art. 1115, 1594 F quinquies, 1594-0 G. C.G.I., Ann III art 266 bis)

NOR : ECE L 11 30006J

Bureau D1

P R E S E N T A T I O N

La présente instruction a pour objet de présenter les nouvelles règles applicables en matière de droits de mutation à titre onéreux (DMTO) à certaines opérations portant sur des immeubles telles qu'elles ont été redéfinies par l'article 16 de la loi n° 2010-237 de finances rectificative pour 2010 entrée en vigueur le 11 mars 2010.

•

3 507038 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975
B.O.I.
Direction générale des finances publiques
Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X
Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425
Directeur de publication : Philippe PARINI
Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER
Impression : S.D.N.C.
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex
Rédaction : CDFiP
17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
DE LA FONCTION PUBLIQUE
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

SOMMAIRE

INTRODUCTION 1

Section 1 : le droit commun des mutations d'immeubles à titre onéreux 3

Sous-section 1 : application du taux normal 6

Sous-section 2 : application du taux réduit 9

Section 2 : les exonérations liées à un engagement du redevable 11

Sous-section 1 : l'engagement de revendre 12

Sous-section 2 : l'engagement de construire 21

Annexe : décret fixant les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement prévues au A de l'article 1594-0 G du code général des impôts (article 266 bis de l'annexe III au code général des impôts)

INTRODUCTION

1. L'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 publiée au Journal officiel du 10 mars 2010 procède à une refonte des textes applicables aux opérations immobilières en matière de TVA et de droits de mutation à titre onéreux.

Ces nouvelles règles, entrées en vigueur le 11 mars 2010[1], visent à assurer la pleine conformité du dispositif national avec la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (dite « directive TVA »).

2. L'instruction 3 A-3-10 du 15 mars 2010 a prévu diverses mesures transitoires dont les opérateurs peuvent se prévaloir pour les affaires en cours au moment de l'entrée en vigueur de ces nouvelles règles.

L'instruction 3 A-5-10 du 22 septembre 2010 a précisé le régime applicable aux opérations locatives ou d'accession à la propriété dans le secteur du logement social. Plus généralement, il est confirmé que la refonte des règles applicables aux opérations immobilières est sans incidence sur l'application des exonérations prévues au chapitre IV du titre IV du livre premier du code général des impôts[2] en matière de droits de mutation à titre onéreux, notamment au profit des collectivités territoriales et organismes publics.

L'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 a présenté l'ensemble du dispositif applicable aux opérations immobilières en matière de TVA.

La présente instruction présente les dispositions nouvelles applicables aux mêmes opérations en matière de taxe de publicité foncière et de droits d'enregistrement. Sauf indication contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts (CGI).

Section 1 : Le droit commun des mutations d'immeubles à titre onéreux

3. Conformément au 1° du II de l'article 256, toutes les livraisons d'immeubles sont désormais comprises dans le champ d'application de droit commun de la TVA dès lors qu'elles sont réalisées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel [3].

Que ces mutations soient soumises ou non à la TVA, les actes constatant des mutations d'immeubles à titre onéreux donnent lieu en principe à la formalité fusionnée de l'enregistrement et de la publicité foncière dans les deux mois de leur date conformément à l'article 647 ou, pour les actes ne contenant pas de dispositions soumises à publicité foncière, à la formalité de l'enregistrement dans un délai d'un mois à compter de leur date conformément à l'article 635. En application de l'article 683, et sous réserve de divers régimes d'exonération, les actes soumis à cette formalité unique sont soumis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement perçu au profit du département. A défaut d'acte, les mutations d'immeubles ou de droits immobiliers sont soumises au droit d'enregistrement selon le taux prévu pour les opérations de même nature donnant lieu au paiement de la taxe de publicité foncière.

Il est rappelé qu'aux termes de l'article 1712, les droits des actes civils et judiciaires emportant translation de propriété ou d'usufruit d'immeubles sont supportés par les nouveaux possesseurs. La situation du cédant au regard de la TVA est sans incidence sur l'application de ces droits de mutation à titre onéreux, sous réserve toutefois du bénéfice éventuel d'un taux réduit.

4. La taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement sont liquidés sur le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges augmentatives de prix, les réserves ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, ou sur une estimation d'experts, dans les cas autorisés par le CGI (article 683). Sont à déduire, en revanche, les obligations contractées par le cédant au lieu et place de l'acquéreur[4].

---

[1] Complétées par l'article 1er du décret n° 2010-1075 du 10 septembre 2010 (modifiant les articles 201 quater à 251 de l'annexe II au code général des impôts) et l'article 1er du décret n° 2011-263 du 11 mars 2011 (modifiant l'article 266 bis de l'annexe III au code général des impôts) joint en annexe.
[2] Articles 1020 à 1137.
[3] Les différentes catégories d'immeubles sont définies au 2 du I de l'article 257 : terrains à bâtir ou non, immeubles bâtis neufs ou achevés depuis plus de cinq ans. Pour les notions de non assujetti et d'assujetti à la TVA utilisées ci-dessous au sens de l'article 256 A, voir BOI 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 (§ 8 à 17).
[4] Cf. DB 7 C 1223 et 1224.

Pour l'application de ces dispositions, la notion de prix exprimé s'entend du prix hors TVA lorsque le montant de la TVA due par le cédant est mentionné distinctement dans l'acte translatif de propriété, que la mutation soit soumise à la TVA sur le prix total ou sur la marge. Si la TVA n'a pas été mentionnée distinctement, la liquidation des droits doit être effectuée sur le prix payé par l'acquéreur incluant la TVA[5].

Il est rappelé que, conformément à l'article 666 qui précise que les droits sont assis sur les valeurs, les droits de mutation à titre onéreux doivent être perçus sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsqu'elle est supérieure au prix exprimé[6]. Toutefois, pour les contrats de crédit-bail immobilier, il est admis que les droits dus en application des articles 683, 1594 F quinquies ou 1115 à raison de la levée d'option d'achat soient liquidés sur le prix de la cession abstraction faite de la valeur vénale du bien transmis, à condition que, s'agissant des contrats faits pour une durée supérieure à 12 ans et conclus depuis 1996, ils aient été soumis à la taxe de publicité foncière dans les conditions de l'article 742.

5. Demeurent applicables les dispositions des articles 1378 bis et 1378 ter qui prévoient que les mutations de toute nature ayant pour objet, en matière de bail emphytéotique ou en matière de bail à construction, les droits du bailleurs ou les droits du preneur sont soumises aux dispositions fiscales applicables au mutation d'immeubles.

En toute hypothèse, le bail à construction est exonéré de la taxe départementale de publicité foncière, en vertu du 1° de l'article 743. Les baux emphytéotiques qui sont soumis à la TVA en application de l'option prévue au 1° bis de l'article 261 D bénéficient de la même exonération[7].

Sous-section 1 : Application du taux normal

6. Sous réserve des dispositions des articles 1115 et 1594-0 G (cf. infra section 2), sont soumises aux droits de mutation au taux de droit commun les acquisitions :

- de terrains qui ne sont pas à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257, quelle que soit la situation du cédant au regard de la TVA (quand bien même aurait été formulée l'option pour la taxation prévue au 5° bis de l'article 260) ;

- de terrains à bâtir réalisées auprès d'un non assujetti, ou réalisées auprès d'un assujetti lorsque la cession est imposée à la TVA sur la marge en application de l'article 268 ;

- d'immeubles bâtis (neufs ou non) réalisées auprès d'un non assujetti (sauf à ce que celui-ci soit assujetti à raison de la cession dans les cinq ans de son achèvement d'un immeuble acquis comme immeuble à construire) ;

- et d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans réalisées auprès d'un assujetti (que l'option ou non pour une taxation à la TVA sur le prix total ou sur la marge soit formulée par le cédant)[8].

7. En application de l'article 1594 D, sauf disposition particulières, le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement prévu à l'article 683 est fixé à 3,80 %. Il peut être diminué par les conseils généraux sans que cette réduction puisse avoir pour effet de le porter à moins de 1,20 %.

En application des articles 1584 et 1595 bis une taxe additionnelle est perçue au taux de 1,20 %, au profit des communes de plus de 5.000 habitants[9] pour les mutations d'immeubles et de droits immobiliers situés sur leur territoire[10], et au profit d'un fonds départemental de péréquation pour les autres communes. Dans les premières, le conseil municipal peut, sous certaines conditions, réduire le taux de la taxe additionnelle jusqu'à 0,5 % (article 1584 bis), voire exonérer les cessions autres que la première de parts de société civiles immobilières de capitalisation (article 1584 ter)[11].

---

[5] Rescrit n° 2010/20 (ENR) du 6 avril 2010.
[6] Cf. DB 7 C 1225.
[7] Cf. DB 7 E 412 § 1 et 5.
[8] Ou quand bien même les dispositions de l'article 257 bis trouvent à s'appliquer.
[9] Ainsi que les communes d'une population inférieure classées comme stations de tourisme.
[10] Auquel cas, compte-tenu de 2,37 % de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur perçus au profit de l'Etat en application du a du V de l'article 1647 sur les droits perçus au profit des départements, le prélèvement global s'établit exactement à 5,09006 % (pour la seule commodité de lecture, il est fait mention dans la présente instruction d'un taux global de 5,09 % qui ne vaut pas pour la liquidation effective des droits).
[11] Outre les divers régimes dérogatoires prévus aux articles 1594 F ter, 1594 F sexies et 1594 G à 1594 J bis.

8. En application des articles 683 bis, 1584, 1595 et 1595 bis, la fraction des apports d'immeubles ou de droits immobiliers réalisée à titre onéreux est assujettie à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux global de 5,00 %[12].

Quant aux échanges de biens immeubles, il est rappelé qu'ils sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement de 5 % (article 684), sous réserve de l'intervention des régimes de faveur exposés infra quand ils trouvent à s'appliquer à raison de la situation des immeubles ou des coéchangistes[13].

Sous-section 2 : Application du taux réduit

9. Le A de l'article 1594 F quinquies prévoit que sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,70 % les mutations à titre onéreux de terrains à bâtir et d'immeubles neufs mentionnés au 2° du 2 du I de l'article 257 lorsqu'elles sont soumises à la TVA, sauf application des modalités de taxation sur la marge prévues à l'article 268 lorsque l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction[14].

Dans cette situation, le 1° du 1 de l'article 1584 précise que la taxe additionnelle n'est pas perçue[15].

10. Bénéficient ainsi de ce taux réduit de droits de mutations (sous réserve d'application de l'article 1594-0 G) les acquisitions :

- de terrains à bâtir réalisées auprès d'un assujetti à la TVA, lorsqu'elles sont soumises à la TVA sur le prix total parce que l'article 268 ne trouve pas à s'appliquer ;

- d'immeubles bâtis achevés depuis cinq ans au plus réalisées auprès d'un assujetti (quel que soit le nombre de mutations de cette nature qui interviennent dans cette période, ou auprès d'un non assujetti lorsque celui-ci a acquis l'immeuble comme immeuble à construire.

Il est admis que l'application de la dispense de TVA prévue à l'article 257 bis ne fasse pas obstacle à l'application des dispositions du A de l'article 1594 F quinquies lorsque la transmission porte sur un immeuble achevé depuis cinq ans au plus, voire sur des terrains à bâtir attachés à l'universalité transmise [16].

Section 2 : Les exonérations liées à un engagement du redevable

11. Les acquisitions d'immeubles réalisées par un consommateur final, c'est-à-dire une personne qui n'agit pas en tant qu'assujetti à la TVA sont donc toujours soumises aux droits de mutation à titre onéreux, sous réserve du taux applicable. En revanche, lorsque l'opération s'inscrit dans un processus économique d'intermédiation ou de production immobilières qu'atteste l'engagement que prend en ce sens l'acquéreur agissant en tant qu'assujetti à la TVA, celui-ci peut bénéficier d'un régime d'exonération partielle ou totale selon les modalités exposées infra. A tout le moins, le bénéficiaire doit avoir souscrit la déclaration d'existence prévue au 1° du I de l'article 286.

---

[12] 2,20 % de droit budgétaire, 1,60 % de droit départemental et 1,20 % de taxe communale.

[13] Cf. DB 7 C 22 à 25 et notamment 7 C 233 § 2 : les échanges d'immeubles dont la vente est susceptible de bénéficier d'une taxation globale inférieure à celle résultant de l'application du droit d'échange peuvent à la demande des parties être taxées au tarif des ventes.

[14] Cf. BOI 3 A-9-10 § 67et suivants.

[15] Le prélèvement global s'établit à 0,71498 % avec les frais perçus au taux de 2,14 % en application du b du V de l'article 1647 (pour la seule commodité de lecture, il est fait mention dans la présente instruction d'un taux global de 0,715 % qui ne vaut pas pour la liquidation effective des droits).

[16] Lorsque l'immeuble a fait l'objet de travaux de second œuvre qui n'ont pas donné lieu à l'application du taux réduit de TVA prévu à l'article 279-0 bis et que tous les planchers de l'immeuble contribuent à la résistance ou à la solidité de l'ouvrage, il demeure admis que le I du A de l'article 1594 F quinquies trouve à s'appliquer, nonobstant l'application éventuelle de l'article 268, en ne prenant en compte que les cinq autres éléments mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI pour déterminer si l'immeuble a été rendu à l'état neuf au regard du d) du 2° du 2 du I de l'article 257.

Sous-section 1 : L'engagement de revendre

12. Afin de limiter les effets d'une imposition en cascade, le législateur a prévu un taux d'imposition réduit lorsque les mutations d'immeubles ou de droits immobiliers s'inscrivent dans une activité commerciale d'achat en vue de la revente destinée à faciliter l'ajustement des marchés foncier et immobilier. Toutefois, ce régime de faveur est enserré dans une durée maximale fixée à cinq ans, qui vise à éviter la rétention foncière[17]. A l'inverse, cette contrainte de délai peut être écartée si ces opérations ont vocation à déboucher sur la production d'un immeuble neuf soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (voir infra sous-section 2).

Partant d'une acquisition initiale réalisée auprès d'un cédant qui ne s'était lui-même pas engagé à revendre ou à construire (cf. infra **32**), toutes les opérations qui interviennent avant le terme du délai de cinq ans imparti à ce premier acquéreur sont donc éligibles au taux réduit dès lors qu'elles sont réalisées par des assujettis et que l'acte d'acquisition est assorti de la déclaration que les biens acquis sont destinés à la revente. Le complément de droit sera acquitté une seule fois à l'expiration de ces cinq années, sauf à ce que le dernier acquéreur assujetti soit engagé alors dans un projet de construction. Il échappera aussi à ce rappel si l'immeuble est, avant le terme de la période, cédé à non assujetti, ou à un assujetti qui ne revendique pas ce même régime d'achat en vue de la revente.

Dit autrement, quand une suite d'acquisitions par des professionnels s'engageant à revendre s'interpose sur une même période de cinq ans entre un premier cédant qui n'a lui-même pas pris d'engagement et un acquéreur final, le taux de droit commun des droits de mutation ne trouve normalement à s'appliquer que sur l'acquisition de ce dernier.

13. A cet effet, l'article 1115 dispose que sous réserve d'application de l'article 1020, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou de parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans le délai de cinq ans.

Un engagement de cette nature peut donc être souscrit par tout assujetti agissant en tant que tel, indépendamment de la qualité du cédant. Conformément aux dispositions de l'article 1020, les mutations sont néanmoins soumises à la taxe de publicité foncière au taux global de 0.715 % lorsqu'elle portent sur des immeubles dès lors qu'elles entrent dans les prévisions du 1° de l'article 677[18].

14. Conformément à l'article 1840 G ter, lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est pas respecté, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition du bien en cause, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 est décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation de l'acte d'acquisition à la formalité et doit être versé comme le principal dans le mois suivant l'expiration du délai imparti. Dans le cas où l'acquisition est affectée d'une condition suspensive, le point de départ du délai de cinq ans est la date de la réalisation de la condition suspensive.

Lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est respecté que pour une fraction du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêts de retard qui en résultent, à hauteur de la différence entre le prix auquel il avait acquis le bien et le prix auquel a été vendu la (ou les) fraction du bien pour laquelle l'engagement a été respecté. Cette solution s'applique par parcelle ou lot lorsque leur prix d'acquisition a été distingué dans l'acte.

Exemple : un acheteur revendeur A acquiert en N un immeuble comportant 6 lots pour un prix global de 1.000 et prend l'engagement de les revendre dans les cinq ans (hypothèse faite que le délai abrégé de deux ans prévu au dernier alinéa de l'article 1115 ne trouve pas à s'appliquer). Entre N et N + 5, il parvient à revendre tous les lots à l'exception du n° 5, ce pour un total de 1.200. La différence entre le prix total auquel ont été cédées ces fractions de l'immeuble effectivement revendues et celui auquel il avait été acquis globalement étant positive, l'acquéreur A doit être considéré comme libéré de son engagement à l'échéance du 60ème mois. En revanche, si le prix du lot n° 5 était distingué dans l'acte d'acquisition, par exemple pour 100, il y lieu de constater que l'engagement de revendre ce lot n'a pas été respecté si bien que A devra s'acquitter des droits, frais et intérêts de retard sur cette base de 100.

[17] Dans le même objectif, le dernier alinéa de l'article 1115 prévoit que ce délai de cinq ans est ramené à deux ans « pour les reventes consistant en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption prévu à l'article 10 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 relative à la protection des occupants des locaux à usage d'habitation ou celui prévu à l'article 15 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs… » (dites ventes à la découpe).

[18] Lequel vise notamment les transmissions de propriété ou d'usufruit de biens immeubles.

15. La déchéance est encourue du seul fait que les biens acquis n'ont pas été revendus dans le délai de cinq ans. La jurisprudence précédemment construite à cet égard dans le régime antérieur des marchands de biens apparaît transposable aux opérations professionnelles placées sous le couvert de l'article 1115 dans sa rédaction issues de la loi du 9 mars 2010.

Ainsi, la portée de l'engagement doit être appréciée sans avoir à rechercher l'intention des parties. Toutefois, il y aurait lieu de prendre en compte la force majeure invoquée par un acquéreur qui serait en mesure d'établir qu'à raison d'une circonstance présentant les caractères d'extériorité et d'imprévisibilité, il a été dans l'impossibilité insurmontable de vendre pendant toute la durée de son obligation.

16. Aux termes de l'avant dernier alinéa de l'article 1115 : « Pour l'application de la condition de revente, les transferts de droits ou de biens dans un patrimoine fiduciaire et les apports purs et simples… ne sont pas considérés comme des ventes. » Les apports effectués à titre onéreux demeurent assimilés à des ventes, y compris pour la fraction correspondant à un tel apport en cas d'apport mixte.

Il est confirmé, par ailleurs, qu'un assujetti qui, avant l'expiration du délai de cinq ans, consent une donation du bien acquis sous le régime spécial des achats effectués en vue de la revente est déchu du bénéfice de ce régime. Il en va de même lors de la transformation d'une SARL en SCI dès lors qu'une telle transformation n'entraîne pas, au regard des dispositions de l'article 1115, mutation d'immeuble, et sauf à ce que l'engagement de la SARL soit repris par la SCI dans un acte rectificatif.

Dans le même sens, un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 doit, pour continuer de bénéficier dudit régime, avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi l'exonération est remise en cause à hauteur de la partie du prix d'acquisition excédant la valeur du sol lorsque l'exploitation de sa superficie est cédée par anticipation sur la cession du sol.

17. Toutefois, en application du dernier alinéa du II du A de l'article 1594-0 G, l'engagement de revendre est réputé respecté si l'acquéreur auquel il est opposable y a substitué avant son échéance un engagement de construire tel que prévu au I du A du même article. Cette substitution s'opère par souscription auprès de l'administration dans les conditions et formes prescrites au V de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI : la déclaration adressée par pli recommandé avec avis de réception postale doit faire référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte comportant l'engagement de revendre auquel est substitué le nouvel engagement, mais elle n'est soumise au paiement d'aucun droit.

Cette déclaration précise aussi l'objet et la consistance des travaux prévus par cet engagement, ainsi que le montant des droits dont l'exonération sera désormais subordonnée à leur exécution. Si la substitution porte sur la totalité du bien sur lequel portait l'engagement de revendre, les droits en cause sont ceux dont le redevable a été dispensé lors de sa propre acquisition, soit la différence appliquée sur le prix de cette dernière entre le taux de droit commun et le taux réduit. Si la substitution ne porte que sur une fraction de l'immeuble, il appartient au redevable de déterminer les droits en cause en proportion de la valeur de cette fraction rapportée à celle de l'ensemble de l'immeuble.

18. Conformément à l'article 1115, en cas d'acquisitions successives par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A, le délai imparti au premier acquéreur s'impose à chacune de ces personnes.

Il en résulte qu'en cas de mutations successives entre assujettis, c'est celui qui se trouve propriétaire de l'immeuble à l'expiration du délai de cinq ans décompté à compter de la première acquisition qui a donné lieu à l'application des dispositions de l'article 1115 qui est tenu d'acquitter le complément de taxe, frais et intérêt de retard sur la valeur de sa propre acquisition dès lors que lui-même s'est placé sous le bénéfice de ces dispositions.

Dès lors, en cas de mutations successives d'un bien entre professionnels, le nouvel acquéreur ne peut conserver définitivement le bénéfice de ce régime qu'en revendant le bien avant le terme du délai de cinq ans décompté depuis l'acquisition réalisée par l'acquéreur initial [19].

19. Le régime de l'article 1115 peut trouver à s'appliquer aux opérations portant sur des immeubles ou des droits immobiliers, qu'il s'agisse de terrains (à bâtir ou non) ou de constructions achevées depuis plus de cinq ans dont l'acquisition est susceptible de supporter les droits de mutation au taux de droit commun (cf. **6** ci-dessus).

En pratique, les acheteurs revendeurs n'ont pas de motif à souscrire d'engagement de revendre lorsque l'acquisition bénéficie du taux réduit des droits de mutation, c'est-à-dire qu'elle est réalisée auprès d'un assujetti et qu'elle porte soit sur un terrain à bâtir soit sur un immeuble achevé depuis cinq ans au plus dont la cession est soumise à la TVA sur le prix total (cf. **10** ci-dessus).

[19] La circonstance qu'un ou plusieurs acquéreurs aient été amenés à souscrire avant le 11 mars 2010 un engagement de revendre dans le délai de quatre ans est sans incidence sur l'application à la date d'effet de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 du délai de cinq ans prévu par celle-ci.

20. Conformément au IV bis du A de l'article 1594-0 G, une prorogation annuelle renouvelable du délai de cinq ans pour revendre peut être accordée, par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble ayant fait l'objet de l'engagement, si celui-ci est situé dans le périmètre d'une zone d'aménagement concertée (ZAC) définie à l'article L.311-1 du code de l'urbanisme et qu'il a été acquis par la personne chargée de l'aménagement ou de l'équipement de cette zone.

Aux termes de l'article L. 311-1 du code de l'urbanisme, les ZAC sont des zones à l'intérieur desquelles une collectivité publique ou un établissement public décide d'intervenir pour réaliser ou faire réaliser l'aménagement et l'équipement de terrains, notamment ceux que cette collectivité ou cet établissement a acquis ou acquerra en vue de les céder ou de les concéder à des utilisateurs privés ou publics.

En pratique, cette disposition dérogatoire peut trouver à s'appliquer aux terrains, voire aux constructions destinées à être démolies, que l'aménageur de zone a acquises dans les emprises qu'il prévoit de rétrocéder sans y réaliser lui-même de travaux qui l'auraient conduit à prendre un engagement de construire tel que prévu au I du A de l'article 1594-0 G (cf. infra).

Ainsi que précisé par le IV de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI, la demande de prorogation doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de cinq ans précédemment imparti pour revendre, et adressée par pli recommandé avec avis de réception postale. Elle doit être motivée et préciser la consistance de l'immeuble concerné, ainsi que le montant des droits dont l'exonération a été subordonnée à la réalisation de l'engagement prévu à l'article 1115. La prorogation susceptible d'être accordée peut être renouvelée dans les mêmes conditions.

De telles prorogations annuelles peuvent être notamment accordées en raison des retards pris dans la commercialisation de la ZAC du fait de difficultés administratives ou techniques, ainsi que des délais nécessaires à l'appropriation de l'ensemble du foncier de la zone qui peut conditionner la rétrocession des emprises en cause.

Sous-section 2 : L'engagement de construire.

21. Lorsque les mutations d'immeubles ou de droits immobiliers ont vocation à déboucher sur la production d'un immeuble neuf soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, le législateur a prévu d'écarter l'application des droits de mutation (sous réserve du paiement du droit fixe de 125 €). Il s'agit ainsi d'éviter un cumul d'imposition entre ces droits et la TVA qui sera supportée finalement du fait de l'utilisation de l'immeuble (que ce soit par son occupant non déducteur, ou par répercussion du coût de la construction dans les prix des produits ou des prestations fournies par l'utilisateur assujetti). Dans cette logique, et eu égard aux aléas propres à la production immobilière, il n'y a pas lieu d'enserrer ce régime de faveur spécifique dans une contrainte de délai trop rigide à condition que les éventuels intermédiaires successifs soient en mesure de justifier de la réalité du projet immobilier.

22. A cet effet, le I du A de l'article 1594-0 G dispose que, sous réserve d'application de l'article 691 bis, sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions d'immeubles réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans (éventuellement prorogeable) les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 (en ce compris les travaux qui seraient nécessaires pour terminer un immeuble inachevé).

Le III de l'article 266 bis de l'annexe III au code général des impôts prévoit que l'acte d'acquisition précise l'objet et la consistance des travaux sur lesquels porte l'engagement. Au titre de l'objet, il conviendra d'indiquer si les travaux prévus consistent en une construction nouvelle, en une surélévation à partir d'un immeuble existant ou à rendre celui-ci à l'état neuf, ou encore à terminer un immeuble inachevé. Au titre de la consistance, l'engagement comportera les indications nécessaires pour apprécier dans quelle proportion l'exonération est susceptible de s'appliquer lorsqu'il n'est pas prévu que le terrain ou l'immeuble bâti qui fait l'objet de l'acquisition soient entièrement destinés à la construction prévue (voir **26** infra).

23. Il demeure admis que l'engagement puisse être pris dans un acte complémentaire présenté au service des impôts du lieu de situation de l'immeuble en charge de l'enregistrement. En pareil cas, la restitution des droits de mutation perçus initialement peut être effectuée sur demande formulée dans les limites du délai de réclamation prévu à l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales.

24. Cette exonération est subordonnée à la justification par l'acquéreur, à l'expiration du délai qui lui est imparti pour construire, de l'exécution des travaux auxquels il s'est engagé comme assujetti à la TVA agissant en tant que tel.

La production d'un immeuble neuf comme l'achèvement d'un immeuble repris en cours de construction donne déjà lieu à une information de l'administration destinée au suivi de la livraison à soi-même qui intervient à cette occasion. Le I de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI précise donc que la justification du respect de l'engagement pris par l'acquéreur résulte du dépôt de la déclaration spéciale prescrite au I de l'article 244 de l'annexe II au code général des impôts (imprimé n° 940), lequel doit intervenir dans le mois de l'achèvement de l'immeuble.

25. Conformément à l'article 1840 G ter, lorsque l'engagement de construire n'est pas respecté à l'échéance du délai qu'il comporte, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition de l'immeuble sur lequel portait l'engagement, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 est décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation de l'acte d'acquisition à la formalité (ou suivant, s'il y a lieu, la date à laquelle l'engagement dont il s'agit a été substitué à un engagement de revendre dans les conditions décrites au **17** supra) et doit être versé comme le principal dans le mois suivant l'expiration du délai imparti. Dans le cas où l'acquisition est affectée d'une condition suspensive, le point de départ du décompte des intérêts de retard est la date de la réalisation de la condition suspensive.

Dans le cas où l'engagement doit être abandonné du fait que des constructions ne sont plus autorisées par suite d'une modification des documents d'urbanisme, il est admis que les droits soient liquidés sur la base de la valeur vénale du bien telle qu'elle résulte de cette modification et que l'intérêt de retard soit décompté du premier jour du mois suivant la date d'effet de celle-ci.

26. L'exonération de droits de mutation n'est applicable qu'à concurrence d'une certaine superficie qui varie selon que le terrain est destiné à la construction de maisons individuelles, d'immeubles collectifs ou d'immeubles non affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie totale, ou encore d'une surélévation à partir d'immeubles préexistants (cf. III de l'article 1594-0 G et II de l'article 266 bis de l'annexe III au code général des impôts) :

- une construction nouvelle s'entend de toute construction incorporée au sol[20] à partir d'un terrain nu ou qui lors de son acquisition était recouvert de bâtiments destinés à être démolis. L'exonération profite entièrement aux emprises occupées par les constructions elles-mêmes, ainsi que par les cours et dépendances lorsque il s'agit d'immeubles collectifs affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie totale, ou à défaut seulement par les dépendances nécessaires à l'exploitation[21]. Lorsqu'il s'agit de maisons individuelles, l'exonération est réduite, s'il y a lieu, à proportion de la surface du terrain qui excède par maison construite 2.500 mètres carrés, ou la superficie minimale exigée par la réglementation de l'urbanisme si elle est supérieure[22] ;

- une surélévation à partir d'un immeuble existant n'ouvre droit à l'exonération de l'acquisition de l'immeuble d'emprise qu'à proportion de la surface hors œuvre brute (SHOB) des locaux résultant des constructions réalisées en surélévation rapportée au total de cette même surface et de celle des locaux préexistants. En revanche, lorsque l'acquisition ne porte que sur le droit de surélévation, il y lieu d'admettre que l'exonération soit acquise à proportion de la SHOB construite rapportée à la superficie de l'emprise du bâtiment qui la supporte ;

[20] Cf. BOI 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 (§ 21).

[21] Les dépendances dont il s'agit sont notamment les voies d'accès, les cours, les aires de stationnement, les terrains nécessaires à l'entrepôt des biens qui font l'objet de l'exploitation. Le caractère de dépendance est également reconnu aux pelouses et jardins sous réserve que la superficie du terrain affecté à un tel usage soit en rapport avec l'importance des constructions.

[22] L'ensemble de l'acquisition pouvant, par ailleurs, donner lieu à l'application du taux réduit prévu au A de l'article 1594 F quinquies si le terrain est constructible et que sa cession est soumise à la TVA sur le prix total, ce même taux s'appliquera à la fraction qui excède la surface éligible à l'exonération, voire au rappel des droits pour le cas où l'engagement ne serait pas mené à son terme.

- en revanche, la remise à l'état neuf d'un immeuble existant au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 ouvre droit à l'exonération de l'acquisition de l'ensemble du bâtiment qui fait l'objet de cette rénovation[23] ;

- enfin, les travaux nécessaires pour terminer un immeuble inachevé valent exonération de l'acquisition de cet immeuble dès lors qu'ils conduisent au dépôt de la déclaration spéciale mentionnée au I de l'article 244 de l'annexe II au code général des impôts.

Lorsqu'à l'échéance du délai qu'il comporte, l'engagement de construire n'est respecté que pour une fraction de l'immeuble sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable à due concurrence des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêt de retard qui en résultent.

27. Une même acquisition peut être soumise à des régimes différents en fonction des engagements que peut prendre un acquéreur assujetti. Ainsi, un acquéreur assujetti au sens de l'article 256 A peut prendre un engagement de revendre (art. 1115) sur une partie du bien alors que le reste fait l'objet d'un engagement de construire (art. 1594-0 G). L'application de régimes de droits d'enregistrement différents sur un même immeuble conduira l'acquéreur à procéder dans l'acte à une ventilation opérée sous sa responsabilité et sous le contrôle de l'administration.

28. Sur demande de l'acquéreur, une prolongation annuelle renouvelable du délai de quatre ans fixé à l'article 1594-0 G peut être accordée par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble dans les conditions fixées au III de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI.

Cette demande doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de quatre ans précédemment imparti pour construire et adressée par pli recommandé avec avis de réception postale. Elle doit être motivée, en rappelant notamment les circonstances de l'engagement initial et les éléments de fait qui justifient que son échéance doive être retardée. Elle précise la consistance des travaux concernés ainsi que le montant des droits dont l'exonération demeure subordonnée à la réalisation de la construction envisagée.

La prorogation susceptible d'être accordée peut être renouvelée dans les mêmes conditions.

29. Le souci de sécurité juridique a conduit à prévoir que l'absence de notification d'un refus motivé de l'administration à l'issue d'un délai de deux mois suivant une demande de prolongation de l'engagement de construire vaut acceptation de la demande.

La motivation d'un tel refus, qui est susceptible d'être soumise au contrôle du juge, peut être fondée notamment sur la circonstance que le demandeur n'est pas en situation à court et moyen terme de mener à bien son engagement, voire qu'il y a expressément renoncé, ou encore qu'il apparaît définitivement acquis que ni la construction envisagée ni aucune autre de nature à satisfaire les prescriptions du I de l'article 1594-0 G n'est en mesure d'aboutir au regard de l'évolution des contraintes d'urbanisme, d'environnement ou de sécurité.

30. La circonstance que l'immeuble acquis n'ait pas au moment de la signature de l'acte la qualité de terrain à bâtir ne fera pas obstacle à ce que l'acquéreur assujetti au sens de l'article 256 A puisse souscrire un engagement de construire.

Cette hypothèse peut trouver à se rencontrer en présence notamment d'un acquéreur qui suppose que le terrain deviendra constructible dans le délai de quatre ans de son acquisition. Si tel n'est pas le cas, le non respect de l'engagement de construire entraînera dès ce terme la remise en cause du droit fixe initialement perçu au bénéfice de l'application du taux de droit commun assorti de l'intérêt de retard, sans que l'acquéreur puisse invoquer un cas de force majeure en l'absence d'imprévisibilité.

[23] Lorsque les travaux auxquels s'est engagé l'acquéreur ne donnent pas lieu à l'application du taux réduit de TVA prévu à l'article 279-0 bis, il demeure admis que dans la situation où tous les planchers de l'immeuble contribuent à la résistance ou à la solidité de l'ouvrage, on considère pour l'application du II de l'article 1594-0 G que l'ensemble des éléments de second œuvre ont été rendus à l'état neuf si chacun des cinq autres éléments mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI a été rendu à l'état neuf dans une proportion au moins égale aux deux tiers. A défaut de dépôt d'une déclaration spéciale n° 940 dès lors que la livraison à soi-même doit intervenir sur le fondement, non pas du 2° du 2 du I de l'article 257, mais sur celui du 2° du 1 du II du même article, la justification des travaux prévus dans l'engagement sera assurée par la communication au service des impôts d'une copie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux déposée en mairie.

31. Le bénéfice de l'application du régime de faveur lié à la souscription d'un engagement de construire est indépendant de la qualité du cédant. Toutefois, en cas d'acquisitions successives entre personnes assujetties à la TVA, le deuxième alinéa du II du A de l'article 1594-0 G précise que : « l'engagement pris par le cédant peut être repris par l'acquéreur auquel s'impose alors le délai imparti au cédant ». Cette faculté ne vaut que pour autant que ce délai n'ait pas été touché par la forclusion. Elle est ouverte sans préjudice de l'engagement de construire que le nouvel acquéreur souscrira pour son propre compte s'il entend que l'acquisition soit également enregistrée en application du même régime de faveur prévue au I[24].

La reprise de l'engagement doit être formalisée dans l'acte d'acquisition qui fera référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte antérieur dans lequel le cédant s'était lui-même engagé à construire. Elle a pour effet de libérer le cédant de tout rappel éventuel, pour le cas où le nouvel acquéreur ne serait finalement pas en mesure de justifier de l'exécution des travaux requise au terme du délai qu'il a repris et qui s'impose à lui, sauf à en obtenir la prolongation dans les conditions prévues au IV du A de l'article précité. Il en ira de même si cet acquéreur est amené à son tour à céder l'immeuble en cause à un autre assujetti, ce dernier ayant la possibilité de reprendre les engagements du cédant, et ainsi de suite.

Dans l'hypothèse où l'acquéreur ainsi engagé serait amené à ne pas demander la prolongation de l'un des engagements auxquels il est tenu ou se la verrait refuser par l'administration, il sera admis pour éviter qu'il ait à supporter des multiples impositions qu'il soit libéré conjointement des autres engagements si ceux-ci portent sur le même immeuble et dans une même proportion d'exonération. Le redevable devra alors acquitter les droits dont il aura été lui-même dispensé ainsi que les frais proportionnels. Quant à l'intérêt de retard, il sera décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation à la formalité de l'acte d'acquisition de la première acquisition associée à un engagement repris par ce redevable, en sorte de dissuader les opérations de pure complaisance visant à échapper au prix du temps pour la perception différée de la créance des collectivités bénéficiaires. Sa liquidation s'opérera donc à raison du montant des droits éludés lors de chacune des mutations successives et de la durée courue jusqu'à la mutation suivante.

Exemple : un promoteur A acquiert en N un TAB auprès d'un non assujetti et souscrit l'engagement d'y construire un immeuble neuf dans des termes permettant de soumettre son acquisition au droit fixe pour la totalité. En N + 3, ce promoteur A revend le terrain à un confrère B qui accepte de reprendre son engagement et souscrit le même (au délai près) à son propre compte. Jusqu'en N + 8, le promoteur B sollicite sans objection de l'administration les prolongations de délai attachées à chacun des deux engagements qu'il a respectivement repris et pris. Il cède cette même année le terrain à C qui reprend les deux engagements de B et souscrit le sien propre. Mais en N + 10, le promoteur C prend conscience de la vanité de tout projet immobilier sur cette emprise et, à l'échéance annuelle de l'un des engagements qu'il avait repris, renonce à en demander la prolongation. Appelé à solder les droits correspondants, il sera dégagé de l'ensemble de ses obligations au regard des travaux en cause s'il acquitte les droits dont il avait été exonéré lors de son acquisition auprès de B, ainsi que l'intérêt de retard liquidé sur les droits éludés par A de N à N +3, puis sur les droits éludés par B de N + 3 à N + 8, et enfin sur les droits dont il est redevable jusque N +10.

32. Par ailleurs, en application du même deuxième alinéa du II du A de l'article 1594-0 G, la personne à laquelle s'impose un engagement de construire tel que mentionné au I du A du même article peut, dans la limite de cinq années à compter de la date à laquelle il a été souscrit par l'acquéreur (ou par le premier acquéreur en cas de mutations successives réalisées entre assujettis à la TVA) y substituer l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 qui est réputé avoir pris effet à compter de cette même date.

Cette disposition peut répondre aux préoccupations d'un promoteur qui serait en mesure de s'engager sur un projet de construction comportant une certaine part d'incertitude mais ne souhaiterait pas s'exposer, de ce fait, au risque de supporter l'intérêt de retard décompté à raison des reports antérieurs à son propre engagement. Par parallélisme avec les dispositions de l'article 1115, cette faculté est donc cantonnée aux cinq années qui suivent une première acquisition ayant bénéficié d'un régime de faveur au regard de cet article ou du I de l'article 1594-0 G[25].

[24] Pour autant, l'engagement du cédant peut être utilement repris aussi par une collectivité publique visée à l'article 1042 (ou par une société d'économie mixte à participation majoritaire qui bénéficie du même régime : cf. DB 7 C 1461 § 11), alors que celle-ci n'aura pas à souscrire le même engagement pour son propre compte dès lors qu'elle est, en tout état de cause, exonérée.

[25] Sous réserve, au delà de quatre années, que l'engagement de construire ait fait l'objet d'une première prolongation.

Exemple : un marchand de bien A acquiert en novembre de l'année N un vieil immeuble auprès d'un investisseur privé pour lequel la cession présente un caractère patrimonial et souscrit un engagement de revendre sur le fondement de l'article 1115. Il le revend en février de N + 1 à un promoteur B qui s'engage à construire un immeuble neuf, mais qui le revend lui-même l'année suivante à un autre promoteur C qui accepte de reprendre son engagement (outre l'engagement qu'il souscrit pour son propre compte : cf. **31** supra). En février de N + 5, C fait proroger la validité de l'engagement repris de B, mais doute de sa propre capacité à le mener à bien. Un promoteur D est disposé à racheter l'immeuble qui lui paraît présenter une opportunité de reconstruction à moyen terme, sans accepter pour autant en cas d'échec de supporter les intérêts de retard calculés depuis N + 1 (origine de l'acquisition de B qui est opposable à C). Avant le cinquième anniversaire de l'acquisition initiale de A[26], le promoteur C pourra donc substituer à son engagement de construire un engagement de revendre (moyennant 0,715 % de droits sur son acquisition auprès de B et les intérêts de retard courus depuis mars N + 1 à raison de l'engagement repris auprès de B en février), puis céder l'immeuble à D, lequel sera alors en mesure de s'engager dans les conditions souhaitées.

Les modalités de cette substitution qui prend la forme d'un acte complémentaire à l'acte de mutation comportant l'engagement de construire auquel se substitue le nouvel engagement sont précisées au VI de l'article 266 bis de l'annexe III au code général des impôts. Cet acte précise l'objet et la consistance des travaux auxquels le demandeur renonce, ainsi que la valeur de l'acquisition d'origine dont l'exonération était jusque là subordonnée à la réalisation de la construction en cause et pour laquelle il sollicite le bénéfice rétroactif des dispositions de l'article 1115. L'acquéreur, seule partie à l'acte, le fera enregistrer dans les conditions mentionnées au 1° du 1 de l'article 635.

L'acte complémentaire se rattachant comme accessoire à l'acte d'acquisition du demandeur, lequel donnait ouverture au droit proportionnel, celui-ci est exigible au taux global de 0,715 %, assorti de l'intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation à la formalité de l'acte qui fait l'objet de la substitution[27]. Le demandeur se trouve alors libéré de l'engagement de construire qu'il avait souscrit (y compris dans les conditions décrites au **17** supra). Dans l'hypothèse où, pour les avoir repris dans les conditions décrites au **31** ci-dessus, il serait également tenu par d'autres engagements portant sur le même immeuble et dans une même proportion d'exonération, il sera également libéré de ceux-ci sous réserve d'acquitter l'intérêt de retard décompté selon les modalités décrites au même **31,** la substitution prévue par le législateur trouvant son plein effet à la date de la première acquisition associée à un engagement repris par l'intéressé.

DB rapportée 7 C 141, 7 C 1481 ;

DB liées : 7 C 1223, 7C 1224, 7 C 1225, 7 C 1461, 7 C 22 à 7 C 25, 7 E 412 ;

BOI liés : 3 A-3-10, 3 A-9-10 ; 7 C-5-02.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

[26] Conformément au deuxième alinéa de l'article 1115, le délai imparti à A pour revendre s'impose aux acquéreurs successifs qui se trouvent avoir pris le même engagement, ce qui sera le cas du promoteur C dès lors que son engagement rétroactif de revendre sera réputé avoir pris effet à l'occasion de l'acquisition de B auprès de A.

[27] Cf. DB 7 A 224 § 4.

Annexe

DECRET

Fixant les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement prévues au A de l'article 1594-0 G du code général des impôts

Article 1er

L'article 266 *bis* de l'annexe III au code général des impôts est ainsi rédigé :

« **Art. 266 bis. - I.** La justification de l'exécution des travaux prévus au I du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts résulte du dépôt de la déclaration spéciale mentionnée au I de l'article 244 de l'annexe II au même code.

II. Lorsque l'engagement mentionné au I du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts porte sur la construction de maisons individuelles et que la superficie du terrain acquis excède celle pour laquelle l'exonération est applicable aux termes du premier alinéa du III du A de l'article précité, l'exonération s'applique à une fraction du prix d'acquisition égale au rapport entre la superficie pour laquelle elle est applicable et celle du terrain acquis.

Lorsque l'engagement mentionné à l'alinéa précédent porte sur la surélévation d'un immeuble bâti existant, l'exonération s'applique à une fraction du prix d'acquisition égale au rapport entre, d'une part, la surface hors œuvre brute des locaux résultant de la surélévation et, d'autre part, la somme de cette surface et de la surface hors œuvre brute de l'immeuble acquis.

III. L'engagement mentionné au I du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts précise l'objet et la consistance des travaux sur lesquels il porte. La demande de prorogation du délai prévue au IV du A de l'article précité doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai précédemment imparti. Elle doit être adressée par pli recommandé avec demande d'avis de réception postale, être motivée et préciser la consistance des travaux prévus dans l'engagement primitif sur lesquels porte la prorogation demandée ainsi que le montant des droits dont l'exonération est subordonnée à leur exécution.

IV. La demande de prorogation du délai prévue au IV bis du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai précédemment imparti. Elle doit être adressée par pli recommandé avec demande d'avis de réception postale, être motivée et préciser la consistance des immeubles sur lesquels porte la prorogation demandée ainsi que le montant des droits dont l'exonération est subordonnée à leur revente.

V. La substitution d'un engagement de construire à un engagement de revendre telle que prévue au troisième alinéa du II du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts résulte de l'envoi au service des impôts par pli recommandé avec demande d'avis de réception postale d'une déclaration faisant référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte de mutation comportant l'engagement de revendre auquel se substitue le nouvel engagement. La déclaration précise l'objet et la consistance des travaux prévus par cet engagement ainsi que le montant des droits dont l'exonération est subordonnée à leur exécution.

VI. La substitution d'un engagement de revendre à un engagement de construire telle que prévue au deuxième alinéa du II du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts résulte de l'enregistrement dans les conditions mentionnées au 1° du 1 de l'article 635 du code précité d'un acte complémentaire à l'acte de mutation comportant l'engagement d'origine auquel se substitue le nouvel engagement. Cet acte précise l'objet et la consistance des travaux auxquels il est renoncé, ainsi que la valeur de l'acquisition pour laquelle est sollicité le bénéfice des dispositions de l'article 1115 du même code. »