RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-40-30-20140404
Date de publication : 04/04/2014
Date de fin de publication : 02/03/2016

TVA - Droits à déduction - Conditions d'exercice du droit à déduction - Condition de propriété et dispositions réglementaires autorisant l'exercice du droit à déduction par l'utilisateur

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Droits à déduction
Titre 4 : Conditions d'exercice du droit à déduction
Chapitre 3 : Condition de propriété et dispositions réglementaires autorisant l'exercice du droit à déduction par l'utilisateur

Sommaire :

I. Règles générales
A. Titulaire d'un bail à construction ou d'un bail emphytéotique
B. Titulaire d'un bail ordinaire
C. Constructions édifiées sur le domaine des collectivités publiques
II. Dispositions réglementaires autorisant l'exercice du droit à déduction par l'utilisateur
A. Champ d'application
1. Investissements appartenant à l'État, aux collectivités locales ainsi que leurs groupements, ou à leurs établissements publics qui sont confiés à une personne qui les utilise dans le cadre de l'exploitation, à ses frais et risques, d'un service public délégué
2. Immeubles édifiés par les sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble
B. Dispositions communes
1. Droits et obligations de l'utilisateur
2. Conditions formelles d'exercice du droit à déduction
a. Déduction directe par l'utilisateur
b. Déduction sur délivrance d'une attestation par le propriétaire
III. Cas particuliers
A. Travaux réalisés sur un immeuble à usage industriel, commercial ou professionnel loué par un usufruitier
B. Réparation ou reconstruction de biens appartenant à des tiers

I. Règles générales

1

D'une manière générale, les redevables exercent un droit à déduction au titre de biens qu'ils ont eux-mêmes acquis, ou qu'ils se livrent à eux-mêmes.

10

À cet égard, il est rappelé que la remise matérielle d'un bien faisant l'objet d'une clause de réserve de propriété est assimilée à un transfert de propriété (BOI-TVA-BASE-20-10 au II-C-3 § 130).

20

Cela étant, la circonstance qu'un redevable ne soit pas propriétaire, au sens juridique du terme, des biens qu'il utilise n'interdit pas la déduction de la TVA y afférente si les conditions d'exercice du droit à déduction sont effectivement remplies.

Il est impératif, notamment, que ces biens soient nécessaires à l'exploitation et que les dépenses concernées soient constatées et supportées par le redevable lui-même.

Autrement dit, les biens doivent être économiquement liés à la réalisation d'opérations ouvrant droit déduction.

L'article 210 de l'annexe II au code général des impôts (CGI) a ainsi expressément prévu que la taxe déductible est celle afférente :

- aux dépenses exposées pour les investissements publics que l'État, les collectivités territoriales ainsi que leurs groupements, ou leurs établissements publics n'utilisent pas pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et qu'ils confient à une entreprise qui les utilise afin d'assurer, à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguée ;

- aux immeubles utilisés par les porteurs de parts ou actions de sociétés de construction donnant vocation à l'attribution de l'immeuble en jouissance.

30

Avant d'aborder l'examen des dispositions réglementaires autorisant l'exercice du droit à déduction par l'utilisateur, des précisions doivent être apportées en ce qui concerne certaines constructions sur le sol d'autrui.

Il résulte des règles de droit civil et de droit administratif que, dans certains cas, les constructeurs d'immeubles édifiés sur sol d'autrui sont du moins durant une certaine période, propriétaires de l'immeuble qu'ils ont fait construire.

Cette particularité peut apparaître dans trois cas :

A. Titulaire d'un bail à construction ou d'un bail emphytéotique

40

Le preneur de tels baux dispose sur le terrain donné à bail d'un droit réel immobilier qui, s'il ne se confond pas avec le droit de propriété, lui est néanmoins très proche.

Par ailleurs, en toute hypothèse, le preneur dispose, sur les immeubles édifiés sur le terrain pris à bail, et jusqu'à l'expiration du bail, de tous les droits attachés à la qualité de propriétaire, tels ceux de les vendre, de les hypothéquer, de les enlever, de s'opposer aux troubles de jouissance émanant de tiers ou même des bailleurs, etc. C'est d'ailleurs l'objet même du bail à construction.

En pareil cas, rien ne s'oppose à ce que le preneur exerce le droit à déduction de la taxe afférente à la construction des immeubles, dont il est propriétaire jusqu'à l'expiration du bail, sous réserve des limitations, exclusions et obligations de droit commun. Il en est de même, le cas échéant, de la taxe afférente au bail à construction lui-même, dans l'hypothèse où l'option pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée sur le bail aurait été exercée.

B. Titulaire d'un bail ordinaire

50

Le preneur d'un bail immobilier ordinaire qui fait édifier un immeuble sur le terrain pris à bail peut se trouver dans une situation analogue à celle du preneur d'un bail à construction, soit en vertu d'une stipulation expresse du contrat, soit, même en l'absence d'une telle stipulation, des règles de droit civil relatives à l'accession immobilière. En effet, la doctrine s'accorde généralement à considérer que, dans la mesure où le droit d'accession à la propriété immobilière prévu à l'article 546 du code civil au bénéfice du bailleur sur les constructions édifiées par le preneur ne peut s'exercer qu'à l'expiration du bail, le preneur est, jusqu'à cette date, propriétaire des constructions en cause.

Dans une telle situation, le preneur peut donc opérer la déduction de la taxe afférente à la construction, sous réserve des limitations, exclusions et obligations de droit commun.

Par construction, il convient d'entendre tous les travaux auxquels l'article 555 du code civil est applicable, c'est-à-dire les constructions nouvelles ou les additions de constructions.

> *Ainsi, ouvre droit à déduction la taxe qui a grevé le coût des travaux de construction d'un immeuble à usage industriel et commercial qui, édifié par une entreprise sur un terrain qu'elle a pris à bail, doit demeurer, en vertu des stipulations dudit bail, sa propriété jusqu'à l'expiration de la location (CE, arrêt du 5 juin 1985, n° 37019).*

60

Par ailleurs, il est fréquent que les preneurs à bail (locataires) d'immeubles prennent en charge la réalisation et le financement des travaux de grosses réparations incombant normalement au propriétaire. Le preneur peut également réaliser des travaux d'amélioration. Ces travaux incorporent à l'immeuble des matériaux ou des matériels qui prennent un caractère immobilier au fur et à mesure de leur incorporation et ils deviennent immédiatement la propriété du bailleur. Le preneur ne peut donc pas en principe en opérer la déduction.

En revanche, si le propriétaire prenait en charge les travaux et en assurait le financement par une majoration à due concurrence des loyers et si ces loyers étaient soumis à la taxe (à titre obligatoire ou par option), celui-ci pourrait opérer la déduction de la taxe afférente aux travaux tandis que, de son côté, le preneur pourrait déduire, dans les conditions de droit commun, la taxe acquittée et facturée par le bailleur sur le supplément de loyer correspondant aux travaux.

Mais compte tenu du fait que, fréquemment, les propriétaires ne réalisent pas eux-mêmes les travaux en cause et, dans le souci d'éviter toute difficulté pratique, il est apparu possible de permettre au preneur d'opérer la déduction même si le bailleur n'est pas soumis au paiement de la TVA sur les loyers.

Le droit à déduction ainsi ouvert est subordonné à la condition que le preneur supporte effectivement et définitivement la charge financière des travaux sur immeuble d'autrui qu'il a réalisés, que cette prise en charge soit ou non prévue au contrat, et que le bien en cause soit utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où le bailleur est soumis au paiement de la TVA sur les loyers (à titre obligatoire ou par option), et dès lors que le preneur supporte directement et définitivement la charge financière des travaux de grosses réparations et d'améliorations concernés, il est admis que le bailleur ne comprenne pas dans ses bases d'imposition le coût des travaux, bien qu'ils lui incombent normalement et bien que, de ce fait, le coût pris en charge par le preneur s'analyse en un complément de loyer.

70

Enfin, le preneur peut déduire dans les conditions de droit commun la taxe afférente aux réparations locatives et agencements commerciaux ainsi qu'aux constructions nouvelles dont il est propriétaire pendant la durée du bail.

C. Constructions édifiées sur le domaine des collectivités publiques

80

Les bénéficiaires d'autorisation d'occupation du domaine public se voient parfois reconnaître, pendant toute la durée de l'autorisation, la propriété des constructions qu'ils édifient, de sorte que ces constructions peuvent faire l'objet d'hypothèques et même être revendues à d'autres occupants avant l'expiration de l'autorisation et avec l'accord de l'autorité publique.

Dans cette situation, le titulaire de l'autorisation peut donc opérer la déduction de la taxe afférente à la construction sous réserve des limitations, exclusions et obligations de droit commun.

90

Par ailleurs, il convient de ne pas confondre cette situation avec celle d'un fermier de service public qui n'est jamais propriétaire des biens compris dans l'affermage mais qui, néanmoins, peut opérer la déduction y afférente, dans les conditions fixées à l'article 210 de l'annexe II au CGI.

II. Dispositions réglementaires autorisant l'exercice du droit à déduction par l'utilisateur

100

Aux termes de l'article 210 de l'annexe II au CGI, la TVA qui a grevé certains biens constituant des immobilisations et utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction peut être déduite, dans les conditions et suivant les modalités prévues aux points 2 et 3 du I dudit article par l'entreprise utilisatrice qui n'en est pas elle-même propriétaire.

La taxe déductible est celle afférente :

- aux dépenses exposées pour les investissements publics que l'État, les collectivités territoriales ainsi que leurs groupements, ou leurs établissements publics n'utilisent pas pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et qu'ils confient à une entreprise qui les utilise afin d'assurer, à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguée ;

- aux immeubles édifiés par les sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble.

La taxe déductible est celle due ou supportée soit par le propriétaire, soit par l'utilisateur, à raison de l'acquisition ou de la construction du bien, ou de la réalisation des travaux. La mise à disposition ou l'entrée en jouissance du bien, le retrait ou l'interruption dans la jouissance du bien sont assimilés à des transferts de propriété.

Les personnes énumérées aux 1° et 2° du 2 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI délivrent à l'utilisateur une attestation mentionnant le montant de la taxe qui a grevé le bien.

A. Champ d'application

110

Les dispositions de l'article 210 de l'annexe II au CGI concernent deux catégories de biens.

1. Investissements appartenant à l'État, aux collectivités locales ainsi que leurs groupements, ou à leurs établissements publics qui sont confiés à une personne qui les utilise dans le cadre de l'exploitation, à ses frais et risques, d'un service public délégué

120

Seules sont en principe éligibles les dépenses relatives aux investissements, supportées par la collectivité délégante, pour autant qu'elle n'ait pas pu déduire la TVA qui les a grevées. Il s'agit par conséquent des dépenses afférentes aux investissements que la collectivité met à la disposition d'un délégataire à titre gratuit (BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 au II-B § 93 et suivants).

Cela étant, afin de tenir compte de l'évolution des modes de financement des investissements que les collectivités locales mettent à disposition d'un tiers dans le cadre d'une convention de concession ou d'affermage, il est admis que cette procédure s'applique également, dans les mêmes conditions, aux redevances de crédit-bail ou aux loyers relatifs à la prise en location de biens mobiliers ou immobiliers, qui sont supportés par une collectivité qui les met à la disposition de son délégataire dans le cadre d'un contrat de concession ou d'affermage, à l'exclusion de toutes autres dépenses de fonctionnement.

De même, une collectivité peut avoir recours à un contrat de partenariat public - privé (PPP), régi par l'article 1er de l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 modifié par la loi n° 2008-735 du 28 juillet 2008, pour financer, concevoir tout ou partie, construire, maintenir et gérer des ouvrages ou des équipements publics. Lorsqu'elle délègue l'exploitation de ces infrastructures à un fermier dans le cadre d'une délégation de service (contrat d'affermage), il est admis que la TVA afférente aux parts de la redevance de PPP correspondant à l'investissement et à son financement, ainsi qu'au GER (gros entretien renouvellement) lorsque ces dépenses sont immobilisées, puissent faire l'objet de la procédure de transfert du droit à déduction mentionnée à l'article 210 de l'annexe II au CGI au profit de son fermier.

RES N° 2006/50 (TVA) du 24 octobre 2006 : Application du mécanisme de transfert du droit à déduction de la TVA s'agissant du matériel ferroviaire que les régions mettent à disposition de la SNCF pour l'exploitation du réseau ferroviaire régional.

Question :

Les régions peuvent-elles bénéficier du mécanisme de transfert du droit à déduction de la TVA prévu par l'article 210 de l'annexe II au CGI s'agissant du matériel de transport ferroviaire qu'elles mettent gratuitement à disposition de la SNCF pour l'exploitation du réseau ferroviaire régional en application des

dispositions de l'article L. 2121-3 du code des transports ?

Réponse :

Les régions sont autorisées à transférer à la SNCF dans les conditions prévues par l'article 210 de l'annexe II au CGI la TVA ayant grevé le prix d'acquisition ou le loyer de crédit-bail des matériels de transport ferroviaire mis à la disposition de l'exploitant dès lors que compte tenu des dispositions ressortant du code des transports, il y a lieu de considérer, pour l'application des règles de TVA, que les parties prenantes à l'exploitation du réseau ferroviaire régional, la région et la SNCF, se trouvent en fait dans une situation comparable à celle qui caractérise une délégation de service public.

En effet, l'intervention de la SNCF est limitée à l'exploitation du réseau ferroviaire régional tandis que la région dispose d'un droit de contrôle sur les actions de cette société dans le domaine des services ferroviaires relevant de sa compétence.

130

Cas particulier : infrastructures portuaires ou aéroportuaires non comprises dans les concessions, mais financées par des fonds de concours versés par les concessionnaires.

Lorsqu'une collectivité publique confie, en concession ou en affermage, l'exploitation de services publics à des entreprises privées, le contrat administratif conclu entre les parties traite à la fois de l'exécution du service proprement dit et des ouvrages utilisés à cet effet.

Alors qu'en règle générale, la concession d'équipements s'étend à la totalité des ouvrages utilisés pour les besoins de l'exploitation du service public, elle se limite, dans le cas des ports de commerce ou de pêche, presque toujours aux superstructures (grues, voies ferrées, magasins, etc.).

Néanmoins, les concessionnaires de ports (il s'agit généralement de chambres de commerce et d'industrie) financent, sous la forme de fonds de concours, tout ou partie des infrastructures dont ils sont les utilisateurs exclusifs.

Dans la mesure où ces infrastructures ne sont pas juridiquement comprises dans le domaine concédé ou affermé, la procédure de transfert des droits à déduction prévue par l'article 210 de l'annexe II au CGI n'est, en principe, pas applicable.

Toutefois, il est apparu que les fonds de concours étaient portés en charge des comptes d'exploitation des concessionnaires et couverts par les recettes retirées des activités portuaires.

Le coût des équipements concernés, à concurrence des financements effectués par le concessionnaire, grève donc le fonctionnement du service public, au sens des dispositions de l'article 210 de l'annexe II au CGI.

Pour ce motif, une décision ministérielle du 9 octobre 1982 autorise les concessionnaires d'outillages publics portuaires à déduire, dans les conditions prévues par l'article 210 de l'annexe II au CGI, la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux infrastructures portuaires qu'ils financent. Cette nouvelle doctrine s'est appliquée aux fonds de concours versés à compter du 1er janvier 1983, quelle que soit la date de réalisation des travaux.

Cette disposition a été étendue en 1990 dans les mêmes conditions aux concessionnaires d'aéroports qui, comme les concessionnaires d'outillages publics portuaires, sont amenés à participer au financement d'équipements non compris dans le domaine concédé mais qui sont directement nécessaires au fonctionnement du service public aéroportuaire.

Les fonds de concours versés par un concessionnaire peuvent :

- être directement affectés aux dépenses d'infrastructure portuaire ou aéroportuaire. Dans cette situation, l'État transfère la totalité de la TVA afférente aux dépenses ainsi prises en charge directement par le concessionnaire ;

- ou correspondre à un financement non affecté, fixé à hauteur d'un pourcentage de l'ensemble du coût de la réalisation. Dans cette situation, l'État ne peut pas transférer la TVA afférente à l'ensemble des dépenses engagées pour la réalisation de l'ouvrage, mais uniquement la fraction des dépenses financées par le concessionnaire, calculée en fonction de son taux de participation.

La TVA transférable ne peut bien entendu pas excéder le montant de la TVA effectivement comprise dans des dépenses qui s'incorporent définitivement aux infrastructures portuaires ou aéroportuaires qui sont nécessaires au fonctionnement du service public.

Les concessionnaires ne peuvent donc en aucun cas déduire la taxe sur la valeur ajoutée afférente à la part des équipements hors concession financés par l'État, les collectivités locales ou d'autres organismes.

Dans la situation où le concessionnaire règle directement les fournisseurs des investissements qui ne sont pas compris dans le domaine concédé, l'autorité concédante, titulaire des factures, est également autorisée à délivrer les attestations correspondant à ces règlements, dès lors que les investissements ainsi financés sont nécessaires au fonctionnement du service public et sont compris dans les charges de l'exploitant.

De même, le concessionnaire qui achète directement des équipements non compris dans le domaine concédé mais également nécessaires au fonctionnement du service public peut bien entendu exercer son droit à déduction à partir des factures qui lui sont délivrées.

(140 à 160)

2. Immeubles édifiés par les sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble

170

La taxe déductible est celle due ou supportée à raison de l'acquisition ou de la construction du bien, ou de la réalisation des travaux.

Ainsi, l'associé peut opérer la déduction de la TVA qui a grevé l'immeuble (ou à la fraction d'immeuble) qui lui est attribué et qu'il utilise pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Le droit à déduction n'est pas modifié lorsque l'associé devient propriétaire du bien dont il avait la jouissance.

Ces dispositions concernent en principe les immeubles édifiés par les sociétés de construction, mais l'Administration admet qu'elles s'appliquent également aux immeubles que ces sociétés acquièrent.

Le porteur de parts ou d'actions d'une société de construction visée au 2° du 2 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI qui donne en location la fraction d'immeuble dont il a la jouissance est considéré comme l'utilisateur du bien au sens des dispositions de cet article.

B. Dispositions communes

1. Droits et obligations de l'utilisateur

180

Les dispositions applicables aux bénéficiaires des deux régimes énumérés au **II-A § 110 à 170** reposent sur le principe posé par le I de l'article 210 de l'annexe II au CGI en vertu duquel les intéressés sont assimilés à des propriétaires et, dès lors, jouissent des mêmes droits et sont soumis aux mêmes obligations que tout assujetti propriétaire de biens constituant des immobilisations.

En premier lieu, le droit à déduction ne peut leur être reconnu que s'ils utilisent le bien en vue de la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

En outre, ils sont soumis à l'ensemble des exclusions, restrictions et limitations susceptibles d'affecter le droit à déduction. Notamment, ils doivent respecter les dispositions relatives aux personnes qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction.

190

Enfin, le 3 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI assimile à des transferts de propriété les mises à disposition ou retraits du bien (cas des concessionnaires ou fermiers de services publics) ainsi que les entrées ou interruptions dans la jouissance du bien (cas des porteurs de parts de sociétés de construction immobilière ou des preneurs d'immeubles).

Ainsi, lorsque le propriétaire procède ou fait procéder à la construction du bien avant sa mise à la disposition de l'utilisateur, ce dernier ne devrait exercer aucun droit à déduction avant que la mise à sa disposition du bien ou l'entrée en jouissance soient intervenues (cas des investissements remis en affermage ou des investissements appartenant aux sociétés de construction visées au 2° du 2 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI).

Cependant il a paru possible d'admettre un transfert échelonné au fur et à mesure de l'exécution des travaux lorsque la taxe déductible concerne un immeuble dans le cadre d'un affermage (ou d'une concession). Lorsque le retrait ou l'interruption de jouissance (fin de concession ou cession de parts ou actions ou fin de bail) intervient avant l'expiration du délai de régularisation prévu au II de l'article 207 de l'annexe II au CGI, l'utilisateur est tenu à la régularisation de la déduction prescrite par ce texte. L'utilisateur suivant (qui, le cas échéant, peut être le propriétaire) peut, corrélativement à cette régularisation, opérer la déduction d'une fraction de la taxe qui a initialement grevé le bien à proportion du rapport entre le nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation et le nombre d'années total de cette période (BOI-TVA-DED-60-20-20 au II § 30 et suivants).

2. Conditions formelles d'exercice du droit à déduction

200

Les conditions formelles requises varient suivant les situations.

a. Déduction directe par l'utilisateur

210

Si l'utilisateur a procédé lui-même à l'achat du bien ou à sa fabrication ou à sa construction ou encore à la réalisation des travaux, il détient les factures des fournisseurs de biens ou de services auxquels il a fait appel (ou tout autre document tenant lieu de facture, tels les comptes rendus de mandat). Il peut donc, au vu de ces factures, dans les conditions de droit commun, opérer la déduction de la taxe mentionnée sur ces factures. Il peut, également dans les conditions de droit commun, opérer directement la déduction de la taxe résultant de l'imposition de la livraison à soi-même dont, le cas échéant, il est personnellement redevable. Cette première situation est généralement celle des concessionnaires de services publics ou des preneurs d'immeubles qui réalisent des travaux de

grosses réparations ou d'améliorations.

Remarque : L'on s'accorde généralement à considérer qu'il y a concession d'un service public lorsque la collectivité publique met à la charge du concessionnaire la construction des ouvrages publics nécessaires à l'exploitation du service public et affermage lorsque la collectivité publique procède elle-même à cette construction et met l'ouvrage à la disposition du fermier du service public après son achèvement.

b. Déduction sur délivrance d'une attestation par le propriétaire

220

Dans les autres situations, généralement celles des fermiers de services publics ou celles des porteurs de parts ou actions des sociétés de construction, la collectivité publique ou la société propriétaire du bien est tenue de délivrer à l'utilisateur une attestation de la TVA qui a grevé le bien.

Remarque : Dans les contrats d'affermage, il est d'usage de trouver une clause qui stipule que le montant de la TVA déduite par le fermier, dans le cadre des dispositions de l'article 210 de l'annexe II au CGI, soit reversé à la collectivité affermante. Il s'agit là d'une disposition contractuelle et non d'une obligation fiscale.

230

De même, le propriétaire foncier, adhérent d'une association de propriétaires qui réalise des travaux d'intérêt agricole, peut transmettre les droits à déduction de la TVA facturée par l'association à l'occasion de travaux de drainage, d'irrigation ou d'aménagement et assainissement des sols, à l'exploitant fermier lorsque celui-ci est redevable de la TVA et a supporté personnellement le coût des travaux. En pratique la transmission s'effectue au moyen d'une attestation. Lorsque l'exploitation est donnée en métayage, l'adhérent transfère, s'il y a lieu, au métayer sa quote-part de droit à déduction.

240

Cette attestation doit faire apparaître la base d'imposition hors taxe du bien et la taxe correspondante. Pour les collectivités publiques, il s'agit du prix hors taxe des travaux ayant concouru à la réalisation de l'ouvrage donné en affermage, ainsi que de la taxe afférente à ces travaux, ou encore du prix d'achat du véhicule de transport, ainsi que de la taxe qui a grevé cet achat. Pour les sociétés de construction, il s'agit de la base d'imposition de la livraison à soi-même de l'immeuble ou de la fraction d'immeuble, ainsi que de la taxe acquittée à raison de cette livraison à soi-même.

En outre, l'attestation doit comporter l'identité des parties, la référence à l'article 210 de l'annexe II au CGI, la nature et la situation des biens, la nature du contrat liant les parties, la date de la mise à disposition ou de l'entrée en jouissance des biens et, enfin, la date d'exigibilité de la taxe mentionnée sur l'attestation (selon le cas : paiement des travaux immobiliers, délivrance du véhicule, achèvement de l'immeuble).

Une copie de l'attestation doit être adressée au Directeur départemental ou régional des finances publiques dont dépend la personne ou l'organisme qui a procédé à sa délivrance. L'envoi de cette copie a pour but d'informer l'Administration et ainsi de lui permettre, le cas échéant, de s'assurer si les conditions de fond autorisant la déduction chez le tiers utilisateur sont bien remplies.

250

Par ailleurs, l'attestation ne peut pas être délivrée avant que l'utilisateur soit autorisé à opérer la déduction. Elle ne peut donc être délivrée qu'après la date d'exigibilité de la taxe.

Ainsi, lorsque la taxe déductible concerne un immeuble, les attestations de transfert pourront donc être délivrées après que la date d'exigibilité de la taxe afférente aux travaux immobiliers et aux frais d'études relatifs à la construction de l'immeuble sera intervenue.

S'agissant de travaux immobiliers ou des prestations de services, les attestations doivent uniquement mentionner la taxe sur la valeur ajoutée comprise dans le montant des règlements effectués par la collectivité aux entrepreneurs de travaux immobiliers ou aux prestataires de services.

Toutefois, la TVA à mentionner sur l'attestation de transfert est celle qui est indiquée sur les factures si l'entreprise a obtenu du service des impôts l'autorisation d'acquitter la taxe sur les débits.

L'exploitant du service public peut exercer les droits à déduction mentionnés sur les attestations qu'il reçoit, dans les conditions de droit commun.

260

Enfin, il est précisé que la délivrance de l'attestation n'est pas soumise à des délais particuliers.

Pour permettre à l'utilisateur d'exercer aussi rapidement que possible le droit à déduction correspondant, il conviendrait que l'attestation soit délivrée dans le mois au cours duquel intervient la mise à disposition ou l'exigibilité de la taxe, même si le propriétaire n'est pas tenu à un délai pour délivrer l'attestation. L'utilisateur dispose de la possibilité d'exercer le droit à déduction correspondant, soit dans le délai prévu au I de l'article 208 de l'annexe II au CGI (BOI-TVA-DED-40-20 au III § 30 et suivants), soit, le cas échéant, dans le délai de réclamation prévu à l'article R*. 196-1 du livre des procédures fiscales.

RES N°2005/97 (TCA) du 13 septembre 2005 : Transfert du droit à déduction dans le cadre d'un contrat d'affermage et délai de péremption.

Question :

Quelle est la date du point de départ à retenir s'agissant du calcul du délai de péremption prévu par le I de l'article 208 de l'annexe II au CGI dans le cadre de la mise en œuvre par une collectivité locale de la procédure de transfert du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relative aux investissements confiés à un tiers délégataire par convention d'affermage ?

Réponse :

En application des dispositions de l'article 210 de l'annexe II au CGI, la personne qui utilise des investissements qui lui sont confiés par une collectivité locale dans le cadre d'une délégation de service public pour les besoins de ses propres opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est autorisée à déduire par la voie fiscale la taxe supportée par la collectivité affermante au titre de l'acquisition de ces biens. À cet effet, cette dernière délivre à son fermier une attestation sur laquelle figure la taxe déductible.

À cet égard, il est rappelé que le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe est devenue exigible chez le fournisseur et que l'assujetti doit, pour l'exercer, être en possession d'une facture ou de tout document en tenant lieu (CGI, art. 271, I-2 et II-2).

Toutefois, la déduction de la taxe par le délégataire doit être opérée dans le respect des conditions de délai prévu par les dispositions du I de l'article 208 de l'annexe II au CGI.

Ainsi, le délégataire peut exercer le droit à déduction de la taxe relative aux investissements qui lui sont remis dans le cadre de la délégation de service public sur la déclaration souscrite au titre du mois au cours duquel ce droit à déduction a pris naissance, ou, en cas d'omission sur cette déclaration, sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission.

La déduction de la TVA sur les équipements affermés s'opère donc sur la déclaration déposée au titre du mois au cours duquel le délégataire a obtenu les attestations de transfert du droit à déduction délivrées par la collectivité délégante. En cas d'omission, la déduction peut être effectuée sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission.

III. Cas particuliers

A. Travaux réalisés sur un immeuble à usage industriel, commercial ou professionnel loué par un usufruitier

270

L'usufruitier d'un immeuble, qui conclut un bail commercial et qui a seul qualité pour opter en faveur du paiement de la TVA, est autorisé à déduire, dans les conditions habituelles, la TVA se rapportant aux travaux d'entretien ou de grosses réparations dont il supporte la charge à titre définitif et qui sont exclusivement affectés à son activité imposable. Cette déduction ne peut donc être effectuée que si l'usufruitier est en possession de factures libellées à son nom ou d'un document en tenant lieu, par exemple un compte rendu de mandat rédigé par le nu-propriétaire pour des travaux dont ce dernier demande le remboursement. Ce compte rendu doit alors mentionner le montant des travaux mis à la charge de l'usufruitier et la taxe correspondante.

(280)

(290)

B. Réparation ou reconstruction de biens appartenant à des tiers

300

Les entreprises prennent parfois directement en charge les travaux de réparation ou de reconstruction de biens appartenant à des tiers qu'elles ont endommagés ou détruits dans l'exercice de leur activité.

La taxe afférente à ces travaux n'est pas déductible, en principe, dès lors que ceux-ci se rapportent à des biens qui ne sont pas utilisés pour les besoins de l'activité imposable de l'entreprise (CGI, art. 271).

310

Toutefois, les entreprises peuvent déduire la TVA afférente aux travaux de réparation ou de reconstruction des biens endommagés qu'elles prennent en charge directement :

- lorsqu'elles sont leur propre assureur (les travaux pris en charge ne sont pas remboursés par une compagnie d'assurance) ;

- et lorsqu'elles sont tenues de procéder à ces travaux en vertu des principes généraux du droit ou d'une réglementation particulière.

Sont notamment concernés par cette décision :

- les travaux de reconstruction des ouvrages détruits lors de la construction de réseaux par les exploitants de services publics de transport (RATP, SNCF, régies des collectivités locales, etc.) ;

- les travaux de réparation effectués par une entreprise à la suite de dommages causés à l'environnement (rupture d'un pipe-line, d'une digue, etc.) lorsque ces risques ne sont pas pris en charge par les compagnies d'assurances.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/11/2026