

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-IMM-10-30-17/03/2021

Date de publication : 17/03/2021

TVA - Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles - Règles générales applicables aux opérations immobilières - Droits à déduction

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles

Titre 1 : Règles générales applicables aux opérations immobilières

Chapitre 3 : Droits à déduction

Sommaire :

I. Précisions relatives à la TVA déductible

A. Dépenses concourant à la livraison à soi-même d'un immeuble neuf ou transformé

B. Déduction de la TVA liquidée lors de la livraison à soi-même

1. Précisions sur la détermination des coefficients d'assujettissement et de taxation

2. Naissance du droit à déduction

C. Déductibilité de la TVA sur la marge

D. Déduction de la taxe qui a grevé les éléments du prix de cession d'un immeuble

II. Règles particulières de régularisation

A. Principes

1. Régularisations annuelles

2. Régularisation complémentaire

a. Immeuble affecté à une activité économique ouvrant droit à une déduction complète de la TVA

b. Immeuble affecté à une activité économique n'ouvrant pas droit à déduction

c. Immeuble affecté à un usage mixte

d. Immeuble affecté partiellement à une activité économique

B. Dispositions applicables aux collectivités locales

C. Démembrement de la propriété d'un immeuble

1. Démembrement de la propriété suite à la cession de l'usufruit

2. Démembrement de la propriété suite à la cession de la nue-propriété

D. Situations particulières

1. Immeubles loués en crédit bail

2. Immeubles conservés en stock ou en attente de cession

a. Conditions d'assimilation de ces immeubles à des biens immobilisés

- b. Conséquences de l'assimilation au regard des régularisations annuelles et complémentaires
- 3. Revente par un particulier d'un immeuble acquis comme immeuble à construire
- III. Transfert des droits à déduction
 - A. Transfert des droits à déduction entre assujettis
 - B. Transfert des droits à déduction par une personne morale de droit public au délégataire de service public
- IV. Opérations de lotissement ou d'aménagement
 - A. Dispositions de droit commun
 - B. Équipements généraux d'infrastructure et de superstructure
 - 1. Cas des aménageurs de zones
 - 2. Cas des zones aménagées par la collectivité locale en régie directe
 - 3. Cas des lotisseurs
 - C. Constitution de secteurs d'activités distincts

Actualité liée : 17/03/2021 : TVA - Simplification des obligations en matière de droit à déduction de la TVA sur la production ou la livraison d'immeubles

I. Précisions relatives à la TVA déductible

A. Dépenses concourant à la livraison à soi-même d'un immeuble neuf ou transformé

1

La taxe sur la valeur ajoutée (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. Le coefficient de déduction déterminé en application du I de l'[article 206 de l'annexe II au code général des impôts \(CGI\)](#) est donc 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 (LASM) 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 est par hypothèse taxable sur le prix total, justifiant la déduction des dépenses d'amont qui ont grevé les éléments de son prix. Le fait générateur de la LASM est intervenu de sorte que l'administration fiscale en est informée par l'imprimé spécial prévu à l'[article 244 de l'annexe II au CGI](#).

Remarque : Dès lors que cette déclaration vient formaliser l'intervention de la livraison, les règles de péremption du droit à déduction ne trouvent pas à s'appliquer pour les dépenses qu'elle prend en compte ([CGI, ann. II, art. 207, IV-2](#)).

10

Toutefois, conformément au deuxième alinéa du 2 du I de l'[article 271 du CGI](#), 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 du CGI](#), le droit à déduction de la TVA qui a grevé les dépenses de construction ne peut être exercé qu'au moment de la LASM prévu

au b du 1 de l'[article 269 du CGI](#). Cette identification lui sera délivrée lors du dépôt de la déclaration spéciale n° 940-SD (CERFA n° 10480), disponible en ligne sur le site www.impot.gouv.fr, prévue par l'article 244 de l'annexe II au CGI.

20

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 lorsqu'elles sont soumises à une LASM en application du 2° du 1 du II de l'[article 257 du CGI](#).

B. Déduction de la TVA liquidée lors de la livraison à soi-même

1. Précisions sur la détermination des coefficients d'assujettissement et de taxation

30

La TVA qui a grevé la LASM est déductible dans les conditions de droit commun, en application de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#). À 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 ([CGI, ann. II, art. 207, 2](#)). 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(e), 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. Le coefficient d'assujettissement est alors égal à l'unité.

Remarque : Pour l'application du deuxième alinéa de l'article 168 bis de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) tel qu'il résulte de la [directive 2009/162/UE du Conseil du 22 décembre 2009 modifiant diverses dispositions de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#), 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.

40

Quant au coefficient de taxation, il est déterminé selon que les opérations imposables auxquelles l'immeuble est utilisé ouvrent partiellement 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(e) en exonération de TVA.

2. Naissance du droit à déduction

50

Conformément au c du 1 du II de l'[article 271 du CGI](#), la taxe déductible en l'espèce est la taxe qui est acquittée par le redevable au titre de la LASM de l'immeuble construit ou transformé. Elle n'est déductible seulement lorsque 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 ([CGI, art. 270, II](#)). Toutefois, la taxe exigible au titre des LASM d'immeubles neufs mentionnées aux A et C du II de l'[article 278 sexies du CGI](#) (logements locatifs sociaux) est liquidée au plus tard le dernier jour du sixième mois qui suit celui au cours duquel est intervenu l'achèvement de l'immeuble, sans qu'aucune prorogation puisse être accordée par l'autorité administrative.

S'agissant de la taxe afférente à la LASM visant la transformation d'un immeuble ([CGI, art. 257, II-1-2°](#)), 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 ([CGI, art. 271, I-2](#)), 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.

Remarque : Au cas où, à l'occasion d'un contrôle, un manquement est constaté 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 l'[article 1788 A du CGI](#).

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](#), lorsque l'immeuble est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction. Il en est 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 du CGI. Dans cette situation, il convient 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 (§ 10 du [BOI-TVA-DED-20-10-40](#)).

C. Déductibilité de la TVA sur la marge

60

La TVA liquidée en application de l'[article 268 du CGI](#) 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](#).

D. Déduction de la taxe qui a grevé les éléments du prix de cession d'un immeuble

70

Conformément au 1 du I de l'[article 271 du CGI](#), 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 lorsque l'option prévue au 5° bis de l'[article 260 du CGI](#) est exercée, ouvre un droit à déduction de la TVA qui a grevé les dépenses qui entretiennent un lien direct et immédiat avec cette cession.

Remarque : 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 du CGI](#).

80

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 y 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](#).

90

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. À défaut de pouvoir répercuter ces dépenses 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.

Sur les principes, il convient de se reporter à la décision de la CJCE, affaire C-29/08, « AB SKF », du 29 octobre 2009.

100

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.

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

II. Règles particulières de régularisation

A. Principes

1. Régularisations annuelles

110

Lorsque l'immeuble construit ou transformé est immobilisé et affecté à des opérations n'ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA, 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. Cette situation qui peut se rencontrer bien au-delà de la date d'achèvement si la taxe résulte de l'exercice de l'option prévue au 5° bis de l'[article 260 du CGI](#) par le cédant.

Remarque : 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.

Ainsi, chaque année durant les vingt années qui suivent, l'assujetti qui a 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.

120

Lorsque la liquidation de la taxe exigible au titre 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).

2. Régularisation complémentaire

130

Lorsque l'immeuble construit, transformé ou acquis est immobilisé, outre les régularisations annuelles décrites au **II-A-1 § 110**, 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 1° et 2° du 1 du III de [l'article 207 de l'annexe II au CGI](#), dès lors que cette cession intervient dans le délai de régularisation prévu pour les immeubles au 3 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

a. Immeuble affecté à une activité économique ouvrant droit à une déduction complète de la TVA

140

Lorsqu'un immeuble est affecté à une activité économique ouvrant droit à une déduction complète de la TVA, la taxe afférente 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.

Remarque : Il en est de même en cas de transfert entre secteurs d'activité constitués en application de [l'article 209 de l'annexe II au CGI](#) et 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.

Inversement, lorsque la cession ou l'apport n'est pas soumis(e) à la TVA (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.

b. Immeuble affecté à une activité économique n'ouvrant pas droit à déduction

150

Lorsque le cédant n'a 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 LASM à des travaux de transformation n'est pas déductible (soit un coefficient de déduction initial nul).

Dans ces conditions, l'apport ou la cession soumis(e) à la TVA (éventuellement sur la marge s'agissant de travaux de transformation sur un immeuble dont l'acquisition n'a pas ouvert droit à déduction) donnera lieu à une régularisation positive.

Inversement, l'apport ou la cession non soumis(e) à la TVA ne donne lieu à aucune régularisation complémentaire dès lors que la TVA grevant l'acquisition, la LASM ou les travaux de transformation n'a pas été initialement déduite.

c. Immeuble affecté à un usage mixte

160

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.

d. Immeuble affecté partiellement à une activité économique

170

Ces dispositions sont applicables en cas d'affectation partielle de l'immeuble à une 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 2/9^{èmes} de la taxe totale) peuvent donner lieu à une régularisation positive à hauteur de 11/20^{èmes}. Inversement le tiers de la seconde fraction de taxe initiale afférente aux étages qui a bénéficié d'une déduction à l'origine (soit encore 2/9^{èmes} de la taxe totale) doit faire l'objet d'un reversement dans la même proportion de 11/20^{èmes}. D'où une régularisation globalement nulle.

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

B. Dispositions applicables aux collectivités locales

180

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 (IV § 110 et suiv. du BOI-TVA-IMM-10-10-10-10).

C. Démembrement de la propriété d'un immeuble

190

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.

200

Toutefois, lorsque ce droit réel constitue une immobilisation chez son propriétaire de même que l'usufruit pour son bénéficiaire, il y a 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-propiétaire 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-propiétaire, 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 du CGI si l'immeuble est alors utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction.

1. Démembrement de la propriété suite à la cession de l'usufruit

210

Dans une première situation où le démembrement résulte de la cession de l'usufruit, la taxe supportée par le nu-propiétaire 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-propiété 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 de l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#).

220

Quant à la part afférente à l'usufruit, sous réserve du bénéfice de l'[article 257 bis du CGI](#), 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 2 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

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 de l'annexe II au CGI](#), 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-propiété non déduite ou régularisée par celui-ci.

À 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-propiétaire 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 : Un immeuble a été construit ou acquis neuf par un investisseur pour une valeur hors taxe 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 160 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 40 ($200 \times 0,20$). 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 $160 + 40 = 200$), 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 $200 \times 4 / 20 = 40$). 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.

Remarque : 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 du CGI. Si l'extinction de l'usufruit s'accompagne de la transmission au nu-propiétaire de l'universalité de biens attachée à l'usufruit, l'article 257 bis du CGI trouvera à s'appliquer à la taxe qui aura grevé ces travaux. À défaut, l'usufruitier serait fondé à transmettre au nu-propiétaire 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.

2. Démembrement de la propriété suite à la cession de la nue-propriété

230

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.

Si la cession de la nue-propriété donne lieu à taxation (de plein droit ou sur option), le nouveau nu-propiétaire 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. Il en est de même, symétriquement, pour le plein propriétaire.

Exemple : Un immeuble construit pour la même valeur que dans l'exemple du II-C-1 § 220 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-propiétaire.

Mais la cession étant soumise de plein droit à la TVA (pour $600 \times 0,2 = 120$), 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 quinze années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation (soit $200 / 20 \times 0,6 \times 15 = 90$). 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 dix années restant à courir au regard du délai qui lui est propre (soit $120 / 20 \times 10 = 60$).

Remarque : Sans préjudice de l'application des dispositions exposées dans la remarque du II-C-1 § 220 pour le cas où des travaux auraient été réalisés sur l'immeuble pendant son exploitation en usufruit.

D. Situations particulières

1. Immeubles loués en crédit bail

240

Les opérations de crédit-bail immobilier sont définies au 2 de l'[article L. 313-7 du code monétaire et financier](#).

Les immeubles donnés en location dans ce cadre sont normalement immobilisés par le crédit-bailleur qui a supporté le coût de la TVA sur l'acquisition ou sur la LASM 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 à l'[article 261 D du CGI](#) et au 2° de l'[article 260 du CGI](#). 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.

250

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 de l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#), 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. Dans ce 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](#).

De même, aucune régularisation positive de la taxe initiale ne trouvera à s'appliquer au titre du 2° du 1 du III de l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#) 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.

260

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'opéreront 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 12^{ème} 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 le 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 de l'article 207 de l'annexe II au CGI) et à hauteur de 10 925 € par année.

270

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 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 n° [3310-CA3-SD](#) (CERFA n° 10963), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, 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.

280

Il est précisé que, conformément à la jurisprudence communautaire (CJCE, aff. C-98/07, « Nordania Finans A/S », du 6 mars 2008), 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.

290

En revanche, cette jurisprudence n'est pas applicable lorsqu'une mutation est réalisée sous couvert de l'[article 257 bis du CGI](#), 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, le 3 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI lui est applicable à ce titre.

2. Immeubles conservés en stock ou en attente de cession

a. Conditions d'assimilation de ces immeubles à des biens immobilisés

300

La directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée prévoit que les États 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.

Remarque : 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 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

310

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.

320

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 au VI de l'article 207 de l'annexe II au CGI ;

Remarque : 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 LASM sur le fondement du 1° du 1 du II de l'article 257 du CGI et en proportion de l'importance relative de la fraction concernée.

- 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.

330

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 du CGI](#) pour les livraisons à soi-même d'immeubles neufs taxées en application du 2° du 1 du II de l'[article 257 du CGI](#) est dépassée ou l'échéance du dernier jour du sixième mois qui suit celui au cours duquel est intervenu l'achèvement de l'immeuble prévue au II de l'[article 270 du CGI](#) pour les LASM d'immeubles neufs mentionnées aux A et C du II de l'[article 278 sexies du CGI](#) (logements locatifs sociaux) 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.

b. Conséquences de l'assimilation au regard des régularisations annuelles et complémentaires

340

Durant cette période, les deux types de régularisations de la TVA déduite à l'origine sont susceptibles d'intervenir, tels que prévus à l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#) :

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

Remarque : 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.

- 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 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 en application du 3 du IV de l'[article 207 de l'annexe II au CGI](#). 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 grevant les dépenses de construction de l'immeuble originellement déduite. À 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 dix-sept années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation commencée en N+4.

350

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.

360

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'utilisation, sous réserve du délai de quatre ans suivant l'achèvement de l'immeuble (**II-D-2-a § 330**).

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 (**CGI, art. 257 bis**).

3. Revente par un particulier d'un immeuble acquis comme immeuble à construire

370

Jusqu'au 31 décembre 2012 et en application du a du 2° du 3 du I de l'[article 257 du CGI](#) applicable jusqu'à cette date, les personnes qui hors d'une activité économique cédaient un immeuble neuf qu'elles avaient acquis comme immeuble à construire étaient assujetties à la TVA au titre de cette cession (**II-A § 260 et suiv. du BOI-TVA-IMM-10-10-20**).

Conformément au 2 du I de l'[article 271 du CGI](#), les personnes qui effectuaient des opérations occasionnelles soumises à la TVA ne pouvaient exercer leur droit à déduction qu'au moment de la livraison. Ainsi, un particulier qui faisait l'acquisition d'un immeuble en l'état futur d'achèvement (VEFA) et ne l'utilisait que dans un cadre privé ne bénéficiait d'un droit à déduction qu'à l'occasion de la revente si celle-ci intervenait dans les cinq ans de l'achèvement. Sous réserve que cette taxe ait été mentionnée dans les appels de fonds, la déduction portait alors sur l'intégralité de la taxe supportée lors de l'acquisition initiale, ainsi que sur celle qui avait grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix de la cession (notamment d'éventuelles dépenses d'amélioration durable de l'immeuble).

Remarque : Lorsqu'un particulier était amené à céder son contrat (**II-A § 270 du BOI-TVA-IMM-10-10-20**), il était admis qu'il déduise la taxe supportée sur les appels de fonds déjà payés dès lors qu'il soumettait la cession à la TVA.

Ces règles demeurent applicables aux cessions de cette nature qui interviennent postérieurement au 31 décembre 2012 lorsque le cédant se place sous le bénéfice de la mesure transitoire prévue au [II-A § 260 et suivants du BOI-TVA-IMM-10-10-20](#).

380

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 de l'annexe II au CGI](#), à l'identique des autres professionnels avec lesquels il est placé en situation de concurrence.

III. Transfert des droits à déduction

A. Transfert des droits à déduction entre assujettis

390

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 du CGI](#), 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 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 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.

B. Transfert des droits à déduction par une personne morale de droit public au délégataire de service public

400

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 et que ces investissements ne sont pas mis à la disposition du délégataire à titre onéreux, elle ne doit pas procéder à une LASM de l'immeuble à l'achèvement de celui-ci dès lors que cette mise à disposition à titre gratuit ou pour un montant dérisoire ou symbolique constitue une opération hors du champ d'application de la TVA.

Pour autant, s'agissant des délégations de service public (DSP) signées avant le 1^{er} janvier 2016, la collectivité publique délégante reste autorisée à transférer au délégataire la TVA grevant les dépenses concourant à la réalisation de l'investissement selon les modalités prévues par les anciennes dispositions du I de l'[article 210 de l'annexe II au CGI](#). Toutefois, par mesure de tempérament, il est admis que les attestations prévues au 3 du I de l'article 210 de l'annexe II du CGI ne sont plus adressées au service des impôts mais conservées par la collectivité publique délégant à la disposition de l'administration.

Remarque : Les avenants entraînant un bouleversement de l'économie ou une modification substantielle du contrat, tels que les définit la jurisprudence administrative, sont assimilés à de nouvelles DSP signées. A contrario, les prolongations fondées sur l'[article L. 1411-2 du code général des collectivités territoriales](#) (abrogé au 1^{er} avril 2016) ne sont pas considérées comme des nouvelles DSP. Enfin, la prorogation en cas d'investissements non prévus au contrat initial ne constitue pas une nouvelle DSP sous réserve que les investissements ne bouleversent pas l'économie générale du contrat.

410

En revanche, si la DSP 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 la déduction de la taxe dans les conditions de droit commun et doit constater, le cas échéant, une LASM lorsque les investissements qu'il réalise sont affectés à des opérations n'ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA.

(420)

IV. Opérations de lotissement ou d'aménagement

430

L'opération d'aménagement qui constitue un lotissement est définie par l'[article L. 442-1 du code de l'urbanisme](#).

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

440

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 I-B-3-b § 210 du BOI-TVA-IMM-10-20-10 et, d'autre part, des équipements remis en application d'une convention d'aménagement (IV-B § 460 à 510).

450

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.

Remarque : Lorsque l'aménageur n'avait pu exercer de droit à déduction avant le 11 mars 2010, date d'entrée en vigueur de l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 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 au 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 préemption 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. Équipements généraux d'infrastructure et de superstructure

1. Cas des aménageurs de zones

460

Considérant que l'aménagement d'une zone est une opération globale, le Conseil d'État a jugé (CE, décision du 7 mai 1986, n° 49991, SA Terrabair) 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 du CGI, à déduire la taxe qui lui a été facturée à l'occasion de la réalisation des équipements remis à la collectivité.

470

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.

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](#).

En l'absence de convention préalable comportant une obligation contractuelle, et sous réserve des équipements collectifs mentionnés au [I-B-3-b § 210 du BOI-TVA-IMM-10-20-10](#), 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

480

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 au [IV-B-1 § 460](#) ne trouve pas à s'appliquer pour les raisons suivantes.

490

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, etc.). 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.

500

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). Il en va de même des équipements d'infrastructure extérieurs à la zone ou au lotissement.

Remarque : 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.

3. Cas des lotisseurs

510

La décision du Conseil d'État 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 de [l'article L. 332-15 du code de l'urbanisme](#), repris dans l'autorisation de lotir en application de [l'article R*. 442-7 du code de l'urbanisme](#) et de [l'article R*. 442-8 du code de l'urbanisme](#).

C. Constitution de secteurs d'activités distincts

520

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.

530

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.