RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-60-20-10-20180103
Date de publication : 03/01/2018

TVA - Droits à déduction - Remise en cause de la déduction : Régularisations - Régularisations globales se traduisant par le reversement d'une fraction de la taxe initialement déduite ou la déduction complémentaire - Événements rendant exigible une régularisation de la taxe initialement déduite

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Droits à déduction
Titre 6 : Remise en cause de la déduction : Régularisations
Chapitre 2 : Régularisations globales se traduisant par le reversement d'une fraction de la taxe initialement déduite ou la déduction complémentaire
Section 1 : Événements rendant exigible une régularisation de la taxe initialement déduite

Sommaire :

I. Cession ou apport d'immobilisation non soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale
II. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction
A. Cessation d'activité
B. Biens cessant d'être affectés à des opérations imposables ouvrant droit à déduction
C. Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite prévu pour la franchise en base.
III. Transferts entre secteurs d'activité d'un même assujetti
IV. Modification de la situation des biens au regard du droit à déduction
A. Calcul du délai de régularisation
1. Point de départ du délai de régularisation
a. Immeubles
b. Biens meubles
2. Computation du délai de régularisation
a. Immeubles
b. Biens meubles
c. Cas des agencements commerciaux
B. Base de calcul du reversement
C. Déduction de la TVA par le bénéficiaire de la cession, de l'apport ou du transfert
D. Régime particulier applicable aux transmissions d'universalité totale ou partielle de biens et de services
E. Régime particulier applicable à la transmission de biens entre collectivités locales et établissements publics de coopération intercommunale (EPCI)
1. Rappel des règles en vigueur

a. Fin de l'existence juridique de la collectivité locale qui a procédé au transfert de compétence
b. Survivance de l'existence juridique de la collectivité locale qui procède au transfert de compétence
2. Extension de la dispense de régularisation de la TVA aux immeubles mis à disposition dans le cadre des opérations de transferts de compétence entre collectivités locales

1

D'une manière générale, la régularisation devient exigible lorsque l'immobilisation cesse d'être affectée à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ou fait l'objet d'une affectation l'excluant du droit à déduction.

I. Cession ou apport d'immobilisation non soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale

10

Sont notamment visées les cessions d'immeubles immobilisés non soumises à la TVA. Il y a lieu de procéder à une régularisation globale en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, annx II, art. 207).

Ainsi, lorsque la cession d'un immeuble intervient au-delà des cinq ans de l'achèvement, sans que le cédant n'ait opté pour la taxation dans les conditions prévues par le 5° bis de l'article 260 du CGI, elle est exonérée. Sous réserve de l'application de l'article 257 bis du CGI, l'article 207 de l'annexe II au CGI est donc applicable, dès lors que la cession intervient dans le délai de régularisation.

20

Il en est de même d'une immobilisation qui fait l'objet d'un apport à titre onéreux, et que cet apport n'est pas soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale du bien.

(30)

II. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

A. Cessation d'activité

40

La cessation d'activité doit être distinguée de la cession. En effet, la cession d'une entreprise emporte son transfert à titre onéreux ou gratuit, avec poursuite de l'activité.

En revanche, la cessation d'activité s'entend d'une manière générale de l'abandon de l'ensemble de l'activité industrielle ou commerciale. Elle résulte de la fermeture définitive de l'entreprise individuelle ou de la dissolution de la société, soit volontairement, soit dans le cadre d'une procédure judiciaire.

En principe, il y a cessation d'utilisation à des opérations imposables en cas de cessation d'activité. La cessation d'activité intervient dès la date à partir de laquelle l'assujetti cesse d'offrir au public des services ou des biens à la vente, date qui coïncide généralement avec la fermeture des magasins, ateliers, bureaux, etc., même s'il conserve, sans les vendre, les immobilisations qui ont été

nécessaires à son activité.

Toutefois, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, une entreprise dont l'objet est de vendre des marchandises ne peut être considérée comme ayant cessé toute activité, même en cas de fermeture et d'inactivité apparente, tant qu'elle conserve des marchandises neuves en stock qu'elle destine à la vente (BOI-TVA-DED-50-20-20 au II § 130).

Tant que la cessation ainsi définie n'est pas intervenue, il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que la continuation de l'activité n'est plus assurée par l'assujetti lui-même mais par un tiers interposé ayant la qualité d'administrateur, de liquidateur, de liquidateur amiable, etc.

50

Les biens d'investissement existant dans l'entreprise à la date de la cessation d'activité doivent faire l'objet de la régularisation prévue à l'article 207 de l'annexe II au CGI seulement s'ils ne sont pas réalisés ou prélevés à cette date.

Toutefois, en cas de procédure collective d'apurement du passif, il convient désormais de considérer que la cessation d'activité intervient en matière de TVA à la date à laquelle les stocks sont cédés où à la date à laquelle tous les biens mobiliers d'investissement sont cédés ou mis au rebut, si celle-ci est postérieure.

Les biens mobiliers d'investissement qui sont prélevés lors de la cessation d'activité de l'assujetti font l'objet d'une taxation au titre de la livraison à soi-même, dès lors que ces biens ont ouvert droit à déduction totale ou partielle de la taxe. Dans cette situation, il n'y a pas lieu à régularisation de la TVA déduite antérieurement (voir également le BOI-TVA-DED-60-20-30 au II-F § 90 et suivants).

60

À défaut d'avoir constaté la cessation d'activité, l'administration peut toutefois exiger la régularisation des droits à déduction prévue à l'article 207 de l'annexe II au CGI en cas de cessation d'opérations imposables (« entreprise en sommeil »). La cession ultérieure des biens d'investissement qui ont fait l'objet de cette régularisation n'est pas soumise à la TVA.

> ***RES N° 2007/43 (TCA) du 23 octobre 2007 : modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre de la refonte de l'annexe II au code général des impôts. Cas de cessation de l'activité imposable.***
>
> ***Question :*** *En cas de cessation de l'activité économique imposable, faut-il procéder à des opérations de régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévues au III de l'article 207 de l'annexe II au CGI ou constater des livraisons à soi- même (LASM) sur le fondement du 4° du 1 du II de l'article 257 du même code ?*
>
> ***Réponse :*** *En cas de cessation d'activité, il y a lieu, pour les biens immeubles constituant des immobilisations, de procéder aux régularisations « globales » prévues au III de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Pour les biens mobiliers d'investissement et les stocks, c'est au contraire la livraison à soi- même (LASM) qui sera applicable sur le fondement du 4° du 1 du II de l'article 257 du CGI. Enfin, pour les services, c'est un reversement intégral de la TVA initialement déduite qui est exigé, sur le fondement du b du III de l'article 271 du CGI et du VI de l'article 207 de son annexe II.*

65

La perte de la qualité d'assujetti d'une entreprise qui n'a pas concrétisé son intention déclarée de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction emporte les conséquences d'une cessation d'activité.

B. Biens cessant d'être affectés à des opérations imposables ouvrant droit à déduction

70

Cette situation intervient notamment lorsque l'assujetti cesse de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction tout en poursuivant son activité économique. Tel est le cas notamment :

- lorsqu'il s'agit d'un redevable par option qui a régulièrement dénoncé celle-ci ;

- lorsque l'activité comprend exclusivement des opérations qu'une disposition légale exonère à compter d'une certaine date.

C. Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite prévu pour la franchise en base.

80

Si au titre de l'année civile précédente, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur aux seuils prévus à l'article 293 B du CGI, la franchise s'applique à compter du 1er janvier de l'année suivante sauf option pour le paiement de la TVA.

Dans cette situation, le redevable :

- doit procéder à la taxation de la livraison à soi-même des stocks qu'il utilisera pour les besoins de son activité désormais exonérée ;

- doit procéder aux régularisations des droits à déduction exercés sur les biens mobiliers et immobiliers d'investissement dans les conditions prévues à l'article 207 de l'annexe II au CGI.

> La cession ultérieure des biens mobiliers ne sera donc pas soumise à la TVA (RM Fosset n° 10315, JO Sénat du 20 septembre 1990 p. 2047)

III. Transferts entre secteurs d'activité d'un même assujetti

90

Le transfert d'immobilisations entres secteurs d'activité est traité comme une cession non soumise à la taxe, assortie d'un éventuel transfert de droit à déduction.

100

Le point 1 du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI prévoit expressément la régularisation en cas de transfert d'une immobilisation entre secteurs d'activités d'un assujetti prévus à l'article 209 de l'annexe II au CGI. Ces modifications de l'affectation d'un bien, sans transfert de la propriété du bien, sont assimilées à des livraisons non taxées. Les régularisations sont exigibles. Le transfert de l'immobilisation d'un secteur d'activité vers un autre ouvre un nouveau délai de régularisation.

110

Toutefois, les redevables de la TVA qui ont des secteurs imposés et des secteurs d'activité exonérés n'ouvrant pas droit à déduction doivent, lorsqu'ils procèdent au changement d'affectation d'un bien qui a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de sa précédente affectation, soumettre à la taxe la livraison de ce bien au secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, art. 257, II-1-3°). La taxe due à ce titre n'est bien évidemment pas déductible (le coefficient de taxation est égal à zéro pour les biens affectés dans un secteur dont l'ensemble des opérations sont exonérées). Dans cette hypothèse, bien entendu, aucune régularisation de la taxe déjà déduite n'est exigible.

RES N° 2007/42 (TCA) du 23 octobre 2007 : Modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre de la refonte de l'annexe II au code général des impôts. Changement d'affectation d'une immobilisation en cours d'utilisation.

Question : *L'affectation d'une immobilisation en cours d'utilisation à un secteur d'activité au titre duquel les opérations sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) entraîne- t-elle la constatation d'une livraison à soi-même (LASM) prévue au II de l'article 257 du CGI ou une régularisation sur le fondement de l' article 207 de l'annexe II au même code ?*

Réponse : *Comme par le passé, il y a lieu de considérer qu'en cas de transfert d'un bien mobilier d'investissement vers un secteur totalement exonéré, le 3° du 1 du II de l'article 257 du CGI impose de constater une LASM. En revanche, lorsqu'un tel transfert concerne un immeuble immobilisé, il convient d'effectuer une régularisation (BOI-TVA-CHAMP-10-20-20). De même, en cas d'affectation d'un immeuble, antérieurement affecté à une activité imposable ouvrant en tout ou partie droit à déduction, à une activité totalement située en dehors du champ d'application de la TVA, le bien cesse d'être utilisé pour la réalisation d'opérations imposables, ce qui constitue un événement déclenchant une « régularisation globale » sur le fondement des dispositions du 5° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI.*

IV. Modification de la situation des biens au regard du droit à déduction

120

Cette situation peut résulter d'une modification des dispositions légales et réglementaires qui fixent les exclusions et restrictions en matière de droit à déduction (CGI, ann. II, art. 207, III-1-3°).

A. Calcul du délai de régularisation

130

Ces règles diffèrent selon qu'il s'agit d'immeubles ou d'autres biens constituant des immobilisations.

Par immeuble, il faut entendre, au cas particulier, les seuls immeubles bâtis. Il s'agit par conséquent :

- des bâtiments construits en surélévation ou en sous-sol ;

- d'une manière plus générale, de tous ouvrages incorporés au sol et constituant des immeubles par nature (routes, voies ferrées, tunnels, ponts, digues, barrages, parcs de stationnement, terrains de tennis, etc.) ;

- des biens de nature mobilière rendus immeubles par destination, lorsqu'ils ne peuvent être détachés des immeubles auxquels ils sont incorporés sans être détériorés ou sans entraîner la détérioration de ces immeubles.

Sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent :

- les droits réels immobiliers, à l'exception des locations résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance ;

- les droits relatifs aux promesses de vente ;

- les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

1. Point de départ du délai de régularisation

140

Le point de départ du délai de régularisation est fixé au II de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

a. Immeubles

150

Le point de départ du délai se situe généralement à la date de l'acquisition de l'immeuble ou de l'achèvement de l'immeuble. Ces dates se confondent avec celle à compter de laquelle l'assujetti est autorisé à opérer la déduction.

Ainsi, lorsque l'immeuble a été acquis auprès d'un tiers, le point de départ se situe à la date de l'acte qui est la date à laquelle la taxe est devenue exigible chez le vendeur de l'immeuble. Cette date vaut également lorsque le vendeur a été autorisé à délivrer à l'acquéreur une attestation mentionnant une fraction de la taxe qui avait initialement grevé le bien (cas où la cession a entraîné une régularisation des droits à déduction exercés par le vendeur).

Lorsqu'un assujetti a procédé ou fait procéder à la construction d'un immeuble et qu'il doit constater une livraison à soi-même en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, le point de départ du délai de régularisation se situe à la date à laquelle la taxe est devenue exigible chez l'assujetti au titre de la livraison à soi-même de l'immeuble.

Lorsque l'assujetti a procédé ou fait procéder à la construction d'un immeuble qu'il affecte à la réalisation d'opérations taxées ouvrant intégralement droit à déduction, il ne doit pas constater de livraison à soi-même. Dans ce cas, le point de départ du délai de régularisation se situe à la date d'achèvement du bien immobilier réputé être intervenu lors du dépôt en mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire en application du I de l'article 244 de l'annexe II au CGI.

Il en est de même lorsque des travaux concourant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI sont réalisés.

155

Lorsqu'un immeuble est inscrit en stock, le point de départ du délai de régularisation se situe à la date à laquelle l'immeuble est considéré comme une immobilisation, soit lorsqu'il est comptabilisé comme

tel dans la comptabilité de l'entreprise, soit lorsqu'il est assimilé à une immobilisation en application du 3 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

A cet égard, il est rappelé que, lorsqu'un assujetti, dont l'activité porte sur la vente d'immeubles, utilise en tant qu'immobilisation un immeuble qu'antérieurement il destinait à la vente, le point de départ du délai de régularisation se situe à la date à laquelle ce changement d'affectation est intervenu et à laquelle, en pratique dans sa comptabilité, il a transféré l'immeuble de ses comptes de stocks à un compte d'immobilisation. Ce changement d'affectation donne lieu à la taxation d'une livraison à soi-même sur le fondement du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI si le bien immobilier est désormais utilisé pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA.

160

Lorsque des personnes deviennent redevables de la TVA (soit à titre obligatoire, soit par option), elles peuvent opérer la déduction d'une fraction de la taxe afférente aux immeubles en cours d'utilisation qui jusqu'alors, étaient utilisés pour effectuer des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, ann. II, art. 207, III-1-4°). Dans cette situation, le point de départ du délai se situe à la date de l'acquisition de l'immeuble ou de l'achèvement de l'immeuble ou de la première utilisation de l'immeuble et non à la date à laquelle la déduction est opérée dans le cadre du « crédit de départ ».

b. Biens meubles

170

Il est fait application aux autres biens constituant des immobilisations des mêmes principes qu'aux immeubles, mais en tenant compte du fait que les dates d'exigibilité de la taxe, et donc d'ouverture du droit à déduction, peuvent être déterminées différemment.

Ainsi, le point de départ du délai de régularisation se situe généralement à la date :

- de l'acquisition (date d'exigibilité de la taxe chez le vendeur ou chez l'acheteur, lorsqu'il est constitué redevable de l'impôt, ou encore date d'exigibilité des régularisations chez le vendeur si la cession était exonérée de taxe) ;

- de l'importation (date d'exigibilité de la TVA due à l'importation) ;

- de la première utilisation, lorsque l'assujetti a lui-même fabriqué ou fait fabriquer le bien.

180

Par ailleurs, comme pour les immeubles, le point de départ du délai peut, le cas échéant, être postérieur à ces dates et se situer à la date de la première utilisation en tant qu'immobilisation d'un bien originellement destiné à la vente (par exemple : prélèvement dans ses stocks, par un vendeur d'ordinateurs, d'un ordinateur qu'il affecte aux besoins de son activité, conférant ainsi au bien le caractère d'une immobilisation ; ou encore, affectation par un concessionnaire automobile à une activité de location de véhicules d'une automobile antérieurement destinée à la vente).

2. Computation du délai de régularisation

a. Immeubles

190

Le délai s'étend jusqu'au 31 décembre de la dix-huitième année suivant celle au cours de laquelle est intervenu l'événement qui en constitue le fait générateur.

Exemple : Ainsi, pour un immeuble livré le 8 mai N et vendu par l'assujetti après l'expiration du délai de 5 ans prévu au I de l'article 257 du CGI, le reversement d'une fraction de la TVA initialement déduite ne sera exigible que si la vente intervient au plus tard le 31 décembre N+18.

b. Biens meubles

200

Le délai de régularisation s'étend jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenu l'événement qui en constitue le point de départ.

Exemple : Ainsi, pour une immobilisation, ayant le caractère d'un bien meuble, acquise le 15 juin N, l'événement susceptible d'entraîner une régularisation pour la période de régularisation restant à courir (CGI, ann. II, art. 207, III) doit intervenir au plus tard le 31 décembre N+3 au plus tard.

c. Cas des agencements commerciaux

210

Le délai de régularisation de cinq ans, prévu à l'article 207 de l'annexe II au CGI, en cas de cession d'une immobilisation non soumise à la taxe sur le prix total, s'applique aux agencements commerciaux (pose de nouveaux revêtements, d'une enseigne lumineuse, modification, des installations électriques, aménagement, d'une vitrine, etc.) que ceux-ci soient effectués par le propriétaire de l'immeuble ou le locataire. Par contre, la taxe déduite au titre de la réalisation de travaux d'amélioration ou d'agrandissement, doit être régularisée par vingtièmes, que le droit à déduction ait été initialement exercé par le propriétaire ou par le locataire.

Les délais fixés à l'article 207 de l'annexe II au CGI pour les immeubles et pour les autres immobilisations sont impératifs et un assujetti ne peut invoquer, pour se dispenser de la régularisation, ni de l'usure du bien, ni du fait que la durée d'amortissement du bien serait inférieure à ces délais (CE, arrêt du 5 mai 1976, n° 97937).

B. Base de calcul du reversement

220

Le calcul des régularisations doit s'opérer à partir de la TVA initialement déduite.

En pratique, celle-ci s'entend :

- de la taxe mentionnée sur les factures d'achat, perçue à l'import ou acquittée par les redevables eux-mêmes notamment en vertu du mécanisme d'autoliquidation (acquisition intracommunautaire, achat auprès d'une entreprise non établie en France, livraison à soi-même, etc.) ;

- de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI ;

- de la taxe grevant les livraisons à soi-même constatées en application du 1° du 3 du I et du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI.

C. Déduction de la TVA par le bénéficiaire de la cession, de l'apport ou du transfert

230

Sous réserve que le bien constitue également une immobilisation pour le bénéficiaire de la cession, de l'apport ou du transfert, celui-ci peut déduire une fraction du montant de la TVA ayant grevé initialement le bien, à proportion du rapport entre le nombre d'années restant à courir, pour le cédant ou l'apporteur, jusqu'au terme de la période de régularisation et le nombre d'années total de celle-ci (CGI, ann. II, art. 207, III-3).

À cette fin, le cédant ou l'apporteur délivre au bénéficiaire une attestation qui, en la circonstance, joue un rôle analogue à celui d'une facture, mentionnant le montant de la taxe que ce dernier est en droit de déduire en application des dispositions de l'article 271 du CGI, de l'article 273 du CGI et de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

240

L'attestation doit mentionner le montant, calculé comme indiqué ci-dessus de la taxe susceptible d'être déduite par l'acquéreur.

L'attestation doit, en outre, comporter l'identification du cédant ou de l'apporteur et de l'acquéreur ou du bénéficiaire de l'apport (nom ou raison sociale, adresse), la description sommaire des biens, et s'il y a lieu, leur numéro d'identification, la date de leur acquisition par le cédant ou l'acquéreur, la date de la cession ou de l'apport.

250

Le droit à déduction prévu au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI peut être également reconnu à l'acquéreur ou au bénéficiaire de l'apport d'un bien au titre duquel le cédant n'était pas en droit d'opérer une déduction, dans l'hypothèse où ce bien était exclusivement utilisé pour les besoins d'une activité exonérée ou était exclu du droit à déduction. Mais cette faculté n'est accordée que si l'acquéreur ou le bénéficiaire utilise le bien en tant qu'immobilisation dans des conditions lui ouvrant droit à déduction.

Il peut en être ainsi par exemple à l'occasion de la cession d'un immeuble nu dont la location par le cédant n'était pas soumise à la TVA et que l'acquéreur utilisera pour les besoins d'une activité taxable.

Dans ces situations, le cédant ou l'apporteur est autorisé à délivrer à l'acquéreur ou au bénéficiaire de l'apport une attestation établie dans les conditions exposées ci-dessus, alors même que, par hypothèse, il n'était tenu à aucun reversement.

260

En revanche, il est exclu qu'un non assujetti, c'est-à-dire une personne dont les activités se situent hors du champ d'application de la taxe, puisse délivrer à un redevable l'attestation prévue au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II du CGI (en application de la jurisprudence communautaire et notamment l'arrêt de la CJCE du 11 juillet 1991 dans l'affaire Lennartz (CJCE, arrêt du 11 juillet 1991, aff. C-97/90, 6e ch., Hansgeorg Lennartz).

270

En cas de régularisation à la suite du transfert d'un bien entre secteurs d'activité d'un même assujetti, le reversement à opérer à raison du transfert dans le secteur apporteur s'accompagne de l'ouverture

d'un nouveau droit à déduction dans le secteur bénéficiaire du transfert. La régularisation est calculée dans les conditions exposées au 1° du 2 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, le coefficient de taxation prenant une valeur nulle sur les années restant à courir dans le délai de régularisation.

Le nouveau droit à déduction s'exerce dans les conditions prévues par l'article 206 de l'annexe II au CGI et génère un nouveau délai de régularisation (CGI, ann. II, art. 207, II-1).

En outre, pour l'application ultérieure des dispositions concernant les régularisations annuelles ou globales, les coefficients de déduction, d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence prennent la valeur respective des coefficients correspondants appliqués par l'assujetti au moment de l'exercice de cette déduction.

S'agissant d'une opération interne, l'exercice de ce nouveau droit à déduction s'effectue directement, sans qu'il y ait lieu d'établir d'attestation.

D. Régime particulier applicable aux transmissions d'universalité totale ou partielle de biens et de services

280

Les transferts de biens d'investissement réalisés dans le cadre de la transmission d'universalité totale ou partielle de biens prévue par les dispositions de l'article 257 bis du CGI, dans le délai de régularisation prévu à l'article 207 de l'annexe II au CGI, ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction prévu au III de ce même article.

Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant. Il est donc tenu, s'il y a lieu, d'opérer les régularisations du droit à déduction et les taxations de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient en principe incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité. La transmission n'a pas pour effet de faire courir un nouveau délai de régularisation chez le bénéficiaire.

Relativement à chaque bien immobilisé transmis, ce dernier continue donc le délai de régularisation initié chez le précédent exploitant, ou chez les précédents exploitants en cas de transmission successives de l'universalité.

Exemple : Un immeuble achevé en N est utilisé par un assujetti A dans le cadre de l'exploitation d'une activité industrielle et commerciale ouvrant droit à déduction. Celui-ci a exercé une déduction de l'intégralité de la TVA afférente à la livraison à soi-même constatée sur le fondement du I de l'article 257 du CGI (coefficient de déduction égal à 1). En N+7, A cède son exploitation à un assujetti B avec les biens immobiliers y affectés. Cette cession bénéficie de la dispense de régularisation prévue par l'article 257 bis du CGI. B continue la personne du cédant en exploitant l'universalité ainsi transmise. Après quelques années, il cesse définitivement toute activité économique en N+12 sans repreneur. Pour le calcul de la régularisation exigible au titre de cet immeuble sur le fondement du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, le nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation est de 7 ans [(N +19) - (N+12)].

282

RES N° 2006/34 (TCA) du 12 septembre 2006 : transmission d'une universalité totale ou partielle de biens.

Question : *Quelles sont les modalités d'application de la dispense de taxation à la TVA prévue par l'article 257 bis du CGI en cas de transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ?*

Existe-t-il des particularités liées aux opérations de fusion ou de dissolution sans liquidation prévue par l'article 1844-5 du code civil ?

Réponse : *La dispense de taxation présente un caractère obligatoire et n'est pas subordonnée à la prise d'un engagement formel par le bénéficiaire de la transmission d'opérer s'il y a lieu, des régularisations du droit à déduction antérieurement exercé par le cédant au titre des biens transmis. En effet, cet engagement résulte de la loi, le bénéficiaire de la transmission étant réputé continuer la personne du cédant.*

La dispense de taxation s'applique aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location immobilière avec reprise ou renégociation des baux en cours, qui interviendraient entre deux bailleurs redevables de la TVA au titre de cette activité dès lors que ces cessions s'inscrivent dans une logique de transmission d'entreprise ou de restructuration réalisée au profit d'une personne qui entend exploiter l'universalité transmise.

La dispense de taxation ne concerne pas les opérations dont le fait générateur interviendrait avant ou après cette transmission. Elle ne bénéficie donc pas aux prestations de services réciproques que se seraient rendues les deux parties à une transmission d'universalité antérieurement à cette opération et dont le paiement aurait été opéré par compensation au moment de la transmission. Dans une telle hypothèse, l'exigibilité de la TVA afférente à ces prestations doit donc être considérée comme étant intervenue à cette date.

Indépendamment du dispositif prévu par l'article 257 bis du CGI, en matière de fusion ou de dissolution sans liquidation, le bénéficiaire de ces opérations est juridiquement pleinement subrogé aux droits et obligations de l'entité absorbée ou dissoute. A cet titre, il peut :

- opérer la déduction d'une TVA qui lui a été facturée au titre de dépenses engagées par l'entité absorbée ou dissoute avant la fusion ou la dissolution sans liquidation pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, et non déduite à cette date ;

- bénéficier du transfert du crédit de TVA attaché à la personne absorbée ou dissoute dont le remboursement n'a pas été demandée par celle-ci avant sa disparition juridique ;

- bénéficier du transfert de l'option à la TVA formulée par la personne absorbée ou dissoute au titre d'un immeuble ou d'un ensemble d'immeubles, sur le fondement des dispositions du 2° de l'article 260 du CGI.

285

RES N° 2006/58 (TCA) du 26 décembre 2006 : modalités d'application des dispositions de l'article 257 bis du CGI qui prévoit que les livraisons de biens et les prestations de services qui interviennent entre deux redevables de la TVA à l'occasion d'une transmission d'universalité totale ou partielle de biens sont dispensées de la TVA.

Question : *Quelles sont les modalités d'application des dispositions de l'article 257 bis du CGI dans le secteur immobilier ?*

Réponse : *Le bénéfice de la dispense de taxation à la TVA, prévue à l'article 257 bis du CGI, vise exclusivement les transferts de biens et de services qui interviennent dans le cadre de la transmission d'une entreprise ou d'une restructuration d'entreprise et qui sont réalisés au profit d'une personne qui entend exploiter l'universalité transmise.*

1. Ainsi, la cession d'un immeuble inscrit à l'actif immobilisé d'une entreprise qui l'avait affecté à la réalisation d'une activité de location immobilière (immeubles non destinés à la revente), avec reprise, avec ou sans négociation, du ou des baux en cours, doit être regardée comme intervenant dans le cadre de la transmission d'une universalité de biens puisque, dans cette hypothèse, la transmission en cause s'inscrit dans une logique de transmission d'entreprise.

Ce faisant, une telle transmission d'universalité réalisée entre deux redevables de la TVA au titre de l'activité transmise (ce qui implique que le cédant soumettait auparavant cette activité de location immobilière transmise à la TVA de plein droit ou sur option, et que le cessionnaire continuera de la soumettre à la TVA, sur option ou de plein droit, suivant que l'immeuble est loué nu ou aménagé), bénéficie selon le cas :

- d'une dispense de taxation pour les immeubles qui entrent dans le champ d'application des dispositions du I de l'article 257 du CGI, et de l'application de la seule taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % (CGI, article 1594 F quinquies A) ;

- ou d'une dispense de régularisation de la TVA antérieurement déduite au titre d'un immeuble, au sens des dispositions du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, pour les immeubles qui n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions du I de l'article 257 du CGI.

La circonstance qu'à la suite d'une telle transmission, le cédant continue par ailleurs d'affecter d'autres immeubles de son patrimoine à une telle activité de location soumise à la TVA, est indifférente.

2. En ce qui concerne les cessions d'immeubles réalisées par des assujettis ayant une activité d'achat-revente d'immeubles, les précisions suivantes peuvent être apportées.

Lorsque dans le cadre de son activité d'achat-revente d'immeubles, un assujetti procède à la vente isolée d'un immeuble prélevé parmi son actif circulant (son stock), il ne peut pas bénéficier de la dispense prévue par l'article 257 bis du même code, et ce, même si dans l'attente de sa revente, cet immeuble fait l'objet d'une location soumise à la TVA. En effet, l'inscription en stock de l'immeuble constitue un élément objectif permettant de révéler l'intention de l'opérateur de ne pas affecter durablement l'immeuble en cause à une activité de location en tant que loueur d'immeuble mais de le destiner purement et simplement à la vente.

En revanche, la cession par l'acheteur-revendeur du ou des immeubles qu'il détient en stock, qui interviendrait dans le cadre de la transmission de l'ensemble de son activité de négociant en biens immobiliers au profit d'une personne qui continuera à réaliser cette activité, bénéficie du régime de dispense prévu par l'article 257 bis du CGI déjà cité

286

Concernant les opérations de transmissions effectuées dans le cadre d'un contrat de crédit-bail :

En application de la jurisprudence du Conseil d'État, les dispositions de l'article 257 bis du CGI bénéficient à la revente, dès son acquisition, d'un immeuble par un crédit preneur ayant préalablement levé l'option d'achat auprès du crédit bailleur, lorsque le nouvel acquéreur poursuit l'activité de location des locaux (CE, arrêts du 23 novembre 2015, n° 3750544, ECLI:FR:CESSR:2015:375054.20151123 et n° 375055, ECLI:FR:CESSR:2015:375055.20151123).

Dans la continuité de cette jurisprudence :

- RES N° 2018/01 (TCA) du 03 janvier 2018 : modalités d'application des dispositions de l'article 257 bis du CGI à une levée d'option d'achat dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier.

Question : *L'acquisition d'un immeuble par un crédit preneur ayant levé l'option d'achat auprès du crédit bailleur peut-elle bénéficier de la dispense visée à l'article 257 bis du CGI ?*

Réponse : *Le dispositif de l'article 257 bis du CGI couvre la situation dans laquelle un immeuble, loué dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier soumis à la TVA, est cédé au crédit-preneur lors de sa levée d'option d'achat et que celui-ci, qui affectait l'immeuble à une activité de sous-location taxée, entend continuer à affecter l'immeuble à une telle activité locative soumise à la TVA.*

- RES N° 2018/02 (TCA) du 03 janvier 2018 : modalités d'application des dispositions de l'article 257 bis du CGI à une cession d'immeuble, opérée par l'intermédiaire de la levée d'option exercée par le crédit preneur, entre crédit-bailleurs.

Question :*La dispense visée à l'article 257 bis du CGI peut-elle bénéficier au transfert d'un immeuble loué en TVA opéré pour un changement de crédit-bailleurs, par l'intermédiaire de la levée d'option exercée par le crédit preneur ?*

Réponse : *Compte tenu de la nature du crédit-bail, les transferts de l'immeuble opérés pour le changement de crédit-bailleurs, au profit du crédit-preneur, puis d'un groupement de crédit-bailleurs doivent être regardés comme la transmission d'une universalité de biens, bénéficiant d'une dispense de taxation et de régularisation au sens de l'article 257 bis du CGI.*

Le fait que la revente n'intervienne pas le même jour que la levée d'option est sans incidence.

287

RES N° 2008/4 (TCA) du 04 mars 2008 : non-application de la dispense mentionnée à l'article 257 bis du CGI dans l'hypothèse de la cession isolée d'un immeuble affecté partiellement à une activité locative soumise à la TVA par le cédant.

Question : *La cession isolée d'un immeuble affecté partiellement à une activité locative peut-elle bénéficier de la dispense visée à l'article 257 bis du CGI ?*

Réponse : *Lorsqu'un assujetti opère la cession isolée d'un immeuble qu'il avait affecté jusqu'alors de manière partielle à une activité locative au titre de laquelle les loyers perçus étaient en tout ou partie soumis effectivement à la TVA, il y a lieu d'écarter le bénéfice de la dispense de taxation ou de régularisation visée à l'article 257 bis du CGI dans la mesure où l'immeuble cédé ne constitue pas dans son ensemble une partie d'entreprise susceptible d'être qualifiée d'universalité partielle.*

Voir aussi le ***RES N° 2006/28 (TCA) du 06 juin 2006 : transmission d'une universalité totale ou partielle de biens réalisée dans le domaine agricole*** *au BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10 au I-A-1 § 30*

E. Régime particulier applicable à la transmission de biens entre collectivités locales et établissements publics de coopération intercommunale (EPCI)

290

Conformément aux objectifs poursuivis par la loi n° 99-586 du 12 juillet 1999 relative au renforcement et à la simplification de la coopération intercommunale, de nombreuses collectivités procèdent à des transferts de compétence en application des articles L.1321-1 et suivants du code général des collectivités territoriales (CGCT) au bénéfice d'autres collectivités locales ou d'EPCI.

L'application des règles de TVA en vigueur en ce domaine peut soulever des difficultés. Le transfert des investissements attachés au service au titre duquel intervient le transfert de compétence rend en effet exigible le reversement au Trésor d'une fraction de la TVA antérieurement déduite au titre des immeubles.

Dès lors, il a été décidé d'étendre aux immeubles concernés, la dispense de régularisation qui bénéficie aux autres investissements, conformément à la faculté offerte, en la matière, par l'article 188 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

1. Rappel des règles en vigueur

300

Pour l'application des règles de TVA aux transferts de compétence, il doit être distingué selon qu'il est ou non mis fin, à l'issue de l'opération, à l'existence juridique de la collectivité locale procédant au transfert de compétence.

a. Fin de l'existence juridique de la collectivité locale qui a procédé au transfert de compétence

310

Lorsqu'à l'issue du transfert de compétence, la collectivité qui procède au transfert cesse juridiquement d'exister, la collectivité bénéficiaire du transfert de compétence devient corrélativement titulaire de ses droits et obligations.

A ce titre, elle se substitue de plein droit et aux lieu et place de la collectivité dissoute.

Par suite, la collectivité bénéficiaire est tenue de respecter, à compter de la date du transfert, toutes les règles de TVA habituellement applicables aux opérations ouvrant droit à déduction initialement réalisées par la collectivité dissoute.

Aucune véritable cession à titre onéreux ou à titre gratuit n'est, en effet, réalisée entre ces deux collectivités dès lors qu'il s'agit en fait d'une substitution.

Par conséquent, il n'est pas exigé que la collectivité locale qui procède au transfert de compétence régularise la taxe déduite au titre des biens apportés avant d'être dissoute.

En outre, la collectivité bénéficiaire est, dans cette situation, autorisée à récupérer, dans les limites de droit commun, la TVA facturée au nom de la collectivité à l'origine du transfert et que celle-ci n'avait pas encore déduite si les dépenses y afférentes concourent à la réalisation d'opérations soumises à la TVA (CGI, art. 271).

Ces règles s'appliquent dans les mêmes conditions aux transformations d'établissements publics à compétence intercommunale prévues à l'article L. 5111-3 du CGCT.

b. Survivance de l'existence juridique de la collectivité locale qui procède au transfert de compétence

320

Lorsqu'il n'est pas mis fin à l'issue de l'opération de transfert de compétence, à l'existence juridique de la collectivité locale qui l'opère, il est considéré, pour ce qui concerne la TVA, que le transfert de compétence qui ne donne lieu généralement à aucune contrepartie, constitue une cession de biens effectuée à titre gratuit.

Par suite, il en résulte les conséquences suivantes.

Au titre de la TVA antérieurement déduite sur les biens immeubles achevés depuis plus de cinq ans et utilisés en tant qu'immobilisation, la collectivité qui effectue le transfert d'une de ses compétences doit procéder aux régularisations prévues à l'article 207 de l'annexe II au CGI.

Par ailleurs, conformément au 1° du 1 du III de l'article 207 à l'annexe II du CGI, la collectivité réalisant le transfert peut délivrer au bénéficiaire, nouvel utilisateur des biens, des attestations mentionnant la fraction de la taxe ayant initialement grevé les biens correspondant aux dixièmes ou vingtièmes restant à courir jusqu'au terme du délai de régularisation (cf. IV-C § 230).

2. Extension de la dispense de régularisation de la TVA aux immeubles mis à disposition dans le cadre des opérations de transferts de compétence entre collectivités locales

330

Bien qu'elle soit assortie d'une faculté de transfert de la TVA reversée au nouveau titulaire du service, la régularisation des droits à déduction afférents aux immeubles peut se traduire par une charge de trésorerie pour les collectivités concernées.

Aussi, conformément aux objectifs d'encouragement de la coopération intercommunale, il a été décidé d'étendre la dispense de régularisation de la TVA aux immeubles de plus de cinq ans mis à disposition d'une collectivité locale ou d'un EPCI dans le cadre d'un transfert de compétence à l'issue duquel il n'est pas mis fin à l'existence juridique de la collectivité qui procède à l'opération.

En effet, dans cette situation, la collectivité locale ou l'EPCI bénéficiaire du transfert de compétence continue, pour ce qui concerne le service public concerné, la personne de la collectivité locale qui procède à l'opération.

Suivant la faculté offerte, en ce domaine, par l'article 20 paragraphe 3 de la sixième directive TVA du 17 mai 1977 (actuellement l'article 188 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28/11/2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée), la dispense ne peut toutefois trouver à s'appliquer qu'à la condition que le transfert de compétence soit réalisé au bénéfice d'une collectivité locale ou d'un EPCI qui affecte ces investissements à la réalisation d'opérations soumises à la TVA.

Rescrit(s) publié(s) du 03/01/2018 au 23/10/2026 et lié(s) à ce BOI

Date de publication	Titre du rescrit
10/12/2025	RES - Taxe sur la valeur ajoutée - Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles - Modalités d'application du régime de l'assimilation à des immobilisations d'immeubles ou fractions d'immeubles inscrits en stock