Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 106 DU 30 DECEMBRE 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 A-9-10

INSTRUCTION DU 29 DECEMBRE 2010

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA). REGLES APPLICABLES AUX OPERATIONS IMMOBILIERES.

(C.G.I. art. 256-II-1°, 257, 260-5° et 5° bis, 261-5, 261D-1° bis, 266, 268, 269, 270.
C.G.I. Ann. II art 207, 244 à 251).

NOR : ECE L 10 30022 J

Bureau D 1

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 taxe sur la valeur ajoutée (TVA) 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 507106 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

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

Section 1 : les livraisons d'immeubles réalisées par un assujetti agissant en tant que tel

Précisions préalables sur la notion d'assujetti.

Sous-section 1 : les livraisons d'immeubles imposables de plein droit

A. LES LIVRAISONS DE TERRAINS A BATIR

B. LES LIVRAISONS D'IMMEUBLES NEUFS

Sous-section 2 : les livraisons d'immeubles exonérées et pour lesquelles une option pour la TVA peut être exercée

Sous-section 3 : situations particulières

Section 2 : les opérations imposées par assimilation aux livraisons d'immeubles

Sous-section 1 : opérations des assujettis assimilées à des livraisons d'immeubles

A. OPERATIONS CONCERNANT CERTAINS DROITS PORTANT SUR DES IMMEUBLES

B. LES LIVRAISONS A SOI-MEME

Sous-section 2 : opérations réalisées hors du cadre d'une activité économique et dont la réalisation confère la qualité d'assujetti

A. LIVRAISON D'UN IMMEUBLE NEUF ACQUIS AU PREALABLE COMME IMMEUBLE A CONSTRUIRE

B. LIVRAISON A SOI-MEME DANS LE CADRE DES MECANISMES D'ACCESSION SOCIALE A LA PROPRIETE

Section 3 : territorialité

CHAPITRE 2 : MODALITES DE TAXATION

Section 1 : base d'imposition

A. LES LIVRAISONS D'IMMEUBLES ET LES CESSION DE DROITS ASSIMILES

1. Livraisons d'immeubles taxées sur le prix total
2. Livraisons d'immeubles taxées sur la marge

B. LES LIVRAISONS A SOI-MEME D'IMMEUBLES ET DE TRAVAUX IMMOBILIERS
C. LE BAIL A CONSTRUCTION
D. LES ECHANGES
E. LA DATION EN PAIEMENT

Section 2 : fait générateur et exigibilité

Sous section 1 : livraisons d'immeubles
Sous section 2 : livraison à soi-même
Sous section 3 : bail à construction

Section 3 : liquidation de la taxe

A. LIVRAISONS D'IMMEUBLES ET DE DROITS ASSIMILES
B. LIVRAISONS A SOI-MEME

Section 4 : redevable

A. LIVRAISONS D'IMMEUBLES ET DE DROITS ASSIMILES
B. LIVRAISONS A SOI-MEME

Section 5 : obligations des redevables

Sous section 1 : lieu d'imposition

A. LIEU D'IMPOSITION DES REDEVABLES ACQUITTANT LA TVA SUR RELEVE N° 3310 CA 3
B. LIEU D'IMPOSITION DES REDEVABLES N'ACQUITTANT PAS LA TVA SUR RELEVE N° 3310 CA 3

Sous section 2 : détermination du service compétent
Sous section 3 : contrôle des déclarations

CHAPITRE 3 : DROITS A DEDUCTION DE LA TVA

Section 1 : précisions relatives à la TVA déductible

A. DEPENSES CONCOURANT A LA LIVRAISON A SOI-MEME D'UN IMMEUBLE NEUF OU TRANSFORME

B. DEDUCTION DE LA TVA LIQUIDEE LORS DE LA LIVRAISON A SOI-MEME

C. DEDUCTIBILITE DE LA TVA SUR LA MARGE

D. DEDUCTION DE LA TAXE QUI A GREVE LES ELEMENTS DU PRIX DE CESSION D'UN IMMEUBLE

Section 2 : règles particulières de régularisation

A. IMMEUBLES LOUES EN CREDIT-BAIL

B. IMMEUBLES CONSERVES EN STOCK OU EN ATTENTE DE CESSION

C. REVENTE PAR UN PARTICULIER D'UN IMMEUBLE ACQUIS COMME IMMEUBLE A CONSTRUIRE

Section 3 : transfert des droits à déduction

Section 4 : opérations de lotissement ou d'aménagement

A. DISPOSITIONS DE DROIT COMMUN

B. EQUIPEMENTS GENERAUX D'INFRASTRUCTURE ET DE SUPERSTRUCTURE

C. CONSTITUTION DE SECTEURS D'ACTIVITES DISTINCTS

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.

En outre, l'instruction 3 A-5-10 du 22 septembre 2010 a présenté le régime général applicables aux opérations locatives sociales et certaines règles relatives aux dispositifs d'accession à la propriété[2].

La présente instruction présente l'ensemble du dispositif en matière de TVA, sous réserve des précisions et garantie déjà apportées dans les deux instructions rappelées ci-dessus. Sauf indication contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts (CGI).

Une instruction à venir commentera les dispositions applicables aux opérations immobilières en matière de droits de mutation à titre onéreux.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

3. Le nouveau régime législatif a mis fin à celui dit de la « TVA immobilière » en abrogeant les articles 257 6° et 257 7° qui définissaient, jusqu'au 10 mars 2010, un champ d'application spécifique aux opérations portant sur des immeubles ou des droits assimilés qui devaient ou pouvaient être soumises à la TVA.

En ce sens, la suppression au 1° du II de l'article 256 du terme « meuble » en tant qu'il constituait une restriction vise à traduire le principe selon lequel, conformément à la directive TVA, les livraisons d'immeubles doivent être traitées de la même manière que les livraisons de biens meubles corporels.

4. Par conséquent, toutes les livraisons d'immeubles[3] 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 (section I).

Par livraison, on entend au sens de la directive TVA le transfert du pouvoir de disposer de l'immeuble comme un propriétaire, ce qui conduit à y comprendre aussi bien les ventes ou cessions, que les apports en société, les expropriations ou les échanges.

5. Par ailleurs, le législateur a défini aux 1 et 3 du même I de l'article 257 certaines opérations portant sur des immeubles qui, bien que ne conduisant pas à proprement parler à la livraison d'un bien immeuble, suivent le même régime d'imposition à la TVA du fait d'une disposition expresse de la loi (section II).

[1] Et complétées par l'article 1er du décret n° 2010-1075 du 10 septembre 2010.

[2] Cette instruction renvoie expressément au BOI 8 A-1-97 relatif à l'application du taux réduit de TVA aux opérations de livraison ou de construction d'immeubles d'habitation neufs destinés à un usage locatif à caractère social. Il est précisé qu'au chapitre 1, le terme d'organisme HLM s'entend, s'il y a lieu, de l'ensemble des bailleurs sociaux : organismes visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation de logements, ou encore collectivités publiques ou opérateurs privés dès lors que les opérations en cause remplissent les conditions de l'article 278 sexies du code général des impôts.

[3] Dont la définition des différentes catégories résulte du 2 du I de l'article 257 : terrains à bâtir ou non, immeubles bâtis neufs ou achevés depuis plus de cinq ans.

Section 1 : Les livraisons d'immeubles réalisées par un assujetti agissant en tant que tel

6. Une opération est considérée comme réalisée à titre onéreux, en matière de TVA, lorsqu'il existe un lien direct entre le service rendu ou le bien livré et la contre-valeur reçue. Pour cela, le bénéficiaire de la prestation ou de la livraison doit en retirer un avantage individuel et le niveau de cet avantage doit être en relation avec le prix payé. Tel n'est pas le cas lorsque le prix payé est très inférieur au niveau de l'avantage procuré au bénéficiaire de la livraison, cet avantage reçu en contrepartie pouvant aussi prendre la forme d'engagements, de reprise d'engagements ou de prestations services.

Dès lors, la cession d'un bien immobilier pour un prix symbolique constitue une opération située hors du champ d'application de la TVA[4]. Cela étant, une telle opération doit être regardée comme une mutation réalisée à titre onéreux s'il est établi que la contre-valeur reçue par le cédant est constituée en outre par une ou plusieurs sommes versées par un tiers et présentant les caractéristiques d'une subvention complément de prix.

7. Si les livraisons d'immeubles réalisées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel entrent dans le champ d'application de la TVA, certaines de ces livraisons sont taxables de plein droit (sous section 1) alors que d'autres sont exonérées mais peuvent être soumises à la taxe sur option (sous section 2). Certaines situations particulières peuvent résulter de la juxtaposition, dans une même mutation, d'immeubles ou de droits immobiliers relevant de qualifications fiscales différentes (sous-section 3).

Précisions préalables sur la notion d'assujetti.

8. L'article 12 de la directive TVA laisse aux Etats membres la liberté de considérer comme assujetti quiconque effectue à titre occasionnel la livraison d'un terrain à bâtir ou, selon les modalités d'application déterminées par l'Etat, la livraison d'un bâtiment achevé dans le délai de cinq ans. La France n'a pas transposé cette faculté pour les livraisons de terrains à bâtir, et s'agissant des bâtiments ne l'a mise en œuvre que pour des opérations particulières portant sur des constructions neuves réalisées en dehors d'une activité économique (2° du 3 du I de l'article 257 : cf. section 2).

9. Hors ce cas spécifique d'assujettissement, il convient donc pour déterminer si une personne qui réalise une livraison d'immeuble a la qualité d'assujetti de faire application du droit commun de la TVA qui vise les opérations réalisées par « un assujetti agissant en tant que tel ». Conformément à l'article 256 A, sont considérées comme assujetties les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de cet article, quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention (DB 3 A 112).

Ainsi la détermination de la qualité de la personne qui réalise la livraison de biens ou la prestation de services est déterminante dès lors qu'outre l'application de la TVA aux opérations portant sur les terrains à bâtir ou les immeubles bâtis, elle est susceptible de rendre exigible une livraison à soi-même lors de la construction d'un immeuble neuf[5].

10. En premier lieu, au regard de l'éclairage qu'il est permis de tirer des décisions communautaire et nationale, les précisions suivantes peuvent être apportées relativement aux placements immobiliers que sont amenées à réaliser des personnes qui ne sont pas assujetties par ailleurs, qu'il s'agisse de la qualification des revenus qu'elles en tirent ou de celle des investissements et des cessions qu'elles effectuent.

[4] Elle est néanmoins soumise aux droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun. La TVA supportée en amont par le cédant, notamment au titre de l'acquisition du terrain ou de travaux immobiliers, n'est pas déductible (cf. article 271). Voir par ailleurs **78.** infra, s'agissant de la levée de l'option d'achat au terme d'un contrat de crédit-bail.

[5] Et subsidiairement, qu'elle conditionne l'éligibilité aux régimes de faveur en matière de droits de mutation.

A cet égard, la Cour de justice ne manque jamais de rappeler que, bien que l'article 9 de la directive assigne un champ d'application très large à la TVA, visant à cet effet toute activité ayant un caractère économique définie en ce qu'elle comporte « l'exploitation d'un bien en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence », il ressort d'une jurisprudence constante que les paiements « qui résultent de la simple propriété du bien » ne constituent pas la contrepartie d'une opération ou d'une activité économique et n'entrent dès lors pas dans le champ de la taxe[6]. Une distinction majeure est ainsi opérée entre l'activité d'un investisseur agissant à titre privé, qu'il soit individuel ou organisé en société civile, et qui tient au simple exercice du droit de propriété (qui demeure en dehors du champ de la directive), et celle d'un investisseur professionnel dont les opérations constituent une activité économique en ce qu'elles sont effectuées « dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial ».

11. S'il est vrai que la Cour de Justice n'a jusqu'ici que peu été amenée à appliquer ces principes aux investisseurs immobiliers[7], la même analyse transposée aux opérations immobilières conduit à admettre :

- d'une part, que l'administration ne saurait faire obstacle à ce qu'un investisseur immobilier qui entend placer ses opérations dans une logique économique ne puisse en tirer les conséquences au regard de la TVA, et notamment se voir enregistrer comme assujetti et exercer le droit à déduction de la taxe d'amont, ainsi que se prévaloir de sa qualité pour l'application des régimes de faveur en matière de droits d'enregistrement ;

- mais que, d'autre part, pas plus que la perception d'intérêts ou de dividendes, l'encaissement de loyers ne suffit à caractériser une opération économique par nature imposable à la TVA. Ainsi, la refonte du cadre applicable aux opérations immobilières ne remet aucunement en cause la présomption acquise jusqu'alors selon laquelle un investisseur qui loue un immeuble dont il est propriétaire n'agit qu'à ce titre, si bien qu'il n'y a pas lieu de l'assujettir d'office à raison de ces opérations alors même qu'il en tire des revenus à caractère permanent[8].

12. Une approche identique vaut pour les cessions d'immeubles, notamment de terrains à bâtir, qu'est susceptible d'effectuer un propriétaire qui ne se trouve pas assujetti par ailleurs, qu'elles proviennent de son patrimoine ancien, voire d'acquisitions récentes.

Ainsi un particulier qui cède des terrains qu'il a recueillis par succession ou donation, ou encore qu'il a acquis pour son usage privé est présumé ne pas réaliser une activité économique. Le fait que, préalablement à la cession, l'intéressé procède au lotissement parcellaire du terrain pour en tirer un meilleur prix global n'est pas, à soi seul, de nature à remettre en cause cette présomption, non plus que le nombre de parcelles vendues, la durée sur laquelle s'étaleront les opérations ou l'importance des recettes qu'il en tire au regard de ses autres ressources[9].

En revanche, cette présomption pourra être renversée lorsque le cédant entre dans une démarche active de commercialisation foncière, acquérant les biens en dehors d'une pure démarche patrimoniale ou mobilisant des moyens qui le placent en concurrence avec les professionnels[10].

---

[6] Voir, de manière synthétique en ce sens, les points 47 à 49 de l'arrêt EDM du 29 avril 2004 (C-77/01) qui renvoie, lui-même, à diverses citations tirées d'arrêts antérieurs : 22 juin 1993 (Sofitam, C-333/91), 11 juillet 1996 (Régie dauphinoise, C-306/94), ou 14 novembre 2000 (Floridienne et Berginvest, C-142/99).

[7] Voir néanmoins 4 décembre 1990 (Van Tiem, C-186/89).

[8] Il n'est pas indifférent de relever à ce propos qu'à la différence de la modification de principe apportée au II de l'article 256, le législateur n'a pas éprouvé la nécessité d'élargir aux biens immeubles la référence à la seule « exploitation d'un bien meuble… » qui figure en illustration des activités économiques in fine à l'article 256 A. Pour les conséquences à en tirer au regard de l'obligation de livraison à soi-même, voir **53.** infra. De même s'agissant des dispositions relatives à la territorialité des prestations de service telles qu'elles ressortent de la transposition de la directive 2008/8/CE : lorsqu'un propriétaire immobilier résidant en France n'agit pas en tant qu'assujetti, la prestation relevant du droit commun du 1° de l'article 259 qui lui est rendue par un prestataire établi dans un autre Etat membre de l'Union n'est pas imposable en France.

[9] Il en va ainsi quand le cédant vend par lui-même des lots viabilisés tirés de son patrimoine dont l'aménagement a été réalisé par un professionnel, sous forme « d'obligation de faire », en rémunération du reste du terrain qu'il lui a cédé non aménagé.

[10] Ainsi le fait de confier la vente d'un terrain à un notaire ou une agence rémunérés uniquement par une commission payable par l'acquéreur ne constitue pas une démarche active de commercialisation, alors que le fait d'engager des moyens propres (tels que l'ouverture d'un bureau de vente ou des commissions garanties versées à un agent mandaté) tend à révéler une approche professionnelle concurrentielle.

On suivra donc la méthode du faisceau d'indices déjà classiquement utilisée pour la requalification de cessions réputées privées en opérations de marchands de biens : là où les critères d'importance et d'habitude ne suffisent pas à caractériser une activité économique, on pourra considérer celle-ci comme bien établie lorsqu'en outre le cédant se trouve engager des dépenses d'aménagement significatives, et a fortiori lorsque ces dernières sont prépondérantes dans la valeur des cessions réalisées[11].

13. En second lieu, s'agissant des personnes déjà assujetties au titre de leur activité courante, il ressort également de la jurisprudence qu'elles « n'agissent pas en tant que telles » lorsqu'elles réalisent la cession d'un élément de leur patrimoine en dehors d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial[12]. On distinguera donc entre celles des opérations de l'assujetti qui sont réalisées dans le cadre de son activité économique et celles qui sont réalisées dans un cadre patrimonial.

En ce sens, .la cession d'un actif inscrit au bilan présente normalement le caractère d'une opération économique réalisée en tant que telle. Il en va a fortiori ainsi si elle s'accompagne de dépenses de valorisation du bien cédé, si elle s'inscrit dans l'exploitation d'une activité d'achat en vue de la revente susceptible de produire des recettes récurrentes, ou plus généralement si elle constitue le prolongement direct de l'activité de l'entreprise. En revanche, la cession d'un immeuble (ou d'une fraction d'immeuble) réalisée par une entreprise qui, à cette occasion, vise seulement à mieux tirer parti d'un bien devenu étranger à son activité économique peut être considérée comme extérieure au champ de la TVA.

De même, un agriculteur qui vend des terrains de son patrimoine foncier, notamment lorsqu'ils ne sont pas inscrits au bilan de son exploitation[13], n'agit ordinairement pas en tant qu'assujetti. Il en ira à l'inverse, dans ce cas, s'il réalise sur ces mêmes terrains des travaux significatifs, par exemple de viabilisation, et met en œuvre des moyens de commercialisation avérés (publicité, démarchage).

14. Si la directive TVA considère comme une livraison de biens la transmission réalisée à l'occasion d'une procédure d'expropriation, il y a lieu de présumer qu'elle ne constitue pas une opération de caractère économique pour l'exproprié dès lors que la contrepartie reçue a le caractère d'une indemnité. Il en va autrement, toutefois, dès lors que l'exproprié établit que cette livraison répond par ailleurs aux besoins de son entreprise.

15. En troisième lieu, les précisions suivantes sont apportées s'agissant des opérations immobilières réalisées par les personnes morales de droit public qui, aux termes des dispositions de l'article 256 B, ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

16. Ainsi, les livraisons d'immeubles réalisées à titre onéreux par les opérateurs publics, et notamment les collectivités territoriales, entrent en concurrence avec celles des opérateurs privés lorsqu'elles s'inscrivent dans une démarche économique d'aménagement de l'espace ou de maîtrise d'ouvrage. Sont donc imposables, quand bien même le cédant les aurait réalisées en tant qu'autorité publique à raison des procédures mises en œuvre, les cessions de terrains à bâtir ou de constructions résultant de l'aménagement d'emprises acquises à cette fin, voire d'origine domaniale non établie, dès lors que le cadre administratif (notamment la motivation des actes en cause) fait apparaître une telle volonté de valoriser son activité et de répondre aux besoins des acquéreurs comme pourrait le faire un intervenant privé.

17. En revanche, pas plus que pour tout autre assujetti, les cessions d'immeubles réalisées par l'Etat, une collectivité ou un organisme public n'ont à être soumises à la TVA lorsqu'elles s'inscrivent purement dans le cadre de la gestion de leur patrimoine.

Il en va notamment ainsi des cessions réalisées entre autorités publiques sans déclassement préalable de l'immeuble cédé, en application des procédures prévues par le code général de la propriété des personnes publiques.

De même, peuvent constituer des opérations réalisées hors du cadre économique les cessions de terrains à bâtir ou de bâtiments qu'une collectivité détient dans son patrimoine sans les avoir acquis ou aménagés en vue de les revendre. Ainsi, la collectivité sera fondée à ne pas soumettre à la TVA les livraisons d'immeubles de cette nature lorsque la délibération par laquelle il est décidé de procéder à l'aliénation fait apparaître que celle-ci relève du seul exercice de la propriété, sans autre motivation que celle de réemployer autrement au service de ses missions la valeur de son actif.

[11] Sans remettre en cause la spécificité d'analyse propre à chaque impôt, la qualification de l'opération au regard du régime des plus-values pourra aussi être utilement prise en considération.
[12] Cf. CE, 29 décembre 1995, n° 118754, Sté Sudfer.
[13] A fortiori, en l'absence de bilan, quand l'exploitant est placé sous le régime du remboursement forfaitaire mentionné à l'article 298 bis.

Sous section 1 – Les livraisons d'immeubles imposables de plein droit

18. Les livraisons d'immeubles réalisées par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA à l'exception de celles qui sont exonérées en application du 5 de l'article 261.

Sont par conséquent imposables de plein droit les livraisons d'immeubles autres que de terrains qui ne sont pas à bâtir et d'immeubles bâtis achevés depuis plus de cinq ans, à savoir les livraisons de terrains à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 ainsi que d'immeubles bâtis dans les cinq ans qui suivent leur achèvement.

A. LES LIVRAISONS DE TERRAINS A BATIR

19. Le 1° du 2 du I de l'article 257 retient une définition objective du terrain à bâtir (TAB) qui prescrit de considérer comme tels tous les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents qui caractérisent leur situation au regard des règles d'urbanisme[14].

20. Ce faisant, le législateur a retenu une définition de nature administrative, autonome des définitions fiscales connues par ailleurs qui reposent sur un critère de constructibilité effective. En l'espèce, aux termes mêmes du texte, la qualification de terrain à bâtir sera acquise dès lors que « des constructions peuvent être autorisées en application des documents (d'urbanisme) », indépendamment de la question de savoir si la réalisation concrète d'une construction se trouve en outre subordonnée à la réalisation d'autres conditions tenant, par exemple, à des exigences de surface, de densité ou de consistance, ou encore au respect de servitudes du fait de tiers.

Il s'agit donc des terrains pour lesquels, au moment de la livraison du terrain, la documentation publique opposable ne fait pas obstacle à construire, quelle que soit la densité de construction autorisée et sans qu'il soit nécessaire d'apporter préalablement une modification aux documents en cause.

21. Les documents d'urbanisme pertinents sont le plan local d'urbanisme (PLU) ou tout autre document d'urbanisme en tenant lieu et, pour les petites communes qui n'en sont pas dotées, la carte communale. Pour les terrains qui n'entrent dans les prévisions d'aucun de ces documents d'urbanisme, des constructions peuvent être autorisées conformément aux prescriptions de l'article L.111-1-2 du code de l'urbanisme.

A cet égard, le terme « construction » tel que visé au 1° du 2 du I de l'article 257 doit être entendu au sens large de « construction incorporée au sol », c'est-à-dire de « *bâtiment* » tel que défini par le 2 de l'article 12 de la directive TVA[15].

22. Sur cette base doivent être considérés comme terrains à bâtir au moment de la livraison, sous réserve que le règlement du document d'urbanisme ou le règlement national d'urbanisme (RNU) et les dispositions particulières aux zones de montagne et au littoral le permettent, les terrains situés dans :

a) les zones urbaines

Les zones urbaines (ou zones « U ») sont définies à l'article R. 123-5 du code de l'urbanisme (ancien article R. 123-18). Peuvent être classés en zone urbaine, les secteurs déjà urbanisés et les secteurs où les équipements publics existants ou en cours de réalisation ont une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter.

b) les zones à urbaniser

L'article R. 123-6 du code précité est relatif aux zones à urbaniser (ou zones « AU »). Peuvent être classées en zone à urbaniser les secteurs à caractère naturel de la commune destinés à être ouverts à l'urbanisation.

[14] Sont donc désormais sans incidence sur cette qualification tant les intentions de l'acquéreur du terrain que l'emploi qui en est effectivement fait, quand bien même ils déterminent le régime des droits de mutation quand l'acquéreur est un assujetti à la TVA (cf. article 1594 0-G).

[15] Ce qui inclut notamment les routes, voies ferrées, ponts, tunnels, digues, barrages, pylônes, lignes électriques, conduites d'eau ou de gaz, parcs de stationnement, murs de clôture, constructions industrielles diverses, etc.

On distingue deux types de zones à urbaniser selon que les voies publiques et les réseaux existant à la périphérie immédiate d'une telle zone ont ou non une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans la zone :

- lorsque les voies publiques et les réseaux d'eau, d'électricité et, le cas échéant, d'assainissement existant à la périphérie immédiate d'une zone « AU » ont une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans l'ensemble de cette zone, les constructions y sont autorisées, soit lors de la réalisation d'une opération d'aménagement d'ensemble, soit au fur et à mesure de la réalisation des équipements internes à la zone. Ce sont donc des zones ouvertes à l'urbanisation (zones « NA » dans les POS) ;

- à l'inverse, lorsque les voies et réseaux installés à proximité de la zone ne sont pas suffisants pour desservir les constructions édifiées dans la zone, l'ouverture à l'urbanisation peut être subordonnée à une modification ou une révision du PLU. Auquel cas, le terrain demeurera qualifié comme n'étant pas à bâtir tant que la modification ne sera pas intervenue.

c) les zones constructibles des cartes communales

Il n'y a pas d'appellation particulière pour ces zones en carte communale. La carte communale délimite les secteurs où les constructions sont autorisées et ceux où elles ne sont pas admises (art. L. 124-2 du code de l'urbanisme).

d) les parties constructibles des communes en application de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme

Il s'agit des terrains situés dans la partie actuellement urbanisée de la commune et des terrains rendus constructibles par délibération du conseil municipal en vertu du 4° de l'article L. 111-1-2 du code précité.

e) les périmètres constructibles en zones naturelles et forestières

L'article R 123-8 du code de l'urbanisme conduit à classer en zones naturelles et forestières, dites « zones N », les secteurs de la commune à protéger en raison soit de la qualité des sites, des milieux naturels, des paysages et de leur intérêt, soit de l'existence d'une exploitation forestière, soit de leur caractère d'espaces naturels. Outre des périmètres à l'intérieur desquels s'effectuent des transferts de possibilités de construire prévus à l'article L. 123-4 du même code, des constructions peuvent être autorisées dans des secteurs de taille et de capacité d'accueil limitées à la condition qu'elles ne portent pas atteinte ni à la préservation des sols agricoles et forestiers ni à la sauvegarde des sites, milieux naturels et paysages (zones correspondant aux zones NB ou aux périmètres constructibles situés dans les zones NC et ND des POS).

En revanche, doivent être présumés comme n'étant pas à bâtir au sens de l'article 257 les terrains classés en zones agricoles dites « zones A » en application de l'article R 123-7 du code de l'urbanisme (lesquelles zones sont constituées des secteurs de la commune à protéger en raison du potentiel agronomique, biologique ou économique des terres agricoles), alors même que les constructions et installations nécessaires aux services publics ou d'intérêt collectif et à l'exploitation agricole peuvent y être autorisées.

Pour autant, la cession d'un terrain qui serait assortie dans l'acte des indications faisant apparaître que le terrain bénéficie d'une autorisation de construire à ce titre devrait être qualifiée de TAB au sens du 1° du 2 du I de l'article 257.

23. Il ressort tant de l'articulation de la directive que du texte législatif national que les notions de terrain à bâtir et d'immeuble bâti sont exclusives l'une de l'autre. Ainsi peut seul constituer un terrain à bâtir un terrain qui ne comporte pas d'ores et déjà des « bâtiments »[16], qu'il s'agisse d'immeubles neufs ou d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans.

24. A cet effet, toutefois, on ne doit entendre par immeuble bâti qu'une construction qui se trouve en état d'être utilisée en tant que telle pour un usage quelconque sans qu'il soit nécessaire à cette fin d'y réaliser un immeuble neuf au sens de la définition exposée au 2° du 2 du I de l'article 257[17], et ce même si cette construction est destinée à être démolie par l'acquéreur. En sens inverse, dès lors qu'il est situé dans une zone où les constructions peuvent être autorisées, un immeuble dont l'état le rend impropre à un quelconque usage devra être assimilé à un terrain à bâtir (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti, etc..).

[16] Au sens de « construction incorporée au sol » indiqué au du **21.** ci-dessus.
[17] Dans les trois hypothèses qui y sont évoquées : construction nouvelle, surélévation, remise à l'état neuf.

B. LES LIVRAISONS D'IMMEUBLES NEUFS

25. Sont considérés comme immeubles neufs, au sens du 2° du 2 du I de l'article 257, les immeubles bâtis qui sont achevés depuis cinq ans au plus. Cet achèvement peut résulter[18] :

- d'une construction nouvelle ;

- de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf :

  - soit la majorité des fondations,

  - soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la rigidité de l'ouvrage,

  - soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement,

  - soit l'ensemble des éléments de second œuvre énumérés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI dans une proportion des deux tiers pour chacun d'eux[19].

26. Toutes les livraisons d'immeubles bâtis intervenant dans les cinq ans de leur achèvement sont soumises à la TVA de plein droit, dès lors qu'elles sont effectuées par un assujetti agissant en tant que tel et sous réserve de l'application des dispositions de l'article 257 bis.

27. A cet égard, un immeuble inachevé cédé au cours d'une opération de construction nouvelle inaboutie (assez, à tout le moins, pour n'être utilisable d'aucune façon : cf. **24.** ci-dessus) ne saurait être assimilé à un immeuble neuf dès lors qu'on ne peut soutenir qu'il « résulte d'une construction nouvelle »[20], ou « de travaux qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf… un immeuble existant ». La cession est donc analysée comme portant sur un terrain à bâtir. Cette qualification est indépendante de la situation de l'immeuble au regard des droits de mutation, et notamment de la reprise par l'acquéreur qui envisage d'achever les travaux de l'engagement qui aura pu être souscrit en son temps par le cédant.

28. Les travaux soumis au régime de taxation de droit commun applicable à la livraison d'un immeuble neuf dans les cinq ans de son achèvement peuvent ne consister qu'en une addition de construction ou une surélévation venant s'ajouter à un immeuble existant alors que celui-ci ne donne, lui-même, pas lieu à des travaux caractéristiques de la production d'un immeuble neuf. Lorsque l'ensemble fait l'objet d'une cession dans les cinq ans de l'achèvement de la construction nouvelle, il convient d'appliquer à chacune des deux fractions le régime qui lui est propre, tant au regard de l'exigibilité même de la taxe que de la base d'imposition.

Ainsi, la cession sera soumise en tout état de cause à la taxe sur le prix total à raison des constructions achevées depuis cinq ans au plus, la fraction de l'immeuble antérieure à la construction nouvelle pouvant selon les circonstances être elle-même taxée sur le prix total, aussi bien qu'être exonérée ou soumise à la taxe sur option avec application du régime de la marge. Dans de telles hypothèses, il appartient au cédant de décomposer le prix global de la cession selon toute méthode dont il puisse justifier.

Sous section 2 – Les livraisons d'immeubles exonérées et pour lesquelles une option pour la TVA peut être exercée

29. Le 5 de l'article 261 exonère de TVA les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens des dispositions du 1° du 2 du I de l'article 257 (cf. **19.** et suivants ci dessus) ainsi que les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans. Toutefois, la livraison de ces immeubles par un assujetti peut faire l'objet d'une option pour la taxation conformément au 5° bis de l'article 260, auquel cas il y a toujours lieu de considérer qu'il agit dans le cadre de son activité économique (cf. **13.** ci-dessus).

30. Un immeuble bâti achevé depuis plus de cinq ans sur lequel un assujetti a seulement engagé des travaux de rénovation lourde tendant à le rendre à l'état neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 demeure un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, sous réserve que l'avancement des travaux n'ait pas eu pour effet de le rendre inutilisable. Sauf option du cédant, la cession sera donc exonérée de TVA. En revanche, elle sera taxable de plein droit comme portant sur un terrain à bâtir si l'avancement du chantier n'autorise plus aucune utilisation des lieux (cf. **24.** et **27.** ci-dessus), et comme immeuble neuf si la rénovation est achevée (cf. **25.** ci-dessus).

[18] Sur la date d'achèvement, cf. infra **113.** à **115.**.
[19] Cf. BOI 3 C-7-06, § 156 à 177.
[20] Le résultat attendu de l'autorisation de construire n'étant pas encore atteint.

31. L'article 201 quater de l'annexe II au CGI prévoit que l'option doit être exprimée dans l'acte constatant la mutation, et de manière distincte lorsque des immeubles, fractions d'immeuble ou droits immobiliers relèvent de règles différentes pour la détermination de la base d'imposition (fixées respectivement aux articles 266 et 268), en sorte que ces règles puissent s'appliquer dans toute leur portée.

Ainsi, lorsqu'un assujetti est amené à céder un terrain comportant une partie qui ne répond pas à la qualification de terrain à bâtir et une autre partie qui y répond et qu'il a acquise dans des conditions conduisant à placer la cession sous le régime de la marge, l'acte devra comporter une claire distinction entre l'une et l'autre partie quand bien même l'ensemble sera soumis à la TVA s'il exerce l'option pour la partie non à bâtir, dès lors que celle-ci sera taxée sur le prix total alors que la partie à bâtir sera taxée sur la seule marge.

De même, lorsqu'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans est vendu par lots, l'option peut n'être formulée que pour une partie des lots cédés. Mais aux termes du décret, l'option ne peut être exercée comme telle lorsqu'un lot est présenté sous un prix global alors que son origine de propriété fait apparaître qu'il résulte de la réunion d'une fraction d'immeuble éligible aux dispositions de l'article 268 et d'une autre fraction relevant de l'application de l'article 266. A défaut que la division appropriée ne soit possible ou souhaitée, il sera néanmoins admis si les parties en ont convenance que la cession soit soumise à la TVA sous réserve que la taxe soit appliquée sur le prix total et que son montant soit mentionné dans l'acte.

32. Exemple : un assujetti a acquis en deux temps un ensemble immobilier à usage mixte d'habitation et de bureaux, une première partie auprès du promoteur d'origine soumise à la TVA, et le reste ultérieurement auprès d'un non assujetti qui avait réalisé un investissement privé. En vue de le revendre plus de cinq années au delà de l'achèvement de la construction, il procède à des travaux d'aménagement qui n'ont pas le caractère de production d'un immeuble neuf et divise l'immeuble en six lots. Il cède le lot A à usage de bureaux à un architecte qui entend utiliser les locaux pour son activité professionnelle ouvrant droit à déduction, le lot B à un médecin dont l'activité est exonérée et les lots C à F à usage d'habitation.

Les parties trouveront avantage à ce que le cédant formule une option de taxation pour la cession du lot A dont l'acquéreur est en mesure de déduire la TVA qui aura grevé la mutation et d'effacer ainsi tout ou partie des rémanences sur la taxe d'amont. Toutefois, si ces locaux résultent du regroupement de fractions d'immeuble qui avaient été acquises par le cédant pour une part TTC avec droit à déduction, et pour l'autre part sans TVA auprès de l'investisseur privé, l'exercice de l'option devra, en principe, être assorti d'une décomposition du prix de vente entre les deux origines, la première part étant soumise à la taxe sur le prix total, tandis que la seconde ne sera taxée que sur la marge[21].

S'agissant des lots B à F, en revanche, les parties n'auraient aucun intérêt à ce que le cédant exerce l'option dès lors que les acquéreurs n'étant pas déducteurs, la taxation aurait pour effet d'enchérir le prix final[22].

Sous-section 3 – Situations particulières

33. La distinction entre terrain à bâtir et immeuble bâti trouve toute sa portée lorsque l'un et l'autre sont réunis dans une même mutation réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, alors que diffère le régime fiscal qu'il a lieu d'appliquer : taxation de plein droit (sur le prix total ou sur la marge) pour le premier, taxation de plein droit sur le prix total ou exonération avec faculté de taxation sur option (sur le prix total ou sur la marge) pour le second selon son ancienneté d'achèvement.

Dans une telle situation, il convient que l'acte reflète clairement la qualification respective de chaque élément, en sorte que le régime approprié soit distinctement et régulièrement appliqué, d'une part, au terrain à bâtir et, d'autre part, à l'immeuble bâti. En règle générale, une division parcellaire devra intervenir préalablement à la mutation, permettant de distinguer la part de l'emprise libre de constructions utilisables comme telles dont la cession sera taxée comme terrain à bâtir, et la part déjà bâtie utilisable comme telle dont la qualification fiscale dépendra des caractéristiques propres[23].

[21] La taxation sur le prix total permettra d'éviter une régularisation de la taxe déduite lors de l'acquisition initiale et de neutraliser la rémanence de taxe sur les travaux d'aménagement. La taxation sur la marge n'aura que le second effet.

[22] Par ailleurs, s'agissant de la cession d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, la soumission à la TVA est sans incidence sur le taux de droits de mutation applicable.

[23] Il en irait évidemment de même pour une mutation réunissant une surface qualifiée comme terrain à bâtir et soumise à la taxe et une surface où les constructions ne sont pas autorisées et pour laquelle ne serait pas exercée l'option pour la taxation.

Une hésitation peut, toutefois, survenir au cas où dans une telle cession conjointe l'emprise susceptible d'être qualifiée comme terrain à bâtir à raison de ce qu'elle est libre de construction (voire occupée par une construction devenue impropre à tout usage) ne constitue que le prolongement direct et accessoire d'un bâtiment lui-même en état d'être utilisé. A titre de règle pratique, il sera alors admis de considérer l'ensemble en tant qu'immeuble bâti s'il est identifié de la sorte comme une seule parcelle pour l'établissement du plan cadastral[24], ou comme un seul lot dans un règlement de copropriété ou un état descriptif de division.

34. Par ailleurs, quand bien même des droits à construire résiduels (notamment par surélévation) sont attachés à un immeuble bâti, la cession de celui-ci verra son régime déterminé non comme celui d'un terrain à bâtir, mais comme immeuble neuf ou comme immeuble achevé depuis plus de cinq ans en fonction de la date d'achèvement du bâti existant[25].

Il en ira de même de la cession séparée des seuls droits à construire, laquelle s'agissant de droits réels immobiliers suivra le régime de l'immeuble auquel ils se rattachent conformément au 1° du 1 du I de l'article 257.

35. La refonte des textes applicables aux opérations immobilières a repris à l'identique le dispositif de l'article 257 bis relatif à la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, réalisée à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous la forme d'apport à une société entre deux redevables de la TVA. Ce dispositif qui ne constitue pas une option s'applique de plein droit lorsque les conditions de fait et de droit en sont réunies, les commentaires publiés au BOI 3 A-6-06 ainsi que les rescrits publiés à la suite conservant toute leur portée.

Ainsi, s'agissant d'un immeuble immobilisé et donné en location, la cession à un acquéreur qui poursuit l'exploitation en reprenant les baux en cours (après négociation ou non) doit être regardée comme intervenant dans le cadre d'une transmission d'universalité de biens, éligible comme telle à la dispense de taxation, qu'elle intervienne dans les cinq ans de l'achèvement de la construction ou plus tard (cf. § 23 et 31).

L'option pour la taxation prévue au 5° bis de l'article 260 ne peut donc trouver à s'appliquer quand la cession est éligible au bénéfice des dispositions de l'article 257 bis.

Section 2 : Les opérations imposées par assimilation aux livraisons d'immeubles

36. Au delà des livraisons d'immeubles entrant dans le champ d'application de droit commun de la TVA, le législateur a soumis au même régime d'imposition certaines opérations qui ne consistent pas à proprement parler en des livraisons d'immeubles réalisées par des assujettis agissant en tant que tels.

37. Certaines de ces opérations, bien que ne constituant pas des livraisons de biens, sont réalisées par les assujettis dans le cadre de l'activité économique au titre de laquelle ils sont assujettis (sous section 1). D'autres confèrent à ceux qui les réalisent la qualité d'assujetti alors même qu'elles sont réalisées hors de toute activité économique (sous section 2).

Sous-section 1 : Opérations des assujettis assimilées à des livraisons d'immeubles

38. Deux catégories d'opérations sont visées ici, la cession de certains droits portant sur des immeubles qui du fait de leur assimilation à des biens corporels suivent le même régime que celui qui serait applicable à la cession de l'immeuble sur lequel ils portent (A) et les livraisons à soi-même (B).

A. OPERATIONS CONCERNANT CERTAINS DROITS PORTANT SUR DES IMMEUBLES

39. Conformément aux dispositions du 1° du IV de l'article 256, les droits portant sur des immeubles constituent des biens meubles incorporels dont la cession est assimilée à une prestation de services et, comme telle, taxable de plein droit. Néanmoins, la directive TVA accorde aux Etats membres une faculté de considérer certains droits sur les immeubles comme des biens corporels.

[24] Voir notamment DB 11CAD B144 ANX 23 § 39 : « On considère comme formant une seule parcelle, qui reçoit uniformément la désignation de « sol », toutes les parties contiguës ou non, d'une même propriété bâtie couverte de constructions ou formant dépendances indispensables et immédiates des bâtiments (cours, passages, jardins de moins de cinq ares, etc.). » S'agissant des lots identifiés dans un règlement de copropriété ou un état descriptif de division. « Chaque partie non indivise des constructions en copropriété est identifiée dans la documentation littérale par le numéro de la parcelle de référence complété de la lettre « C » et l'indication du numéro du lot extrait du règlement de copropriété, s'il en existe, ou d'un état descriptif de division… »

[25] Tel est le régime ainsi applicable à la cession d'un lot de volume d'immeuble bâti.

40. Cette faculté n'avait jusqu'alors été mise en œuvre que pour les seules cessions de parts et actions dont la possession assure, en droit ou en fait, l'attribution en propriété ou en jouissance d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble neuf, ainsi que pour les cessions de droits représentatifs d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble neuf par le constituant dans le cadre d'un contrat de fiducie. Pour ces deux catégories d'opérations, les 3° et 4° du 1 du I de l'article 257 ont étendu la même solution aux cessions de droits portant sur l'ensemble des immeubles.

41. Par ailleurs, les 1° et 2° des mêmes dispositions ont mis en œuvre cette faculté pour l'ensemble des opérations portant sur des droits réels immobiliers à l'exception des locations résultant des baux qui confèrent un droit de jouissance, ainsi que pour les droits relatifs aux promesses de vente.

42. Désormais, sous réserve qu'elles soient réalisées par des assujettis agissant en tant que tels, c'est donc l'ensemble des opérations en cause qui suivent le régime qui serait applicable à la cession de l'immeuble sous-jacent, c'est–à-dire une taxation de plein droit si les droits cédés portent sur un terrain à bâtir ou un immeuble achevé depuis cinq ans au plus, et une exonération avec possibilité d'option si les droits portent sur des immeubles achevés depuis plus de cinq ans ou des terrains qui ne sont pas à bâtir.

Ces dispositions valent tant pour la qualification fiscale de l'opération au regard de la TVA, que pour la détermination des modalités de taxation (cf. chapitre II infra) et l'exercice du droit à déduction (cf. chapitre III).

43. En revanche, l'assimilation au régime du sous-jacent exposée ci-dessus n'a pas été étendue aux droits immobiliers de caractère personnel, tels les contrats de location portant sur des immeubles. Exception faite des droits relatifs aux promesses de vente spécialement visées au 2° du 1 du I du même article, les opérations portant sur ces droits personnels relèvent donc du droit commun applicable aux biens meubles incorporels fixé au 1° du IV de l'article 256.

1. Les droits réels immobiliers

44. Sont concernées les opérations portant sur les droits réels principaux (nue-propriété, usufruit, droits indivis, droit de superficie, servitude...), dès lors qu'elles sont réalisées par des assujettis agissant en tant que tels.

Il s'ensuit que tant la constitution de tels droits au profit d'un tiers par le propriétaire d'un immeuble que leur cession par celui qui se trouve en être titulaire pour les avoir acquis est susceptible d'être soumlse à la TVA suivant le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent. Quant à l'extinction de tels droits, elle ne constitue pas une opération imposable à la TVA en tant que telle dès lors qu'elle s'effectue sans contrepartie.

45. S'agissant des droits réels attachés tant à un bail à construction qu'à un bail emphytéotique, la refonte des textes applicables aux opérations immobilières n'a pas remis en cause les articles 1378 bis et ter aux termes desquels les mutations ayant pour objet les droits du bailleur ou du preneur en matière de bail emphytéotique et de bail à construction sont assujetties aux dispositions fiscales applicables aux mutations d'immeubles.

Dans ce contexte, en visant par symétrie avec la rédaction retenue au 1° bis de l'article 261 D la seule « location résultant » de tels baux, le législateur n'a entendu exclure de la règle d'assimilation au régime applicable au sous-jacent prévue au 1° du 1 du I de l'article 257 que la composante locative associée au droit réel dont dispose le preneur d'un bail emphytéotique ou d'un bail à construction. Dès lors, il s'ensuit que l'exonération spécifique visée au 1° bis de l'article 261 D, assortie de la possibilité d'option visée au 5° de l'article 260[26], ne trouve à s'appliquer qu'à la constitution du droit au profit du preneur ainsi qu'aux loyers susceptibles d'être stipulés au long du contrat.

En revanche, s'agissant de la cession éventuelle tant des droits du bailleur que de ceux du preneur, ils ne sont pas visés par l'exception évoquée ci-dessus et suivent donc à raison de leur caractère de droits réels immobiliers le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent.

[26] Cette solution est conforme à la jurisprudence communautaire selon laquelle est considérée comme une location d'immeuble l'opération qui consiste à conférer à titre exclusif à une personne le droit d'occuper comme s'il en était propriétaire un immeuble pour une durée convenue et contre rémunération, quelle que soit par ailleurs la nature du droit par lequel est conféré ce pouvoir (CJCE Affaire C-326/99, 4 octobre 2001, Stichting « Goed Wonen »).

46. Il y a lieu, par ailleurs, de rappeler que lorsque le bail comporte une clause de transfert de la propriété au profit du preneur au terme du contrat, la vente est parfaite et doit dès lors être considérée comme une livraison d'immeuble soumise à la TVA dans les conditions qui lui sont propres. Inversement, si cette clause de transfert de propriété au preneur du bail s'analyse comme une simple promesse de vente ou une vente sous conditions suspensives, la constitution du bail conserve le caractère d'une location ayant le caractère d'un droit réel et assortie d'une mutation éventuelle au terme du bail dont le régime dépendra des conditions propres à sa réalisation.

2. Les droits relatifs aux promesses de vente

47. La cession des droits conférés par une promesse de vente d'un immeuble suit le régime applicable à l'immeuble et se trouve par conséquent soumise à la TVA, de plein droit, si elle porte sur un terrain à bâtir ou un immeuble bâti achevé depuis cinq ans au plus, ou sur option, si elle porte sur un terrain non à bâtir ou un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, et dès lors qu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel.

48. Cette solution résultant du 2° du 1 du I de l'article 257 concerne particulièrement la cession des droits du preneur d'un crédit bail immobilier à raison du transfert au cessionnaire du bénéfice de la promesse de vente au terme du contrat. La cession emporte également transfert du droit de jouissance de l'immeuble objet du contrat pour la durée restant à courir, lequel est normalement imposable à la TVA sur le fondement du 1° du IV de l'article 256 : il demeure néanmoins admis que la taxe due à ce titre ne soit pas effectivement exigée à raison de ce qu'elle viendrait en concurrence avec l'application des droits proportionnels d'enregistrement prévue par l'article 725[27].

3. Les parts ou actions dont la possession assure en droit ou en fait la propriété ou la jouissance de l'immeuble

49. Conformément au 3° du 1 du I de l'article 257, suivent le régime applicable à l'immeuble sous-jacent les opérations portant sur de tels droits sociaux, à quelque époque qu'elles interviennent une fois que la société est constituée ou, éventuellement, que ses statuts sont modifiés pour lui donner le caractère en cause.

Il en est ainsi même quand, par exemple, au moment de la cession, les statuts se bornent à poser le principe d'une affectation ultérieure des locaux aux droits sociaux, sans contenir une affectation précise desdits locaux à des groupes déterminés de parts ou d'actions. Ne sont pas concernées, en revanche, les parts ou actions des sociétés qui construisent pour vendre ou pour louer si les associés n'ont aucun droit à l'attribution, en propriété ou en jouissance, des locaux construits.

Le droit de souscription constituant un démembrement de l'action, la cession de tels droits est soumise au même régime fiscal que la cession des actions dont ils émanent.

La TVA est susceptible de s'appliquer quelle que soit la destination des immeubles représentés par les droits sociaux faisant l'objet de la mutation. Si elle est réalisée par un assujetti, la cession des parts ou actions sera soumise à la taxation de plein droit comme portant sur un terrain à bâtir si elle intervient avant l'achèvement de l'immeuble ou de la partie d'immeuble en cause, ou comme portant sur un immeuble neuf si elle a lieu dans les cinq ans de son achèvement. Elle sera exonérée, avec possibilité d'application de la TVA sur option du cédant, si l'immeuble est achevé depuis plus de cinq ans[28].

50. Ces dispositions s'appliquent notamment à la cession de droits sociaux donnant vocation à la jouissance d'emplacements aménagés édifiés par un concessionnaire sur les dépendances du domaine public, sous réserve que le cédant des droits soit un assujetti et agisse en tant que tel.

Il en va ainsi des parcs de stationnement dont, en cas de concession, l'exploitation est généralement assurée sous deux formes différentes. Une partie du parc est utilisée comme parking public, l'exploitation étant réalisée par la société concessionnaire elle-même ou par une autre société en vertu d'arrangements conclus entre les différentes parties intéressées. Le surplus est réservé à des utilisateurs privatifs. Ceux-ci peuvent être soit des membres de la société concessionnaire, soit des tiers.

- Dans le premier cas, les intéressés achètent des actions ou parts de la société concessionnaire qui leur donnent droit à la jouissance pendant la durée de la concession d'un emplacement de garage ou d'une place de parking (voire d'un local commercial). Cette cession est imposable dans les conditions exposées ci-dessus en application du 3° du 1 du I de l'article 257.

[27] Cf. DB 3 A 3111.
[28] S'agissant des droits d'enregistrement, voir l'article 730.

- Dans la seconde hypothèse, ils acquièrent directement auprès de la société un droit d'occupation ou de jouissance de ces biens qui n'a ni le caractère de droit réel immobilier, ni celui de droit social. Les opérations portant sur de tels droits relèvent normalement de l'imposition de droit commun applicable à la cession de biens incorporels. Mais, s'agissant de la cession de droit à un bail d'immeuble, il est admis que la TVA s'efface au bénéfice des droits proportionnels d'enregistrement (cf. **48.** ci-dessus).

Il en va de même des emplacements pour le mouillage de bateaux, s'agissant de la cession par un assujetti d'actions d'une société concessionnaire de l'établissement et de l'exploitation d'un port de plaisance. La possession de ces actions, en effet, confère à leurs détenteurs un droit de jouissance d'un anneau d'amarrage et un droit d'utilisation des ouvrages portuaires, lesquels ont le caractère d'immeubles, et ce bien que la société concessionnaire ne soit pas propriétaire de ces immeubles et que le droit d'occupation soit limité à la durée de la concession du domaine public.

B. LES LIVRAISONS A SOI-MEME

1. Les livraisons à soi-même d'immeubles neufs non vendus dans les deux ans de leur achèvement

51. Par le a) du 1° du 3 du I de l'article 257, le législateur a entendu appliquer le dispositif de taxation de la livraison à soi-même (LASM) à l'ensemble des opérations réalisées par les personnes assujetties quand elles concourent à la production d'un immeuble. Cette généralisation, qu'il s'agisse de locaux à usage professionnel ou d'habitation, présente le triple avantage d'assurer conformément au principe fondateur de la TVA l'égalité de la charge finale de taxe que l'immeuble ait été livré par un promoteur ou construit par son utilisateur, d'offrir la même neutralité quant au portage de la taxe grevant les dépenses de construction à raison du droit à déduction immédiat de la TVA d'amont associé à la taxation de la LASM, et de simplifier le suivi de la régularisation éventuelle de ces droits à déduction en les réunissant dans une seule opération[29].

52. Une exception a néanmoins été retenue dans un souci de simplification, s'agissant des immeubles qui sont vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement puisque la taxation de droit commun de la cession permet d'atteindre les mêmes objectifs de neutralité et de simplification qu'une livraison à soi-même. Dans ce cas, alors même que le fait générateur de la livraison à soi-même sera réputé intervenu lors de l'achèvement de la construction conformément au b du 1 de l'article 269, le redevable est dispensé de procéder à la liquidation de la LASM telle que prévue par l'article 270.

53. Si la livraison à soi-même est exigée dans tous les cas où un assujetti à la TVA construit ou fait construire sur un terrain à bâtir ou sur un immeuble existant dont il dispose un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257, indépendamment de l'usage qu'il lui réserve, encore faut-il qu'en la circonstance il agisse effectivement en tant qu'assujetti.

Ainsi, conformément à ce qui est exposé au **11.** ci-dessus, il n'y a pas lieu de soumettre d'office à une livraison à soi-même l'achèvement de l'immeuble neuf construit par un investisseur qui se borne à agir comme propriétaire en dehors d'une activité économique, non plus que lorsque le maître d'ouvrage est une personne morale de droit public qui destine l'opération à l'activité de ses services assurés en tant qu'autorité publique et visés au premier alinéa de l'article 256 B. Dans ces situations, le fait que le responsable de la construction n'exerce aucun droit à déduction de la TVA grevant les travaux de construction ou l'acquisition éventuelle du terrain, et qu'il n'ait pas bénéficié du régime de faveur ouvert aux personnes assujetties en matière de droits d'enregistrement constitue une présomption qu'il n'agit pas en tant qu'assujetti.

2. La livraison d'un immeuble destiné à faire l'objet d'une délégation de service public ou d'une attribution aux membres assujettis d'une société de construction

54. Il convient de considérer que lorsqu'une personne morale de droit public réalise elle-même les investissements destinés à être utilisés pour des opérations soumises à la taxe, quel que soit le mode de gestion sous lequel elle envisage l'exploitation du service chargé de ces opérations, elle participe à une activité économique qui fait d'elle à ce titre un assujetti agissant en tant que tel.

[29] Sous réserve des dispositions de l'article 278 sexies (cf. BOI 3 A-5-10 du 22 septembre 2010), les livraisons à soi-même d'immeubles relèvent du taux normal de la TVA.

Lorsque les investissements sont mis à disposition de l'exploitant dans le cadre d'un contrat d'affermage, l'autorité délégante n'en a pas moins la qualité d'assujetti au regard des dépenses qu'elle expose aux fins de l'exploitation du service, quand bien même elle exerce cette délégation en tant qu'autorité publique à raison de la spécificité des procédures qu'elle met en œuvre. Le § 61 de l'instruction 3 CA 94 du 22 septembre 1994 est rapporté en ce qu'il y a lieu de soumettre à la TVA la redevance que l'autorité délégante est susceptible de percevoir comme rémunération de la mise à disposition des investissements, voire d'une association aux résultats de l'exploitation. Il n'en va autrement, s'agissant de l'éventuelle redevance, que lorsqu'il ressort des termes du contrat qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'un service rendu au délégataire, mais qu'elle est due à raison d'exigences d'intérêt général ou d'une contribution à l'exercice de l'autorité publique (par exemple l'exécution de fonctions de contrôle).

Ainsi, la construction par l'Etat, une collectivité territoriale ou un établissement public d'un immeuble destiné à être confié à un exploitant qui l'affectera à la réalisation d'opérations imposables relève des dispositions du a du 1° du 3 du I de l'article 257, avec les conséquences qui s'en suivent quant à l'exercice du droit à déduction.

55. Exemple appliqué à la construction des parcs de stationnement.

Lorsque le parc demeure exploité en régie, l'opération étant effectuée dans un but d'administration publique et non pas en vue d'une activité économique, il reste admis que les redevances perçues ou les recettes encaissées ne soient pas soumises à la TVA. Auquel cas il n'y a pas lieu d'exiger de la collectivité publique la livraison à soi-même des constructions ou des travaux dont elle a assuré la maîtrise d'ouvrage.

En revanche, dans le cas où la collectivité délègue en affermage l'exploitation des immobilisations qu'elle a réalisées, elle sera tenue de procéder à l'imposition de la livraison à soi-même des ouvrages dont elle demeurera propriétaire (sur le droit à déduction et son transfert, voir **180.** et suivants).

Dans le cas où, inversement, le délégataire assure lui-même la construction de l'immeuble (concession proprement dite), le concessionnaire est personnellement responsable de la livraison à soi-même, bien que les constructions s'incorporent au domaine public et deviennent la propriété de la commune au fur et à mesure de leur édification.

56. La question de savoir si une société de construction visée au 2° du 2 de l'article 210 de l'annexe II au CGI[30] agit en tant qu'assujetti est une question de fait qui dépend de son objet, de sa composition et de son activité.

Pour autant, la circonstance qu'une telle société ne soit pas considérée comme assujettie, notamment lorsqu'elle comporte des associés non assujettis, ne fait pas obstacle à ce que les associés attributaires eux-mêmes assujettis agissent en tant que tels lors de l'acquisition ou de l'achèvement de l'immeuble, puis dans l'utilisation du bien qui leur revient en propriété ou en jouissance.

Dans cette hypothèse, les sociétés en cause transmettent à chaque associé attributaire, lors de la mise à disposition ou de l'entrée en jouissance du bien, une attestation représentative de sa quote-part de la taxe afférente, selon les circonstances, au coût d'acquisition ou au prix de revient de l'immeuble. Les intéressés sont redevables de la livraison à soi-même pour la part qui leur est attribuée lorsque l'immeuble a été construit par la société.

3. Les livraisons à soi-même de travaux

57. Conformément aux dispositions du 2° du 1 du II de l'article 257, alors même qu'ils ne conduisent pas à la production d'un immeuble neuf, les travaux immobiliers qui contribuent à la valorisation ou à la prolongation de la vie d'un immeuble affecté aux besoins de l'entreprise (c'est-à-dire qui n'est pas comptabilisé en stock) doivent être soumis à une livraison à soi-même par le preneur[31].

58. Dans la mesure où ils portent sur les locaux mentionnés aux 2 à 8 du I de l'article 278 sexies, les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, font également l'objet d'une livraison à soi-même si ces travaux ne bénéficient pas directement du taux réduit de la TVA en application de l'article 279-0 bis. Le taux réduit s'applique alors à la LASM elle-même[32].

[30] Société dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble.
[31] Cf. DB 3 A 1221 § 26 et suivants (sous réserve du § 4).
[32] Cf. BOI 3 A-5-10 du 22 septembre 2010.

Sous-section 2 : Opérations réalisées hors du cadre d'une activité économique et dont la réalisation confère la qualité d'assujetti

59. Alors même qu'elles sont réalisées hors d'une activité économique, certaines livraisons d'immeubles entrent aussi dans le champ de la taxe du fait d'une disposition expresse de la loi. Il en va ainsi des livraisons d'immeubles, dans les cinq ans de leur achèvement, lorsqu'ils ont été acquis en tant qu'immeuble à construire et de certaines livraisons à soi-même exigées dans le cadre d'opérations d'accession sociale à la propriété.

A. LIVRAISON D'UN IMMEUBLE NEUF LORSQUE LE CEDANT AVAIT AU PREALABLE ACQUIS L'IMMEUBLE CEDE COMME IMMEUBLE A CONSTRUIRE

60. Au a) du 2° du 3 du I de l'article 257, le législateur a mis en œuvre la faculté accordée aux Etats membres par l'article 12 de la directive TVA de considérer comme assujetti quiconque réalise une seule livraison de terrain à bâtir ou une seule livraison d'immeuble neuf.

61. Toutefois, cette faculté a été restreinte à la seule livraison d'un immeuble intervenant dans les cinq ans de son achèvement lorsque celui-ci a été acquis par le cédant non assujetti à la TVA en tant qu'immeuble à construire. Cette qualification vise principalement les contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) et, accessoirement, les contrats de vente à terme[33].

Par conséquent, la cession par un particulier d'un immeuble acquis comme neuf mais après achèvement n'est pas soumise à la TVA, y compris si elle intervient dans les cinq ans de l'achèvement ou que l'immeuble a été acquis auprès d'un cédant qui l'avait lui-même acquis au préalable comme immeuble à construire. De la même manière, la cession de l'immeuble pour la construction duquel le particulier a réalisé ou fait réaliser les travaux par un entrepreneur sur un terrain dont il disposait n'est pas soumise à la TVA quand bien même elle interviendrait dans les cinq ans de son achèvement, à moins que l'intéressé ne réalise cette opération dans le cadre d'une activité économique.

62. Si, en application des dispositions précitées, les personnes qui hors d'une activité économique cèdent dans les cinq ans de l'achèvement un immeuble qu'elles ont acquis comme immeuble à construire sont considérées comme « assujetties à ce titre », elles ne sont pas en principe assujetties à raison de l'utilisation même de cet immeuble. En tout état de cause, il ne saurait être exigé une liquidation de la livraison à soi-même intervenue à raison de l'achèvement d'un immeuble vendu en l'état futur d'achèvement (VEFA), dès lors que cet immeuble est livré par le constructeur au moment même de son achèvement[34].

B. LIVRAISONS A SOI-MEME DES LOGEMENTS DANS LE CADRE DES MECANISMES D'ACCESSION SOCIALE A LA PROPRIETE

63. Sont soumises à la TVA les livraisons à soi-même de logements visés au 9 et 11 du I de l'article 278 sexies réalisée par des non-assujettis qui acquièrent un logement en tant que primo accédant dans le cadre du mécanisme du Pass foncier ou dans une zone ayant fait l'objet d'une convention avec l'ANRU (voir instruction 3 A-5-10 du 22 septembre 2010).

Section 3 : Territorialité

64. Le II de l'article 258 précise que le lieu des opérations visées au I de l'article 257 et au 5° bis de l'article 260 se situe en France lorsqu'elles portent sur des immeubles situés en France.

65. Par conséquent, l'ensemble des opérations mentionnées dans les sections 1 et 2 portant sur des immeubles situés en France sont soumises à la TVA en France quel que soit par ailleurs le lieu d'établissement de l'assujetti qui les réalise.

66. Sont visés l'ensemble des territoires où s'applique la législation française relative à la TVA soit :

- la France continentale, y compris les zones franches du pays de Gex et de Savoie et les eaux territoriales ;

[33] Il sera admis que la même solution s'applique lorsqu'un non assujetti est amené à céder son contrat avant l'achèvement de l'immeuble (sur le droit à déduction, cf. note 53 infra).
[34] Pour le droit à déduction, cf. infra **178.**.

- la Corse, où s'applique le taux de 8 % mentionné au 5° du I de l'article 297 sur les opérations mentionnées au I de l'article 257 ;

- la Principauté de Monaco ;

- la Guadeloupe, la Martinique et la Réunion.

En revanche, la TVA n'est pas applicable dans le département de la Guyane.

CHAPITRE 2 : MODALITES DE TAXATION

Section 1 : Base d'imposition

A. LES LIVRAISONS D'IMMEUBLES ET LES CESSIONS DE DROITS ASSIMILES

67. En principe, suivant les dispositions des articles 266 et 267, la base d'imposition des livraisons d'immeubles est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le vendeur en contrepartie de ces opérations de la part de l'acheteur, à l'exclusion de la TVA elle-même.

Par dérogation, conformément aux dispositions de l'article 268, s'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir ou d'une livraison d'immeuble bâti achevé depuis plus de cinq ans lorsqu'elle a fait l'objet de l'option prévue au 5° bis de l'article 260, la base d'imposition est constituée de la marge s'il est établi que l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction.

68. Il n'y a lieu de rechercher le régime de l'acquisition aux fins de déterminer la base d'imposition que pour les seules livraisons d'immeubles acquis et revendus en gardant la même qualification, c'est-à-dire respectivement :

- de terrains à bâtir qui ont été acquis précédemment comme terrains n'ayant pas le caractère d'immeubles bâtis,

- ou d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans qui ont été acquis précédemment en l'état d'immeuble déjà bâti.

Exemple : cession d'un immeuble, plus de cinq ans après son achèvement, par un investisseur qui en a assuré la maîtrise d'ouvrage et a donc procédé à la livraison à soi-même conformément au 1° du 3 du I de l'article 257. Si l'investisseur décide de soumettre la cession à la taxe, l'article 268 ne peut trouver à s'appliquer dès lors que le bien n'a pas été acquis en son état d'immeuble bâti, que le terrain d'emprise ait été acquis par le cédant lui-même antérieurement à la construction, voire que celle-ci ait fait suite à une acquisition en l'état d'immeuble ancien elle-même suivie d'une démolition.

69. Par hypothèse, n'a pas ouvert droit à déduction au sens de l'article 268, une acquisition d'immeuble réalisée auprès de personnes non assujetties (hors le cas où celles-ci cèdent dans les cinq ans de la livraison un immeuble précédemment acquis comme immeuble à construire), ou auprès de personnes assujetties qui n'ont pas agi en tant que telles, ou encore dont la livraison était exonérée de TVA sur le fondement du 5 de l'article 261 et qui n'ont pas formulé l'option prévue au 5° bis de l'article 260[35].

70. Est également considérée comme n'ayant pas ouvert droit à déduction l'acquisition réalisée par une personne qui aurait acquis l'immeuble (ou la fraction d'immeuble) pour la réalisation exclusive d'opérations non imposables au sens du II de l'article 206 de l'annexe II au CGI. Sont ici visées les acquisitions pour lesquelles, en la circonstance, le coefficient d'assujettissement était nul si bien que l'acquéreur n'a pu déduire la taxe mentionnée dans l'acte. A cet égard, seule compte l'affectation initiale du bien, le fait que l'immeuble (ou la fraction d'immeuble) ait par la suite été affecté à la réalisation d'opérations taxables demeurant sans incidence[36].

[35] Rappel : il est admis (BOI 3 A-3-10 du 15 mars 2010, § 12) que l'acquisition d'un immeuble avant le 11 mars 2010 qui aurait fait l'objet d'un engagement de construire et d'une autoliquidation sur le fondement de l'ancien article 285-3 du CGI soit réputée ne pas avoir ouvert droit à déduction. Le cédant peut dès lors faire application des dispositions de l'article 268 lorsqu'il vend les mêmes surfaces comme terrain à bâtir, que l'acquéreur soit un particulier ou un assujetti. Il en va de même lorsque l'acquisition a été réalisée en exonération de TVA sous couvert de la tolérance qui prévalait avant le 11 mars 2010 au titre des articles 1042, 1045 et 1049.

[36] Cf. CJCE, affaire C- 97/90, 11 juillet 1991, Lennartz.

Dans la situation où l'immeuble a été acquis par le cédant concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et d'opérations non imposables, le régime d'imposition sur la marge ne trouve pas à s'appliquer dès lors que l'acquisition a ouvert droit à déduction, ne serait-ce que partielle à raison d'un coefficient d'assujettissement non nul, déterminé en proportion de l'utilisation de l'immeuble pour les opérations imposables.

71. Enfin, il y a lieu de considérer que le cédant n'a pu disposer d'un droit à déduction lors de l'acquisition lorsque aucun montant de taxe déductible ne figurait dans l'acte d'acquisition ou dans tout autre document valant facture au sens du a du 1 du II de l'article 271, alors même que son vendeur aurait néanmoins acquitté de la TVA sur la marge[37].

72. En revanche, la seule circonstance qu'à l'occasion de l'acquisition le coefficient de taxation applicable à la TVA mentionné dans l'acte ait été nul au regard du 2 ou du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI (si l'immeuble était initialement utilisé pour des opérations n'ouvrant pas droit à déduction) ne saurait conduire à considérer que le cédant n'a pas disposé d'un droit à déduction.

73. Si le cédant a bénéficié au moment de son acquisition de la procédure de transfert des droits à déduction prévue au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, il y a lieu de considérer que cette acquisition a ouvert droit à déduction si bien que la revente du bien sur lequel porte l'attestation sera taxable sur le prix total si elle est soumise à la TVA. Est indifférente à cet égard l'origine du droit à déduction transféré, qu'il s'agisse de taxe régularisée par le cédant précédent à raison de sa propre acquisition du bien, d'une LASM suite à la construction ou encore suite à des travaux de transformation.

De même, le dispositif de taxation sur la marge ne saurait trouver à s'appliquer lorsqu'un immeuble est mis à disposition d'un assujetti utilisateur par une personne morale de droit public dans les conditions décrites aux 1 et 2 de l'article 210 de l'annexe II au CGI, puisque la procédure de transfert des droits à déduction prévue en l'espèce est par nature susceptible d'ouvrir droit à déduction[38].

74. Lorsque pour un même immeuble ou fraction d'immeuble, qu'il s'agisse d'une parcelle de terrain à bâtir ou d'un immeuble bâti, le cédant n'est pas en mesure d'établir dans quelles conditions de qualification fiscale au regard de l'article 268 il est entré en possession de tout ou partie du bien en cause, il y a lieu si l'opération est imposée de soumettre l'ensemble de la cession à la taxe sur le prix total.

Il peut en aller ainsi notamment de la cession d'une entité cadastrale qui résulte de diverses opérations de remembrement ou de remaniement parcellaire, ou encore de celle d'un lot immobilier issu de travaux de rénovation d'un bâtiment qui ont conduit à une reconfiguration de l'état descriptif de division, ou lorsque l'origine de propriété se perd dans l'histoire.

75. Lorsque l'acquisition de l'immeuble s'est faite dans le cadre d'une transmission d'universalité totale ou partielle de biens et a bénéficié de la dispense prévue à l'article 257 bis, il y a lieu en cas de revente de se référer au régime de l'acquisition antérieure à celle réalisée par le bénéficiaire de la transmission pour déterminer les règles applicables à la base d'imposition[39].

Exemple : un immeuble de bureaux est affecté à une activité locative par son propriétaire X. Celui-ci le cède dans les conditions de l'article 257 bis à un investisseur Y, lequel poursuit la location jusqu'à ce qu'il décide, à son tour, de vendre à un acquéreur revendeur Z qui entend mettre fin à la location en vue de procéder à une rénovation du bâtiment. Les règles applicables à la cession entre le bénéficiaire de la transmission d'activité Y et l'acheteur revendeur Z seront déterminées en considération des conditions dans lesquelles le propriétaire initial X a lui-même acquis le bien : taxation sur le prix total s'il avait construit l'immeuble ou avait été en droit de déduire la TVA comprise, par hypothèse, dans le prix de son acquisition ; taxation sur la marge s'il avait reçu l'immeuble sans que l'acquisition lui ouvre droit à déduction.

1. Livraisons d'immeubles taxées sur le prix total

76. Sont taxées sur le prix total, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel :

- toutes les livraisons d'immeubles achevés depuis cinq ans au plus ;

- les livraisons de terrains à bâtir dont l'acquisition a ouvert droit à déduction au sens des 67. à 74. ci-dessus, que la taxe déductible mentionnée dans l'acte d'acquisition ait elle-même porté sur la marge ou sur le prix total ;

[37] Demeure sans incidence en l'espèce le fait que le montant de la taxe aurait du être mentionné en application de l'article 289, et par suite en application de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.
[38] Sans préjudice des commentaires aux **54.** et **180.**.
[39] La même solution s'applique lorsque cette dispense d'imposition est intervenue sur une base doctrinale, avant 2006 et l'adoption de l'article 257 bis.

- les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans pour lesquels le cédant a exercé l'option du 5° bis de l'article 260 et dont l'acquisition a ouvert droit à déduction comme indiqué ci-dessus ;

- et les livraisons de terrains qui n'ont pas la qualification de terrain à bâtir et pour lesquels le cédant a exercé l'option du 5° bis de l'article 260.

77. Conformément au b) du 2 de l'article 266, la base d'imposition est constituée par le prix de la cession, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport, augmenté des charges qui s'y ajoutent.

78. Toutefois, la base d'imposition est constituée par la valeur vénale réelle des biens, établie dans les conditions prévues à l'article L. 17 du livre des procédures fiscales (LPF), si cette valeur vénale est supérieure au prix, au montant de l'indemnité ou à la valeur des droits sociaux, augmenté des charges. L'administration est alors tenue d'établir que la différence entre cette évaluation et le prix stipulé dans l'acte résulte de la fraude ou de l'évasion fiscales[40].

En matière de TVA, l'évasion fiscale n'est pas avérée lorsque la TVA collectée par le vendeur peut être déduite dans sa totalité par l'acquéreur assujetti à la taxe.

En tout état de cause, en cas de levée de l'option d'achat au cours ou au terme d'un contrat de crédit-bail, le prix contractuel d'exercice de l'option doit être considéré comme la réelle contrepartie de la cession quand bien même il est négligeable, l'essentiel du coût ayant de fait été supporté dans les loyers.

79. Lorsque l'administration entend rectifier le prix de vente d'immeubles passibles de la TVA au motif que ce prix ne correspondrait pas à la valeur vénale réelle de l'immeuble en cause, il lui appartient, en principe, de suivre la procédure de rectification contradictoire dans les conditions prévues aux articles L. 17 et L. 55 du LPF.

Toutefois, si le redevable se trouve en situation de taxation d'office pour n'avoir pas déposé dans les délais légaux les déclarations qu'il est tenu de souscrire, l'administration est en droit d'asseoir l'imposition sur la valeur vénale réelle des biens, sans que la procédure prévue à l'article L. 17 du LPF trouve à s'appliquer. Néanmoins, si le redevable conteste la valeur fixée d'office en établissant que la mutation a eu pour contrepartie effective le paiement d'une somme inférieure à celle retenue par l'administration, celle-ci ne peut l'écarter qu'en établissant la valeur vénale réelle des biens en cause[41].

80. Pour l'assiette de la TVA, le prix s'entend de la somme totale que l'acheteur doit verser au vendeur en vertu des conventions passées entre les parties pour obtenir la livraison du bien, sans qu'il y ait lieu de distinguer les divers éléments de cette somme. Ainsi, les frais accessoires que le vendeur réclame à l'acquéreur doivent être considérés comme un des éléments de ce prix et sont donc normalement passibles de la TVA.

81. Lorsque le prix ou la valeur des biens est mentionné sans précision particulière dans un acte ou une déclaration, il y a lieu de considérer que les parties ont entendu énoncer un prix ou une valeur « taxe comprise ». Lorsque les parties ont expressément convenu d'ajouter au prix mentionné, en cas d'assujettissement à la TVA de l'opération, un supplément de prix égal au montant de la TVA, la base d'imposition est égale au montant total du prix mentionné qui doit donc être considéré comme hors taxe.

Lorsque les parties sont convenues d'un prix taxe comprise, la base d'imposition est obtenue en multipliant ce prix par le rapport 100 / (100 + taux), où taux représente le taux de TVA légalement applicable.

82. La commission de l'intermédiaire présente le caractère d'un supplément de prix soumis à la TVA lorsqu'elle est payée par l'acquéreur pour le compte du vendeur. En revanche, dans l'hypothèse où l'acheteur lui-même a eu recours au service d'un intermédiaire, la commission qui lui est versée ne constitue pas un élément du prix d'acquisition soumis à la taxe. La question de savoir si la commission payée par l'acquéreur est normalement à la charge du vendeur doit être résolue dans chaque cas particulier, au vu des termes des différents actes ou documents établis à l'occasion de la vente.

83. Le prix de cession, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport doit être, pour l'assiette de la TVA, augmenté des charges qui s'y ajoutent.

Toutes les prestations supplémentaires que le contrat de vente impose à l'acquéreur constituent des charges au sens du b du 2 de l'article 266. Il en est de même de tous les avantages indirects que l'acquéreur procure au vendeur en prenant à son compte des obligations qui incombent personnellement à ce dernier. Ainsi, constitue une charge l'obligation prise par l'acquéreur de payer les dettes du vendeur.

En vertu de l'article 1593 du code civil, les frais de contrat dont notamment les frais de notaire sont à la charge de l'acquéreur. Ils ne constituent donc pas un élément de la base imposable à la TVA.

---

[40] Aux termes de la demande française notifiée à la Commission européenne le 23 décembre 1977, sur la base des dispositions de l'article 27 de la sixième directive TVA 77/388/CE.

[41] Avis du Conseil d'Etat n° 254.824, 30 juillet 2003, SCI Villa Amaya.

84. Lorsque l'acquéreur décharge le vendeur de l'obligation prise contractuellement, envers la collectivité locale, par lui ou un précédent propriétaire, d'acquitter des frais de premier établissement, de nivellement, d'écoulement des eaux, de pavage et d'établissement de trottoirs, qui ne sont imposés aux propriétaires riverains par aucun règlement ou usage ancien, la TVA exigible à l'occasion de la cession est liquidée sur toutes les sommes remboursées au vendeur par l'acquéreur ainsi que sur celles qui seront versées par ce dernier postérieurement à l'acquisition. En revanche, si ces frais sont récupérés par la collectivité locale sur les propriétaires riverains en vertu de dispositions légales ou réglementaires, seules les sommes dues personnellement par le vendeur et remboursées par l'acquéreur doivent être considérées comme des charges augmentatives du prix de cession.

85. Lorsque l'acquéreur d'un immeuble à usage de bureaux ou de locaux de recherche s'engage à rembourser au vendeur le montant de la redevance dont ce dernier était redevable en vertu des articles L. 520-1 à L. 520-11 du code de l'urbanisme à raison de la construction de locaux à usage de bureaux ou de locaux de recherche dans la région parisienne, cette obligation constitue une charge augmentative du prix, normalement passible de la TVA.

86. En cas de construction d'ensembles immobiliers, la propriété des équipements collectifs est le plus souvent transférée par les promoteurs, soit à des associations syndicales de propriétaires régies par la loi du 21 juin 1865, soit à des unions de syndicats de copropriétaires constituées conformément aux dispositions de l'article 29 de la loi du 10 juillet 1965.

Les équipements dont ces organismes deviennent ainsi propriétaires en vue d'assurer leur gestion comprennent d'une manière générale les immeubles ou parties d'immeubles destinés à la satisfaction de tous les copropriétaires et plus spécialement les canalisations et branchements généraux, les installations de chaufferie communes, la voirie ainsi que, le cas échéant, les voies de circulation, les loges de gardien, les locaux sociaux, culturels, les cabines téléphoniques. Le transfert peut également porter sur le terrain servant d'emprise aux immeubles et aux parties communes.

La cession de ces équipements est généralement réalisée moyennant un prix symbolique, étant donné que le coût de ces biens est inclus par les promoteurs dans le prix de vente des locaux à usage privatif.

Aussi, afin d'éviter une double imposition, il est admis de faire abstraction de la valeur vénale réelle des biens communs transférés, pour la liquidation de la TVA et de la taxe de publicité foncière. Mais les deux conditions suivantes doivent être remplies :

- le transfert doit être effectué sans contrepartie ou moyennant un prix symbolique ;

- il doit être établi que le coût des biens considérés est intégré au prix de cession des immeubles ou parties d'immeubles en application d'obligations légales ou contractuelles[42].

2. Livraisons d'immeubles taxées sur la marge

87. Sont taxées sur la marge lorsque leur acquisition n'a pas ouvert droit à déduction :

- les livraisons de terrains à bâtir ;

- les livraisons d'immeubles bâtis achevés depuis plus de cinq ans en cas d'exercice de l'option pour la taxation.

Le régime de la marge ne s'applique donc pas à la livraison d'un immeuble achevé depuis cinq ans au plus quand bien même le cédant l'aurait lui-même acquis sans que cette acquisition ne lui ait ouvert droit à déduction (notamment auprès d'un non assujetti).

88. La marge est déterminée par la différence entre, d'une part, toutes les sommes et charges dues auprès du cédant par le cessionnaire, diminuées de la TVA afférente à la marge elle-même et, d'autre part, le prix d'achat supporté par l'assujetti revendeur.

89. Par suite, le « prix exprimé » au sens de l'article 268 s'entend de la différence entre le montant payé au cédant par le cessionnaire et le montant de la TVA afférente à la marge résultant de ce prix.

Pour déterminer la base d'imposition, il y a donc lieu de procéder à un calcul « en dedans » selon la formule suivante :

$$\text{Marge taxable} = \frac{\text{montant payé par le cessionnaire + charges augmentatives – prix d'achat}}{\text{(100 + taux applicable à l'opération) / 100}}$$

[42] Voir notamment l'article L.332-15 du code de l'urbanisme.

90. Les charges augmentatives du prix qui sont prises en compte pour la détermination du premier terme de calcul de la marge, sont toutes les charges qui reviendraient de droit au cédant et qui sont contractuellement reportées sur le cessionnaire (voir **80.** à **84.** ci-dessus).

91. Le prix d'achat qui constitue le second terme du calcul comporte toutes les dépenses qui ont été supportées par l'acquéreur à ce titre (notamment les droits de mutation). Par construction, il s'agit de dépenses sur lesquelles aucun droit à déduction n'a pu être exercé, quand bien même elles seraient grevées de taxe rémanente.

La TVA rémanente peut résulter, notamment, d'une taxe sur la marge collectée en amont par le cédant et que celui-ci n'aurait pas mentionnée dans l'acte de cession. Ou encore d'une taxe sur le prix total qu'aurait de fait supportée l'acquéreur sans pouvoir la déduire à raison de ce que le terrain n'aurait alors pas été affecté à une activité placée dans le champ de la TVA (voir **70.** ci-dessus). Les autres frais et honoraires exposés à l'occasion de l'acquisition ne sont pas à inclure dans le prix d'achat dès lors qu'ils sont grevés de TVA et que cette taxe est déductible dans les conditions de droit commun.

Lorsque l'assujetti revendeur a acquis l'immeuble cédé au terme d'une transmission d'universalité dans les conditions de l'article 257 bis (y compris à l'occasion d'une opération de fusion ou d'absorption), le second terme du calcul de la marge s'apprécie, s'il y a lieu, par renvoi au prix d'achat constaté chez le cédant de la transmission (cf. **75.** ci-dessus). En revanche, lorsqu'il l'a acquis par apport en dehors d'une telle transmission, le second terme est égal à la valeur telle qu'elle est déterminée pour l'enregistrement de l'acte d'apport.

92. En cas d'acquisition d'un immeuble au terme d'un contrat de crédit-bail, les dispositions de l'article 268 trouvent à s'appliquer en cas de livraison subséquente dès lors que le prix de levée de l'option d'achat n'a pas ouvert droit à déduction pour l'acquéreur.

S'agissant de la base, lorsque les loyers n'ont eux-mêmes pas ouvert droit à déduction, il sera admis pour la détermination du deuxième terme de détermination de la marge que soient pris en compte, au lieu du prix de levée de l'option, le prix d'achat du terrain et le prix de revient des constructions pour le bailleur sous réserve qu'ils aient été mentionnés dans le contrat[43].

93. La circonstance que la marge calculée dans les conditions exposées ci-dessus se révèle nulle ou négative ne fait pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 268, la base d'imposition étant alors prise pour 0.

Cette situation peut notamment se présenter à l'occasion de la commercialisation des opérations de lotissement, qu'elles soient réalisées par un opérateur public ou privé. Dans ce cas :

- le lotisseur dispose d'une grande liberté pour fixer le prix de cession propre à chaque lot. En outre, la remise à la collectivité locale ou à l'association syndicale de propriétaires (cf. **86.** ci-dessus) de certaines fractions du lotissement, en particulier du terrain d'emprise des équipements généraux ou collectifs, intervient souvent pour un prix symbolique, ce qui en fait une opération située hors du champ d'application de la TVA ;

- en règle générale, le prix d'achat retenu pour le calcul de la base d'imposition propre à chaque lot devra être exactement déterminé à partir du prix d'acquisition des parcelles d'origine en proportion des surfaces incluses dans le lot cédé (en ce compris la fraction des parties communes éventuellement attachée à chaque lot par tantième ainsi qu'une part proportionnelle des emprises mentionnées ci-dessus). Il ne pourra en aller autrement que lorsque les particularités tenant à la consistance et aux caractéristiques du terrain d'origine sont de nature à justifier que soit retenu un prix différencié entre diverses fractions de celui-ci, sans que cette différenciation puisse finalement conduire à ce que la somme des montants pris en considération à cet effet excède le montant effectif de l'acquisition de l'ensemble du terrain loti.

La même situation de marge négative peut également se présenter dans le cadre d'une opération de crédit-bail portant sur un immeuble achevé depuis plus de cinq ans et acquis sans TVA par le crédit-bailleur (cession bail notamment) lorsque les parties trouvent avantage à l'exercice de l'option pour la taxation lors de la levée d'option d'achat par le crédit-preneur pour préserver un droit à déduction sur des travaux de rénovation.

94. Les dispositions de l'article 268 prévoient que, s'il y a lieu, le deuxième terme pris en compte pour le calcul de la base d'imposition soit constitué par la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature effectués par le cédant pour l'acquisition du terrain à bâtir ou de l'immeuble dont la cession est soumise au régime de la marge.

[43] De même lorsque le locataire qui exerce l'option d'achat a acquis les droits attachés auprès d'un précédent locataire, il sera admis que soit pris en compte le prix d'achat du terrain et le prix de revient des constructions pour le bailleur tels que mentionnés dans le contrat, au lieu des sommes versées pour l'acquisition des droits.

Par hypothèse, la cession en cause porte sur les actions ou parts reçues en contrepartie de ces apports en nature, sans que l'acquisition du bien immeuble apporté ait ouvert droit à déduction pour l'apporteur. Le régime de la marge relatif à la livraison d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble bâti trouve ainsi à s'appliquer lorsque la cession en cause, réalisée par un assujetti, suit le régime du sous-jacent, s'agissant des parts d'intérêts ou actions visées au 3° du 1 du I de l'article 257 :

- si le sous-jacent est un terrain à bâtir, la cession des titres dont la possession assure l'attribution du terrain est imposable de plein droit et la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de cession et la valeur nominale des titres, réputée égale au prix d'achat du même terrain à proportion du quantum de titres[44] ;

- si le sous-jacent est un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, le régime de la marge ne trouve à s'appliquer que sur exercice de l'option pour la taxation, la base d'imposition étant constituée par la différence à due proportion entre le prix de cession des parts ou actions et leur valeur nominale, réputée égale au prix de l'immeuble bâti remis en apport par le cédant.

95. Plus simplement, dès lors que conformément au 1 du I de l'article 257 le régime applicable aux titres visés au 3° suit celui du sous-jacent, l'imposition sur la marge peut aussi trouver à s'appliquer lorsqu'un assujetti est amené à céder des parts d'intérêts ou actions dont la possession assure l'attribution d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un tel bien et qu'il a acquis ces mêmes titres portant respectivement sur un terrain à bâtir ou un immeuble bâti sans que leur acquisition lui ait ouvert droit à déduction.

B. LES LIVRAISONS A SOI-MEME D'IMMEUBLES ET DE TRAVAUX IMMOBILIERS

96. Conformément au a) du 2 de l'article 266, la base d'imposition des livraisons à soi-même d'immeubles est constituée par le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport.

97. Sont notamment à prendre en compte dans la base d'imposition de la LASM :

- s'agissant du coût du terrain, les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits de mutation). Lorsque le prix d'acquisition du terrain n'est pas connu, il y a lieu de prendre en considération sa valeur vénale[45]. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement de l'emprise entrent également dans ce coût (travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques, etc.) Lorsque la construction est édifiée par un assujetti auquel le terrain est loué, le prix de revient comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail ;

- le coût des études, plans, et dépenses de même nature (honoraires des architectes, géomètres, etc.) ;

- le prix d'achat des matériaux, les mémoires des entrepreneurs ;

- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction, y compris les frais de personnel ;

- les frais financiers engagés pour la construction. Il est admis que ce frais ne soient pas compris dans le prix de revient de l'immeuble à raison des parties destinées à l'habitation ;

- la retenue de garantie, quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux ;

- les impôts, taxes et redevances diverses acquittés à raison de la construction. En revanche, le prix de revient doit être déterminé hors TVA.

98. Ne doivent pas être inclus dans la base imposable :

- les travaux supplémentaires effectués pour le compte d'une partie des destinataires de l'immeuble, à la condition qu'ils présentent un caractère facultatif au regard de sa capacité d'occupation et que leur prix soit réglé directement par les intéressés ;

- les installations d'équipements fonctionnels des immeubles à la condition que leur valeur soit mentionnée distinctement sur les divers mémoires et factures.

[44] En tout état de cause, le sous-jacent ne saurait être un terrain qui n'a pas le caractère d'un terrain à bâtir, dès lors que la cession des titres imposable sur exercice de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 aurait alors pour base le prix total.

[45] Toutefois, lorsque la LASM intervient à l'occasion d'une réhabilitation lourde, et que le redevable avait déjà pris en compte le coût du terrain lors d'une précédente livraison à soi-même de l'immeuble objet de la réhabilitation, il est admis que le coût pour entrer en possession du terrain est nul. En revanche, toutes les dépenses exposées au titre de cette opération sont à reprendre dans la base d'imposition de la nouvelle livraison.

99. Conformément au 6 de l'article 266, la base d'imposition des livraisons à soi-même de travaux immobiliers visés au b du 1° du 3 du I de l'article 257 est assise sur le prix de revient total des travaux.

De fait, il en va de même des travaux immobiliers qui concourent à la livraison à soi-même de l'immeuble ainsi transformé dont l'affectation aux besoins de l'entreprise est assimilée à une livraison de biens en application du 2° du 1 du II de l'article 257.

C. LE BAIL A CONSTRUCTION

100. Si le bail à construction consiste à accorder au preneur un droit réel sur le terrain sur lequel il est projeté de réaliser la construction d'un immeuble, sa constitution au profit de preneur n'est pas assimilée à un bien corporel pour les besoins de la TVA. Elle s'analyse donc comme la mise à disposition à titre onéreux d'un terrain et constitue donc pour les besoins de la TVA une location de terrain[46].

101. Le 5 de l'article 266 du CGI prévoit que lorsque l'option prévue à l'article 260 5° bis a été exercée et que le bail à construction est soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, la base d'imposition est constituée par la valeur du droit de reprise des immeubles qui doivent revenir au bailleur en fin de bail, abstraction faite, le cas échéant, de l'indemnité de reprise stipulée au profit du preneur et du montant des loyers, lesquels sont imposés par ailleurs dans les conditions qui leur sont propres.

102. L'article L. 251-2 du code de la construction et de l'habitation prévoit que les parties conviennent de leurs droits respectifs sur les constructions réalisées par le preneur et que, faute de stipulations contraires, les améliorations, c'est à dire les constructions édifiées par le preneur, reviennent au bailleur à la fin du bail.

Dès lors, au même titre, s'il en est prévu, que les loyers versés par le preneur, la valeur des constructions revenant au bailleur à la fin du bail constitue la contrepartie de la mise à disposition du terrain au profit du preneur. Les parties sont libres de déterminer dans l'acte la valeur du droit de reprise, sous réserve du droit de contrôle de l'administration.

En outre, dans le cas où la valeur de reprise des constructions dépasse la valeur de la mise à disposition du terrain sur la durée du bail, il peut être prévu qu'une indemnité est versée par le bailleur en fin de bail pour rétablir l'équilibre contractuel du bail. Cette indemnité de reprise vient par conséquent corriger, en diminution, la valeur du droit de reprise[47].

103. En fonction de l'équilibre économique du contrat et du choix des parties, la base d'imposition peut donc être composée des deux ou d'un seul des éléments suivants :

- le montant des loyers versés au cours du bail ;

- la valeur du droit de reprise prévue au contrat (encore dénommé « droit d'accession ») diminuée, s'il en est prévue une, de l'indemnité de reprise stipulée au profit du preneur.

Sans préjudice de toute autre méthode justifiée par les circonstances de fait, et à titre d'exemple, les parties pourront retenir la méthode suivante aux fins d'évaluer ce second élément : considérant qu'il constitue l'équivalent économique du loyer qu'il serait possible d'obtenir (en complément, s'il y a lieu, du loyer courant déjà stipulé au contrat) d'un bail portant pour une durée identique et sur un terrain comparable, il est permis d'estimer sa valeur à la date de conclusion du contrat à la somme de tels loyers indexés sur l'érosion monétaire et ramenés à la même date par un taux d'actualisation dérivé de celui auquel pourraient se financer les parties[48].

104. Enfin, lorsque le bail comporte une clause de transfert de la propriété au terme du contrat, la TVA sera en tout état de cause assise sur l'ensemble des contreparties constituant le prix de la vente, à savoir la totalité de loyers et le cas échéant le prix complémentaire prévu à la fin du bail (cf. **46.** ci-dessus).

---

[46] Cf. **45.** ci-dessus. Il en va de même du bail emphytéotique, dont la base d'imposition au cas où il est fait application de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 est constituée par les loyers perçus par le bailleur.

[47] Lorsqu'elle est versée au preneur, cette indemnité constitue le prix de la rétrocession des constructions au bailleur et doit suivre, en tant que telle, le régime applicable à la livraison de l'immeuble revenant au bailleur.

[48] Si L est le loyer indexé qu'il serait possible d'obtenir au terme de la première année, d la durée du bail en années et i le taux d'actualisation retenu (net de l'érosion monétaire), la somme des loyers actualisés en T0 est :

$$L \times \frac{(1+i)^{d} - 1}{i \times (1+i)^{d}}$$

Soit, par exemple, pour 30 années et i = 4 %, une valeur actualisée égale à 17,29 x L.
Le loyer lui-même pourra être estimé comme le produit de la valeur du terrain et d'un taux de rendement foncier approprié.

D. ECHANGES

105. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, l'échange s'analyse en une double vente dont le prix est payé en nature. Il en résulte qu'en cas d'échange d'immeubles, l'assiette de la TVA quand elle trouve à s'appliquer est constituée par la valeur de l'immeuble acquis en contrepartie de l'immeuble cédé, majorée éventuellement du montant de la soulte reçue (CGI, ann. III, art. 76-1) ou, conformément aux dispositions du b du 2 de l'article 266 par la valeur vénale réelle de l'immeuble cédé, si elle est supérieure à celle de l'immeuble reçu augmentée de la soulte.

Il convient donc d'examiner chaque livraison au regard de la situation des coéchangistes et de la nature de l'immeuble cédé. Il n'y a lieu de considérer ici que les échanges dans lesquels au moins une des deux livraisons (vente ou apport) est soumise à la taxe (que ce soit sur le prix total ou sur la marge).

Exemple : un promoteur A échange avec un particulier B un immeuble achevé depuis plus de cinq ans (sur la cession duquel il n'opte pas pour la taxation) pour une valeur de 100 000 €, contre un terrain à bâtir d'une valeur de 80 000 € complétée d'une soulte de 20 000 € . Aucune TVA n'est collectée par les deux coéchangistes.

106. *Echange d'un immeuble soumis à TVA contre un immeuble dont la cession est non imposable ou exonérée.*

Exemple : un assujetti A échange avec un autre assujetti B un immeuble achevé depuis plus de cinq ans (sur la cession duquel il n'opte pas pour la taxation), pour une valeur de 80 000 € complétée d'une soulte de 20 000 €, contre un terrain à bâtir d'une valeur de 100 000 € TTC. Dans l'hypothèse où la cession du terrain est imposable sur le prix total, la base d'imposition de la livraison effectuée par le vendeur B est égale au montant de toutes les sommes et valeurs reçues de la part de A à l'exception de la TVA elle-même, soit 83 612 €. Le fait que la TVA facturée dans l'acte soit déductible par A (pour un montant de 16 388 €) est sans incidence.

107. *Echange de deux immeubles dont les cessions respectives sont soumises à TVA*

Exemple : un assujetti A échange avec un autre assujetti B un immeuble neuf pour une valeur de 100 000 € contre un terrain à bâtir d'une valeur de 80 000 € TTC, complétée d'une soulte de 20 000 €. B ayant acquis le terrain sans droit à déduction pour un prix de 50 000 €, la cession se trouve être taxable sur la marge[49]. La base d'imposition de la livraison effectuée par A est égale au total de la soulte et du prix TTC du terrain reçus de la part de B à l'exception de la TVA elle-même, soit 83 612 €. Le fait que la TVA facturée réciproquement dans l'acte d'échange soit déductible respectivement par A (pour son montant de 4 916 €) et par B (pour son montant de 16 388 €) est sans incidence.

E. DATION EN PAIEMENT

108. En cas de dation en paiement, la TVA est exigible sur la valeur vénale, appréciée au jour de la livraison du terrain, des locaux faisant l'objet de la dation en paiement. Sous réserve de l'application de coefficients de correction destinés à tenir compte des conditions particulières de l'opération (tenant notamment à ses aléas propres et aux fluctuations du marché immobilier), cette valeur peut être déterminée par référence :

- soit au prix de vente actuel de locaux similaires situés dans un immeuble achevé ou en cours d'achèvement ;

- soit au prix de vente futur des locaux compris dans l'immeuble dont la construction est projetée.

Il est admis que soient soustraits de ces prix les coûts dont le constructeur établit qu'ils n'ont pas été exposés pour la livraison des locaux remis en dation (notamment frais financiers et de commercialisation).

[49] En l'espèce, (80 000 – 50 000) / 1,196 = 25 084 € (cf. **89.** ci-dessus), et 4 916 € de TVA.

Section 2 : Fait générateur et exigibilité

Sous-section 1 : Livraisons d'immeubles et cessions de droits

A. FAIT GENERATEUR

109. Le fait générateur de la TVA se produit au moment de la livraison du bien, c'est-à-dire au transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire (a du 1 de l'article 269), indépendamment du fait qu'un acte ait été ou non établi et présenté à la formalité.

La détermination du fait générateur peut ainsi être une question de fait, notamment dans le cas de vente d'immeuble à rénover où le fait de savoir si la livraison porte sur l'immeuble achevé après travaux ou s'il y a lieu de distinguer une livraison d'immeuble suivie d'une prestation de travaux immobiliers dépendra des contingences du contrat.

110. Le paiement du prix est sans incidence sur le fait générateur de la taxe. Il importe donc peu que le redevable ait été autorisé à acquitter la taxe au fur et à mesure des encaissements.

B. EXIGIBILITE

111. En règle générale, la taxe est exigible lors de la réalisation du fait générateur.

112. Toutefois, conformément au a bis du 2 de l'article 269, pour les livraisons d'immeubles à construire, la taxe est exigible lors de chaque versement des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux.

En cas de dation en paiement, dès lors que la livraison des locaux remis en dation relève d'un contrat portant sur un immeuble à construire, l'exigibilité de la taxe due à ce titre intervient à la livraison du terrain qui en constitue la contrepartie.

Sous-section 2 : Livraison à soi-même

113. En application de l'article 244 de l'annexe II au CGI, dans le mois qui suit la date du dépôt en mairie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux prévue par la réglementation relative au permis de construire, le redevable de la livraison à soi-même doit informer par un imprimé spécial (n° 940) l'administration des impôts de la date à laquelle est intervenu l'achèvement.

En effet, au sens de cette réglementation, l'achèvement s'entend du dépôt de la déclaration mentionnée à l'article L. 462-1 du code de l'urbanisme qui est réputé intervenir lorsque l'état d'avancement des travaux est tel qu'il permet une utilisation effective du bâtiment selon sa destination[50].

A. FAIT GENERATEUR

114. En vertu des dispositions du b du 1 de l'article 269, le fait générateur de l'imposition se produit, pour les livraisons à soi-même d'immeubles neufs, au moment de la livraison qui intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire.

---

[50] **Article L. 462-1** du code de l'urbanisme : « A l'achèvement des travaux de construction ou d'aménagement, une déclaration attestant cet achèvement et la conformité des travaux au permis délivré ou à la déclaration préalable est adressée à la mairie. »
Article R. 462-1 : « La déclaration attestant l'achèvement et la conformité des travaux est signée par le bénéficiaire du permis de construire ou d'aménager ou de la décision de non-opposition à la déclaration préalable ou par l'architecte ou l'agréé en architecture, dans le cas où ils ont dirigé les travaux.
« Elle est adressée par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal au maire de la commune ou déposée contre décharge à la mairie. Lorsque la commune est dotée des équipements répondant aux normes fixées par l'arrêté du ministre chargé de l'urbanisme prévu à l'article R. 423-49, la déclaration peut être adressée par courrier électronique… »

Quand bien même le redevable viendrait à manquer à ses obligations déclaratives à cet égard, le fait générateur de la LASM est réputé néanmoins intervenu dès lors que sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible la déclaration d'achèvement[51].

Ainsi, en règle générale, se confondent dans le temps l'achèvement de la construction, le dépôt de la déclaration requise en cette circonstance et le fait générateur de la livraison[52].

115. Dans le cas de la construction d'un groupe d'immeubles, la livraison à soi-même doit être réalisée au fur et à mesure de l'achèvement de chacun des immeubles[53].

116. Pour les livraisons à soi-même de travaux immobiliers visés au b du 1° du 3 du I de l'article 257 (opérations réalisées dans le cadre de la politique sociale et visées à l'article 278 sexies), le fait générateur intervient au moment de l'achèvement de l'ensemble des travaux, conformément aux dispositions du d du 1 de l'article 269.

S'agissant des livraisons à soi-même de travaux d'entretien effectués au cours d'un trimestre, le fait générateur de la taxe intervient au dernier jour de chaque trimestre.

117. S'agissant des travaux immobiliers qui concourent à la livraison à soi-même requise en application du 2° du 1 du II de l'article 257, le fait générateur intervient dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire au moment de l'affectation par le redevable aux besoins de son entreprise de l'immeuble transformé à raison des travaux engagés. En pratique, le résultat n'est pas différent de celui exposé ci-dessus pour les travaux mentionnés au d du 1 de l'article 269.

B. EXIGIBILITE

118. Selon le a du 2 de l'article 269, la TVA devient exigible lors de la réalisation du fait générateur, soit en principe, lors de la livraison.

119. Toutefois, lorsque la livraison à soi-même intervient sur le fondement du 2° du 1 du II de l'article 257, l'article 175 de l'annexe II au CGI dispose que l'exigibilité est reportée à la date de la première utilisation du bien.

Sous-section 3 : Bail à construction

120. Le fait générateur du bail à construction intervient dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire en l'espèce à la prise d'effet du bail.

121. Pour le bail à construction, le c bis du 2 de l'article 269 précise que l'exigibilité de la taxe intervient lors de la conclusion du bail s'agissant de la valeur du droit de reprise visée au 5 de l'article 266 et, s'il y a lieu, lors de l'encaissement pour les loyers.

Section 3 : Liquidation de la taxe

A. LIVRAISONS D'IMMEUBLES ET DE DROITS ASSIMILES

122. Le paiement de la TVA doit intervenir dans les délais impartis aux redevables pour le dépôt de leurs relevés n° 3310 CA 3, ainsi que de leur déclaration n° 941 (livraison à soi même en application du b du 2° du 3 du 1 du I de l'article 257) ou n° 942 (livraison réalisée en application du a du 2° du 3 du 1 du I du même article 257).

---

[51] **Article R. 600-3** du même code : « Sauf preuve contraire, la date de l'achèvement est celle de la réception de la déclaration d'achèvement mentionnée à l'article R. 462-1. »
Sur la notion d'achèvement des travaux, cf. CE 25 mars 1966, et 19 décembre 1979 n° 13224. Ainsi que Rép. min n° 14236 : JOAN Q, 10 août 1992. 3700. De fait, les travaux doivent être réputés achevés si la construction est complètement exécutée sur tous les points relevant du permis de construire, si elle est conforme avec les prescriptions de celui-ci et respecte la destination qui y est énoncée.

[52] Toutefois, dans le cas où le permis de construire et la déclaration d'achèvement subséquente ne porteraient que sur une construction qui ne serait utilisable pour aucun usage sauf à faire l'objet d'une déclaration d'achèvement ou de conformité complémentaire, il y aurait lieu de considérer qu'aucune livraison d'immeuble neuf n'est intervenue au sens du a du 1° du 3 du I de l'article 257 et que les conditions d'intervention du fait générateur de la livraison à soi-même ne sont pas réunies.

[53] **Article R. 462-2** du même code : « La déclaration précise si l'achèvement concerne la totalité ou une tranche des travaux. ».

123. Conformément aux dispositions de l'article 204 quater de l'annexe II au CGI, les opérations visées à l'article 257 du CGI sont exclues des modalités simplifiées de liquidation de la TVA.

B. LIVRAISONS A SOI-MEME

124. S'agissant des livraisons à soi-même d'immeubles neufs, l'article 270 prévoit que le constructeur dispose d'un délai qui court jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble pour liquider la taxe afférente à la livraison à soi-même sur sa déclaration de TVA.

125. La LASM n'est, toutefois, pas exigée lorsque l'immeuble a été vendu dans les deux ans qui suivent son achèvement (a du 1° du 3 du I de l'article 257).

Il est admis que les assujettis qui revendent l'immeuble dans la limite de la deuxième année qui suit la date d'achèvement soient dispensés de liquider la livraison à soi-même alors même que le fait générateur en est intervenu, et quand bien même ils connaîtraient complètement le prix de revient de l'immeuble cédé.

Pour autant, cette facilité ne fait pas obstacle, lorsque le redevable en a convenance, à ce qu'il liquide la LASM avant l'échéance du délai de deux ans alors même qu'il prévoirait de revendre l'immeuble dans ce délai.

Il est admis que les redevables qui relèvent du régime simplifié d'imposition mentionné à l'article 302 septies A liquident la LASM au plus tard sur la déclaration prévue au premier alinéa du 3 de l'article 287 qui est déposée la troisième année qui suit la date d'achèvement de l'immeuble. Il en va de même des redevables qui relèvent du régime simplifié agricole mentionné à l'article 298 bis et doivent liquider la LASM sur la déclaration prévue au 1° du I dudit article.

126. Des prorogations au délai fixé au point précédent peuvent être accordées par le directeur départemental ou le directeur régional des finances publiques sur demande motivée par l'impossibilité d'établir la base taxable définitive avant l'expiration du délai prévu au II de l'article 270 (article 245 de l'annexe II au CGI).

Cela étant, dès lors qu'est échu le terme prévu au II de l'article 270, la taxe exigible sur la livraison à soi-même visée au a) du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI doit en tout état de cause être acquittée préalablement à toute mutation intervenant avant l'expiration du délai prorogé sur la base des éléments connus à la date de cette mutation.

127. Par ailleurs, il doit être fait référence à la déclaration spéciale prévue par l'article 244 de l'annexe II au CGI (cf. **113.** ci-dessus) dans la déclaration de TVA sur laquelle est liquidé le montant de la livraison à soi-même. Cette mention qui précise la date du fait générateur et le montant de la livraison est opérée dans le *« cadre réservé à la correspondance »* de la déclaration de TVA.

Section 4 : Redevable

A. LIVRAISONS D'IMMEUBLES ET DE DROITS ASSIMILES

128. Aux termes du 1 de l'article 283, la taxe est due par le vendeur. Cette règle s'applique à toutes les opérations, qu'elles portent sur des immeubles, des fractions d'immeubles ou des droits sociaux. A cet égard, il y a lieu de rapporter les 4ème et 5ème tirets du § 4 de l'instruction 3 A-9-06 du 23 juin 2006.

129. Par exception, toutefois, le deuxième alinéa du 1 de l'article 283 prévoit que la taxe est due par l'acquéreur qui agit en tant qu'assujetti et dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque le cédant, lui-même assujetti, n'est pas établi en France. A cet égard, est présumé agir en tant qu'assujetti l'acquéreur qui fait mention dans l'acte du numéro sous lequel il est identifié.

B. LIVRAISONS A SOI-MEME

130. Le redevable de la taxe est la personne qui réalise l'opération imposable (article 283-1). Concrètement, il s'agit de la personne qui construit elle-même l'immeuble ou qui a confié la construction, pour son compte, à des tiers, autrement dit, dans la quasi-totalité des cas, le propriétaire de l'immeuble.

S'agissant de la livraison à soi-même requise en application du 2° du 1 du II de l'article 257, le redevable est l'assujetti qui affecte l'immeuble transformé aux besoins de son entreprise.

Section 5 : Obligations des redevables

131. Les redevables sont répartis en deux catégories en sorte de distinguer :

- d'une part, les assujettis qui doivent se faire prendre en charge par le service des impôts des entreprises (SIE) ;

- d'autre part, les non assujettis qui sont redevables de la TVA à raison soit de la cession d'un immeuble neuf lorsqu'ils avaient au préalable acquis l'immeuble cédé comme immeuble à construire et qui sont dispensés de cette prise en charge par le service des impôts, soit de la livraison à soi-même des logements mentionnés aux 9 ou 11 du I de l'article 278 sexies.

132. Les assujettis acquittent le montant de la taxe exigible sur leurs opérations imposables sur relevés n° 3310 CA 3 établis en un seul exemplaire dans les conditions habituelles en matière de TVA. De manière générale, les précisions de la présente section s'entendent de même des relevés n° 3517 CA 12 pour les redevables relevant d'un régime simplifié.

Les relevés n° 3310 CA 3 sont déposés mensuellement, ou trimestriellement si la taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 euros. Ils mentionnent l'ensemble des opérations effectuées au cours de la période considérée et font état, globalement, des droits à déduction ouverts pendant la même période.

Pour les livraisons à soi-même mentionnées au a du 1° du 3 du I de l'article 257, le redevable est tenu de déposer une déclaration spéciale (n° 940) au service des impôts dont il dépend dans le mois qui suit l'achèvement. Au moment de la liquidation de la taxe, il insère une mention particulière se référant à cette déclaration spéciale sur le relevé n° 3310 CA 3 (article 244 de l'annexe II au CGI).

133. Les opérations réalisées par les non assujettis et qui entrent dans le champ d'application de la TVA donnent lieu au dépôt d'une déclaration n° 942 : déclaration de mutation d'immeuble et d'une déclaration n° 943 : relevé des taxes déductibles et décompte du prix de revient (article 250 de l'annexe II au CGI).

Les déclarations n° 942 et, le cas échéant, l'annexe n° 943 doivent être déposées, en simple exemplaire, lors de la présentation à la formalité des actes constatant les opérations taxables.

Pour les livraisons à soi-même mentionnées au b du 2° du 3 du I de l'article 257, le redevable est tenu de déposer au service des impôts du lieu de situation de l'immeuble une déclaration particulière conforme au modèle fixé par l'administration (n° 941 et n° 943) dès qu'il dispose de tous les éléments d'information nécessaires à la liquidation de la taxe à la suite de l'achèvement (art. 244 de l'annexe II au CGI).

Sous-section 1 : Lieu d'imposition

134. Le lieu d'imposition des opérations visées à l'article 257 du CGI diffère selon les modalités de déclaration, et, le cas échéant, selon leur nature.

135. Il convient donc d'examiner successivement la situation des redevables acquittant l'impôt sur relevés n° 3310 CA 3 et celle des personnes non assujetties déposant des déclarations n° 942 et 943 pour leurs opérations imposables en application du a du 2° du 3 du I de l'article 257 ou n° 941 et 943 pour les livraisons à soi-même mentionnées au b du 2° du 3 du I du même article.

A. LIEU D'IMPOSITION DES REDEVABLES ACQUITTANT LA TVA SUR RELEVE N° 3310 CA 3

136. Les redevables acquittant la TVA sur relevés n° 3310 CA 3 doivent déposer leur déclaration au service des impôts des entreprises dont ces personnes relèvent pour le dépôt de leur déclaration de résultats. Ce principe appelle les précisions suivantes.

1. Entreprises individuelles et sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés

137. Conformément aux dispositions de l'article 38-IV de l'annexe III au CGI, les entreprises individuelles et sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés déposent leur déclaration de bénéfice et donc leurs relevés n° 3310 CA 3 au service dont relève :

- le lieu du siège de la direction de l'entreprise ;

- ou, à défaut, le lieu du principal établissement.

À cet égard, les règles pratiques suivantes doivent être retenues :

1° Par siège de la direction de l'entreprise, il faut entendre le lieu où sont prises les décisions concernant la gestion de l'entreprise et où sont éventuellement centralisés les résultats comptables ;

2° Lorsque le siège de la direction de l'entreprise n'a pas de réalité distincte du reste de l'entreprise, il convient de retenir comme lieu de souscription des relevés n° 3310 CA 3, le lieu où l'intéressé est déjà en compte.

Lorsque l'assujetti qui réalise une opération imposable portant sur un immeuble n'est pas établi en France et qu'il est néanmoins redevable (le deuxième alinéa du 1 de l'article 283 ne trouvant pas à s'appliquer parce que l'acquéreur ne dispose pas d'un numéro d'identification à la TVA en France), le relevé n° 3310 CA 3 est déposé à la DRESG.

138. Il est à noter que pour les commerçants, industriels ou artisans dont l'activité porte sur des opérations étrangères à la construction d'immeubles (exemple : un fabricant de produits alimentaires faisant occasionnellement construire une maison d'habitation), le lieu d'imposition est celui qui est indiqué sur leur déclaration de revenus, comme pour les particuliers.

2. Cas particulier des sociétés de construction vente relevant de l'impôt sur le revenu

139. En ce qui concerne ces sociétés, le IV de l'article 38 de l'annexe III au CCI apporte une exception aux principes énoncés ci-dessus. En effet, aux termes de cet article, les sociétés ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente et dont l'activité porte sur un seul immeuble ou groupe d'immeubles doivent accomplir leurs obligations déclaratives auprès du service des impôts du lieu de situation des constructions.

140. Toutefois, lorsqu'une société construit simultanément plusieurs immeubles, deux situations doivent être envisagées :

1° La société construit un groupe d'immeubles au sens de l'article 170 de l'annexe II au CGI, c'est-à-dire des immeubles dont la construction constitue une opération d'ensemble conformément à un plan masse faisant l'objet d'un accord préalable unique ou d'un permis de construire unique.

Dans cette hypothèse, la société adresse ses déclarations au service des impôts dans le ressort duquel est situé soit le bureau de commercialisation du groupe lorsqu'il est installé sur place soit, à défaut, la majeure partie des constructions ;

2° La société réalise simultanément des opérations de construction sur des immeubles ou groupes d'immeubles géographiquement dispersés.

Elle continue, dans ce cas, à souscrire ses déclarations au service des impôts du siège de la direction de l'entreprise ou, à défaut, du lieu du principal établissement.

3. Entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés

141. L'article 218 A dispose que l'impôt sur les sociétés est établi au lieu du principal établissement de la personne morale.

L'administration peut toutefois désigner comme lieu d'imposition :

- soit celui où est assurée la direction effective de la société ;
- soit celui de son siège social.

142. Dans la pratique, il convient dans tous les cas de s'en tenir au lieu retenu pour l'impôt sur les sociétés et de déposer les relevés n° 3310 CA 3 au service des impôts des entreprises dont dépend ce lieu.

143. L'imposition des personnes morales désignées au 2 de l'article 218 A qui exercent leur activité en France ou y possèdent des biens sans y avoir leur siège social, est établie au service des impôts des entreprises étrangères[54] (article 23 ter de l'annexe IV au CGI).

[54] (SIEE) rattaché à la DRESG, TSA 20011, 10 rue du Centre, 94465, NOISY-le-Grand Cedex.

4. Cas particulier des personnes morales non tenues de souscrire une déclaration de bénéfice

144. Les personnes morales non tenues de déposer des déclarations de bénéfice souscrivent leurs relevés auprès du service dont relève le lieu de leur siège social ou de leur principal établissement quel que soit le lieu de situation du ou des immeubles en cause. À cet égard, il convient éventuellement de considérer comme « principal établissement » le lieu où sont tenus et conservés les documents de nature à permettre le contrôle des relevés.

Il en va ainsi notamment des collectivités publiques qui sont amenées à réaliser, en agissant en tant qu'assujetties à la TVA, des opérations d'aménagement foncier ou de lotissement, alors qu'elles ne réalisent pas d'autres opérations imposables dans le cadre de leurs activités administratives.

B. LIEU D'IMPOSITION DES REDEVABLES N'ACQUITTANT PAS LA TVA SUR RELEVE N° 3310 CA 3

145. Conformément à l'article 250 de l'annexe II au CGI, les déclarations (n° 942 et, le cas échéant, n° 943) sont déposées et les droits versés au bureau compétent pour enregistrer l'acte de mutation. Ce bureau est la conservation des hypothèques si l'acte est soumis à la formalité fusionnée ou le service des impôts des entreprises (pôle enregistrement) dans le cas contraire.

Ainsi, sous réserve de ce qui suit, le lieu d'imposition à la TVA des mutations d'immeubles correspond au lieu de situation de ces immeubles. Cette situation ne concerne, de fait, que les redevables visés par les dispositions du a du 2° du 3 du I de l'article 257, c'est-à-dire les particuliers qui sont amenés à céder dans les cinq ans de son achèvement un immeuble bâti qu'ils ont acquis comme immeuble à construire. En revanche la déclaration de livraison à soi-même prévue au b des mêmes dispositions, qui permet aux accédants à la propriété dans certaines opérations de caractère social de bénéficier du remboursement de l'écart entre le taux normal supporté sur les dépenses de construction et le taux réduit applicable à la LASM, est souscrite auprès du service des impôts des entreprises du lieu de situation de l'immeuble.

146. Par exception, lorsqu'un acte concernant des immeubles ou droits immobiliers situés dans le ressort de plusieurs conservations des hypothèques est soumis à la formalité fusionnée, celle-ci est exécutée au bureau où la publicité est requise en premier lieu.

Ce bureau est l'un quelconque des bureaux intéressés, au choix du requérant. Il appartient alors à ce bureau de percevoir la totalité des droits et taxes exigibles sur l'acte de quelque nature qu'il soit : lorsqu'il s'agit de mutations soumises à la TVA, ce bureau est donc seul compétent pour recevoir les déclarations spéciales à cet impôt et pour encaisser les droits correspondants. La conservation choisie pour la perception de la taxe est désignée dans l'acte déposé en vue de l'accomplissement de la formalité de publicité foncière. L'information des autres conservations étant ainsi assurée, il n'y a pas lieu de délivrer de duplicata de quittance tel que prévu à l'article 1702 bis.

En revanche, le contrôle desdites déclarations reste confié à l'inspecteur du lieu de situation des immeubles.

Sous-section 2 : Détermination du service compétent

147. Le service compétent pour recevoir les déclarations relatives aux opérations réalisées et pour encaisser les droits est soit le service des impôts des entreprises dont dépend le redevable assujetti, soit la conservation des hypothèques, soit le pôle enregistrement du SIE de la situation des biens.

148. Le service des impôts des entreprises est compétent pour recevoir les relevés n° 3310 CA 3 et les déclarations de livraison à soi-même,

149. La conservation des hypothèques du lieu de la situation de l'immeuble est compétente lorsque le redevable n'est pas un assujetti et qu'il dépose une déclaration n 942 et n° 943 à l'appui de la réquisition à publier l'acte constatant l'opération taxable.

Le rôle des conservateurs est limité à la vérification en la forme des déclarations[55] et à l'encaissement de la taxe. Ils n'ont pas à intervenir dans le contrôle proprement dit ni, le cas échéant, dans la surveillance des déclarations définitives et le recouvrement de l'impôt qui peut être du à cette occasion. Ces tâches de contrôle et de surveillance sont assurées par les centres des finances publiques. Le recouvrement des compléments de droits et, le cas échéant, la réception des déclarations définitives sont confiées au service des impôts des entreprises du lieu de situation des biens.

[55] Cf. DB 7 A-4222 § 10.

150. Le pôle enregistrement du SIE est compétent pour toutes les opérations exclues de la formalité fusionnée (cessions de droits sociaux, mutations verbales ou sous-seing privé, décisions judiciaires). En Alsace Moselle, il reçoit les déclarations n° 942, sauf cas particulier (cf. I de l'article 250 de l'annexe III au code général des impôts)

Sous-section 3 : Contrôle des déclarations

151. Le contrôle des valeurs vénales appartient au service du lieu de situation des biens. Les services compétents pour assurer les autres contrôles sont :

- s'agissant des opérations déclarées sur relevés n° 3310 CA 3, le service chargé de la fiscalité professionnelle du lieu de déclaration et, éventuellement, les vérificateurs spécialisés ;

- s'agissant des opérations non déclarées sur relevé n° 3310 CA 3, le service chargé de la fiscalité immobilière du lieu de situation de l'immeuble.

CHAPITRE 3 : DROITS A DEDUCTION DE LA TVA

Section 1 : Précisions relatives à la TVA déductible

A. DEPENSES CONCOURANT A LA LIVRAISON A SOI-MEME D'UN IMMEUBLE NEUF OU TRANSFORME

152. La TVA qui a grevé les dépenses de construction d'un immeuble neuf (y compris l'acquisition ou l'aménagement du terrain) est intégralement déductible dans les conditions de droit commun, qu'il s'agisse de biens ou de prestations de services. En effet, dès lors que la construction est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, elle a vocation à être soumise à la LASM prévue au 1° du a du 3 du I de l'article 257 pour la totalité des éléments qui la composent. Le coefficient de déduction déterminé en application du I de l'article 206 de l'annexe II au code est donc en tout état de cause égal à l'unité.

Est sans incidence à cet égard la circonstance que le redevable soit susceptible d'être dispensé de liquider cette livraison à soi-même au cas où l'immeuble est vendu dans les deux ans qui suivent son achèvement. En effet, s'agissant nécessairement de la cession d'un immeuble qui n'est pas achevé depuis plus de cinq ans, l'opération serait par hypothèse taxable sur le prix total, justifiant la déduction des dépenses d'amont qui ont grevé les éléments de son prix. Et quoi qu'il en soit, le fait générateur de la LASM est alors intervenu, impliquant que l'administration des impôts en ait été informée par l'imprimé spécial prévu à l'article 244 de l'annexe II au CGI[56].

Toutefois, conformément au deuxième alinéa du 2 du I de l'article 271, lorsqu'une personne qui n'effectue que des opérations occasionnelles soumises à la taxe ne dispose pas, de ce fait, d'un numéro individuel d'identification à la TVA au sens de l'article 286 ter, le droit à déduction de la TVA qui aura grevé les dépenses de construction ne peut être exercé qu'au moment de la livraison à soi-même prévu au b du 1 de l'article 269. En tout état de cause, une telle identification lui sera délivrée, en effet, lors du dépôt de la déclaration spéciale (n° 940) prévue par l'article 244 de l'annexe II au CGI.

153. Il en va de même des dépenses d'amélioration et de transformation qui contribuent à la valorisation ou à la prolongation de la vie d'un immeuble affecté aux besoins de l'entreprise alors même qu'elles ne conduisent pas à la production d'un immeuble neuf : elles sont intégralement déductibles dans la mesure où elles doivent être soumises à une livraison à soi-même en application du 2° du 1 du II de l'article 257.

[56] Dès lors que cette déclaration vient formaliser l'intervention de cette livraison, les règles de péremption du droit à déduction ne trouvent pas à s'appliquer pour les dépenses qu'elle prend en compte, conformément aux dispositions du 2 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

B. DEDUCTION DE LA TVA LIQUIDEE LORS DE LA LIVRAISON A SOI-MEME

154. La TVA qui a grevé la livraison à soi-même, qu'elle soit opérée sur le fondement du 1° du 3 du I ou sur celui du 2° du 1 du II de l'article 257, est déductible dans les conditions de droit commun, en application des dispositions de l'article 206 de l'annexe II au CGI. A cet effet, la détermination des coefficients d'assujettissement et de taxation peut être conduite soit pour l'immeuble pris dans son ensemble, soit par fractions de l'immeuble dès lors que celles-ci sont identifiées au moment de l'affectation initiale des locaux[57]. Dans cette seconde hypothèse, la taxe afférente à l'ensemble de l'immeuble est ventilée entre ses différentes fractions selon tous critères de consistance ou d'affectation directe dont le redevable est en mesure de justifier.

Dès lors que l'immeuble (ou la fraction d'immeuble) est immobilisé, et sauf indication contraire quant à son affectation, il est réputé être utilisé pour la réalisation d'opérations imposables au sens du II de l'article 206 de l'annexe II au CGI et le coefficient d'assujettissement est alors égal à l'unité[58]. Quant au coefficient de taxation, il est déterminé selon que les opérations imposables auxquelles l'immeuble est utilisé ouvrent en tout, partie ou aucunement droit à déduction.

Ainsi, le coefficient de taxation, et par suite le coefficient de déduction, sont nuls si l'immeuble (ou la fraction d'immeuble) est loué en exonération de TVA.

155. Conformément au c du 1 du II de l'article 271, la taxe déductible en l'espèce est la taxe qui est acquittée par le redevable lors de la livraison à soi-même de l'immeuble construit ou transformé. Par conséquent, elle n'est déductible que dès lors que la LASM a effectivement été liquidée, la déduction s'opérant en règle générale par imputation sur la TVA collectée à ce titre.

S'agissant de la taxe afférente à la LASM visant la construction d'un immeuble neuf, la liquidation et la déduction correspondante peuvent être reportées jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit l'achèvement, ainsi que prévu au II de l'article 270. S'agissant de la taxe afférente à la LASM visant la transformation d'un immeuble (2° du 1 du II de l'article 257), la liquidation et la déduction doivent intervenir dès l'utilisation de l'immeuble transformé.

Dans l'un et l'autre cas, le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe devient exigible chez le redevable (cf. 2 du 1 du I de l'article 271), c'est-à-dire à l'achèvement de la construction pour la livraison d'un immeuble neuf, et lors de la première utilisation pour l'affectation d'un immeuble transformé aux besoins de l'entreprise. Le coefficient de déduction à prendre en compte est donc celui déterminé dans les conditions constatées à ce moment[59].

Une incertitude peut, toutefois, tenir à la méconnaissance au moment de la LASM du coefficient de taxation forfaitaire applicable dans les conditions décrites au 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI, c'est-à-dire quand l'immeuble est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction. Il en sera ainsi notamment pour la déduction de la taxe afférente aux travaux de transformation, voire de la taxe afférente à la construction d'un immeuble neuf si la LASM est anticipée bien avant le terme du délai prévu à l'article 270. Dans cette situation, il conviendra de prendre en compte provisoirement le dernier coefficient de taxation forfaitaire connu, sous réserve de la correction appropriée une fois définitivement établi le coefficient applicable[60].

C. DEDUCTIBILITE DE LA TVA SUR LA MARGE

156. La TVA liquidée en application des dispositions de l'article 268 peut être déduite dans les conditions de droit commun par l'acquéreur de l'immeuble dès lors, d'une part, qu'il utilise l'immeuble pour une activité économique ouvrant droit à déduction et, d'autre part, que le montant de la taxe est mentionné dans l'acte de vente valant facture et comportant l'ensemble des mentions requises par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

[57] Cf. le 2 du V de l'article 207 de l'annexe II au CGI.
[58] Pour l'application du 2ème alinéa de l'article 168 bis de la directive 2006/112/CE tel qu'il résulte de la directive 2009/162/UE du 22 décembre 2009, l'utilisation à des fins étrangères à l'entreprise de l'immeuble initialement entièrement affecté aux besoins de celle-ci est prise en compte en suivant les règles de régularisation de la taxe initialement déduite telles qu'elles sont fixées par l'article 207 de l'annexe II au CGI.
[59] Au cas où, à l'occasion d'un contrôle, est constaté un manquement au regard de la liquidation de la LASM, il y a lieu de limiter le rappel à hauteur de la fraction non déductible en application des règles ainsi précisées, à laquelle s'ajouteront les intérêts de retard et les pénalités calculées selon les dispositions de l'article 1788 A.
[60] Cf. BOI 3 D-1-07 du 9 mai 2007, n° 23.

D. DEDUCTION DE LA TAXE QUI A GREVE LES ELEMENTS DU PRIX DE CESSION D'UN IMMEUBLE

157. Conformément aux dispositions du 1 du I de l'article 271, la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une livraison d'immeuble elle-même soumise à la taxe est déductible dans les conditions de droit commun.

Ainsi, lorsqu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, la cession d'un terrain à bâtir ou celle d'un immeuble neuf, ainsi que celle d'un terrain non à bâtir ou encore celle d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans lorsqu'est exercée l'option prévue au 5 bis de l'article 260, ouvre un droit à déduction de la TVA qui a grevé les dépenses qui entretiennent un lien direct et immédiat avec cette cession[61].

158. Il en va ainsi des frais directement attachés à la livraison de l'immeuble. La taxe supportée à ce titre par le cédant est immédiatement déductible lorsque la vente ou l'apport concerne un terrain à bâtir ou un immeuble qui n'est pas achevé depuis plus de cinq ans dès lors que ces opérations sont imposables de plein droit. En revanche, lorsque la livraison concerne un terrain qui n'est pas à bâtir ou un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, l'opération étant exonérée de plein droit, la taxe qui a grevé les frais en cause est réputée non déductible et, s'il a lieu, ne peut être déduite qu'une fois effectivement exercée l'option dans les conditions prévues à l'article 201 quater de l'annexe II au CGI.

159. Entretiennent un lien direct et immédiat avec la cession d'un immeuble les dépenses dont le coût est incorporé dans le prix reçu en contrepartie de la part du cessionnaire. A défaut que de telles dépenses puissent être répercutées dans le prix d'une ou plusieurs opérations particulières en aval, elles sont normalement incorporées dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre plus général de ses activités économiques.

Ainsi, lorsque la cession d'un immeuble n'est pas soumise à la TVA (soit qu'elle ait un caractère purement patrimonial, soit qu'elle s'opère en exonération de TVA) et que les frais de la cession constituent un élément de son prix, la taxe supportée à ce titre par le cédant n'est pas déductible. En revanche, la taxe peut être déductible à raison des frais généraux de l'entreprise lorsque le redevable est en mesure d'établir que dans les circonstances propres à cette cession et à son activité, tenant par exemple à la rigidité du marché ou à la diversité et la fréquence des mutations qu'il réalise, les frais de cession sont normalement intégrés dans les charges courantes. L'existence de données de comptabilité analytique allant dans ce sens représente un élément significatif d'appréciation à cet égard[62].

160. De même, lorsque des travaux non immobilisés et régulièrement comptabilisés en classe 6 ont été réalisés sur un immeuble affecté, antérieurement à sa cession soumise à la TVA, à une activité économique n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA (par exemple une location exonérée ou une activité de formation professionnelle), il convient d'examiner si au moment de leur réalisation ces dépenses ont été engagées à raison de l'utilisation de l'immeuble ou en vue de sa cession. Si le redevable est en mesure d'établir que les dépenses entretiennent un lien direct et immédiat avec la cession, la taxe est déductible sans délai lorsque la cession doit intervenir dans les cinq ans de l'achèvement de l'immeuble, ou seulement lors de l'exercice de l'option s'agissant d'un immeuble de plus de cinq ans[63].

Section 2 : Règles particulières de régularisation

161. Lorsque l'immeuble construit ou transformé est immobilisé, la taxe afférente à la LASM est susceptible de faire l'objet d'une régularisation pendant une période de vingt années dont celle au cours de laquelle l'immeuble neuf ou sa transformation ont été achevés. Il en va de même lorsqu'un immeuble immobilisé a été acquis et que cette acquisition a supporté la TVA et a ouvert droit à déduction, situation qui peut se rencontrer bien au delà de la date d'achèvement dans l'hypothèse où la taxe résulte de ce que le cédant a exercé l'option prévue au 5 bis de l'article 260[64].

Ainsi, chaque année durant les vingt années qui suivent, l'assujetti qui eu droit à la déduction doit opérer dans les conditions décrites au II de l'article 207 de l'annexe II au CGI une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation initiaux, d'autre part, est supérieure à un dixième.

---

[61] Est sans incidence sur ce droit à déduction la circonstance que la cession puisse être taxée sur la marge en application de l'article 268.

[62] Sur les principes, voir CJCE, affaire C-29/08, « AB SKF », 29 octobre 2009.

[63] Dans une telle situation, les règles de péremption du droit à déduction ne trouvent pas à s'appliquer conformément aux dispositions du 2 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

[64] Dans le cas d'une acquisition réalisée dans le cadre d'un contrat d'immeuble à construire, la période de régularisation commence à courir à compter, non de la signature du contrat , mais de la livraison.

162. Lorsque la liquidation de la LASM visant la construction d'un immeuble neuf et la déduction correspondante ont été reportées au terme de la deuxième année qui suit l'achèvement (voire plus tardivement quand des prorogations ont été accordées en application de l'article 245 de l'annexe II au CGI), le délai de régularisation prévu au 1 du II de l'article 206 de l'annexe II au CGI a néanmoins commencé à courir depuis l'achèvement. Il pourra donc y avoir lieu à des régularisations rétroactives, couvrant la période qui a couru entre l'achèvement en année N et la liquidation jusqu'en N + 2 (voire au delà), et prenant en compte la différence éventuelle entre les coefficients d'assujettissement et de taxation applicables à la déduction lors de l'intervention de la LASM et ceux définitivement constatés pour ces années N à N + 2 (voire au-delà).

163. Lorsque l'immeuble construit, transformé ou acquis est immobilisé, outre les régularisations annuelles décrites au **161.** ci-dessus, sa cession ultérieure est susceptible de donner lieu à une régularisation complémentaire de la TVA liquidée lors de la LASM ou supportée lors de l'acquisition conformément aux dispositions des 1° et 2° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, dès lors que cette cession intervient avant le terme de la dix neuvième année qui suit la LASM ou l'acquisition :

- ainsi, lorsque l'immeuble était affecté à une activité économique ouvrant droit à déduction, la taxe afférente à la LASM ou à l'acquisition qui a été initialement déduite par le redevable n'est pas remise en cause lorsque la cession ou l'apport sont soumis à la TVA[65]. Inversement, si la mutation est exonérée (notamment à défaut d'exercice de l'option s'agissant d'un immeuble ancien), la taxe déduite donnera lieu à un reversement à raison des années restant à courir au delà de l'année en cours jusqu'au terme de la période de régularisation ;

- lorsque le cédant n'avait pas affecté l'immeuble à une activité économique ouvrant droit à déduction (par exemple en l'utilisant pour une location exonérée), la taxe afférente à l'acquisition, à la construction ou à des travaux de transformation n'était pas déductible au moment de leur réalisation (soit un coefficient de déduction initial nul). Elle donnera donc lieu, dans les mêmes conditions, à une régularisation positive si la mutation est soumise à la TVA (éventuellement sur la marge s'agissant de travaux de transformation sur un immeuble acquis sans droit à déduction) ;

- la même analyse trouve à s'appliquer lorsque l'immeuble était affecté à un usage mixte (le coefficient de déduction initial étant compris entre zéro et l'unité), sous forme d'une régularisation complémentaire dans un sens ou l'autre.

164. Ces dispositions sont applicables que l'immeuble soit affecté à l'habitation ou à une autre activité économique.

Exemple : un assujetti A acquiert en N un ensemble immobilier à usage mixte de bureaux (rez-de-chaussée) et habitation (deux étages de même surface) dont le cédant a soumis la vente à la TVA, liquidée sur la marge. A procède à des travaux de rénovation légère et immobilise l'ensemble. Il loue le rez-de-chaussée en TVA à un professionnel déducteur, se réserve le premier étage pour un usage privé et loue le second en exonération à usage de logement. La TVA supportée sur l'acquisition et les travaux est déduite globalement pour un tiers, à raison d'un coefficient d'assujettissement des deux tiers et d'un coefficient de taxation forfaitaire de moitié.

En N + 8, le propriétaire A cède l'ensemble, en optant pour la taxation de la vente du seul rez-de-chaussée. Il y a lieu d'admettre que la taxe initiale a grevé pour un tiers le prix d'acquisition du rez-de-chaussée, et pour deux tiers celui du second lot. Les deux tiers de la première fraction afférente au rez-de-chaussée qui n'ont pas bénéficié de déduction à l'origine (soit 2/9èmes de la taxe totale) peuvent donner lieu à une régularisation positive à hauteur de 11/20èmes. Inversement le tiers de la seconde fraction de taxe initiale afférente aux étages qui a bénéficié d'une déduction à l'origine (soit encore 2/9èmes de la taxe totale) doit faire l'objet d'un reversement dans la même proportion de 11/20èmes. D'où une régularisation globalement nulle[66].

165. Ces dispositions sont applicables à l'identique aux collectivités locales selon que les cessions qu'elles réalisent s'inscrivent dans le cadre d'une activité économique d'aménageur ou, inversement, dans celui de la gestion de leur patrimoine (cf. **15.** à **17.** supra).

166. Lorsque la propriété d'un immeuble donne lieu à un démembrement en raison de la cession à un tiers de l'usufruit ou de la nue propriété, la nue-propriété doit être regardée comme n'étant pas affectée à une activité économique imposable. Cette situation est exclusive de l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente à la valeur de ce droit.

---

[65] Idem en cas de transfert entre secteurs d'activité constitués en application de l'article 209 de l'annexe II au CGI. Lorsque la cession ou l'apport sont soumis à la TVA sur la marge s'agissant d'un immeuble dont l'acquisition n'a pas ouvert droit à déduction, il en va de même de la TVA afférente à la LASM qui a pu suivre d'éventuels travaux de transformation.

[66] Le résultat aurait été identique si, dès l'origine, chaque niveau avait l'objet d'un traitement propre : déduction intégrale sans régularisation pour le rez-de-chaussée, aucune déduction sans plus de régularisation pour chaque étage.

Toutefois, lorsque ce droit réel constitue une immobilisation chez son propriétaire de même que l'usufruit pour son bénéficiaire, il y lieu d'admettre que dans des conditions analogues à celles prévues au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, le nu-propriétaire puisse transmettre le droit à déduction dont il est privé au bénéfice de l'usufruitier dès lors que ce dernier utilise le bien pour des opérations ouvrant droit à déduction.

En outre, dès lors qu'elle intervient dans le délai de vingt années comprenant celle au cours de laquelle la taxe a été supportée par le nu-propriétaire, la réunion dans les mains de celui-ci de la pleine propriété par suite de l'extinction de l'usufruit peut donner lieu à une régularisation positive de la taxe d'amont dans les conditions précisées au 4° du 1 du III de l'article 207 précité si l'immeuble est alors utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction.

- Dans une première situation où le démembrement résulte de la cession de l'usufruit, la taxe supportée par le nu-propriétaire est celle afférente à la différence entre le prix d'acquisition de l'immeuble ou le montant de la LASM lors de son achèvement et le prix auquel est cédé l'usufruit :

- c'est ainsi que si ce démembrement intervient dès l'exercice initial du droit à déduction, le coefficient d'assujettissement retenu à cet effet sera égal à la proportion du prix de cession de l'usufruit rapporté à la valeur de l'immeuble ;

- et si le démembrement intervient ultérieurement, dès lors que l'acquisition ou la LASM ont initialement ouvert droit à déduction, la part de la taxe initialement déduite afférente à la nue-propriété donnera lieu à une régularisation liquidée dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire à proportion du nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de vingt années prévue au 3 du II du même article 207.

Quant à la part afférente à l'usufruit, sous réserve du bénéfice des dispositions de l'article 257 bis, elle sera assortie d'un coefficient de taxation nul ou égal à l'unité selon les circonstances de la cession, dans les conditions des 1° et 2° du III du même article 207.

Dès lors, l'usufruitier pourra, en fonction de son activité propre, exercer son droit à déduction dans les conditions prévues au II de l'article 206 précité, tant sur la taxe ayant éventuellement grevé le prix de l'usufruit, que s'il y a lieu sur le montant de taxe déductible mentionné sur l'attestation délivrée par le cédant au titre de la taxe afférente à la nue-propriété non déduite ou régularisée par celui-ci.

A son tour, toutefois, l'usufruitier devra régulariser la taxe ainsi déduite si l'usufruit s'éteint avant le terme de vingt années comprenant celle au cours de laquelle il aura exercé son droit à déduction. Symétriquement, si cet événement intervient dans le propre délai de vingt ans du nu-propriétaire depuis son acquisition (ou sa LASM) et que les conditions en sont réunies, celui-ci pourra bénéficier d'une régularisation à raison de la TVA ayant alors grevé le prix de l'immeuble et à proportion du nombre d'années restant à courir.

Exemple 1 : un immeuble a été construit ou acquis neuf par un investisseur pour une valeur HT de 1 000, et l'usufruit en est immédiatement cédé pour une durée de quinze ans et un prix de 800, soumis de plein droit à la TVA (soit 156,8 en sus). Le coefficient de déduction s'établit donc à 0,8, mais le propriétaire remet au cessionnaire une attestation de taxe non déduite pour un montant de 39,2 (200 x 0,196). Dès lors que l'usufruitier immobilise le bien aux fins d'une activité ouvrant droit à déduction, il pourra déduire l'ensemble de la TVA d'amont (soit 156,8 + 39,2 = 196), à charge pour lui de supporter une régularisation pour les quatre années restant à courir à l'extinction de son droit (pour un montant de 196 x 4 / 20 = 39,2). L'investisseur initial ayant recouvré la pleine propriété de l'immeuble pourra à son tour, s'il l'utilise dans les mêmes conditions, bénéficier d'une régularisation positive à raison de la même durée résiduelle et pour le même montant[67].

- Dans la situation inverse où le propriétaire est amené à céder la nue-propriété en conservant l'usufruit de l'immeuble pour en continuer l'exploitation, les mêmes règles en matière de déduction et de régularisation trouveront à s'appliquer au montant de la cession de la nue-propriété, en tenant compte de l'usage auquel est affecté l'immeuble et du régime de taxation appliqué à la cession.

[67] Hypothèse complémentaire : l'usufruitier a réalisé des travaux de valorisation de l'immeuble dans les conditions du 2° du 1 du II de l'article 257. Si l'extinction de l'usufruit s'accompagne de la transmission au nu-propriétaire de l'universalité de biens attachée à l'usufruit, les dispositions de l'article 257 bis trouveront à s'appliquer à la taxe qui aura grevé ces travaux. A défaut, l'usufruitier serait fondé à transmettre au nu-propriétaire le droit à déduction correspondant au quantum de TVA régularisé à ce titre, dans les conditions mentionnées au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

Si la cession de la nue-propriété donne lieu à taxation (de plein droit ou sur option), le nouveau nu-propriétaire ne pourra exercer aucun droit à déduction de la taxe qui aura grevé son acquisition, s'agissant d'un bien incorporel qu'il n'utilise pas pour la réalisation d'opérations imposables. Mais il pourra, si les conditions en sont réunies, délivrer à l'exploitant de l'usufruit une attestation permettant à ce dernier de déduire la TVA correspondante. Lors de l'extinction de l'usufruit, la taxe déduite par son bénéficiaire fera s'il y a lieu l'objet d'une régularisation en tenant compte du délai propre à chacune de ses fractions. De même, symétriquement, pour le plein propriétaire.

Exemple 2 : un immeuble construit pour la même valeur que dans l'exemple 1 est immédiatement affecté à une location exonérée, si bien que le coefficient de déduction initial est nul. La quatrième année suivant l'achèvement, le constructeur cède la nue-propriété pour un prix de 600 en conservant l'usufruit pour dix ans afin d'en poursuivre l'exploitation dans les mêmes conditions : aucun droit à déduction ne peut donc lui être utilement transféré par le nouveau nu-propriétaire.

Mais la cession étant soumise de plein droit à la TVA (pour 600 x 0,196 = 117,6), l'opération ouvre néanmoins droit chez le cédant à une régularisation de la taxe qui n'a pu être déduite à l'origine, liquidée à raison de la fraction ainsi imposée et des 15 années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation (soit 196 / 20 x 0,6 x 15 = 88,2). De son côté, le cessionnaire qui n'a pu déduire la taxe qui a grevé son acquisition de la nue-propriété pourra, s'il affecte l'immeuble à une activité ouvrant droit à déduction lorsqu'il en récupère la pleine propriété, bénéficier d'une régularisation positive de cette même taxe en proportion des 10 années restant à courir au regard du délai qui lui est propre (soit 117,6 / 20 x 10 = 58,8)[68].

A. IMMEUBLES LOUES EN CREDIT BAIL

167. Aux termes du 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, les opérations de crédit-bail immobilier sont définies comme : « Les opérations par lesquelles une entreprise donne en location des biens immobiliers à usage professionnel, achetés par elle ou construits pour son compte, lorsque ces opérations, quelle que soit leur qualification, permettent aux locataires de devenir propriétaires de tout ou partie des biens loués, au plus tard à l'expiration du bail, soit par cession en exécution d'une promesse unilatérale de vente, soit par acquisition directe ou indirecte des droits de propriété du terrain sur lequel ont été édifiés le ou les immeubles loués, soit par transfert de plein droit de la propriété des constructions édifiées sur le terrain appartenant audit locataire. »

Les immeubles ainsi donnés en location sont normalement immobilisés par le crédit-bailleur qui a supporté le coût de la TVA sur l'acquisition ou sur la livraison à soi-même de la construction, et qui a pu ou non exercer son droit à déduction selon que les loyers sont ou non soumis à la TVA conformément aux dispositions de l'article 261 D et du 2° de l'article 260. Pendant la durée du bail, la taxe initiale ainsi supportée peut dans la limite de la période de vingt ans définie au 3 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI donner lieu à régularisations annuelles en cas de modification du régime appliqué aux loyers, ainsi éventuellement qu'à une régularisation complémentaire lors de la levée d'option par le crédit preneur exercée au terme du contrat ou de manière anticipée.

168. Le 3 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI précise que pour ces opérations de crédit-bail, la période de régularisation est ramenée au nombre d'années qui courent jusqu'à l'échéance du contrat (arrondi à l'entier supérieur) si ce nombre est inférieur à vingt. Le quantum de régularisation annuelle défini au 2 du II du même article, lequel sert aussi de support en cas de régularisation complémentaire prévue au III, est donc ajusté en proportion inverse de cette durée corrigée.

Lorsque la durée du contrat est inférieure à vingt ans, cette disposition permet de prendre en compte la faculté de taxation dont dispose le crédit-bailleur y compris au delà des cinq années qui suivent l'achèvement de l'immeuble en cas de levée de son option d'achat par le crédit preneur au terme de ce contrat, alors que le prix de cette option est ordinairement négligeable. Du fait de l'exercice de cette faculté de taxation, en effet, aucune régularisation négative n'est due au titre du 1° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI lorsque les loyers ont été soumis à la TVA et que, par suite, la taxe initiale a été déduite[69]. De même, aucune régularisation positive de la taxe initiale ne trouvera à s'appliquer au titre du 2° du 1 du même III lorsque les loyers n'ont pas été soumis à la TVA.

Dans la même hypothèse, les obligations de régularisation sont ajustées en proportion de la durée restant à courir jusqu'au terme du contrat en cas de levée de l'option opérée de manière anticipée.

[68] Sans préjudice de l'application des dispositions exposées dans la note précédente pour le cas où des travaux auraient été réalisés sur l'immeuble pendant son exploitation en usufruit.

[69] Auquel cas, il n'y a pas lieu à mise en œuvre de la procédure de transfert du droit à déduction prévue au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

169. Exemple 1 : pour un contrat de crédit bail d'une durée de quinze ans, la période de régularisation sera ramenée de vingt ans à quinze années et les régularisations s'opèreront par quinzième. Soit un crédit bail de 1 M€ TTC au taux de 5 % assorti d'une valeur résiduelle de 1 €. Les mensualités, de 7 818,35 € TTC payables en début de mois, sont soumises à la TVA (1 281 € chaque mois). Au terme du contrat, aucune régularisation n'est due sur les 163 880 € de TVA qui ont été déduits à l'origine, que le prix de levée de l'option soit soumis ou non à la taxe. Il en serait de même si, les loyers n'ayant pas été imposés, aucune déduction n'était intervenue à l'origine, ce quand bien même le prix symbolique de levée de l'option serait néanmoins soumis à la TVA.

Exemple 2 : soit le même contrat, dans la seconde hypothèse où les loyers ne sont pas soumis à la TVA si bien qu'aucune déduction n'est opérée à l'origine. L'option est levée au terme du 12ème anniversaire pour un montant de 261 300 €. Si les parties convenaient de soumettre ce prix à la TVA, une régularisation positive des 163 880 € de taxe non déduite à l'origine pourrait être opérée, à raison de l'année courante (selon les dispositions du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI) et des deux années restant civiles à courir jusqu'au terme de la période de régularisation (selon les dispositions du III du même article) et à hauteur de 10 925 € par année.

170. Dans le cas où un avenant conduit à modifier la durée du contrat (qu'il s'agisse d'un raccourcissement ou d'une prorogation), il y a lieu d'ajuster en conséquence les modalités de régularisation pour appliquer les dispositions du 3 du II de l'article 207 précité de l'annexe II au CGI sur la base de la nouvelle durée. Une correction globale devra être opérée à due concurrence sur la déclaration CA3 qui suit la prise d'effet d'un tel avenant.

Dans la même logique, lorsque des travaux réalisés en cours de contrat par le bailleur donnent lieu à immobilisation, le dispositif de régularisation afférent à la taxe ayant grevé ces travaux sera ajusté sur la durée restant à courir jusqu'au terme du contrat, indépendamment de celui applicable aux dépenses d'origine.

171. Il est précisé que, conformément à la jurisprudence communautaire[70], les cessions par une société de crédit-bail des immeubles qu'elle détient dans le cadre de son activité n'ont pas le caractère de cession de biens d'investissement au sens du a du 3° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI dès lors que ces opérations font partie intégrante des activités économiques habituelles de cette société. Que la levée d'option des contrats intervienne à l'échéance ou de manière anticipée, il y a donc lieu de prendre en compte le montant brut des cessions au dénominateur du rapport mentionné au 1° du 1 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI, les mêmes sommes étant (ou non) prises en compte au numérateur selon que le crédit-bailleur est amené (ou non) à les soumettre à la TVA[71].

B. IMMEUBLES CONSERVES EN STOCK OU EN ATTENTE DE CESSION

172. La directive TVA prévoit que les Etats membres peuvent définir les biens d'investissement pour l'application des dispositions relatives à la régularisation de la TVA qui a initialement grevé de tels biens. Le 3 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI précise ainsi qu'à cet effet les immeubles ou fractions d'immeuble conservés en stock sont considérés comme immobilisés lorsqu'ils sont utilisés pendant plus d'un an pour une opération relevant d'une activité économique au delà de la deuxième année qui suit l'achèvement[72].

173. Un immeuble conservé en stock parce qu'il a vocation à être cédé à plus ou moins court terme doit être considéré comme utilisé en vue de cette livraison. Nonobstant le 2 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI, cette qualification ouvre un droit à déduction immédiat de la taxe ayant grevé les dépenses engagées initialement, qu'il s'agisse de la construction ou de l'acquisition. Cette situation n'a pas à être remise en cause tant que l'immeuble, ou la fraction d'immeuble considérée, n'est affecté à aucune utilisation.

[70] CJCE C-98/07, « Nordania Finans A/S », 6 mars 2008.

[71] En revanche, cette jurisprudence n'est pas applicable lorsqu'une mutation est réalisée sous couvert de l'article 257 bis, dès lors qu'il y a lieu de réputer qu'aucune livraison n'intervient à cette occasion. Pour autant, le cessionnaire continuant la personne du cédant, les dispositions résultant du 3 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI lui sont applicables à ce titre.

[72] Cette assimilation ne vaut que pour l'application du II et des 1° et 2° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI: Il n'y a donc pas lieu de faire abstraction des immeubles ainsi conservés en stock pour la détermination du coefficient de taxation forfaitaire à raison des « cessions de biens d'investissements corporels » visées au a du 3° du III de l'article 206 de la même annexe.

Dans l'attente d'une cession, toutefois, l'immeuble peut, en tout ou partie, se prêter à diverses utilisations :

- si cet usage consiste en une activité ou une opération située hors du champ de la TVA, il y a lieu de procéder sans délai au reversement de la taxe déduite en amont, conformément aux dispositions du VI de l'article 207 de l'annexe II au CGI[73] ;

- à l'inverse, la déduction d'amont doit demeurer acquise tant que cet usage consiste exclusivement en une activité ou une opération imposable et ouvrant droit à déduction. Le traitement sera donc identique à ce qu'il serait si l'immeuble (ou la fraction d'immeuble) était immobilisé, sans qu'il y ait lieu à régularisation lorsque cette situation se poursuit au delà des cinq ans de l'achèvement bien que la cession potentielle passe alors sous un régime d'exonération de droit commun, la taxation n'étant qu'une simple option ;

- enfin, lorsque l'immeuble (ou la fraction d'immeuble) est utilisé pour une activité ou une opération placée dans le champ de la TVA mais qui n'ouvre pas droit à déduction (par exemple une location exonérée), il convient que l'investissement immobilier supporte des régularisations de la taxe déduite comparables à celles qui devraient intervenir s'il était immobilisé, sous réserve néanmoins que cette situation tende à se prolonger.

174. L'assimilation à une immobilisation de l'immeuble (ou de la fraction d'immeuble) conservé en stock ne trouve donc à s'appliquer qu'à partir du moment où deux conditions sont réunies :

- l'échéance de la deuxième année suivant l'achèvement prévue au II de l'article 270 est dépassée ;

- l'usage, en tout ou partie, pour une opération relevant d'une activité économique s'est prolongé plus d'un an au delà de cette même échéance. En tout état de cause, il n'y a donc pas lieu de prendre en compte un tel usage pour la durée qui se serait écoulée, le cas échéant, antérieurement au 31 décembre de l'année N + 2 consécutive à l'achèvement de l'immeuble.

En pratique, il s'ensuit que l'assimilation à un bien immobilisé ne peut prendre effet au plus tôt qu'au début de l'année N + 4 suivant l'achèvement. Mais une fois constatée, cette qualification demeure acquise quand bien même il serait mis fin à la situation qui l'a justifiée. La période de régularisation prévue au 3 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI est ainsi décomptée à partir de l'année où l'assimilation a été constatée.

175. Durant cette période, les deux types de régularisations de la TVA déduite à l'origine sont susceptibles d'intervenir, tels que prévus au même article :

- régularisation annuelle par vingtième quand le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année se trouve être inférieur à 0,9[74] ;

- régularisation complémentaire en proportion du nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation, lorsque le bien vient à être cédé sans que l'opération soit soumise à la TVA.

Exemple : soit, au cours de l'année N, l'achèvement par un promoteur d'un immeuble « en blanc » comportant quatre niveaux dont les coûts sont réputés comparables. Un an plus tard, à défaut d'avoir pu commencer la commercialisation, le promoteur parvient à louer le rez-de-chaussée en exonération de TVA et cette situation se prolonge. La LASM est régulièrement autoliquidée au 31 décembre de l'année N + 2, et la taxe correspondante simultanément déduite. La fraction de l'immeuble ainsi utilisée pour une activité économique n'ouvrant pas droit à déduction sera considérée comme immobilisée à compter du 2 janvier de l'année N + 4 (« pendant plus d'un an… au-delà de l'échéance.. » de la LASM »). Tant que cette situation perdure, chaque année avant le 25 avril de l'année suivante, le promoteur sera redevable d'une régularisation égale au vingtième du quart de la taxe appliquée sur la LASM et originellement déduite. A supposer que la totalité de l'immeuble soit finalement cédée en N + 6 sans que l'opération soit soumise à la TVA, une régularisation complémentaire de la taxe originellement déduite sera aussitôt due en proportion des 17 années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation commencée en N + 4.

176. Par parallélisme avec un immeuble conservé en stock dans l'attente de sa vente, lorsqu'un immeuble (ou une fraction d'immeuble) immobilisé ou assimilé cesse d'être affecté à une utilisation concrète, il convient de considérer qu'il est affecté en vue d'une cession potentielle et d'admettre que le coefficient de déduction est à ce titre égal à l'unité. Aucune régularisation annuelle par vingtième n'est donc requise pour la période correspondante, quand bien même n'interviendrait finalement aucune cession soumise à la taxe.

[73] Dans l'hypothèse où cette affectation étrangère aux besoins de l'entreprise ne concerne qu'une fraction de l'immeuble, il convient de procéder à une livraison à soi-même sur le fondement du 1° du 1 du II de l'article 257 et en proportion de l'importance relative de la fraction concernée.

[74] Par hypothèse, les coefficients d'assujettissement et de taxation de référence tels que visés au 4 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI sont égaux à l'unité dès lors que l'immeuble ou la fraction d'immeuble concernés ont intégralement donné lieu à déduction de la TVA d'amont.

177. Lorsqu'un immeuble est acquis en TVA, l'assimilation à un bien immobilisé est applicable si le cessionnaire le conserve en stock en vue de la revente après avoir déduit la taxe supportée sur l'acquisition et que, dans l'attente, il l'utilise en tout ou partie pour une activité économique. Cette assimilation prend (ou reprend éventuellement) son effet au delà d'une année d'une telle utilisation, sous réserve comme analysé ci-dessus du délai de quatre ans suivant l'achèvement de l'immeuble.

Il en va de même lorsque des immeubles en stock sont cédés au titre de l'actif circulant d'une transmission totale ou partielle de biens, s'agissant notamment d'une activité d'achat revente immobilière, dès lors que le cessionnaire continue la personne du cédant (art 257 bis).

C. REVENTE PAR UN PARTICULIER D'UN IMMEUBLE ACQUIS COMME IMMEUBLE A CONSTRUIRE

178. En application du a du 2° du 3 du I de l'article 257, les personnes qui hors d'une activité économique cèdent un immeuble neuf qu'elles ont acquis comme immeuble à construire ne sont assujetties à la TVA qu'au titre de cette cession (cf. **61.** supra).

Conformément aux dispositions du 2 du I de l'article 271, ces personnes « qui effectuent des opérations occasionnelles soumises à la TVA n'exercent le droit à déduction qu'au moment de la livraison ». Ainsi, un particulier qui acquiert un immeuble en l'état futur d'achèvement (VEFA) et ne l'utilise que dans un cadre privé ne bénéficie d'un droit à déduction qu'à l'occasion de la revente si celle-ci intervient dans les cinq ans de l'achèvement. Sous réserve que cette taxe ait été mentionnée dans les appels de fonds, la déduction porte alors sur l'intégralité de la taxe supportée lors de l'acquisition initiale, ainsi que celle qui aurait grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix de la cession (notamment d'éventuelles dépenses d'amélioration durable de l'immeuble)[75].

179. En revanche, lorsqu'un particulier qui agit comme un assujetti cède dans le délai de cinq ans suivant son achèvement un immeuble qu'il a acquis comme immeuble à construire et loué en exonération de TVA, il doit procéder aux régularisations résultant de l'application du 3 du IV de l'article 207 III de l'annexe II au CGI, à l'identique des autres professionnels avec lesquels il est placé en situation de concurrence.

Section 3: Transfert des droits à déduction

180. La procédure de transfert du droit à déduction prévue au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI demeure d'application lorsqu'un immeuble est cédé ou apporté entre deux assujettis pour lesquels ce bien constitue une immobilisation sans que la mutation soit soumise à la TVA. S'agissant par hypothèse d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, le même objectif visant à éviter une rémanence de la taxe régularisable chez le cédant peut être obtenu par l'exercice de l'option prévue au 5° bis de l'article 260, sauf que le montant déductible chez le cessionnaire (sous réserve de l'ouverture d'une nouvelle période de régularisation éventuelle sur vingt années) sera celui de la taxe appliquée sur le prix de cession au lieu de celui défini dans les conditions du 3 du III de l'article 207 précité de l'annexe II au CGI.

En outre, l'exercice de l'option permet d'éviter une rémanence de taxe déductible lorsque l'immeuble transmis d'un assujetti à l'autre demeure comptabilisé en stock, situation qui fait normalement obstacle à la mise en œuvre de la procédure de transfert du droit à déduction. Celle-ci trouve, toutefois, à s'appliquer dès lors que l'immeuble en stock a fait l'objet de l'assimilation à une immobilisation prévue au 3 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

Exemple : au terme d'un contrat de bail à construction ou de bail emphytéotique, le preneur est amené à procéder à la régularisation du droit à déduction dont il a bénéficié sur la taxe qui a grevé les immobilisations réalisées depuis moins de vingt ans. Conformément au 3 du III de l'article 207 précité de l'annexe II au CGI, la taxe ainsi régularisée pourra être transférée au bailleur bénéficiaire du droit de reprise de l'immeuble, sous réserve que celui-ci l'immobilise à son tour, ou qu'au cas où il le comptabilise en stock (notamment parce qu'il envisage de le revendre) il l'ait utilisé néanmoins plus d'un an pour une activité économique.

181. Lorsqu'une personne morale de droit public réalise elle-même les investissements destinés à être utilisés pour des opérations soumises à la taxe pour les besoins d'un service public affermé, elle procède à une livraison à soi- même de l'immeuble à l'achèvement de celui-ci après avoir déduit la taxe grevant les frais engagés au titre de cet investissement au fur et à mesure des paiements (cf. supra **54.** et **152.**). La collectivité publique délégante est alors autorisée à transférer au délégataire la taxe déductible afférente à cette LASM en application du 1° du 2 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI.

[75] Lorsqu'un particulier est amené à céder son contrat (cf. note 27 supra), il est admis qu'il déduise la taxe supportée sur les appels de fonds déjà payés dès lors qu'il soumet la cession à la TVA.

182. En revanche, si la délégation du service public a pris la forme d'une concession où le concessionnaire assure lui-même les investissements, ce délégataire détient les mémoires et factures des entrepreneurs et fournisseurs de biens ou de services auxquels il a fait appel pour la construction des immeubles et peut donc opérer directement la déduction de la taxe résultant de l'imposition de la livraison à soi-même dont il est redevable.

183. En application du 2° du 2 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI, la procédure de transfert du droit à déduction est ouverte aussi aux sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble.

Exemple : une société concessionnaire d'un parking public qui, en tant qu'assujettie responsable de l'exploitation, a procédé à la livraison à soi-même des ouvrages peut transférer à ses membres la taxe afférente aux emplacements dont ils ont la jouissance. À cet effet, la société leur remet une attestation précisant notamment le coût des travaux de construction des emplacements en cause et le montant de la taxe correspondante. L'attestation peut être délivrée au plus tôt dans le mois au cours duquel intervient la mise à la disposition de l'utilisateur ou, si celle-ci est postérieure, dans le mois au cours duquel intervient l'exigibilité de la taxe. Elle peut encore être délivrée utilement tant que l'utilisateur a la possibilité d'exercer le droit à déduction correspondant.

Lorsque la société n'est elle-même pas assujettie, les associés assujettis peuvent déduire dans les conditions de droit commun la quote-part part de taxe qui leur est transférée par cette dernière, notamment aux fins de la livraison à soi-même dont ils sont redevables (cf. **56.**).

Section 4 : Opérations de lotissement ou d'aménagement

184. Aux termes de l'article L. 442-1 du code de l'urbanisme : « Constitue un lotissement l'opération d'aménagement qui a pour objet ou qui, sur une période de moins de dix ans, a eu pour effet la division, qu'elle soit en propriété ou en jouissance, qu'elle résulte de mutations à titre gratuit ou onéreux, de partage ou de locations, d'une ou de plusieurs propriétés foncières en vue de l'implantation de bâtiments. »

Lorsqu'elles sont réalisées par des assujettis agissant en tant que tels, ces opérations ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun, sous réserve des dispositions particulières propres aux équipements d'infrastructure et de superstructure.

A. DISPOSITIONS DE DROIT COMMUN

185. Le droit à déduction porte en premier lieu sur la TVA qui a, éventuellement, grevé l'acquisition des emprises du lotissement, que la taxe ait été appliquée sur le prix total ou sur la marge du cédant dès lors qu'elle est mentionnée dans l'acte d'acquisition ou tout document valant facture. Dès lors que ces emprises ont vocation à être cédées comme terrain à bâtir, dont la livraison est soumise d'office à la TVA, cette taxe est immédiatement déductible.

Lorsque l'aménageur est amené à remettre gratuitement ou moyennant un prix symbolique des parcelles ou fractions de parcelle dont l'acquisition a été soumise à la TVA, la taxe déduite fait l'objet d'un reversement dans les conditions prévues au 2° du VI de l'article 207 de l'annexe II au CGI, à proportion des seules surfaces concernées et à l'exception des terrains d'assise, d'une part, des équipements collectifs mentionnés au **86.** supra et, d'autre part, des équipements remis en application d'une convention d'aménagement telle que mentionnée infra (**187.** à **192.**).

186. Le droit à déduction porte en second lieu, et dans les mêmes conditions, sur la TVA qui grève les frais liés à l'acquisition des terrains ainsi que les travaux de viabilisation et d'aménagement des lots commercialisés[76].

[76] Lorsque l'aménageur n'avait pu exercé de droit à déduction avant l'intervention de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 (notamment parce que la collectivité n'avait pas formulé d'option pour la TVA, ou que l'ensemble des lots était destiné à être commercialisé en exonération auprès de particuliers), il dispose d'un droit résiduel à déduction de la TVA non déduite à raison des terrains restant en stock, conformément aux dispositions du 2 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Le coefficient de taxation devient égal à l'unité, dès lors que leur commercialisation sera de droit soumise à la TVA. Pour les dépenses d'aménagement qui peuvent être directement rattachées aux surfaces en cause, la solution est immédiate. Pour les dépenses communes à des parcelles déjà vendues en régime d'exonération et à la part du lotissement restant à commercialiser, il sera admis que le coefficient d'assujettissement utilisé pour la détermination du nouveau coefficient de déduction soit égal à la proportion des surfaces concernées. Dans ce contexte, il est aussi admis que le délai de péremption mentionné au I de l'article 208 de l'annexe II au CGI ne trouve pas à s'appliquer.

Le prix auquel sont rétrocédés les terrains aménagés est sans incidence sur l'exercice du droit à déduction. Toutefois, lorsqu'en dehors des équipements collectifs, d'infrastructure ou de superstructure déjà mentionnés, la remise de certains biens immeubles intervient hors du champ d'application de la TVA, la taxe déduite doit également être reversée. Il est admis que ce reversement soit déterminé au prorata des surfaces en cause, sauf à ce que la nature propre à certaines dépenses justifie une affectation particulière.

B. EQUIPEMENTS GENERAUX D'INFRASTRUCTURE ET DE SUPERSTRUCTURE

1. Cas des aménageurs de zones

187. Considérant que l'aménagement d'une zone est une opération globale, le Conseil d'Etat a jugé[77] que le coût des équipements remis gratuitement à une commune par un aménageur de zone, en application d'une convention antérieure, constituait pour ce dernier un élément du prix des terrains des zones d'aménagement concerté dont la vente est imposable à la TVA. L'aménageur est donc autorisé, sur le fondement de l'article 271, à déduire la taxe qui lui a été facturée à l'occasion de la réalisation des équipements remis à la collectivité.

188. La remise gratuite des équipements généraux doit procéder de la convention d'aménagement passée entre la collectivité locale et l'organisme chargé de l'aménagement de la zone. Auquel cas, il n'y a pas lieu d'effectuer de distinction selon :

- qu'il s'agit d'équipements d'infrastructure ou de superstructure ;

- que les équipements sont situés à l'intérieur ou à l'extérieur de la zone et sont implantés sur des terrains appartenant à la collectivité, à l'aménageur ou à une collectivité tierce[78].

En l'absence de convention préalable comportant une obligation contractuelle, et sous réserve des équipements collectifs mentionnés au **86.** supra, la remise gratuite d'équipements ne permet pas l'exercice des droits à déduction.

2. Cas des zones aménagées par la collectivité locale en régie directe

189. La collectivité qui procède à l'aménagement d'une zone d'urbanisme sous forme de régie directe non dotée d'une personnalité juridique distincte est soumise de plein droit à la TVA pour les opérations qu'elle réalise à ce titre. Dans ce cas, la jurisprudence mentionnée ci-dessus ne trouve pas à s'appliquer.

190. Les dépenses engagées par la collectivité au titre de l'aménagement de la zone ou du lotissement consistent en équipements d'infrastructure qui sont soit particuliers à certains terrains et deviennent la propriété privée des acquéreurs intéressés, soit conservés par la collectivité locale pour être classés dans son domaine (viabilisation des surfaces correspondantes, réseaux publics divers : eau, assainissement...). La TVA qui grève ces dépenses est déductible sous réserve qu'elles entretiennent un lien direct avec les recettes imposées à la TVA que perçoit la collectivité locale au titre de l'opération qu'elle réalise.

191. Aucune récupération par la voie fiscale n'est, en revanche, possible pour les travaux qui correspondent à des équipements généraux de superstructures classés dans le domaine public et inscrits dans les comptes d'immobilisations de la collectivité locale (équipements tels que bâtiments administratifs ou installations sportives qui ont vocation à être utilisés en dehors d'une activité économique[79]). Il en va de même des équipements d'infrastructure extérieurs à la zone ou au lotissement.

3. Cas des lotisseurs

192. La décision du Conseil d'Etat s'applique aux titulaires d'une autorisation de lotir dans les mêmes conditions que pour les aménageurs. Il s'agit alors d'équipements généraux ou de travaux exécutés en application des dispositions des articles L. 332-9 et L. 332-15 du code de l'urbanisme et qui sont repris dans l'autorisation de lotir en application des articles R* 442-7 et 442-8 du même code.

[77] CE n° 49911, SA Terrabatir, 7 mai 1986.

[78] Les équipements généraux concernés sont ceux mentionnés au plan d'aménagement régulièrement approuvé en application notamment de l'article L. 311-4 du code de l'urbanisme.

[79] La circulaire interministérielle du 23 septembre 1994 relative au fonds de compensation pour la TVA (FCTVA) précise les conditions d'éligibilité à ce fonds des dépenses engagées par une collectivité locale réalisant elle-même l'aménagement d'une zone (§ 2.2.1.3,1). Elle prévoit notamment que les dépenses se rapportant aux équipements publics de superstructure (mairie, école, piscine) sont éligibles au FCTVA.

C. CONSTITUTION DE SECTEURS D'ACTIVITES DISTINCTS

193. Lorsque les organismes chargés de l'aménagement de zones d'urbanisme procèdent à plusieurs opérations d'aménagement, chaque opération peut être considérée comme constituant un secteur d'activité distinct. Celui-ci comprend toutes les opérations réalisées dans le cadre de l'aménagement d'une zone, y compris celles qui font l'objet d'une convention de mandat.

Les organismes doivent alors déposer des déclarations séparées par secteur d'activité. Une déclaration distincte doit également être souscrite au titre de l'activité générale de l'entreprise. Les droits à déduction sont exercés de façon distincte, d'une part par opération, d'autre part au titre de l'activité générale.

194. En tout état de cause, par exception au principe de l'unicité de déclaration, les collectivités locales sont tenues en application du 5° du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI, de déposer des déclarations de chiffre d'affaires séparées pour chaque opération de lotissement ou d'aménagement de zone, notamment lorsqu'elles sont réalisées en régie directe non dotée d'une personnalité juridique distincte.

BOI rapportés : 3 CA-94 § 149, 3 A-9-01.

BOI liés : 3 A-3-10, 3 C-7-06, 3 A-5-10.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT