

Commission ouverte

IMMOBILIER

Responsables : Jehan-Denis Barbier et Jean-Marie Moyse



SOUS-COMMISSION PROMOTION VENTE
Responsable : François Danemans

Jeudi 12 janvier 2012

La TVA applicable aux opérations
immobilières

animée par

Jean-Marie Moyse et Alberto Amadori

Avocats à la Cour



INTRODUCTION

- Réforme de la **TVA sur les opérations immobilières** opérée par la loi n°2010-237 du 9 mars 2010 : objectifs de mise en conformité du droit national avec le droit de l'U.E. et de simplification des règles du jeu
- Suppression de la « **TVA immobilière** » et réintégration de l'immeuble dans la TVA de droit commun (où l'on tient néanmoins compte de ses spécificités)
- Ancien régime de la TVA immobilière : reposait largement sur des critères tenant à l'identité de l'acquéreur et à l'usage envisagé de l'immeuble
→ mauvais ménage avec les mécanismes de la TVA européenne
- Application des nouvelles règles à toutes les transactions conclues depuis le 11 mars 2010

LA TVA APPLICABLE AUX OPERATIONS IMMOBILIERES

- A) Champ d'application
- B) Base imposable
- C) Taux d'imposition
- D) Fait générateur et exigibilité
- E) Calcul, déclaration et paiement
- F) Régime des déductions

A) Champ d'application

- Le régime de la TVA applicable aux opérations immobilières repose sur une distinction fondamentale :
 - Les opérations réalisées en France, dans le cadre d'une activité économique, par un **assujetti** agissant en tant que tel
→ relèvent du régime de la TVA de droit commun
 - Les opérations réalisées hors d'une activité économique
→ ne sont pas situées dans le champ d'application de la TVA...
... sauf exceptions !

A) Champ d'application

- **Notion d'assujetti**

- Au regard de la directive TVA n°2006/112/CE, est regardé comme un assujetti quiconque exerce, d'une façon indépendante, une **activité économique**, et ce quels qu'en soient les buts ou les résultats
- L'article 256 A du CGI vise les activités concernées
- Une activité économique se définit, de manière générale (au regard de la TVA) comme la réalisation à titre **habituel** de livraisons de biens et de prestations de services à **titre onéreux**

A) Champ d'application

- **Notion d'assujetti**

- En matière immobilière, la TVA concerne donc :

- Les professionnels de la construction et de l'achat-revente immobiliers (promoteurs, constructeurs, marchands de biens...)
- Les autres entreprises industrielles et commerciales et les professions libérales qui sont déjà assujetties à la TVA pour la réalisation de leurs opérations économiques
 - ❖ Si ces assujettis agissent « en tant que tels », et non dans la simple gestion de leur patrimoine (c'est-à-dire en dehors d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial)
- Les particuliers, en présence d'un faisceau d'indices concordants tendant à requalifier leur activité en activité économique (importance et habitude des opérations, dépenses d'aménagement significatives voire prépondérantes dans la valeur des cessions...)

A) Champ d'application

- **Territorialité des opérations**

- Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la TVA **en France**, lorsqu'elles portent sur des immeubles situés en France (CGI art.258 II)
- ❖ Donc, les entreprises étrangères qui réalisent des opérations immobilières en France sont soumises à la TVA dans les mêmes conditions que les entreprises françaises (sauf règles particulières de liquidation)

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

- Relèvent du champ d'application de la TVA, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel dans le cadre d'une activité économique :
 - **Les livraisons à titre onéreux** d'immeubles ou de droits assimilés
 - Dans certaines conditions, les livraisons à soi-même (« LASM ») d'immeubles neufs
 - Par détermination de la loi, certaines **opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles**

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

- La TVA est un impôt qui frappe une **opération économique**
→ la substance de l'opérations prévaut sur sa forme ; de même, la forme juridique des parties a peu d'incidences.
- Pour être imposable à la TVA, l'opérations doit être effectuée **à titre onéreux** : comporter une contrepartie, quelle qu'en soit la nature, et même non équivalente. Sont donc concernés, notamment,
 - ✓ Les ventes
 - ✓ Les apports en société
 - ✓ Les datations en paiement
 - ✓ Les échanges (s'analysent comme des « doubles ventes »)
 - ✓ Les transferts de propriété faisant suite à une expropriation

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

- Sont principalement concernées par le champ d'application de la TVA les opérations économiques réalisées à titre onéreux par un assujetti qui portent sur trois sortes de **biens** :
 - Les terrains
 - Les immeubles bâtis
 - Les droits immobiliers

A) Champ d'application

- ❖ **Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique**
- **Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés**
 - ❑ Les terrains
 - Les livraisons de « **terrains à bâtir** » (TAB) sont imposables à la TVA de plein droit
 - ❖ TAB = terrain sur lequel des constructions *peuvent* être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou des dispositions de l'article L 111-1-2 du Code de l'urbanisme.
 - définition objective fondée sur le droit de l'urbanisme

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

☐ Les terrains

- Les livraisons des **terrains autres** (= non TAB) sont en principe exonérées de TVA (bien qu'a priori situées dans son champ d'application)
- Toutefois, une option pour la TVA est possible ; elle doit être
 - ✓ Expresse
 - ✓ Figurer dans l'acte constatant la mutation
 - ✓ Être exercée distinctement par immeuble, fraction d'immeuble ou droit immobilier concernés

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

☐ Les immeubles bâtis

- Les livraisons d'immeubles bâtis réalisées à titre onéreux par un assujetti dans le cadre de son activité économique entrent **dans le champ** d'application de la TVA
- Toutefois, seules les livraisons d'immeubles neufs sont **imposables** à la TVA de plein droit
- Les autres livraisons (immeubles « non neufs ») sont **exonérées** de TVA, avec une option possible : expresse, figurant dans l'acte et prise distinctement par immeuble ou fraction d'immeuble (cf. *infra*) 13

A) Champ d'application

- ❖ **Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique**
- **Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés**
 - ❑ Les immeubles bâtis
 - Est **neuf** l'immeuble bâti qui n'est pas **achevé** depuis plus de cinq ans
 - ✓ S'il résulte d'une construction neuve
 - ✓ Mais aussi s'il résulte de travaux ayant consisté dans une surélévation ou dans la remise à neuf
 - ❖ L'**achèvement** coïncide avec le dépôt à la mairie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux au permis de construire, prévue à l'article L 461-2 du code de l'urbanisme.

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

☐ Les immeubles bâtis

- La qualification d'immeuble neuf doit résulter de travaux ayant remis à neuf...
 - ✓ Soit la majorité des fondations ;
 - ✓ Soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;
 - ✓ Soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;
 - ✓ Soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par l'article 245 A de l'annexe II au CGI dans une proportion au moins égale à 2/3 pour chacun d'eux
 - ⇒ La proportion est déterminée par le maître de l'ouvrage

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

❑ Les immeubles bâtis

- Sont donc imposables de plein droit à la TVA les livraisons d'immeubles :

- ✓ A construire : vente par laquelle le vendeur s'oblige à édifier un immeuble dans un délai déterminé par le contrat

- VEFA
- Vente à terme

OU

- ✓ Après complet achèvement, lorsque la livraison intervient dans un délai de 5 ans à compter de cet achèvement

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

❑ Les immeubles bâtis

- Vente à terme : contrat par lequel le vendeur s'engage à livrer l'immeuble à son achèvement, l'acheteur s'engage à en prendre livraison et à en payer le prix à la date de livraison. Le transfert de propriété s'opère de plein droit par la constatation par acte authentique de l'achèvement de l'immeuble et il produit ses effets rétroactivement au jour de la vente (CCH art. L 261-2)
- VEFA : 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, et ce dernier est tenu d'en payer le prix au fur et à mesure de l'avancement des travaux (CCH, art. L 261-3)

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

❑ Les immeubles bâtis

- N.B. : les notions de TAB et d'immeuble bâti sont exclusives l'une de l'autre
→ quand bien même des constructions peuvent y être autorisées, ne constitue pas un TAB au sens de la TVA une parcelle sur laquelle se trouve déjà une construction en état d'être utilisée en tant que telle pour un usage quelconque.
- En revanche, lorsqu'un terrain qui est situé dans une zone où les constructions peuvent être autorisées est recouvert d'un bâtiment vétuste devenu impropre à toute utilisation et comme tel destiné à être démoli (bâtiment en ruine), il devrait être assimilé à un TAB

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

➤ Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés

❑ Les immeubles bâtis

- N.B. : une **vente d'immeuble à réhabiliter** peut paradoxalement relever du régime fiscal des ventes d'immeubles neufs, en fonction de l'ampleur des travaux
 - ❖ Il s'agira soit d'une vente d'immeuble à construire (immeuble neuf), soit d'une vente d'immeuble à rénover (immeuble ancien)
- N.B. : une addition de construction ou une surélévation peut s'ajouter à un immeuble existant qui, en lui-même, ne donne pas lieu à des travaux caractérisant la production d'un immeuble neuf 19
→ chacune des fractions est susceptible de suivre un régime propre

A) Champ d'application

- ❖ **Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique**
- **Les livraisons d'immeubles ou droits assimilés**
 - ❑ Les droits assimilés à des immeubles : suivent le régime du bien immobilier auquel ils se rapportent...
 - ✓ Les droits réels immobiliers : démembrements de propriété, droits indivis, droit de construire attaché à un bien immeuble ;
 - ✓ Les droits relatifs aux promesses unilatérales de vente ou de droits relatifs à un contrat de crédit-bail immobilier ;
 - ✓ Les droits sociaux : parts d'intérêts ou d'actions dont la possession assure, en droit en fait, l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble ;
 - ✓ Les droits relatifs à un contrat de fiducie représentatifs d'un bien immeuble.

A) Champ d'application

- ❖ **Opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique**
- **Les livraisons à soi-même d'immeubles neufs (LASM)**
 - Si un **immeuble neuf**, qu'un assujetti agissant en tant que tel a construit ou a fait construire, n'est pas vendu dans les deux ans de son **achèvement**, il donne lieu à une livraison à soi-même (LASM)
 - La LASM est imposable de plein droit à la TVA, quelle que soit la destination de l'immeuble.
=> Cette taxation permet de déduire la « **TVA d'amont** » supportée lors de la construction

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées hors d'une activité économique

- Un contresens apparent, au regard du champ d'application « classique » de la TVA
- MAIS la directive TVA offrait la possibilité aux Etats membres de l'Union de considérer comme assujetti des opérateurs « occasionnels »...
 - ❖ But d'éviter les distorsions de concurrence portant atteinte à la neutralité de la TVA entre assujettis occasionnels et assujettis habituels.
- ... Et la France, en transposant la directive, a usé de cette option !
- Seules deux hypothèses d'assujettissement en droit français :
 - Livraison d'un immeuble neuf acquis en tant qu'immeuble à construire
 - LASM de logements sociaux (pour mémoire)

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées hors d'une activité économique

- **La livraison d'immeuble neuf acquis en tant qu'immeuble à construire**
 - Par un non assujetti : particulier, personne de droit public, organisme à but non lucratif...
 - Portant sur :
 - ✓ Un immeuble acquis en tant qu'immeuble à construire ET qui est neuf au moment de la livraison
 - ✓ Des droits portant sur un tel immeuble

A) Champ d'application

❖ Opérations réalisées hors d'une activité économique

- ... Sauf si l'opération « constitue le simple exercice du droit de propriété par son titulaire »
 - Critère jurisprudentiel introduit par CJUE 2^e ch. 15 septembre 2011, aff. C-180/10, *Slaby* et aff. C-181/10 *Kué*
 - Jette un doute sérieux sur la conformité au droit communautaire de la taxation systématique que prévoit le droit français
 - Problème : la revente par un particulier qui a acquis l'immeuble en VEFA constitue souvent une opération patrimoniale.
 - Mais la Cour indique qu'il ne peut y avoir une opération patrimoniale lorsque l'intéressé mobilise des **moyens similaires à ceux déployés par un producteur ou un commerçant** (§39)

A) Champ d'application

❖ Conclusion sur le champ d'application

- Dans la nouvelle réglementation issue de la loi du 9 mars 2010, le régime de la TVA est *a priori* indépendant du régime des droits d'enregistrement.
- L'inverse n'est pas vrai → si les mutations d'immeubles et biens assimilés sont en principe soumises aux droits d'enregistrement au taux de 5,09%, un taux réduit de 0,715% s'applique aux **mutations soumises de plein droit à la TVA sur le prix total**
 - ✓ Sont exclues donc les mutations soumises à la TVA sur option
 - ✓ Sont exclues également les mutations soumises à la TVA sur la marge

A) Champ d'application

❖ Conclusion sur le champ d'application

- Dans les hypothèses où le vendeur assujetti se trouve confronté au problème de l'option pour la TVA, il doit arbitrer entre les nombreux effets de son choix (pour lui ET pour l'acquéreur !)
 - **Opter** pour la TVA, c'est...
 - ✓ éviter d'avoir à reverser la TVA supportée en amont sur l'acquisition/travaux par application de la règle des 1/20^{ème}
 - ✓ récupérer la TVA n'ayant pu être déduite initialement (du fait d'un coefficient de déduction nul ou réduit)
 - **Ne pas opter** pour la TVA, c'est...
 - ✓ devoir reverser la TVA antérieurement déduite
 - ✓ mais aussi éviter le cas échéant, alors qu'il n'y a pas de TVA rémanente à récupérer, de majorer le prix de vente du montant d'une TVA à l'égard d'un acquéreur non récupérateur

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur le prix de cession

- En principe, pour les mutations et apports en société d'immeubles ou de fractions d'immeubles, la TVA est calculée :
 - ✓ Sur le **prix de cession** = ce que le vendeur a réellement reçu de l'acquéreur en échange du bien vendu (prix *stricto sensu*, montant de l'indemnité ou valeur des droits sociaux rémunérant l'apport)
 - ✓ Diminué des **remises** ou rabais accordées par le cédant, si ils ne sont pas la contrepartie directe d'un service rendu par l'acquéreur
 - ✓ Augmenté des **charges** = toutes les prestations supplémentaires que le contrat de vente impose à l'acquéreur ainsi que tous les avantages indirects que l'acquéreur procure au vendeur en prenant à son compte des obligations qui incombent personnellement à ce dernier (p.ex. commission de l'intermédiaire payée par l'acquéreur pour le compte du vendeur ou la TF pour la période post-acquisition).

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur la valeur vénale

- MAIS elle doit être calculée :
 - ✓ Sur la valeur vénale réelle des biens, lorsque cette valeur vénale réelle est supérieure au prix augmenté des charges
 - ❖ $VV =$ valeur qu'un acquéreur lambda serait disposé à payer pour ce bien dans des conditions normales de marché.
 - ✓ N.B. : le redevable est lui-même tenu d'effectuer la substitution dans sa déclaration de TVA. A défaut, l'Administration fiscale peut proposer une rectification dans son délai de reprise si elle parvient à prouver l'insuffisance de prix et le fait que cette insuffisance est motivée par la fraude ou l'évasion fiscale.

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur la marge

- Sont taxées sur la marge, lorsque leur acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction :
 - ✓ Les livraisons de TAB (ou de droits sociaux représentatifs de tels biens) ;
 - ✓ Les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans (ou de droits sociaux représentatifs de tels biens) ;
 - ❖ N.B. Le régime spécial d'imposition sur la marge des marchands de biens est supprimé depuis le 11 mars 2011

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur la marge

- La non-déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition peut résulter de plusieurs facteurs, de fond comme de forme :
 - ✓ L'acquisition n'était pas elle-même soumise à la TVA (en raison de la qualité du cédant ou de l'immeuble)
 - ✓ L'acquisition a été effectuée pour la réalisation exclusive d'opérations non imposables
 - ✓ Aucune TVA ne figurait dans l'acte ou dans toute autre document valant facture .

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur la marge

- Cependant, l'Administration fiscale considère que ce régime ne s'applique que pour les seules livraisons d'**immeubles acquis et revendus sous la même qualification**, c'est-à-dire....
 - ✓ Terrains à bâtir qui ont été acquis précédemment comme n'ayant pas le caractère d'immeubles bâtis
 - ✓ Immeubles achevés depuis plus de cinq ans qui ont été acquis précédemment en l'état d'immeuble déjà bâti.
- ❖ DONC, le régime de la taxation sur la marge ne peut pas s'appliquer, par exemple, en cas de cession d'un immeuble par un constructeur plus de cinq ans après son achèvement.

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur la marge

- L'assiette de la TVA est égale à la différence entre :
 - Le prix de cession + les charges qui s'y ajoutent (premier terme)
 -
 - Le prix ou la valeur d'acquisition (second terme)

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur la marge

❑ Premier terme :

- Le « prix exprimé » s'entend de la différence entre le montant payé au cédant par le cessionnaire (+ charges) et le montant de la TVA afférente à la marge résultant de ce prix.
- DONC, nécessité d'un calcul de la marge « en dedans » :

$$\text{Marge taxable} = \frac{\text{montant payé par le cessionnaire} + \text{charges augmentatives} - \text{prix d'achat}}{(100 + \text{taux applicable à l'opération}) / 100}$$

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur la marge

☐ Second terme :

- Les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du bien
 - ❖ OU la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports effectués.
- + les frais et dépenses supportés par le vendeur au titre de l'acquisition et sur lesquels aucun droit à déduction n'a pu être exercé

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les livraisons imposables sur la marge

- ❑ N.B. la circonstance que la marge se révèle nulle ou négative ne fait pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 268 du CGI
→ base d'imposition = 0

B) Base imposable

❖ Livraisons d'immeubles

➤ Les échanges

- L'échange est traité comme une « double vente » : chaque livraison doit être examinée au regard de la situation des coéchangistes et de la nature de l'immeuble cédé.
- Si la TVA trouve à s'appliquer, l'assiette est constituée par la valeur de l'immeuble acquis en contrepartie de l'immeuble cédé, majorée éventuellement de la soulte reçue (ou la valeur vénale, si cette dernière est supérieure)

B) Base imposable

❖ Livraisons à soi-même (LASM)

- L'assiette de la taxe due sur les LASM est constituée du prix de revient total des immeubles.
- Ce prix de revient comprend tous ses éléments constitutifs :
 - ✓ Coût du terrain : somme versée à un titre quelconque par le redevable ou ses auteurs pour rentrer en possession dudit terrain
 - ✓ Coût des plans, études, etc...
 - ✓ Prix d'achat des matériaux
 - ✓ Honoraires architectes, géomètres, métreurs etc...
 - ✓ Frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction, y compris les frais de personnel
 - ✓ Intérêts des prêts consentis au constructeur par les organismes de crédit
 - ✓ Taxes diverses mises à la charge des constructeurs
 - ✓ Etc ...

C) Taux d'imposition

❖ Taux normal

- 19,6 % en France métropolitaine
- 8% en Corse
- 8,5% dans les DOM

❖ Taux réduit

- 5,5% en France métropolitaine
- 2,1% dans les DOM

➤ Les opérations immobilières sont en principe imposables au taux normal, à l'exception des opérations revêtant un caractère social qui bénéficient du taux réduit

D) Fait générateur et exigibilité

❖ Définitions

- Le **fait générateur** de la TVA se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe
- L'**exigibilité** est définie comme le droit que le Trésor peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe.

D) Fait générateur et exigibilité

❖ Livraisons d'immeubles

- Le **principe** (valable pour toutes les livraisons à l'exception des livraisons d'immeubles à construire), est la coïncidence entre fait générateur et exigibilité → située à la date de la **livraison**
- ❖ La livraison intervient lors du *transfert du pouvoir de disposer du bien immobilier comme un propriétaire* : critère matériel et non juridique
→ l'existence d'un acte est théoriquement sans incidence, de même que les modalités de paiement du prix.
- Pour les livraisons d'immeubles à construire, la date du fait générateur reste celle de la livraison, mais la TVA n'est exigible que **lors de chaque versement** des sommes correspondant aux différentes échéances, prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux.

D) Fait générateur et exigibilité

❖ Livraisons à soi-même (LASM)

- Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA sur les LASM est fixée à la **livraison**, qui intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration d'achèvement prévue par la règlement relative au permis de construire (même si la liquidation de la TVA est reportée à une date ultérieure)
- Lorsque les obligations déclaratives ne sont pas respectées, le fait générateur est réputé intervenir lorsque sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible la déclaration d'achèvement au regard du droit de l'urbanisme → lorsque l'avancement des travaux est tel, que les immeubles peuvent être effectivement utilisés pour l'usage pour lequel ils sont destinés.
 - ❖ Ainsi, les travaux doivent être réputés achevés si la construction est complètement exécutée sur tous les points relevant du permis de construire, si elle est conforme avec les prescriptions de celui-ci et respecte la destination qui y est énoncée (Rép. Demange AN 10-8-1992, min. Equipement et Logement)

E) Déclaration et paiement

❖ La notion de « redevable »

- Les **redevable** est l'opérateur qui est légalement tenu de collecter la TVA afin de la reverser au Trésor, sous déduction de la TVA qu'il a le droit de déduire.
 - ❖ Il se distingue donc de l'**assujetti**, qui est l'opérateur qui réalise l'ensemble des actes juridiques qui constituent l'opération taxable.
- En principe la TVA est acquittée par l'assujetti qui réalise l'opération → en matière immobilière, c'est le vendeur (ou le constructeur en cas de LASM)
- Toutefois, lorsque le vendeur est un assujetti établi hors de France, le législateur institue un mécanisme d'**autoliquidation** de la TVA par l'acquéreur, si celui-ci est assujetti et identifié à la TVA en France.
 - ❖ Ce dernier mentionnera sur la ligne « Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France » de sa déclaration CA3 le montant HT de l'opération. La TVA correspondante sera ensuite déductible dans les conditions normales

E) Déclaration et paiement

❖ Règles applicables aux assujettis habituels

- Les entreprises réalisation des opérations immobilières sont soumises aux mêmes obligations déclaratives et de paiement prévues pour la généralité des redevables par les articles 270, I et 287 du CGI
 - ❖ Mais les opérations afférentes aux immeubles visés à l'article 257,I du CGI sont exclues du régime simplifié d'imposition : seul est possible le **régime réel normal**
- Opérations imposables déclarées sur les **imprimés CA3**, déposés **mensuellement** et accompagnées du paiement
 - ❖ MAIS si la taxe exigible est inférieure à 4.000 euros, des déclarations trimestrielles peuvent être déposées.

E) Déclaration et paiement

❖ Règles applicables aux assujettis habituels

- Les assujettis qui construisent ou font construire des immeubles sont assujettis à deux types d'obligations :
 - ✓ Une **déclaration spéciale d'achèvement** : obligatoire pour les assujettis qui construisent ou font construire des immeubles, dans le mois de l'achèvement de la construction et destinée au service des impôts dont ils dépendent
 - ❖ L'achèvement s'entend du dépôt de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux au permis de construire mentionnée à l'article L462-1 du Code de l'urbanisme.
 - ❖ Utilisation de l'imprimé n°940, qui précise notamment l'adresse de l'immeuble, les renseignements relatifs au déclarant, la date de l'achèvement et la nature de l'évènement dont il résulte.

E) Déclaration et paiement

❖ Règles applicables aux assujettis habituels

- Les assujettis qui construisent ou font construire des immeubles sont assujettis à deux types d'obligations :
 - ✓ Une **obligation de liquidation** : la liquidation de la TVA afférente à une LASM peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble.
 - ❖ Ce délai peut être prorogé une ou plusieurs fois pour un an maxi, lorsque la base taxable ne peut pas être établie définitivement à cette date, mais le contribuable doit en faire la demande auprès de l'Administration
 - ❖ Le défaut de déclaration de la TVA due sur la LASM dans le délai imparti est sanctionné par une amende de 5% de la TVA effectivement déductible, sauf si le contribuable, avant toute action de la part de l'Administration, dépose spontanément une déclaration rectificative au titre de la période concernée.

E) Déclaration et paiement

❖ Règles applicables aux assujettis occasionnels

- Dépôt d'une déclaration n°942 de mutation d'immeuble
- Dépôt d'une déclaration n°943 pour le décompte des taxes déductibles. A déposer au moment de la formalité de l'enregistrement, accompagnée du paiement de la TVA :
 - ✓ Actes relevant de la formalité fusionnée : formalité requise dans les deux mois de la date de l'acte, auprès du comptable de la DGFIP compétent pour enregistrer l'acte (conservation des hypothèques)
 - ✓ Actes exclus de la formalité fusionnée : déclaration déposée dans le mois de l'acte, auprès du comptable de la DGFIP compétent pour enregistrer l'acte (service des impôts du lieu de situation de l'immeuble)

F) Régime des déductions

□ Principes :

- Le mécanisme général de la TVA repose sur le **droit à déduction** de toute personne réalisant des opérations ouvrant droit à déduction.
⇒ Ce mécanisme général s'applique également au secteur immobilier !
- **La taxe qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable (dite « TVA d'amont ») est déductible de la taxe applicable à cette opération.**
- Ce mécanisme vise à assurer la **neutralité de la TVA** pour toutes les entreprises du circuit économique, la taxe étant répercutée sur des sujets autres que ceux qui acquittent la taxe (les « consommateurs finaux »).

F) Régime des déductions

□ Principes :

- L'application de la déduction est conditionnée par l'acquisition d'un bien auprès d'un assujetti par un assujetti agissant en tant que tel.
- Donc, sauf exceptions, le droit à déduction est lui aussi subordonné, dans son principe, à la **qualité d'assujetti** de l'opérateur.
- Cependant, l'utilisation qui est faite des biens et/ou services qui est envisagée aura un impact sur :
 - L'**étendue de la déduction** initiale à laquelle l'assujetti a droit ; et
 - L'étendue des éventuelles **régularisations** au cours des périodes successives

F) Régime des déductions

□ Principes :

- Pour un assujetti, le droit à déduction ne se justifie qu'à proportion de l'**affectation** des biens ou services acquis à la réalisation d'opérations imposables à la TVA (et pas seulement dans son champ d'application).
- ❖ Par exemple, un commerçant qui a acquis un immeuble neuf comprenant un niveau occupé par des locaux à usage commercial et un niveau affecté à l'appartement qu'il occupe peut déduire la TVA ayant grevé l'immeuble ainsi que les dépenses de fonctionnement de cet immeuble *au prorata* de la surface occupée aux fins de l'exercice de son activité professionnelle.

F) Régime des déductions

□ Principes :

- Selon la CJUE, est nécessaire aux fins de la déduction l'existence d'un **lien direct et immédiat** entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction.
- Ce lien présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir les bien fassent partie des **éléments constitutifs du prix** des opérations en aval ouvrant droit à déduction.
 - ❖ Par exemple, les dépenses pour travaux de construction d'un immeuble sont un élément constitutif du prix de cession de l'immeuble lors de sa revente ultérieure.

F) Régime des déductions

□ Principes :

- A défaut d'un tel lien, un droit à déduction peut néanmoins être reconnu si les dépenses font partie des **frais généraux** de l'entreprise, lesquels sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des entreprises et entretiennent ainsi un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (CJCE 29 octobre 2009, aff. 29/08, *AB SKF*)
- ❖ Par exemple pour une cession non soumise à TVA (hors champ ou exo), les frais de cession constituent un élément du prix → TVA supportée à ce titre non déductible SAUF lorsque le redevable peut établir que ces frais sont intégrés dans ses charges courantes.

F) Régime des déductions

- Application des principes en matière immobilière :
 - TVA ayant grevé la construction de l'immeuble
 - Déductible dans les conditions de droits commun, qu'il s'agisse de biens ou de prestations de services.
 - En effet, dès lors que la construction est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, elle donnera lieu :
 - ✓ Soit à une cession imposable de plein droit, si l'immeuble est vendu dans les deux ans de l'achèvement ;
 - ✓ Soit en cas contraire, à une LASM imposable suivie (immeuble bâti dans l'intention de sa vente) ou non d'une cession taxable de plein droit dans le délai de 5 ans de son achèvement.

F) Régime des déductions

- ❑ Application des principes en matière immobilière :
 - TVA liquidée lors de la LASM
 - Déductible dans les conditions de droits commun lorsque l'immeuble est :
 - ✓ Soit immobilisé et affecté à des opérations ouvrant droit à déduction ;
 - ✓ Soit comptabilisé en stock et destiné à la revente.

F) Régime des déductions

- ❑ Application des principes en matière immobilière :
 - TVA ayant grevé l'acquisition d'un immeuble
 - Déductible dans les conditions de droit commun dans les hypothèses suivantes :
 - ✓ Lorsque l'immeuble est immobilisé et affecté à des opérations ouvrant droit à déduction (ex : location soumise à TVA).
 - ✓ Lorsqu'il s'agit d'un immeuble achevé depuis moins de cinq ans, dès lors que la revente est soumise à la TVA de plein droit.

F) Régime des déductions

- ❑ Application des principes en matière immobilière :
 - TVA ayant grevé les éléments du prix de cession d'un immeuble
 - Lorsqu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, la cession d'un immeuble soumise à la TVA ouvre un droit à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses qui entretiennent un lien direct et immédiat avec cette cession, y compris si la cession est taxée sur la marge.
 - Donc, dans le cas de travaux réalisés sur un immeuble affecté à une activité économique n'ouvrant pas droit à déduction MAIS en vue de sa cession soumise à la TVA, la TVA ayant grevé les travaux devrait pouvoir être déduite s'il est démontré que les dépenses entretiennent un lien direct et immédiat avec sa cession.

F) Régime des déductions

- ❑ Application des principes en matière immobilière :
 - L'application des principes généraux de déduction de la TVA applicable en matière immobilière s'articule, encore une fois, différemment selon que l'opération est réalisée :
 - ✓ Par un assujetti agissant en tant que tel dans le cadre d'une activité économique
 - ✓ Par un non assujetti, en dehors d'une activité économique

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

- La TVA grevant un bien qu'un assujetti acquiert ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son **coefficient de déduction**.
- Le coefficient de déduction est égal au produit de trois coefficients distincts:
 - Le coefficient d'assujettissement : détermine dans quelle mesure le bien est utilisé à des activités dans le champ de la TVA
 - Le coefficient de taxation : détermine dans quelle mesure le bien est utilisé à des activités ouvrant droit à déduction.
 - Le coefficient d'admission : par lequel sont prises en compte les éventuelles exclusions ou restrictions du droit à déduction.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

- En matière immobilière, les coefficients doivent être déterminés par immeuble, ou par fractions d'immeuble, lorsque des fractions peuvent être identifiées au moment de l'affectation sur la base de critères physiques (exemple du commerçant v. *supra*)
- En tout état de cause, les secteurs d'activités qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent être comptabilisés dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Précisions sur le coefficient d'assujettissement

- Egal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien/service pour la réalisation d'opérations se situant **dans le champ d'application de la TVA**

Exemple : un entrepreneur individuel acquiert pour 1M€ un immeuble neuf de 245m², qu'il entend affecter en partie à son entreprise. Il réserve par ailleurs une surface de 85 m² à l'installation de son habitation principale.

⇒ Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble, déterminé l'année de son acquisition, sera égal à $(245-85)/245$, soit 0,65306... (arrondi à 0,66)

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

❑ Précisions sur le coefficient de taxation

- Egal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien/service pour la réalisation d'opérations effectivement **soumises à la TVA** (que ce soit de plein droit ou sur option)

Ex 1 : les dépenses de construction d'un immeuble neuf sont affectées d'un coefficient 1 → la construction donnera lieu, soit à une LASM imposable, soit à une cession imposable de plein droit.

Ex 2 : un immeuble neuf ayant fait l'objet d'une LASM sera affecté du coefficients de

- 0, s'il est immobilisé et donné en location en exonération de TVA
- 1, s'il est destiné à la revente

Ex 3 : le coefficient de taxation d'un immeuble neuf acquis pour être revendu, déterminé lors de son acquisition, est égal à 1.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

❑ Précisions sur le coefficient de taxation

- Lorsque le bien ou service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'y ouvrant pas droit, on calcule le coefficient de taxation de manière **forfaitaire**.
 - Le coefficient sera égal au rapport entre,
 - Au numérateur : le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations **ouvrant droit à déduction**
 - Au dénominateur : le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations **imposables**.
- ⇒ Les opérations exonérées de TVA, contrairement aux opérations « hors champ », impactent défavorablement le coefficient !

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Précisions sur le coefficient d'admission

- Vocation à prendre en compte l'existence de dispositifs particuliers d'**exclusion ou de restriction du droit à déduction**, prévus par l'article 206, IV de l'annexe II au CGI
- Il est de 1 lorsqu'il n'existe aucune mesure d'exclusion/restriction, de 0 lorsque le bien ou service fait l'objet d'une mesure d'exclusion, et compris entre 0 et 1 lorsqu'il fait l'objet d'une restriction.
- Exemple : en matière immobilière, exclusion de déduction de la TVA ayant grevé les dépenses d'acquisition d'immeubles ou fractions d'immeubles affectés au logement à titre gratuit du dirigeant ou du personnel de l'entreprise.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

- N.B. Le droit à déduction s'inscrit dans le temps !
 - Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire, lors de l'acquisition ou de la LASM du bien ou service.
 - Ces coefficients doivent ensuite être définitivement arrêtés le 25 avril de l'année suivante, la différence entre le montant définitif et le montant provisoire de la déduction faisant l'objet d'une **déduction complémentaire** ou d'un **reversement**, selon que cette différence est, respectivement, positive ou négative.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

☐ Mise en œuvre de la déduction : (1) conditions

- Condition de forme : le montant de la TVA doit **figurer** sur des factures établies conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI
- Condition de fond : remplie lorsque la TVA **peut légalement** figurer sur ces factures, et lorsqu'elle a été effectivement acquittée par le redevable lui-même lors de l'achat des biens et services

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

- ❑ Mise en œuvre de la déduction : (2) modalités
 - La déduction de la taxe ayant grevé les divers éléments du prix de revient d'un immeuble s'opère par **imputation** sur la TVA dont le propriétaire de l'immeuble est redevable au titre de ses opérations imposables (TVA collectée ou « TVA due »)
 - Si le montant de la taxe déductible mentionné sur la déclaration CA3 excède le montant de la TVA due, l'excédent, lorsqu'il ne fait pas l'objet d'une demande de remboursement, est reporté jusqu'à épuisement sur la ou les déclarations suivantes

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

- ❑ Mise en œuvre de la déduction : (3) « timing »
 - La déduction est opérée au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance
 - ✓ C'est-à-dire **lorsque la taxe devient exigible chez le redevable...**
 - ✓ ... Et – s'agissant de l'étendue de la déduction – en fonction des conditions d'utilisation du bien à cette date
 - Le montant de la TVA déductible devra donc figurer sur la déclaration du mois en cause.
 - ❖ La TVA dont la déduction a été omise peut figurer sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission, à condition qu'elle fasse l'objet d'une déclaration distincte.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

- ❑ Mise en œuvre de la déduction : (3) « timing »
 - Acquisition d'un immeuble bâti : déduction au moment de la livraison
 - ❖ Sauf acquisition d'un immeuble à construire : exigibilité au fur et à mesure des versements réalisés selon les échéances contractuelles
 - LASM : déduction en principe à la date de l'achèvement.
 - ❖ Mais, compte tenu des règles particulières de liquidation, la déduction de la TVA est opérée sur la déclaration périodique par laquelle l'entreprise procède à la taxation de la LASM (intervient au plus tard le 31/12/N+2)
 - Travaux immobiliers réalisés par des entrepreneurs : déduction à la date du paiement des travaux
 - Travaux immobiliers réalisés par le constructeur lui-même : déduction à la date de première utilisation, lorsque celle-ci est imposable.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

☐ Régularisations

- La TVA initialement déduite l'est en principe définitivement
- Cependant, dans certains cas (limitativement fixés par CGI, ann. II art. 207), la déduction de la TVA est remise en cause par des événements postérieurs.
- Ces régularisations obéissent à des règles différentes selon qu'elles concernent les immeubles immobilisés (1) ou inscrits en stocks (2)

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

☐ Régularisations (1) – Immobilisations

- Les régularisations peuvent intervenir pendant un délai de 20 ans (dont l'année au cours de laquelle ils ont été acquis, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activité).
- On en distingue deux types :
 - La régularisation **annuelle** : tient compte de l'évolution de l'utilisation d'un bien immobilisé dans le temps ; elle traduit le fait que, l'année en cause, le bien a été utilisé différemment de ce que la situation initiale laissait présager.
 - La **régularisation globale** : déclenchée par la survenance de certains événements particuliers ; elle traduit le fait que, pour l'avenir, le bien sera utilisé différemment de ce que la situation initiale laissait présager.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation annuelle :

- S'opère au vu de la variation d'utilisation du bien pendant la période de régularisation
- Doit être effectuée si la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des coefficients de référence est supérieure au 1/10^e.
- La régularisation est égale à 1/20^e du produit de la taxe initiale par la différence entre le coefficient de déduction de ladite année et le coefficient de déduction de référence.
- La régularisation annuelle doit être effectuée sur les déclarations de chiffre d'affaires, en principe avant le 25 avril de l'année suivante.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

- La régularisation annuelle : exemple
- La société X acquiert l'année N un immeuble neuf pour 1M€ HT (+196 k€ TVA) pour y loger ses différentes activités :

Activité	CA réalisé	Surface utilisée
Conseil	3.000.000 €	45%
Gestion de portefeuille	1.000.000 €	20%
Location nue sans option TVA	2.000.000 €	25%
Vente en TVA	800.000 €	10%

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

➤ La régularisation annuelle : exemple

- En N, le droit à déduction de la TVA sur l'acquisition de l'immeuble est :
 - ✓ Coef. d'assujettissement : 80%
 - ✓ Coef. d'admission : 66% (3.800.00/5.800.000)
 - ✓ Coef. de déduction : 100%
 - ⇒ Coefficient de déduction = 80% x 66% x 100% = 53%
 - ⇒ TVA déductible en N = 196.000 x 53% = 103.880 €
- En N+1, le coefficient de déduction passe à 50%
 - ⇒ Pas de variation de plus de 10%
 - ⇒ Aucune régularisation à pratiquer
- En N+2, le coefficient de déduction passe à 40%
 - ⇒ Reversement de la TVA initiale = 196.000 x (53% - 40%) x 1/20^e = 1.274 €

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation globale :

- Porte sur la TVA supportée lors de l'acquisition ou liquidée lors de la LASM
- Est déclenchée par la survenance d'un événement particulier (CGI, ann. II art. 207, III-1)
 - ✓ Cession ou apport non soumis à la TVA sur le prix total, la valeur totale ou sur la marge dans les conditions fixées à l'article 268 ;
 - ✓ Transferts entre secteurs distincts d'activité ;
 - ✓ Modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion du droit à déduction ;
 - ✓ Biens devenant utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ;
 - ✓ Biens cessant d'être utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation globale :

- Cession ou apport non soumis à TVA (sur prix total ou sur marge)
 - ✓ Régularisation globale en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, pour une activité n'ouvrant pas droit à déduction.
 - ✓ Reversement = somme des régularisations annuelles qui auraient dû être effectuées jusqu'au terme de la période de régularisation en supposant que, pour chacune des années restantes, le coefficient de taxation soit = 0
 - ✓ Doit s'effectuer sur la déclaration déposée au titre de la période pendant laquelle s'est produite la cession ou l'apport.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation globale :

- Cession ou apport non soumis à TVA (sur prix total ou sur marge)
 - Exemple : une entreprise X achète un immeuble neuf en 2002 pour un montant HT de 1000 K€, auxquels s'ajoutent 196 K€ de TVA. Au cours de l'année 2012, l'immeuble est revendu à un assujetti Y sans option pour la TVA.
 - Le nombre d'années écoulées est de 11. Celui des années restant à venir, 9 → la régularisation de TVA sera égale à :

$$9 \times (0 - 1) \times 196.000 / 20 = 88,2 \text{ k€ (à reverser au Trésor)}$$

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation globale :

- Cession ou apport non soumis à TVA (sur prix total ou sur marge)
 - ✓ MAIS lorsque le bien cédé ou apporté constitue également une immobilisation pour le nouveau détenteur assujetti, le cédant peut lui transférer une partie de la TVA ayant grevé initialement l'immeuble, à proportion de la durée de régularisation non encore courue.
 - ✓ A cette fin, le cédant doit délivrer au nouveau détenteur une attestation mentionnant la taxe que ce dernier est en droit de déduire.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation globale :

- Cession ou apport non soumis à TVA (sur prix total ou sur marge)
 - Exemple (cf. *supra*) : l'immeuble acquis par Y étant pour lui une immobilisation, X peut lui transférer un montant de TVA
= $196.000 \times 9 / 20$, soit 88.200 euros
- ⇒ L'acquéreur pourra déduire ce montant de TVA à raison de son propre coefficient de déduction, et devra ensuite procéder aux régularisations qui lui incombent.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation globale :

- Cession ou apport soumis à TVA (sur prix total ou sur marge)
 - ✓ Cas où une cession porte sur un immeuble qui, lors de son acquisition ou construction, n'a pas donné lieu (totalement ou partiellement) à déduction de la TVA ayant grevé le coût de l'opération.
 - ✓ Régularisation globale en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restantes de la période, à une activité telle que son coefficient de déduction soit égal à 1
 - ✓ Donc complément de déduction à pratiquer, lequel devra être mentionné sur la déclaration afférente à la période durant laquelle est intervenu l'apport ou la cession.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation globale :

- Cession ou apport soumis à TVA (sur prix total ou sur marge)
 - ✓ Exemple : l'année N, une banque acquiert un immeuble neuf 1M€ (+196k€ TVA), qu'elle affecte à l'ensemble de son activité économique. Le coefficient de taxation est de 0,5, les autres coefficients de 1 → coefficient de déduction de 0,5.
 - ✓ Donc, déduction initiale de $196.000 \times 50\% = 98.000 \text{ €}$
 - ✓ Mais en N+3, la banque cède son immeuble en tant qu'immeuble neuf, cession soumise à la TVA.
 - ✓ La banque bénéficiera alors d'une déduction complémentaire égale à $16 \times (1 - 0,5) \times 196.000 / 20 = 78.400 \text{ €}$

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

□ Régularisations (1) Immobilisations

➤ La régularisation globale :

- Immeuble cessant d'être utilisé
 - ✓ Le coefficient d'assujettissement et le coefficient de taxation deviennent 0
 - ✓ Régularisation globale à opérer, égale à la somme des régularisations annuelles qui auraient dû être effectuées jusqu'au terme de la période de régularisation (20 ans) en considérant que, pour chacune des années restantes de cette période, le coefficient d'assujettissement du bien est = 0.
 - ✓ Reversement de la TVA initialement déduite sur la déclaration déposée au titre du mois pendant lequel le bien cesse d'être utilisé.⁸⁰

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction dans le cadre d'une activité économique

❑ Régularisations (2) Stocks

- Rappel : pour les professionnels de la construction ou de l'achat-revente (tels que promoteurs, lotisseurs, marchands de biens), l'immobilier autre que les locaux professionnels est inscrit en stocks.
- Pour ces stocks, la régularisation doit être opérée, quelle que soit la date, lorsque l'un de ces deux événements se produit :
 - ✓ Les biens ayant fait l'objet d'une déduction de la taxe qui les a grevés ont été utilisés pour une opération n'ouvrant pas droit à déduction ;
 - ✓ Un bien en stock vient à être utilisé pour des opérations ouvrant droit à déduction.

F) Régime des déductions

❖ Droit à déduction en dehors d'une activité économique

- ❖ Rappel : c'est le cas de la cession d'un immeuble neuf lorsque le cédant a acquis l'immeuble cédé comme immeuble à construire → la cession est soumise à TVA
- Le cédant dispose, d'un droit à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses correspondantes (TVA afférente à l'acquisition elle-même et au coût des divers éléments constitutifs du prix de cession)
- L'article 271, I-2 du CGI prévoit qu'un assujetti occasionnel n'exerce effectivement son droit à déduction qu'au moment de la livraison du bien qu'il cède
- En pratique, ces redevables ne peuvent mentionner leurs droits à déduction que sur la déclaration spéciale, sur laquelle est porté le montant de leurs opérations imposables (n°943).

Merci de votre attention !

Pour toute question...

- scp.moyse@wanadoo.fr (Jean Marie MOYSE)
- alberto.amadori@libero.it (Alberto AMADORI)