RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-IMM-10-10-20-20170802
Date de publication : 02/08/2017

TVA - Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles - Règles générales applicables aux opérations immobilières - Champ d'application - Opérations imposées par assimilation aux livraisons d'immeubles

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 1 : Champ d'application
Section 2 : Opérations imposées par assimilation aux livraisons d'immeubles

Sommaire :

I. Opérations des assujettis assimilées à des livraisons d'immeubles
A. Opérations concernant certains droits portant sur des immeubles
1. Droits réels immobiliers
a. Droits réels concernés
b. Précisions sur les droits réels attachés à un bail à construction, bail emphytéotique, bail réel immobilier ou bail réel solidaire
2. Droits relatifs aux promesses de vente
3. Parts ou actions dont la possession assure en droit ou en fait la propriété ou la jouissance de l'immeuble
a. Droits sociaux concernés
b. Précisions relatives aux droits sociaux assurant la jouissance d'emplacements aménagés sur les dépendances du domaine public
B. Livraisons à soi-même
1. Livraisons à soi-même d'immeubles neufs
2. Livraisons à soi-même de travaux
II. Opérations réalisées hors du cadre d'une activité économique et dont la réalisation confère la qualité d'assujetti
A. Livraison d'un immeuble neuf lorsque le cédant avait au préalable acquis l'immeuble cédé comme immeuble à construire et signé une promesse de vente avant le 31 décembre 2012
B. Livraisons à soi-même des logements dans le cadre des mécanismes d'accession sociale à la propriété

1

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

10

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

I. Opérations des assujettis assimilées à des livraisons d'immeubles

20

Deux catégories d'opérations sont visées :

- la cession de certains droits portant sur des immeubles qui du fait de leur assimilation à des biens corporels suivent le même régime que celui qui serait applicable à la cession de l'immeuble sur lequel ils portent ;

- les livraisons à soi-même.

A. Opérations concernant certains droits portant sur des immeubles

30

Conformément au 1° du IV de l'article 256 du code général des impôts (CGI), les droits portant sur des immeubles constituent des biens meubles incorporels dont la cession est assimilée à une prestation de services et, comme telle, taxable de plein droit. Néanmoins, la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée accorde aux États membres une faculté de considérer certains droits sur les immeubles comme des biens corporels.

40

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

50

Par ailleurs, les 1° et 2° du 1 du I de l'article 257 du CGI ont mis en œuvre cette faculté pour l'ensemble des opérations portant sur des droits réels immobiliers à l'exception des locations résultant des baux qui confèrent un droit de jouissance, ainsi que pour les droits relatifs aux promesses de vente.

60

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

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

70

En revanche, l'assimilation au régime du sous-jacent exposée au **I-A § 60** n'a pas été étendue aux droits immobiliers de caractère personnel, tels les contrats de location portant sur des immeubles. Exception faite des droits relatifs aux promesses de vente spécialement visées au 2° du 1 du I de l'article 257 du CGI, les opérations portant sur ces droits personnels relèvent donc du droit commun applicable aux biens meubles incorporels fixé au 1° du IV de l'article 256 du CGI.

1. Droits réels immobiliers

a. Droits réels concernés

80

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

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

b. Précisions sur les droits réels attachés à un bail à construction, bail emphytéotique, bail réel immobilier ou bail réel solidaire

90

S'agissant des droits réels attachés à un bail à construction, à un bail emphytéotique, à un bail réel immobilier ou à un bail réel solidaire, aux termes de l'article 1378 bis du CGI et de l'article 1378 ter du CGI, les mutations ayant pour objet les droits du bailleur ou du preneur en matière de bail emphytéotique, de bail à construction, de bail réel immobilier et de bail réel solidaire sont assujetties aux dispositions fiscales applicables aux mutations d'immeubles.

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

Cette solution est conforme à la jurisprudence communautaire selon laquelle est considérée comme une location d'immeuble l'opération qui consiste à conférer à

> *titre exclusif à une personne le droit d'occuper comme s'il en était propriétaire un immeuble pour une durée convenue et contre rémunération, quelle que soit par ailleurs la nature du droit par lequel est conféré ce pouvoir (CJCE, arrêt du 4 octobre 2001, aff. C-326/99, Stichting « Goed Wonen », ECLI:EU:C:2001:506).*

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

100

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

2. Droits relatifs aux promesses de vente

110

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

120

Cette solution résultant du 2° du 1 du I de l'article 257 du CGI concerne particulièrement la cession des droits du preneur d'un crédit bail immobilier à raison du transfert au cessionnaire du bénéfice de la promesse de vente au terme du contrat. La cession emporte également transfert du droit de jouissance de l'immeuble objet du contrat pour la durée restant à courir, lequel est normalement imposable à la TVA sur le fondement du 1° du IV de l'article 256 du CGI : il demeure néanmoins admis que la taxe due à ce titre ne soit pas effectivement exigée à raison de ce qu'elle viendrait en concurrence avec l'application des droits proportionnels d'enregistrement prévue par l'article 725 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-30-10-10 au I § 10).

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

a. Droits sociaux concernés

130

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

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

n'ont aucun droit à l'attribution, en propriété ou en jouissance, des locaux construits.

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

140

La TVA est susceptible de s'appliquer quelle que soit la destination des immeubles représentés par les droits sociaux faisant l'objet de la mutation. Si elle est réalisée par un assujetti, la cession des parts ou actions sera soumise à la taxation de plein droit comme portant sur un terrain à bâtir si elle intervient avant l'achèvement de l'immeuble ou de la partie d'immeuble en cause, ou comme portant sur un immeuble neuf si elle a lieu dans les cinq ans de son achèvement. Elle sera exonérée, avec possibilité d'application de la TVA sur option du cédant, si l'immeuble est achevé depuis plus de cinq ans (pour les droits de mutation, il convient de se reporter à l'article 730 du CGI).

b. Précisions relatives aux droits sociaux assurant la jouissance d'emplacements aménagés sur les dépendances du domaine public

150

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

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

Dans le premier cas, les intéressés achètent des actions ou parts de la société concessionnaire qui leur donnent droit à la jouissance pendant la durée de la concession d'un emplacement de garage ou d'une place de parking (voire d'un local commercial). Cette cession est imposable dans les conditions exposées au **I-A-3-a § 130 à 140** en application du 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI.

Dans la seconde hypothèse, ils acquièrent directement auprès de la société un droit d'occupation ou de jouissance de ces biens qui n'a ni le caractère de droit réel immobilier, ni celui de droit social. Les opérations portant sur de tels droits relèvent normalement de l'imposition de droit commun applicable à la cession de biens incorporels. Mais, s'agissant de la cession de droit à un bail d'immeuble, il est admis que la TVA s'efface au bénéfice des droits proportionnels de mutation (cf. I-A-2 § 120).

160

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

B. Livraisons à soi-même

1. Livraisons à soi-même d'immeubles neufs

170

En application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, les personnes assujetties doivent constater une livraison à soi-même (LASM) lors de la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI, lorsque cet immeuble est affecté à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA.

Sous réserve des dispositions de l'article 278 sexies du CGI (BOI-TVA-IMM-10-20-20 au II-B § 160), les livraisons à soi-même d'immeubles relèvent du taux normal de la TVA.

180

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

190

Si la livraison à soi-même est exigée dans les cas où un assujetti à la TVA construit ou fait construire sur un terrain à bâtir ou sur un immeuble existant dont il dispose un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI, affecté à des opérations n'ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA, encore faut-il qu'en la circonstance il agisse effectivement en tant qu'assujetti.

Ainsi, conformément à ce qui est exposé au II § 50 du BOI-TVA-IMM-10-10-10-10, un investisseur qui se borne à agir comme propriétaire en dehors d'une activité économique ou une personne morale de droit public qui agit comme maître d'ouvrage pour la construction d'un immeuble destiné à l'activité de ses services, assurés en tant qu'autorité publique et visés au premier alinéa de l'article 256 B du CGI, n'agit pas en tant qu'assujetti. Par conséquent, l'opération sera considérée comme hors du champ d'application de la TVA. Aucune livraison à soi-même ne devra être constatée.

Dans ces situations, le fait que le responsable de la construction n'exerce aucun droit à déduction de la TVA grevant les travaux de construction ou l'acquisition éventuelle du terrain, et qu'il n'ait pas bénéficié du régime de faveur ouvert aux personnes assujetties en matière de droits d'enregistrement constitue une présomption qu'il n'agit pas en tant qu'assujetti.

(200 à 220)

2. Livraisons à soi-même de travaux

230

Conformément au 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, alors même qu'ils ne conduisent pas à la production d'un immeuble neuf, les travaux immobiliers qui contribuent à la valorisation ou à la prolongation de la vie d'un immeuble affecté aux besoins de l'entreprise (c'est-à-dire qui n'est pas comptabilisé en stock) doivent être soumis à une livraison à soi-même par le preneur lorsqu'il affecte le bien, objet des travaux, à des opérations ne lui ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-20-20 au IV § 230 et suivants sous réserve du I-A § 30 à 160).

240

Les travaux visés au I-C § 71 à 220 du BOI-TVA-IMM-20-10-20-10 portant sur les locaux mentionnés aux 2 à 8 du I de l'article 278 sexies du CGI, bénéficient du taux réduit de la TVA de 5,5 % prévu à l'article 278-0 bis A du CGI ou de 10 % prévu à l'article 279-0 bis du CGI en facturation directe sous

réserve du respect des conditions qui y sont mentionnées. Ainsi, pour ces travaux, le recours au dispositif de la livraison à soi-même prévue au 2 du III ou au IV de l'article 278 sexies du CGI et à l' article 278 sexies A du CGI n'est pas obligatoire.

Lorsque les travaux ne peuvent bénéficier du taux réduit de 5,5 % ou du taux réduit de 10 % prévu par ces deux dispositifs (CGI, art. 278-0 bis A et CGI, art. 279-0 bis), ils peuvent néanmoins en bénéficier si les conditions prévues par l'article 278 sexies du CGI ou par l'article 278 sexies A du CGI sont remplies.

II. Opérations réalisées hors du cadre d'une activité économique et dont la réalisation confère la qualité d'assujetti

250

Alors même qu'elles sont réalisées hors d'une activité économique, certaines opérations entrent néanmoins dans le champ de la taxe du fait d'une disposition expresse de la loi. Il en va ainsi de certaines livraisons à soi-même exigées dans le cadre d'opérations d'accession sociale à la propriété.

Antérieurement au 31 décembre 2012, les livraisons, dans les cinq ans de leur achèvement, d'immeubles qui avaient été acquis comme immeuble à construire étaient soumises à la TVA quand bien même elles étaient réalisées hors d'une activité économique, en application du a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI (dans sa version en vigueur jusqu'au 30 décembre 2012).

Cette disposition a été supprimée par le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012. Toutefois, pour ne pas remettre en cause l'équilibre économique des opérations en cours à la date de cette suppression, des mesures transitoires, décrites au **II-A § 260 et 270**, sont prévues.

A. Livraison d'un immeuble neuf lorsque le cédant avait au préalable acquis l'immeuble cédé comme immeuble à construire et signé une promesse de vente avant le 31 décembre 2012

260

Le a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI (dans sa version en vigueur jusqu'au 30 décembre 2012) considérait comme assujetti quiconque réalisait une livraison d'immeuble neuf acquis comme immeuble à construire.

Cette faculté avait été restreinte par la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 aux seules livraisons d'immeubles intervenant dans les cinq ans de son achèvement lorsque celui-ci avait été acquis par le cédant non assujetti comme immeuble à construire. Cette qualification visait principalement les contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) et, accessoirement, les contrats de vente à terme.

Cette disposition a été supprimée (cf. **II § 250**), mais les parties à **une promesse de vente signée avant le 31 décembre 2012** peuvent en revendiquer l'application. Ainsi, il est admis que les cessions qui interviennent postérieurement au 31 décembre 2012 mais qui avaient fait l'objet d'une promesse de vente signée avant cette date demeurent soumises à la TVA et, corrélativement, aux droits de mutation au taux prévu à l'article 1594 F quinquies du CGI.

La preuve de la date de cette promesse de vente peut être apportée par tout moyen.

Cette tolérance peut toutefois être écartée par les parties au profit des règles résultant des modifications entrées en vigueur au 31 décembre 2012. Lorsque les parties renoncent à l'application de ces mesures transitoires, la cession postérieure au 31 décembre 2012 d'un immeuble achevé depuis moins de cinq ans et acquis comme immeuble à construire par une personne non assujettie n'est pas soumise à la TVA et l'acquisition correspondante est soumise aux droits de mutation au taux de droit commun.

270

La même solution s'applique aux cessions de contrats par une personne non assujettie avant l'achèvement de l'immeuble lorsqu'**un avant-contrat avait été signé avant le 31 décembre 2012**. S'agissant du droit à déduction, lorsqu'un particulier est amené à céder son contrat, il peut déduire la taxe supportée sur les appels de fonds déjà payés dès lors qu'il soumet la cession à la TVA (sur le droit à déduction, il convient de se reporter à la remarque figurant au II-D-3 § 370 du BOI-TVA-IMM-10-30).

Quand bien même elle aurait fait l'objet d'une promesse de vente avant le 31 décembre 2012, la cession par un particulier d'un immeuble acquis comme neuf mais après achèvement n'est pas soumise à la TVA, y compris si elle intervient dans les cinq ans de l'achèvement ou que l'immeuble a été acquis auprès d'un cédant qui l'avait lui-même acquis au préalable comme immeuble à construire. De la même manière, et alors même qu'elle aurait fait l'objet d'une promesse de vente avant le 31 décembre 2012, la cession de l'immeuble pour la construction duquel le particulier a réalisé ou fait réaliser les travaux par un entrepreneur sur un terrain dont il disposait, n'est pas soumise à la TVA quand bien même elle interviendrait dans les cinq ans de son achèvement, à moins que l'intéressé ne réalise cette opération dans le cadre d'une activité économique.

(280)

B. Livraisons à soi-même des logements dans le cadre des mécanismes d'accession sociale à la propriété

290

Sont soumises à la TVA les livraisons à soi-même de logements visés aux 11 et 11 bis du I de l'article 278 sexies du CGI réalisées par des non-assujettis qui acquièrent un logement dans une zone ciblée par la politique de la ville (BOI-TVA-IMM-20-20-20).

Rescrit(s) publié(s) du 02/08/2017 au 11/07/2025 et lié(s) à ce BOI

Date de publication	Titre du rescrit
09/07/2025	RES - Taxe sur la valeur ajoutée - Champ d'application et territorialité - Règles applicables aux cessions de droits de commercialité

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 18/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2484-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-IMM-10-10-20-20170802