

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RES-000064-28/10/2020

Date de publication : 28/10/2020

RESCRIT - TVA - IMM - Conséquences d'un transfert, par voie de cession ou d'apport, d'un contrat de vente en l'état futur d'achèvement portant sur la livraison de logements neufs destinés à la location à usage de résidence principale, dans le cadre d'une opération immobilière réalisée dans le secteur intermédiaire bénéficiant de la TVA à taux réduit

Positionnement du document dans le plan :

RES - Rescrits

TVA - IMM - Conséquences du transfert, par voie de cession ou d'apport, d'un contrat de vente en l'état futur d'achèvement portant sur la livraison de logements neufs destinés à la location à usage de résidence principale, dans le cadre d'une opération immobilière réalisée dans le secteur intermédiaire bénéficiant de la TVA à taux réduit

Questions :

La question porte sur les conséquences du transfert, par voie de cession ou d'apport, d'un contrat de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) lorsque ce dernier porte sur la livraison de logements neufs destinés à la location à usage de résidence principale, dans le cadre d'une opération immobilière réalisée dans le secteur du logement intermédiaire, bénéficiant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à taux réduit de 10 % prévue à l'article 279-0 bis A du code général des impôts (CGI) :

- le transfert de ces contrats de VEFA a-t-il pour conséquence la remise en cause de ce taux réduit de la TVA dont le cédant a initialement bénéficié sur les appels de fonds déjà réglés au promoteur ?

- ce cédant pourra-t-il déduire la TVA ainsi supportée sur ces appels de fonds ?

- postérieurement au transfert du contrat de VEFA, le cessionnaire pourra-t-il également bénéficier du taux réduit de la TVA en application des dispositions de l'article 279-0 bis A du CGI à raison des échéances restantes de la VEFA qui lui seront facturées par le promoteur ?

Réponse :

Conformément au 1° du II de l'article 256 du CGI, toutes les livraisons d'immeubles sont 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.

Par livraison, on entend 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.

En application de l'[article 256 A du CGI](#) sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

Par ailleurs, s'agissant des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, le I de l'[article 257 du CGI](#) prévoit que les droits réels immobiliers, à l'exception des locations résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance, sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent.

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) ne saurait être assimilé à un immeuble neuf dès lors qu'on ne peut soutenir qu'il résulte d'une construction nouvelle, alors que le résultat attendu de l'autorisation de construire n'est pas encore atteint. La cession est donc analysée comme portant sur un « terrain à bâtir ».

Aux termes de l'[article 1601-3 du code civil \(C. civ.\)](#), la vente en l'état futur d'achèvement est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution. L'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux.

L'[article 1601-4 du C. civ.](#), repris à l'[article L. 261-4 du code de la construction et de l'habitation \(CCH\)](#), dispose que la cession par l'acquéreur des droits qu'il tient d'une vente d'immeuble à construire substitue de plein droit le cessionnaire dans les obligations de l'acquéreur envers le vendeur.

À cet égard, la cession, par l'acquéreur, d'un contrat de VEFA à un cessionnaire, porte, d'une part, sur des droits immobiliers et, d'autre part, sur la créance d'achèvement et l'obligation de payer la fraction du prix restant due. Elle s'effectue à un prix et selon des modalités librement convenus entre les parties, le cédant n'ayant pas la qualité de vendeur d'immeuble à construire faute de s'obliger en ce sens.

Sur le plan fiscal, la cession du contrat de VEFA est imposée en tant que mutation d'immeuble, l'assiette de la TVA « immobilière » devant normalement exclure le montant du solde du prix encore dû au titre du contrat transmis.

Lorsqu'elles sont réalisées par des assujettis agissant en tant que tels, les opérations portant sur des droits réels immobiliers 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 (TAB) 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 ([BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-A § 30 à 60](#)).

Ces dispositions valent tant pour la qualification fiscale de l'opération au regard de la TVA que pour la détermination des modalités de taxation et l'exercice du droit à déduction.

Il résulte de ces précisions que la cession, par un assujetti, d'un contrat de VEFA, c'est-à-dire de droits réels immobiliers portant sur un TAB ainsi que sur la créance d'achèvement de la construction future, est taxable à la TVA en tant que TAB.

L'assiette de la taxe est limitée, en pratique, à la valeur du TAB qui comprend le sol et les constructions en cours d'édification, non achevées. La créance d'achèvement de l'immeuble à construire n'est théoriquement pas monétisée dans la mesure où les appels de fonds seront versés au promoteur par le nouveau détenteur du contrat (le cessionnaire) au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

À cet égard :

- le taux réduit de la TVA n'est pas remis en cause compte tenu du transfert du contrat de VEFA au cessionnaire, sous réserve que ce dernier continue à satisfaire aux conditions prévues à l'[article 279-0 bis A du CGI](#) pour le bénéfice du taux réduit de TVA ;

- le cédant peut déduire dans les conditions de droit commun la TVA à taux réduit qu'il a, préalablement à cette cession taxable, réglée au promoteur au titre des appels de fond dès lors que conformément aux dispositions de l'[article 271 du CGI](#), la taxe d'amont qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable en aval est déductible de la taxe applicable à cette opération ;

- le promoteur peut continuer à appliquer directement la TVA à taux réduit prévue à l'[article 279-0 bis du CGI](#) aux appels de fonds qui sont réclamés postérieurement au transfert du contrat de VEFA au cessionnaire, à condition que ce dernier satisfasse aux conditions permettant de bénéficier de ce dispositif. Il est précisé que le cessionnaire doit notamment disposer à titre personnel d'un agrément préalable du représentant de l'État dans le département, précisant le cadre de chaque opération et portant sur le respect des conditions prévues aux a à c de l'article 279-0 bis du CGI. À défaut, le bénéfice du taux réduit pourra être remis en cause dans les conditions précisées au [III § 180 et 190 du BOI-TVA-IMM-30](#).

Document lié :

[BOI-TVA-IMM-30](#) : TVA - Opérations concourant à la production d'immeubles ou à la livraison d'immeubles - Opérations immobilières réalisées dans le secteur du logement intermédiaire