



Habitat Participatif France

Mme Michèle Cauletin

M. Pierre Lévy

Lavoir du Buisson Saint Louis

8 bis rue du Buisson Saint Louis

75010 Paris

A : Direction Générale des Finances Publiques

Direction de la Législation Fiscale

139 rue de Bercy – Teledoc 667

75572 Paris Cedex 12

Mercredi 20 octobre 2021

Objet : Demande de réexamen et de réponse formelle au rescrit fiscal du 8 juin 2020 porté par Habitat Participatif France concernant le décret du 24/12/2015 (2015-1763) relatif à l'assujettissement à TVA des SCIA

Vos références : D1A\2000005740.docx

1. Première demande formulée par Habitat Participatif France

Par lettre du 1^{er} octobre 2020, les services de la Direction de la Législation fiscale (DLF) ont bien voulu apporter une réponse au courrier du 8 juin 2020 porté par les représentants du mouvement Habitat Participatif France (HPF). La réponse de la DLF est signée de M. Deconinck et l'affaire suivie par M. Colin Beziade.

Ce courrier, rédigé sous forme de rescrit fiscal comme indiqué dans son objet, faisait état d'une problématique nouvelle induite par la transposition dans le droit français des dispositions relatives à la TVA énoncées dans la directive européenne 2006/112/CE interdisant aux états membres le transfert de droit à déduction de la TVA.

HPF a souhaité attirer l'attention de vos services sur les effets collatéraux induits par les décisions françaises visant à annuler les effets pécuniaires de cette transposition en droit fiscal français sur les associés assujettis des Sociétés Civiles d'Attribution qui se seraient vu interdire la déduction de la TVA sur leurs investissements professionnels. Il s'avère que les associés non assujettis des sociétés civiles immobilières d'attribution (SCIA) représentés par HPF sont les oubliés de ces dispositions fiscales. En effet, les dépenses non soumises à TVA (le terrain, les différentes taxes et les assurances) doivent être réglées par des appels de fonds soumis à TVA que, contrairement aux associés assujettis, les particuliers ne peuvent récupérer. Vous trouverez en pièces jointes les documents évoqués.

HPF souhaite rappeler que les SCIA utilisées dans le cadre de projets d'habitat participatif ne sont pas concernées par le décret qui vise à annuler les effets de la disparition du transfert de droit à déduction pour les assujettis, puisqu'elles n'ont jamais été en mesure d'exercer ce droit, aujourd'hui disparu, qui ne concernait que les professionnels assujettis. Et qu'elles ne le sont pas davantage par la réponse ministérielle Kamowski puisque celle-ci se réfère à une activité économique, alors que ces SCIA ont un objet civil et que les projets d'habitat participatif ne constituent pas une activité économique indépendante, pérenne, continue et en vue de réaliser un bénéfice.

Nota-Bene : nous souhaitons au préalable proposer à votre attention l'argumentaire juridique développé par le cabinet d'avocats Akily, en la personne de Maître Delbury-Bosset, argumentaire soumis par demande de rescrit général le 11 décembre 2020, auquel la Direction générale des Finances publiques a répondu par un courrier presque en tout point identique à celui de la DLF daté du 1^{er} octobre 2020. Celui-ci détaillait en effet de façon plus précise que dans notre première demande du 8 juin 2020 les éléments juridiques justifiant du caractère non économique des SCIA portées par les particuliers (voir PJ n°3).

2. Réponse de la DLF du 1^{er} octobre 2020

La réponse de la DLF reprend dans un premier temps les termes de notre courrier notamment sur notre demande de clarifier l'interprétation de la législation existante concernant la situation des SCIA utilisées par des particuliers dans le cadre de projets d'habitat participatif, qui n'exercent pas d'activité économique ni ne concourent à générer une quelconque plus-value, et qui ne devraient en conséquence pas être concernées par l'assujettissement à TVA autorisée par la réponse Kamowsky. Notons que si l'analyse que nous avons proposée à l'appui de notre demande a été reprise dans la réponse de la DLF, à aucun moment, cependant, il ne lui a été apporté de réponse sur le fond.

La DLF dans un 2^e temps expose les textes légaux définissant les règles de droit commun, que personne ne songe à contester en tant que telles.

Il est notamment fait référence à la directive européenne 2006/112/CE et au choix opéré par la France en termes d'assimilation à des biens corporels des parts d'intérêts ou d'actions dont la possession assure en droit ou en fait, l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble. Le recours à cette disposition particulière par la DLF paraît fait en vue de justifier son application aux SCIA et SAA (sociétés d'autopromotion et d'attribution créées par la loi ALUR).

Cette décision semble toutefois devoir également s'appliquer aux SCI traditionnelles, lesquelles correspondent parfaitement à ces caractéristiques : *« suivent le régime du bien immeuble auquel (elles) se rapportent les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble (...) »*.

Aussi la conclusion qui est faite de ce qui précède par le service de la DLF est-elle inaboutie, en ce sens qu'elle devrait conclure de la même manière sur les SCI traditionnelles (souvent familiales) qui construisent leur immeuble pour l'habitation de leurs associés.

Ce que néanmoins nous ne demandons pas ici, bien au contraire. Cette remarque de la part d'HPF vise à démontrer la faiblesse de l'argumentaire retenu pour justifier l'assujettissement systématique des SCIA à la TVA sans rechercher si elles ne seraient pas plus proches des SCI de famille (exonérées) que des SCI professionnelles montées pour la construction d'immeubles ou autres investissements professionnels destinés à accueillir une activité professionnelle donc économique générant de la TVA.

3. Sur l'impact financier

Dans l'avant-dernier alinéa de la réponse du 1^{er} octobre 2020 figure une affirmation qui nous interpelle, puisqu'il y est mentionné que « *les évolutions portées par le décret du 24 décembre 2015 (...) ne peuvent avoir eu pour conséquence un surcoût des projets immobiliers* ». Il est ajouté, contre toute logique, que les « *apports et appels de fonds comprenaient, avant 2016, nécessairement et mécaniquement les montants de TVA que la SCIA avait supporté sur ses dépenses d'amont sans possibilité de la déduire* ».

Nous nous inscrivons en faux contre cette affirmation, qui fait abstraction du non-assujettissement à la TVA des terrains à bâtir acquis auprès d'un non-professionnel, ainsi que des différentes taxes et assurances. Ainsi, alors qu'avant 2016, l'achat de ce type de terrain à bâtir ne supportait que les droits d'enregistrements (DE) et que la SCIA appelait auprès des associés le prix de revient sans TVA, elle doit désormais, en l'état actuel de la législation, appliquer de la TVA sur ces appels de fonds, augmentant son prix de revient de 20 %, DE compris, sans possibilité pour les associés de la déduire.

Comment expliquer sinon la procédure de redressement introduite début 2020 auprès de la SCIA de la Prédelle par la Brigade départementale de vérification de l'Isère ? Alors que la vérificatrice a procédé à l'imposition à la TVA de tous les appels de fonds concernant la construction de l'immeuble, y compris sur le terrain à bâtir, les taxes et les assurances, et qu'après déduction de toutes les TVA figurant sur les factures acquittées par cette SCIA, l'administration fiscale s'est employée à rédiger une notification de redressement concernant une TVA due après déduction correspondant à 20 % du prix hors taxes plus DE du terrain, peut-on affirmer qu'il n'y a pas de surcoût (120 000 € pénalités comprises pour la SCIA de La Prédelle) ?

4. L'étude d'impact du 6 août 2015¹

Si l'impact financier pour les particuliers n'a pas été reconnu dans la réponse de la DLF, il ne l'a pas été non plus dans l'étude d'impact établie le 6 août 2015 qui a présidé à l'élaboration du décret du 24/12/2015. Dans l'évaluation des impacts financiers de ce décret, le mouvement de l'habitat participatif, pourtant partie prenante de la Nation au même titre que tous citoyens, a été ignoré.

Nous en voulons pour preuve les extraits suivants :

Concertations préalables :

Associations réunissant des collectivités locales et des maires de France : OUI

Consultations par Internet : *NON* [commentaire : décision limitant l'accès à l'information des citoyens].

Les organisations professionnelles représentatives et les PME : *non consultées non car non impactées*.

Commentaire : aucune trace des représentants de SCIA ou de l'habitat participatif.

Impacts financiers (tous acteurs) : nul(s) (coûts et gains nuls).

Commentaire : c'est méconnaître le sort réservé aux SCIA de particuliers.

Secteurs d'activité et caractéristiques des entreprises concernées : Sociétés civiles d'attribution (SCA) dont un ou plusieurs associés ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée. Données indisponibles [car non recherchées. Il s'agit de la seule évocation des Sociétés civiles d'attribution].

1 Fiche d'impact projet de texte réglementaire [NOR : FCPE 1514854D, du 06/08/2015](#)

Et enfin :

Détails des impacts sur les particuliers					
Moyenne annuelle calculée sur 3 ans					
	Revenus perçus	Investissement	Fonctionnement	Total	Nombre de personnes concernées
Charges nouvelles	Les particuliers ne sont pas impactés par la mesure.				
Gains et économies					
Impact net					

Il est patent que la fiche d'impact néglige les conditions faites aux particuliers agissant au sein de SCIA, tout comme au sein des SAA (sociétés d'autopromotion et d'attributions) créées par la loi ALUR du 24 mars 2014, pourtant exclusivement dédiées à l'Habitat Participatif et à la résidence principale de leurs membres.

Il résulte de ce qui précède que :

- Soit l'étude d'impact a purement écarté une catégorie de citoyens de ses travaux, ainsi qu'il l'a été montré supra,
- Soit il faut considérer que l'étude d'impact ayant conclu à l'absence totale d'impact financier, il est incohérent de prélever un impôt supplémentaire sur une catégorie donnée de la population.

Il est en outre intéressant de faire remarquer que le dernier paragraphe fait état de sociétés de construction-vente (SCCV), dont il est utile de rappeler qu'il s'agit de sociétés à visée économique et lucrative par ailleurs soumises par la loi fiscale en termes de résultat au régime du Bénéfice Industriel et Commercial (BIC), loin donc du statut des SCIA :

*« La France s'est engagée auprès de la Commission européenne à mettre sa législation en conformité avec la directive TVA n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 pour les contrats de délégation de service public signés à compter du 1er janvier 2016 et pour **les sociétés de construction vente** pour lesquels un état descriptif de division a été établi après cette même date. Une publication du décret avant le 1er janvier 2016 est donc indispensable ».*

5. Inégalité de traitement

L'analyse contenue dans la réponse du 1^{er} octobre 2020 ne prend en compte aucun de nos arguments visant à poser clairement devant l'administration fiscale le problème du traitement inéquitable résultant de cette étude d'impact inaboutie et des choix consécutifs du législateur :

- Pas de déduction de TVA pour les associés non assujettis, donc inégalité entre associés assujettis et non assujettis (et qui ne peuvent pas le devenir) ;
- TVA supplémentaire pour l'associé de SCIA non assujetti par rapport au particulier qui achète son terrain à bâtir soumis aux seuls droits d'enregistrements, y compris TVA sur ces droits d'enregistrement grevant le prix de revient du terrain à bâtir. Remarquons en outre qu'appliquer la TVA sur ces droits d'enregistrement est à rebours de la règle qui veut qu'on n'applique pas d'impôt sur un impôt.
- Plus incompréhensible encore est la disparité de traitement induite par ce texte entre les SCI « classiques » et les SCIA. Une SCI composée de particuliers qui construisent leur

habitation principale est dans le même cadre qu'une SCIA et pourtant n'est pas assujettie d'office à la TVA, en dépit de toute logique. Sachant que la transparence fiscale ne s'applique pas en matière de TVA, cette disparité constitue une anomalie criante.

6. Les SCIA n'ont pas, en soi, d'activités économiques ayant un caractère de permanence

La réponse Kamowsky précise que *“Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante des activités économiques...”*, définies comme suit « *est considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ». S'il est possible d'utiliser une SCIA dans le cadre d'une activité économique, son usage n'est cependant jamais pérenne car limité à une seule opération immobilière. De ce fait, il ne peut y avoir de recettes ayant un caractère de permanence en SCIA. C'est seulement l'usage qui en est fait qui peut la placer, par extension, dans le cadre d'une activité soumise à TVA. Or cet usage est en évolution et ne correspond plus toujours, aujourd'hui, à celui qui en était fait dans le passé :

1. Depuis la création des sociétés d'attribution par la loi du 28 juin 1938, et jusqu'à la création de la VEFA en 1967 suivi de la loi Chalandon en 1971 qui modifie le statut des sociétés d'attribution pour lui donner la forme que nous lui connaissons aujourd'hui, les sociétés d'attribution étaient couramment utilisées par les promoteurs en lieu et place de la VEFA pour permettre le préfinancement de leur logement par les futurs acquéreurs. Les SCIA étaient donc effectivement utilisées comme un outil permettant de réaliser des opérations immobilières. Cependant, prise au cas par cas, l'utilisation de chaque SCIA n'a pas un caractère de permanence et ce n'est que leur utilisation systématique par les promoteurs qui permet de les considérer comme les outils d'une activité économique soumise à TVA.
2. Après l'abandon par les promoteurs des sociétés d'attributions au profit de la VEFA, les professions libérales deviennent les principaux utilisateurs de ce statut, en vue de construire à plusieurs les bâtiments nécessaires à leurs activités professionnelles (sièges et bureaux). Ces nouveaux acteurs sont les plus concernés par le besoin légitime de récupérer la TVA payée lors de la construction de leurs bâtiments d'activités, et c'est à cette préoccupation que répond la question Kamowsky. Leur utilisation reste dans le cadre d'une activité économique : les opérations de construction n'ont pas pour objet de générer des bénéfices par elles-mêmes mais elles concourent à l'activité régulière des notaires, experts-comptables, architectes et autres avocats utilisant ces bâtiments dans le cadre de leur profession. C'est donc encore seulement par extension que l'on peut comprendre les SCIA comme s'insérant dans le cadre d'un schéma économique générant de la valeur ajoutée et ayant un caractère de permanence, mais pas directement. L'assujettissement à TVA des SCIA ne se justifie pas par elle-même, mais seulement au regard de leur contexte d'utilisation.
3. Depuis les années 2000 se répand une nouvelle utilisation des SCIA par des particuliers dans un cadre d'habitat participatif, à visée patrimoniale. Destinées à la résidence principale de leurs membres, les SCIA utilisées pour les projets d'habitat participatif précisent toutes dans leur objet qu'elles s'interdisent tout type d'activités susceptibles de faire perdre à la société le bénéfice des avantages attachés à la transparence fiscale instituée par l'article 1655 ter du Code général des impôts, c'est-à-dire toute activité commerciale, industrielle, agricole, lucrative ou non, ce même de manière occasionnelle. En conséquence, elles ne peuvent contribuer à la création d'aucune valeur ajoutée. En tant qu'activité purement civile, l'assujettissement à TVA des SCIA utilisées dans ce cadre ne se justifie pas.

Le problème rencontré par l'habitat participatif provient de l'assimilation de la réunion de particuliers entre eux - pour construire ou rénover une habitation selon des règles de vie novatrices et encore peu rencontrées en France -, à une activité de promotion immobilière effectuée dans un but professionnel, pérenne et lucratif. Cette assimilation fausse l'appréhension par l'administration fiscale d'une situation éloignée de l'activité économique, mais qui se trouve enfermée dans cette analyse.

7. De l'esprit de la Loi : la valeur ajoutée

Rappelons que le terme même de TVA, soit Taxe sur la Valeur Ajoutée, correspond de fait à la taxation de la plus-value encaissée par l'acteur économique non exonéré, calculée par différence entre le prix de vente d'un bien ou d'une prestation et son prix de revient. Dans le cas exposé ici, la réponse aux appels de fonds pour financer les factures payées par la SCIA, sans aucune plus-value encaissée, sort complètement de ce schéma économique. Pas de valeur ajoutée, pas de taxe sur la valeur ajoutée à calculer. En effet, le terrain acquis sans TVA est non imposable à la TVA puisque la SCIA n'agit que par ses associés pour la construction de leur domicile.

8. De la nature des appels de fonds :

Les appels de fonds des SCIA pouvaient comptablement être enregistrés soit comme du capital, soit comme des apports non capitalisés (compte 190 de l'ancien plan comptable promoteur). La réforme du plan comptable général de 2021 a supprimé tous les anciens plans comptables qui se retrouvent aujourd'hui fusionnés dans le PCG mais sans que le compte 190 ne soit repris dans la nouvelle nomenclature. Les appels de fonds ne peuvent en conséquence être enregistrés qu'en compte de capital ou en compte courant d'associés, pratique la plus fréquente chez les experts-comptables. Comment expliquer que du capital, et *a fortiori* des comptes courants, puissent être assujettis à TVA ? Cette situation comptable incongrue atteste, si cela était encore nécessaire, d'un assujettissement à TVA *a priori* contre-nature pour les SCIA, lesquelles ne peuvent y être soumises que par extension, et seulement au regard de leur contexte d'utilisation.

9. Les opérations immobilières menées par des non assujettis sont hors du champ d'application de la TVA

Il est indiqué (BOI-TVA-IMM-10-10-20 n°190), qui vient préciser l'application de l'article 257 du CGI invoqué dans votre réponse à notre rescrit du 1er octobre 2020 que *"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."

10. Notre demande :

1. Réinterprétation de la réponse Kamowsky (n°13638)

Au vu de tous les éléments portés à votre connaissance dans nos deux premiers rescrits et dans le présent courrier, nous sollicitons à nouveau une réponse dans la forme à notre premier rescrit du 8 juin 2020 demandant une clarification sur l'interprétation à donner à la réponse Kamowsky au sujet des SCIA portées par des associés non assujettis et n'exerçant pas une activité économique, lesquelles ne devraient à notre sens pas être concernées par l'assujettissement à TVA.

2. Examiner la possibilité d'une TVA sur option pour les SCIA

Au cas où il vous semblerait que la rédaction de la réponse Kamowsky ne peut laisser de place à une meilleure prise en compte des différentes situations d'utilisation des SCIA, il pourrait être proposé la possibilité d'option pour les SCIA « professionnelles » dont les associés assujettis pourraient bénéficier de la déduction de la TVA acquittée sur les appels de fonds, sans préjudice pour les particuliers utilisant des SCIA qui n'opteraient pas.

Ceci semble possible au vu des modifications intervenues à propos de « *l'article 207 de l'annexe II au code général des impôts modifié le 10 septembre 2010 par le décret n°2010- 1075 relatif aux règles applicables en matière de TVA aux opérations portant sur des immeubles et aux modalités de mise en œuvre de l'option pour le paiement de la TVA pour certaines opérations* ».

Rappelons que les exceptions en termes de législation fiscale sont légion : agriculteurs soumis sur option à la TVA alors qu'ils réalisent des opérations économiques régulières, taux de TVA inférieurs aux taux appliqués en Métropole dans les Départements d'Outre-Mer, dispense de TVA pour les auto-entrepreneurs et autres entreprises en franchise de TVA, exonération pour la formation professionnelle continue sous certaines conditions, exonération des professions médicales, des assureurs, etc. Toutes ces dispositions ont été bien entendu prises dans l'intérêt de l'économie française et de la population.

11. Conclusion

Cette nouvelle forme d'habitat s'écarte des schémas conventionnels des traitements habituels de la fiscalité. Mais ce à quoi elle peut être rattachée fondamentalement, c'est à l'action d'un particulier ou d'une SCI familiale qui achète un terrain et fait construire sa maison pour son habitation principale.

Cette évolution vers l'habitat partagé qui émerge dans la société française, promue entre autres par la loi ALUR, s'inscrit parfaitement dans la volonté affichée de la France pour une meilleure cohésion sociale et environnementale.

Nous estimons que les particuliers investis dans l'habitat participatif sont des citoyens méritant la même attention que tout membre de la société française. Le développement de l'habitat participatif et écologique, générant des modes de construction et de consommation responsables répond au défi écologique face auquel la France s'est engagée à réagir lors de la COP21 et depuis lors.

Ce qui signifie en d'autres termes que le sort de l'habitat participatif justifie d'une attention particulière au même titre que celle qui est accordée par le législateur à certains autres contribuables. Ceci d'autant qu'il est rappelé que l'esprit du décret de 2015 visait à limiter les charges induites pour les assujettis par l'application d'une directive européenne que nul ne songe ici à discuter.

Et que par suite, les associés des SCIA de l'habitat participatif sont des victimes collatérales de ces dispositions volontairement favorables à une catégorie de citoyens qu'il convenait effectivement de protéger.

Le mouvement Habitat Participatif France considère que sa demande de rescrit du 8 juin 2020 n'a pas obtenu de réponse sur le fond, le service ayant limité son intervention à un simple rappel des règles dites de droit commun, négligeant de porter un avis sur les arguments développés.

Il sollicite en conséquence un examen approfondi de sa requête ici renouvelée, en espérant une lecture attentive.

Michèle Cauletin, Pierre Lévy
Habitat Participatif France



Coordonnées des contacts pour le suivi du dossier :

Michèle Cauletin : michele.cauletin@habitatparticipatif-france.fr

Pierre Lévy : plevy@regain-hg.org

Pièces jointes :

- 1er rescrit à la DLF du 8 juin 2020
- Réponse DLF du 1er octobre 2020
- 2ème rescrit à la DGFIP du 11 décembre 2020
- Réponse DGFIP du 31 mai 2021
- Etude d'impact du 6 août 2015

Coordination du Mouvement National de l'Habitat Participatif - Habitat Participatif France
Lavoir du Buisson Saint Louis - 8 bis rue du Buisson Saint-Louis - 75010 PARIS
Coordinateur National : Ludovic Parenty - 04 91 00 32 91 - ludovic.parenty@habitatparticipatif-france.fr

Annexe 1

1er rescrit à la DLF du 8 juin 2020



Monsieur le Directeur Général
Direction Générale des Finances
Publiques
Bâtiment Colbert- Télédod 341
139 rue de Bercy 7
75572 Paris Cedex 12

Objet : Demande de rescrit fiscal concernant l'application du décret du 24/12/2015 (2015-1763) relatif à la suppression du transfert du droit à déduction en matière de TVA.

Le 8 juin 2020

Monsieur Le Directeur,

C'est au titre d'Habitat Participatif France, association nationale représentative de l'ensemble des structures, associations et collectifs citoyens œuvrant pour le développement de l'habitat participatif en France, que nous nous permettons de vous soumettre cette demande de rescrit sur **l'application du décret du 24/12/2015 relatif au transfert de droit à déduction en matière de TVA propre aux sociétés d'attribution.**

L'administration fiscale a en effet précisé le « nouveau » régime de TVA applicable aux SCA (Société Civile d'Attribution) dans une réponse Kamowski publiée le 25/12/2018 au JO de l'Assemblée Nationale.

Cette réponse modifie profondément les règles de TVA applicables à ces sociétés « *lorsqu'elles effectuent une activité de promotion immobilière financée par les apports de leurs associés* », les apports ainsi que les appels de fonds ultérieurs devant être soumis à TVA en application du 3° du 1 de l'article 257 du CGI, et corrélativement les associés assujettis des SCA étant fondés à déduire la TVA ayant grevé leurs apports et appels de fonds versés à la SCA dans les conditions de droit commun.

Nous aurions besoin que vous puissiez vous prononcer de façon plus précise sur l'application de ces dispositions qui, selon notre analyse, ne traite que des SCA qui exercent une activité de promotion immobilière et doivent être considérées comme assujetties à la TVA, dans la mesure où, comme précisé dans la réponse de l'administration, elles « *exercent une activité économique en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ».

Or les SCIA (société civile immobilière d'attribution) non commerciales, notamment celles constituées par des associés ayant pour projet de fonder un habitat participatif en vue de son usage à titre d'habitation principale dans le cadre d'un projet patrimonial, ne correspondent pas à ces critères.

Elles n'exercent pas une activité de promotion immobilière supposant livraison à un tiers et transfert de propriété mais sont exclusivement au service de leurs associés, renonçant formellement à utiliser ou exploiter leur immeuble, s'obligeant à en réserver puis en attribuer la jouissance exclusive à leurs membres (BOI-RFPI-CHAMP-30-20N°40).

L'attribution en jouissance est conditionnée au versement de la totalité des appels de fonds, lesquels ne peuvent être considérés comme des recettes présentant un caractère de permanence. Par ailleurs, elle ne donne pas lieu en elle-même à une rémunération de la SCIA, qui ne dégage pas de valeur ajoutée.

Les SCIA ne fonctionnent que par la volonté de leurs membres, pour leur unique intérêt et ne portent pas le risque économique de l'activité qui reste celui de leurs associés, dans le cadre d'une opération unique.

En cela, les SCIA ne peuvent être considérées comme des assujetties effectuant de manière indépendante une activité économique à titre onéreux au sens des principes posés par l'article 256-I du CGI.

Cette absence d'activité économique a d'ailleurs été reconnue par le décret du 30/12/2017 (N°2017-1861-ArtR31-10-2-4° tiret 4 du CCH) en ouvrant droit aux PTZ pour leurs associés. De fait, elles n'exercent pas d'activité commerciale mais la gestion d'un patrimoine foncier privé et se trouvent d'ailleurs, du point de vue des impôts directs, droits d'enregistrement et taxes foncières, sous le régime de la transparence fiscale.

La réponse de l'administration fiscale de 2018, si elle est appliquée indistinctement à toutes les SCIA quel que soit leur objet social, a des conséquences financières lourdes pour les associés non assujettis à la TVA qui ne peuvent récupérer ces taxes.

Il nous serait extrêmement précieux que vous puissiez nous donner confirmation de notre analyse, à savoir que les opérations menées par des SCIA non commerciales sont résolument et définitivement non assimilables à une activité économique et par suite, ne doivent pas être assujetties à la TVA. Elles ne sont nullement concernées par la réponse ministérielle.

Pour vous permettre de situer le contexte de notre demande, nous vous précisons que nous avons été alertés par un de nos membres, la SCIA La Prédelle (38), un habitat participatif ayant réalisé un projet de 5 logements en autopromotion¹, qui vient de faire l'objet d'un contrôle fiscal en matière de TVA sur la période 2017-2019. Lors de la réunion de synthèse, le service vérificateur a considéré que tous les appels de fonds émis par la Société pour financer son opération de construction devaient être assujettis à la TVA, de par les dispositions selon lui en vigueur pour les SCIA depuis le décret du 24/12/2015. En conséquence, un redressement serait appliqué de l'ordre de 110K€ (droits et pénalités). Toutefois, du fait du confinement, l'administration fiscale n'a pas encore notifié.

Nous sommes bien conscients que le sujet du rescrit que nous vous présentons n'est pas spécifiquement lié à la nature de nos projets d'habitat participatif mais concerne toutes les SCIA non commerciales. Néanmoins, pour l'Habitat Participatif, cette problématique prend une acuité toute particulière du fait du nombre de projets d'habitants en montage SCIA impactés (59 à ce jour, recensés par notre Association sur le territoire national), alors même que ce statut est à ce jour le plus adapté à nos réalisations.

Nous avons de ce fait pris appui sur un cabinet d'avocats fiscalistes pour mieux appréhender la problématique qui surgissait pour notre mouvement, ce qui nous a permis de dégager les fondements de notre argumentation et de notre demande.

¹ C'est-à-dire en assumant eux-mêmes et pour leur propre compte la maîtrise d'ouvrage de l'opération immobilière.

Nous vous joignons en annexe quelques éléments vous permettant d'appréhender les effets pour les SCIA d'habitat participatif des craintes et risques que font peser sur elles l'interprétation du régime TVA.

Face à l'urgence pour les membres concernés de notre mouvement, nous nous permettons d'informer en parallèle la DHUP, notre interlocuteur habituel, de la problématique rencontrée et de notre démarche auprès de vous.

Nous vous remercions par avance de l'attention que vous porterez à notre requête et nous tenons à votre disposition pour échanger ou vous transmettre de façon rapide toute pièce complémentaire nécessaire à l'instruction de cette demande.

Dans l'attente de votre réponse, nous vous prions d'agréer, Monsieur Le Directeur, l'expression de notre haute considération.

Pour Habitat Participatif France
Michèle Cauletin - Pierre Levy

Coordonnées des contacts pour le suivi du dossier :

Michèle Cauletin : michele.cauletin@habitatparticipatif-france.fr

Pierre Lévy : plevy@regain-hg.org

Annexe 1 : Contexte SCIA Habitat Participatif au regard de l'impact de l'assujettissement TVA

Annexe 2 : Rappel des principes énoncés dans l'article 47 du Titre I de la loi Alur sur l'habitat participatif

Annexe 1 : Contexte SCIA Habitat Participatif au regard de l'impact de l'assujettissement TVA

Depuis les années 80, le statut juridique de la SCIA est utilisé par les groupes d'habitants qui souhaitent construire (ou acheter et rénover) en autopromotion, et pour la plupart rester ensuite en attribution en jouissance dans le cadre d'un projet d'habitat solidaire et écoresponsable. Ces statuts ont largement inspiré ceux des SAA (sociétés d'attribution et d'autopromotion), une des deux formes juridiques instituées par l'article 47 de la Loi Alur (Loi du 24 mars 2014) qui est venue marquer la reconnaissance par l'État de l'habitat participatif (CCH L200-1 et suivants), notamment pour son intérêt en termes d'innovation sociale.

- Depuis cette date, les SAA loi Alur ne pouvant être utilisées du fait de l'absence de garantie financière telle que prévue par le texte de loi, ses décrets d'application et les circulaires qui en découlent, beaucoup de projets d'habitat participatif continuent à se monter en SCIA. Aujourd'hui **nous comptabilisons sur le territoire national 59 projets** d'habitants (aboutis et installés ou en cours d'opération d'achat de terrain ou de démarrage de travaux) qui seraient concernés et impactés par cette évolution du régime de TVA, ainsi, bien sûr, que tous les projets futurs.
- Pour les habitats participatifs ayant construit en SCIA après 2016 dans l'ignorance des nouvelles dispositions publiées en décembre 2018, **se construit une sinistralité pouvant placer en surendettement les membres de ces structures en entraînant des surcoûts de 20% non récupérables sur l'achat des terrains ou pour toute prestation pourtant non soumise à TVA en amont, ou qui supporte une TVA réduite**. Dans les situations d'achats de maisons anciennes à rénover, l'application de la TVA sur les appels de fonds, et en conséquence sur les droits d'enregistrement déjà supportés par la SCIA pour l'acquisition du bien, génère une double imposition particulièrement pénalisante.
- Pour ceux qui sont en cours d'acquisition et de lancement des travaux, elle fait peser un risque économique majeur qui ne pourra être absorbé par des ménages aux revenus souvent limités, les obligeant à revoir le niveau de réalisation en termes de performance énergétique (toujours visée dans nos projets) ou, s'ils le peuvent encore, à renoncer.
- Les éléments ci-dessus traduisent l'enjeu actuel pour les projets engagés ou en voie de l'être et conditionnent la possibilité ultérieure ou non de pouvoir continuer à utiliser ces statuts pour les projets participatifs, alors qu'ils sont, à ce jour, les plus appropriés pour nos réalisations.

Annexe 2 : Rappel des principes énoncés dans l'article 47 du Titre I de la loi Alur sur l'habitat participatif

L'habitat participatif est une démarche citoyenne qui permet à des personnes physiques de s'associer, le cas échéant avec des personnes morales, afin de participer à la définition et à la conception de leurs logements et des espaces destinés à un usage commun, de construire ou d'acquérir un ou plusieurs immeubles destinés à leur habitation et, le cas échéant, d'assurer la gestion ultérieure des immeubles construits ou acquis.

En partenariat avec les différents acteurs agissant en faveur de l'amélioration et de la réhabilitation du parc de logements existant public ou privé et dans le respect des politiques menées aux niveaux national et local, l'habitat participatif favorise la construction et la mise à disposition de logements, ainsi que la mise en valeur d'espaces collectifs dans une logique de partage et de solidarité entre habitants.

ELI: <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2015/12/21/ETLL1510673D/jo/texte>

Ce chapitre de la loi s'inscrit dans une volonté plus large de "favoriser l'accès de tous à un logement digne et abordable".

Selon l'étude d'impact de la loi ALUR, cette "troisième voie pour le logement" désigne tout "*regroupement de ménages mutualisant leurs ressources pour concevoir, réaliser et financer ensemble leur logement, au sein d'un bâtiment collectif*", avec selon les cas des valeurs essentielles de non-spéculation, de solidarité, de mixité sociale, d'habitat sain et écologique. La mutualisation d'espaces, de services et de ressources permet de réduire les coûts et d'initier d'autres formes d'être ensemble. Il s'agit aussi d'une réappropriation de la conception et de la gestion du lieu et des conditions de vie. Le lien social et la responsabilité sont mis en avant dans une fabrication plus participative et moins consommatrice de la ville. Selon l'étude d'impact, l'autopromotion de logements et les coopératives d'habitants sont encore très émergentes en France, mais reçoivent un soutien croissant des collectivités locales et des organismes de logement social. (Source Wikipédia)



Annexe 2

Réponse DLF du 1er octobre 2020



**MINISTÈRE
DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES
ET DE LA RELANCE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Direction générale des finances publiques
Direction de la législation fiscale
Sous-direction D – Fiscalité des transactions,
fiscalité énergétique et environnementale
Bureau D1A
139 rue de Bercy - Télédéc 667
75572 Paris Cedex 12

Affaire suivie par : Colin BEZIADE
bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr
Tél. : 01 53 18 89 93
Réf. : D1A\2000005740.docx

Madame Michèle Cauletin et
Monsieur Pierre Levy
Habitat Participatif France
Lavoir du Buisson Saint Louis
8 bis rue du Buisson Saint-Louis
75010 PARIS

Paris, le **1 OCT. 2020**

Madame, Monsieur,

Par courrier en date du 8 juin 2020, vous avez appelé l'attention sur les règles de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux sociétés civiles immobilières d'attribution (SCIA)¹.

Plus précisément, et à la suite de la publication d'un décret intervenue en 2015 ayant supprimé la possibilité de transfert des droits à déduction en matière de TVA prévue par l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts (CGI)², vous mettez en avant les difficultés d'ordre économique que rencontreraient les porteurs de projets d'habitats participatifs³ constitués sous forme de SCIA compte tenu de la soumission à la TVA, depuis 2016, des apports et appels de fonds réalisés par les associés de ces structures.

Vous souhaitez que les règles de la TVA applicables à compter de 2016 telles qu'exposées dans la réponse à la question écrite n° 13638 de Mme Catherine Kamowski relative aux sociétés civiles d'attribution soient précisées et adaptées aux cas particuliers des SCIA d'habitat participatif.

À ce titre, vous estimez que lesdites SCIA, non commerciales, n'exerceraient pas d'activité de promotion immobilière supposant la livraison d'un bien à un tiers assortie d'un transfert de propriété mais seraient exclusivement au service de leurs associés. De plus, ces SCIA étant créées par des associés ayant pour projet de fonder un habitat participatif en vue de son usage à titre d'habitation principale dans le cadre d'un projet patrimonial, vous estimez qu'elles n'exercent pas une activité économique en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Votre demande appelle les éléments de réponse suivants.

Aux termes des articles 256 et 256 A du CGI, sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante des livraisons de biens à titre onéreux dans le cadre d'une activité économique, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

Par ailleurs, selon le paragraphe 2 de l'article 15, sous c), de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2018 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, les États membres peuvent assimiler à des biens corporels les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

¹ Les règles de fonctionnement des SCIA sont prévues aux articles L. 212-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation.

² Décret n° 2015-1763 du 24 décembre 2015 relatif au transfert du droit à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

³ L'habitat participatif est défini par l'article L. 200-1 du code de la construction et de l'habitation comme « une démarche citoyenne qui permet à des personnes physiques de s'associer, le cas échéant avec des personnes morales, afin de participer à la définition et à la conception de leurs logements et des espaces destinés à un usage commun, de construire ou d'acquérir un ou plusieurs immeubles destinés à leur habitation et, le cas échéant, d'assurer la gestion ultérieure des immeubles construits ou acquis. »



**MINISTÈRE
DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES
ET DE LA RELANCE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

La France a fait usage de cette faculté, transposée au 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI qui prévoit que sont assimilées à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

Il s'ensuit qu'une société, tel qu'une société civile d'attribution (SCA) ou une SCIA, qui perçoit de la part de ses associés des sommes (apports ou appels de fonds) au prorata des parts que ces derniers possèdent au sein de la société et lorsque ces parts sont assimilées à des biens corporels, doit être considérée comme réalisant des livraisons de biens corporels à titre onéreux dont la soumission à la TVA est fonction du régime de TVA appliqué lors de l'achat du bien immeuble auquel les parts se rapportent.

Ce faisant, une SCIA devra soumettre à la TVA les versements qu'elle perçoit de ses associés en contrepartie de la mise à disposition de ses parts, dès lors que la cession du bien immeuble auquel se rapporte les parts serait également soumise à la taxe⁴.

En revanche, les apports et appels de fonds réalisés par les associés d'une SCIA ne seront pas soumis à la TVA dès lors qu'ils permettent de financer un projet immobilier dont la livraison ne doit pas être taxée⁵.

Est sans incidence sur cette analyse, et sur le caractère économique de l'activité desdites sociétés, l'usage qui sera *in fine* fait des immeubles par les futurs propriétaires. En effet, dans les deux cas, celui des SCA de l'article L. 212-1 du code de la construction et de l'habitation (mentionnées dans la réponse Kamowski précitée) et celui des sociétés d'attribution et d'autopromotion créées par le chapitre II du titre I de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 (loi Alur), la société civile constituée pour l'opération procède à l'attribution de lots aux associés et à des appels de fonds qui constituent la contrepartie des droits acquis sur l'immeuble. De ce fait, elle est considérée comme un assujetti au sens de l'article 256 A du CGI.

Au cas particulier, une SCIA d'habitat participatif devra soumettre à la TVA les apports et appels de fonds perçus de la part de ses associés dans le cadre d'un projet d'achat d'immeuble achevé depuis moins de cinq ans ou de terrain à bâtir. Tel sera également le cas des projets relatifs à des immeubles achevés depuis plus de cinq ans ou de terrains autres que les terrains à bâtir pour lesquels l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI a été exercée. Corrélativement, et par application des dispositions de l'article 271 du CGI, la SCIA sera autorisée à déduire les montants de TVA grevant ses opérations d'amont.

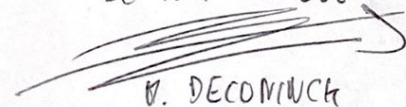
A contrario, une SCIA d'habitat participatif ne soumettra pas à la TVA les apports et appels de fonds en provenance de ses associés lorsqu'ils se rattachent à l'achat d'un immeuble achevé depuis au moins cinq ans ou d'un terrain non à bâtir qui n'a pas été soumis à la TVA sur option.

En cela, si les évolutions portées par le décret du 24 décembre 2015 précité ont certes modifié les règles de la TVA applicables à l'activité des SCIA, ces dernières ne peuvent avoir eu pour conséquence un surcoût des projets immobiliers envisagés. En effet, bien que les apports et appels de fonds soient désormais soumis à la TVA, ces mêmes apports et appels de fonds comprenaient, avant 2016, nécessairement et mécaniquement les montants de TVA que la SCIA avait supportés sur ses dépenses d'amont sans possibilité de les déduire. Le droit à déduction ne pouvait être exercé, le cas échéant, qu'au niveau des associés par la voie du mécanisme du transfert du droit à déduction.

Par ailleurs et contrairement à ce qui est avancé dans la demande, seuls les apports et appels de fonds concernant des opérations immobilières soumises à la TVA doivent également donner lieu à collecte de la taxe en ce que leur régime de TVA est assimilé au sous-jacent. Enfin, si les associés sont des personnes non assujetties qui destinent leur fraction d'immeuble à un usage d'habitation, ils ne peuvent pas déduire la TVA qui leur est facturée conformément aux principes de l'article 271 du CGI qui gouvernent le droit à déduction.

Je vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

Le sous-directeur


V. DECOMMUCK

⁴ À ce titre, selon le I de l'article 257 du CGI, sont soumises de plein droit à la TVA les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.

⁵ Par application du 5 de l'article 261 du CGI, sont exonérées de TVA avec possibilité d'option les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens du 1° du 2 de l'article 257 et les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans.



Annexe 3

2ème rescrit à la DGFIP du 11 décembre 2020

RECOMMANDE AR

DDFIP Pas de Calais
5 rue du Docteur Brassard
BP30015
62034 Arras

Références personnelles : SCIA – Rescrit DADE

Lyon, le 11 décembre 2020

Objet : Demande de prise de position formelle – Article L 80 A du Livre des Procédures Fiscales

Madame, Monsieur le Directeur,

Nous avons l'honneur par la présente, de solliciter, au nom et pour le compte de notre client l'association Eco Habitat Groupé Nord, Pas de Calais (EHGNPDC), dont le siège social est à Anagram, 70 rue Carpeaux, 59650 Villeneuve d'Ascq, une prise de position formelle de votre service relative au régime TVA applicable aux sociétés civiles immobilières d'attribution (ci-après « SCIA ») et en particulier l'interprétation qu'il convient de faire de la Réponse ministérielle Kamowski du 25 décembre 2018 (AN 25-1262018 n°13638).

Notre demande s'inscrit dans le cadre des dispositions de l'article L 80 A du Livre des Procédures Fiscales.

Après un rappel du contexte, vous trouverez, ci-après, l'exposé de notre demande et notre analyse.

1. Le contexte

L'*habitat participatif* repose sur une démarche citoyenne : il permet à des personnes physiques de s'associer, le cas échéant avec une personne morale, pour participer à la définition et à la conception de leur logement, de construire ou d'acquérir un ou plusieurs immeubles destinés à leur habitation et, le cas échéant, d'assurer la gestion ultérieure des immeubles construits ou acquis. Ces personnes choisissent d'habiter autrement avec leurs voisins en accord avec leurs valeurs et leurs aspirations, en particulier en matière de vie sociale et d'écologie, dans un esprit de partage et de solidarités.



En pratique, l'habitat participatif permet à des groupes de citoyens de concevoir, créer et gérer leur habitat collectivement, en combinant espaces privatifs et espaces communs pour mieux répondre à leurs besoins, en cohérence avec leurs moyens et leurs aspirations.

Les projets de construction réalisés dans le cadre de l'habitat participatif sont réalisés au travers de différentes formes juridiques de sociétés dont les **Sociétés Civile Immobilière d'Attribution (SCIA)**.

Les Sociétés Immobilière d'Attribution ont pour objet essentiel d'attribuer en propriété ou en jouissance à leurs membres les immeubles qu'elles ont fait construire. Elles peuvent également avoir pour objet l'acquisition d'un immeuble déjà construit, mais toujours en vue de sa division par fractions destinées à être attribuées aux associés. Leur forme, généralement civile, peut aussi être de type commercial. Sur le plan fiscal ces sociétés jouissent du régime de la transparence.

Dans la majorité des situations, le schéma d'utilisation des SCIA est le suivant :

- Constitution de la SCIA par un groupe de personnes physiques,
- Acquisition du terrain par la SCIA, le plus souvent auprès de particuliers,
- Construction d'un immeuble collectif ou maisons groupés à usage d'habitation ou réhabilitation comportant éventuellement une extension neuve, réalisée par la SCIA,
- A l'achèvement de la construction, attribution en jouissance aux associés,
- L'attribution en propriété peut également intervenir lors du retrait d'un associé ou à la dissolution de la société.

Le financement de l'acquisition du terrain et de la réalisation de la construction est assuré par les apports et des appels de fonds réclamés par la SCIA à ses associés.

Au regard de la TVA, les SCIA sont soumises au droit commun.

L'administration a néanmoins précisé, dans une réponse ministérielle Kamowski en date du 25 décembre 2018 (Rép. Min.n°13638, JOAN 25 déc. 2018) que, contrairement au régime antérieur, « **Désormais les sociétés civiles d'attribution sont considérées comme des assujettis lorsqu'elles effectuent une activité de promotion immobilière financée par les apports de leurs associés. Ces apports, comme les appels de fonds ultérieurs, qui constituent la contrepartie des droits acquis sur l'immeuble, doivent être soumis à la TVA en application du 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI. Les associés sont fondés à déduire la TVA ayant grevé les apports et appels de fonds versés à la société dans les conditions de droit commun.**

Les dispositions de l'article 257 I 1 3° du CGI précisent que

« I. – Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent.

1. *Sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent : (...)*

3° Les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble ; ».



En pratique, nous constatons une incertitude croissante des professionnels (administration fiscale, notaires, experts comptables, avocats) sur l'interprétation qu'il convient de faire de la réponse Kamowski aux SCIA constituées par des personnes physiques pour la construction de leur habitation et le risque qu'une interprétation littérale de cette réponse soit faite, conduisant à appliquer systématiquement la TVA sur la totalité des apports et appels de fonds destinés à financer l'acquisition du terrain et la réalisation de la construction/acquisition et rénovation, sans procéder à l'analyse de l'activité intrinsèque exercée par les SCIA.

Cette incertitude est source d'insécurité juridique pour les personnes physiques qui réalisent la construction de leur habitation principale dans le cadre de l'habitat participatif et utilisent pour ce faire une SCIA.

C'est dans ce contexte que nous sollicitons une prise de position formelle de votre Service relative au régime TVA applicable aux sociétés civile immobilières d'attribution et en particulier l'interprétation qu'il convient de faire de la Réponse Kamowski – AN 25-1262018 n°13638.

2. Les dispositions juridiques et fiscales applicables aux SCIA

L'analyse du régime TVA applicable aux SCIA nécessite tout d'abord d'appréhender leur régime juridique et fiscal.

2.1. Régime juridique des SCIA

Les *Sociétés d'Attribution* ont été créées par la loi n° 71-579 du 16 juillet 1971 (L. n° 71-579, 16 juill. 1971 : JO 17 juill. 1971, p. 7047). Ces sociétés ont pour objet l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance et, accessoirement, la gestion et l'entretien de ces immeubles.

Cet objet n'est théoriquement pas exclusif, mais les sociétés qui entendent bénéficier du régime de la transparence fiscale prévu par les dispositions de l'article 1655 ter du CGI (voir ci-après) ne peuvent pas exercer d'autres activités.

Les sociétés d'attribution peuvent être constituées sous toutes les formes prévues par la loi. Toutefois, en pratique, elles revêtent le plus souvent la forme de société civile ou de société anonyme.

Les sociétés d'attribution sont régies par les dispositions des articles L. 212-1 à L. 212-13 et R. 212-1 à R. 212-16 du Code de la construction et de l'habitation (CCH), issues du titre II de la loi n° 71-579 du 16 juillet 1971 et du décret n° 72-1236 du 29 décembre 1972.

Par ailleurs, les règles générales qui résultent des articles 1832 et suivants du Code civil sont applicables aux sociétés d'attribution dans la mesure où elles ne sont pas contredites par le régime particulier défini par la loi du 16 juillet 1971.

Les dispositions relatives aux sociétés d'attribution sont d'ordre public (CCH, art. L. 212-13), ce qui signifie que les statuts ne peuvent pas y déroger.

Les sociétés ayant pour objet la construction d'immeubles à usage d'habitation et à usage professionnel et d'habitation sont régies non seulement par les dispositions générales applicables à toutes les sociétés d'attribution, mais également par des dispositions particulières tendant à renforcer la protection des souscripteurs de logements. Cette réglementation spéciale est prévue aux articles L. 212-10 à L. 212-13 et R. 212-12 à R. 212-16 du Code de la construction et de l'habitation. Ces sociétés d'attribution sont tenues (CCH, art. L. 212-10) :



- soit de conclure un contrat de promotion immobilière ;
- soit de confier les opérations de promotion à leur représentant légal ou statutaire, ce dernier assurant toutes les obligations du promoteur. Dans ce cas, les opérations doivent être définies dans un écrit portant les énonciations exigées par l'article L. 222-3 du CCH, pour le contrat de promotion immobilière et une assemblée générale doit approuver la mission de ce représentant (CCH, art. R. 212-13).

La définition du contrat de promotion immobilière est donnée par le Code de la construction et de l'habitation (CCH, art.L.221-1). Il s'agit d'un mandat d'intérêt commun, irrévocable sauf cas de force majeure ou faute du mandataire.

La jurisprudence a eu l'occasion de souligner que seule la SCIA peut agir contre les constructeurs de l'immeuble sur le fondement de l'article 1792 du Code civil.

L'associé de la SCIA peut quant à lui agir contre la société s'il subit un trouble de jouissance consécutif à un vice de la construction.

S'agissant de la situation des associés des sociétés civiles d'attribution, outre les droits communs à tout associé de société civile, ils sont titulaires de droits qui s'exercent sur l'immeuble social :

- le droit de jouissance exclusive d'une partie de cet immeuble ;
- la vocation à l'attribution en propriété de la fraction d'immeuble correspondant à leurs droits à la fin de la société, ou en cas de retrait anticipé.

Par ailleurs, les associés des sociétés civiles d'attribution sont tenus à des obligations spécifiques :

- satisfaire aux appels de fonds nécessaires à la réalisation de l'objet social : les appels de fonds doivent être nécessités par l'acquisition, la construction ou l'aménagement de l'immeuble social (CCH, art. L. 212-3). Par ailleurs, tous les associés sont tenus d'y souscrire en proportion de leurs droits dans le capital (CCH, art. L. 212-3, al. 1), tels qu'ils sont définis dans les statuts.
- participer aux charges de gestion et d'entretien de l'immeuble.

2.2. Régime fiscal des SCIA

2.2.1. Impôts directs : transparence fiscale

Les SCIA, lorsqu'elles limitent leur activité à la construction ou à l'acquisition des immeubles destinés à être attribués aux associés en propriété ou en jouissance, bénéficient du régime de la transparence fiscale prévu par les dispositions de l'article 1655 ter du CGI.

Les dispositions de l'article 1655 ter du CGI conduisent à faire abstraction de la personnalité morale de la société.

La transparence fiscale concerne les impôts directs, les droits d'enregistrement et les taxes assimilées. En revanche, le principe de la transparence fiscale ne s'applique pas en matière de TVA (en ce sens notamment : Rép. Icart : AN 28-12-1968 p. 5791 n° 677).

En conséquence, la société est réputée ne pas avoir d'existence distincte de celle de ses membres. Les associés sont traités comme s'ils étaient directement propriétaires des locaux auxquels leur donnent vocation les parts qu'ils détiennent.

Ce régime trouve sa justification dans le fait que, sur le plan économique, le titulaire de parts sociales donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de locaux déterminés n'est pas dans une situation fondamentalement différente de celle du propriétaire direct ou du copropriétaire des mêmes locaux.



2.2.2. Régime des cessions de parts sociales des SCIA

Les cessions de parts de sociétés d'attribution sont soumises à la TVA pratiquement dans les mêmes conditions que s'il s'agissait de ventes d'immeubles.

Par application des dispositions de l'article 257 I 1 3° du CGI, les cessions à titre onéreux de parts de sociétés d'attribution donnent lieu à l'application :

- soit de la TVA, si ces cessions entrent dans le champ d'application de la TVA immobilière ;
- soit des droits d'enregistrement (régime fiscal des ventes d'immeubles).

Compte tenu des dispositions générales applicables en matière de TVA, relèvent des droits d'enregistrement les cessions de parts sociales réalisées par des assujettis afférents à des immeubles ou parties d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans ou qui, dans les 5 ans de l'achèvement de ces immeubles, ont déjà fait l'objet d'une cession à titre onéreux à une personne n'intervenant pas en qualité de marchand de biens.

Les cessions de parts sociales qui donnent lieu au paiement de la TVA sont soumises à la perception d'un droit d'enregistrement de 125 €.

2.2.3. Régime des SCIA en matière de TVA - Evolution du régime

Le régime TVA applicable aux SCIA a subi des évolutions au fil du temps. Ces évolutions reflètent la difficulté de l'administration à établir le « juste » régime. Il est nécessaire de connaître ses évolutions afin d'analyser le régime TVA appliqué aujourd'hui aux SCIA par l'administration.

Ces évolutions sont synthétisées ci-dessous.

1. Avant la réforme immobilière de 2010

Le principe de la transparence fiscale établi par l'article 1655 ter du CGI n'étant pas applicable en matière de TVA, les membres des sociétés d'attribution n'étaient pas fondés, selon les principes généraux en vigueur applicables en la matière, à pouvoir déduire, notamment à l'occasion de l'acquisition de parts d'intérêts ou d'actions, la taxe facturée à la société lors de la construction de l'immeuble ou que celle-ci avait acquittée au titre de la livraison à soi-même.

Afin de remédier à cette situation, l'article 210, I de l'annexe II au CGI autorisait les membres des sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'immeubles (ou de fractions d'immeubles) à opérer la déduction de la TVA ayant grevé l'immeuble (ou fraction de l'immeuble) qui leur est attribué en jouissance, dès lors que cet immeuble présente le caractère d'une immobilisation et qu'il est utilisé pour la réalisation d'affaires soumise à ladite taxe et ouvrant droit à déduction ; les associés pouvaient donc opérer cette déduction sans attendre le partage.

En pratique, les associés (qualifiés par la loi d'« entreprises utilisatrices »), à la condition qu'ils aient eux-mêmes la qualité d'assujettis à la TVA et qu'ils affectent leur lot à la réalisation d'opérations taxables, pouvaient alors déduire la quote-part de taxe qui leur était transférée par la société (qualifiée par la loi de « propriétaire »).



2. Réforme de la TVA immobilière de 2010

Cette réforme, rendue nécessaire par une complète mise en conformité des dispositions nationales avec le droit communautaire, est issue de la loi de finances rectificative pour 2010 et est pleinement applicable depuis le 11 mars 2010.

Ensuite de cette réforme, c'est désormais la reconnaissance de la qualité d'assujetti de celui qui effectue une livraison de biens de nature immobilière tels que définis sous l'article 257, I nouveau du Code général des impôts qui conduit à l'assujettissement de l'opération qu'il réalise.

L'administration a commenté ces dispositions en toute fin d'année 2010¹.

S'agissant de l'assujettissement des opérations réalisées par les SCIA dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble **l'administration avait alors indiqué que la qualification d'assujetti de la SCIA est une « question de fait qui dépend de son objet, de sa composition et de son activité.**

Pour autant, la circonstance qu'une telle société ne soit pas considérée comme assujettie, notamment lorsqu'elle comporte des associés non assujettis, ne fait pas obstacle à ce que les associés attributaires eux-mêmes assujettis agissent en tant que tels lors de l'acquisition ou de l'achèvement de l'immeuble, puis dans l'utilisation du bien qui leur revient en propriété ou en jouissance.

Dans cette hypothèse, les sociétés en cause transmettent à chaque associé attributaire, lors de la mise à disposition ou de l'entrée en jouissance du bien, une attestation représentative de sa quote-part de la taxe afférente, selon les circonstances, au coût d'acquisition ou au prix de revient de l'immeuble. Les intéressés sont redevables de la livraison à soi-même pour la part qui leur est attribuée lorsque l'immeuble a été construit par la société. (n°56 inst. précitée, puis BOI-TVA-IMM-10-10-20 § 220 en vigueur jusqu'au 02/03/16).

Les auteurs avaient alors fait les remarques suivantes² :

« 22. On relèvera tout d'abord qu'une société civile n'a en théorie pour unique objet – on parlera plutôt de «vocation» – que l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de leur attribution à ses associés. Il paraît abusif de laisser entendre, comme le faisait l'instruction, qu'elle puisse avoir une activité autre que celle définie par son objet. Si la loi n'a assorti d'aucun exclusivisme l'objet social qu'elle définit, une société qui souhaiterait exercer d'autres activités perdrait de ce fait sa spécificité et le régime fiscal qui lui est attaché. Par ailleurs, la prise en considération de la composition de la société laisse entendre que la présence d'associés ayant la qualité d'assujettis conduirait à conférer cette même qualité à la société par une sorte d'effet de capillarité. Si cette interprétation devait être confirmée, elle constituerait une remise en cause de la négation de la transparence fiscale jusqu'alors affirmée en matière de TVA ».

23. Nonobstant l'absence de toute portée pratique attachée à cette rédaction, **nous sommes d'avis qu'une société usuellement qualifiée de « transparente » ne peut se voir reconnaître la qualité d'assujetti lorsqu'elle agit en conformité avec son objet social.** L'absence de personnalité morale reconnue à ce type de structure ne nous paraît pas déterminante pour la recherche d'une solution. La transparence fiscale qui lui est reconnue par les dispositions de l'article 1655 ter du Code général des impôts ne concerne que les impôts directs,

¹ Instr. 29 déc. 2010 : BOI 3 A-9-10, 30 déc. 2010

² La revue fiscale du patrimoine n° 1, Janvier 2011, étude 3 : TVA immobilière - Des précisions sur la notion d'assujetti



les droits d'enregistrement et les taxes assimilées. Sous réserve de dérogations à ce principe (déduction par les membres de la TVA ayant grevé les locaux, taxation des cessions de parts), il est de règle que le régime de la transparence fiscale ne s'applique pas en matière de TVA.

Attention :

C'est donc la nature seule de l'activité de la société civile d'attribution ainsi que les modalités d'exercice de celle-ci qui permettront d'apprécier sa qualité d'assujetti ou non, indifféremment de celles de ses membres. Lorsqu'elle poursuit un objet social conforme aux dispositions de l'article 1655 ter précité du Code général des impôts (construction d'un immeuble en vue de sa division pour attribution aux associés), il ne nous apparaît pas que la société effectue une opération telle que définie par l'article 256 A du Code général des impôts précité.

24. - La notion de « livraison » retenue par ce texte s'entend du transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme propriétaire (CGI, art. 256, II). Cette notion englobe l'ensemble des cessions (échanges, apports, échanges etc.). On voit mal comment une société « transparente » intervenant conformément à son objet social pourrait se voir opposer, au moment de l'attribution-partage, un transfert de propriété de l'immeuble qu'elle a construit au nom et en la personne de ses membres par l'effet de la transparence fiscale. Il est sur ce point acquis – notamment en matière de plus-values immobilières – que les membres d'une société de cette nature sont réputés disposer de la propriété du bien dès l'acquisition ou de souscription des parts sociales. Cette règle – certes pas d'application automatique en matière d'impôts indirects – s'oppose donc à la reconnaissance d'un effet translatif de propriété au moment de l'attribution.

25. - On pourrait considérer, en opposition avec cette analyse, que l'attribution-partage des lots au profit de ses membres, témoigne de l'accomplissement répétitif d'actes économiques de la part de la société (il y aurait autant d'actes que d'associés concernés par l'attribution-partage). Le moyen tiré de la transparence fiscale nous semble suffire pour écarter cet argument, si l'on admet que l'absence de caractère onéreux de l'opération de partage s'oppose à la reconnaissance d'un acte économique (exigence communautaire constante d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue). La société civile d'attribution ne remplit, en effet, son objet social que par le seul moyen des apports et des avances en capital effectuées par ses membres ; l'absence de toutes ressources (ou recettes) extérieures – qui de surcroît conduirait à lui nier la reconnaissance de la transparence fiscale – **paraît bien s'opposer à la reconnaissance d'une quelconque activité économique nécessaire à la qualification d'assujetti.** ».

Suite à la réforme de 2010, la qualité d'assujetti est devenue la condition sine qua none pour que les opérations immobilières réalisées par les SCIA entrent dans le champ d'application du 257 CGI relatif aux opérations concourant à la production d'immeuble.

3. Suppression du transfert du droit à déduction de la TVA à compter du 1^{er} janvier 2016

Pour se mettre en conformité avec le droit communautaire, le décret 2015-1763 du 24 décembre 2015 a supprimé, en abrogeant l'article 210 de l'annexe II au CGI, la procédure du transfert du droit à déduction de la TVA propre aux sociétés d'attribution.

La suppression de la procédure de transfert concerne les dépenses d'édification ou d'acquisition d'immeubles par des sociétés civiles d'attribution pour lesquels un état descriptif de division a été établi à compter du 1^{er} janvier 2016.

L'étude de la fiche d'impact relative à ce décret montre que la suppression de la procédure de transfert ne devrait pas être préjudiciable aux associés récupérateurs de TVA.



Cela suppose néanmoins que la suppression de la procédure de transfert s'accompagne de la mise en place d'un nouveau régime de TVA propre aux sociétés d'attribution. A défaut, les « associés assujettis » des « SCIA non assujetties » ne pourraient plus déduire la TVA supportée par la société sur les coûts de construction et répercutée dans les appels de fonds.

L'administration a alors rapporté le 2 mars 2016, sa doctrine figurant au BOFIP sous la référence BOI-TVA-IMM-10-10-20 n°220 selon laquelle « **La question de savoir si une société de construction visée au 2° du 2 de l'article 210 de l'annexe II au CGI (sociétés dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble) agit en tant qu'assujetti est une question de fait qui dépend de son objet, de sa composition et de son activité** ».

Mais ce n'est que fin décembre 2018 que les contribuables ont obtenu, de manière officielle, des précisions sur les règles à appliquer à ces sociétés et des droits à déduction à pratiquer.

L'administration fiscale est en effet venue préciser le nouveau régime de TVA applicable aux sociétés civiles d'attribution dans sa réponse Kamowski publiée le 25 décembre au JO de l'Assemblée nationale.

Selon l'administration fiscale, contrairement au régime antérieur, les sociétés d'attribution sont désormais considérées comme des assujettis à la TVA lorsqu'elles effectuent une activité de promotion immobilière financée par les apports de leurs associés.

Selon la réponse, ces apports, comme les appels de fonds ultérieurs de leurs associés, qui constituent la contrepartie des droits acquis sur l'immeuble, doivent être soumis à la TVA en application du 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI dont les dispositions assimilent à l'immeuble auquel ils se rapportent, les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

Corrélativement, les SCIA bénéficient également d'un droit à déduction de la taxe ayant grevé leurs dépenses.

Les associés assujettis sont fondés à déduire la TVA ayant grevé les apports et appels de fonds versés à la SCIA dans les conditions de droit commun.

En revanche, les associés non assujettis ne récupèrent pas la TVA ayant grevé les apports et appels de fonds versés à la SCIA. Il en résulte pour eux un effet de rémanence de TVA correspondant à la TVA afférente à la portion des apports et appels de fonds portant sur des éléments non soumis à TVA chez la SCIA (i.e. acquisition terrain auprès de particuliers et immeuble achevé depuis plus de 5 ans).

En pratique, nous constatons une incertitude croissante des professionnels (administration fiscale, notaires, experts comptables, avocats) sur l'interprétation qu'il convient de faire de la réponse Kamowski aux SCIA constituées par des personnes physiques pour la construction de leur habitation et le risque qu'une interprétation littérale de cette réponse soit faite, conduisant à appliquer systématiquement la TVA sur la totalité des apports et appels de fonds destinés à financer l'acquisition du terrain et la réalisation de la construction/acquisition et rénovation, sans procéder à l'analyse de l'activité intrinsèque exercée par les SCIA.



Illustration des évolutions du régime TVA des SCIA et ses impacts pour les associés

Données de l'exemple :

- Prix d'achat du terrain 10 € HT³
- Prix de revient de la construction 100 € HT + 20 € TVA

Régime avant réforme	Régime aujourd'hui
<p><i>Selon l'administration la qualité d'assujettie de la SCIA est une « question de fait qui dépend de son objet, de sa composition et de son activité »</i></p> <p><i>En pratique, une SCIA n'a en principe pas la qualité d'assujetti, cette qualité n'étant recherchée que par rapport aux associés.</i></p>	<p><i>Selon l'administration, les SCA sont désormais considérées comme des assujettis TVA lorsqu'elles effectuent une activité de promotion immobilière financée par les apports de leurs associés</i></p>
SCIA non assujetti à la TVA	SCIA assujetti à la TVA
<p>La SCIA ne collecte pas de TVA sur les appels de fonds et ne récupère pas la TVA sur le prix de la construction.</p> <p>Les associés assujettis bénéficient du transfert de droit à déduction de la société</p> <p>Au niveau de la SCIA</p> <ul style="list-style-type: none"> - TVA supportée au titre de la construction : non déduite - Appels de fonds : non soumis à TVA - Coût total pour SCIA : 120 € prix TTC construction + 10 € prix terrain = 130 € - appels de fonds pour un montant de 130 € <p>Au niveau des associés</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pour associés assujettis <ul style="list-style-type: none"> Constatation de la LASM et transfert du droit à déduction par la SCIA : <ul style="list-style-type: none"> ✓ TVA déduite (20 €) transfert droit à déduction ✓ TVA collectée 22 € sur LASM, récupérable au titre de leur activité soumise à TVA (22 €) ✓ coût total opération 110 € - Pour associés non- assujettis <ul style="list-style-type: none"> ✓ coût total opération = 130 € 	<p>La SCIA soumet les appels de fonds à TVA et déduit la TVA supportée sur la construction</p> <p>Au niveau de la SCIA</p> <ul style="list-style-type: none"> - TVA supportée au titre de la construction : déduite - Appels de fonds : soumis à TVA - Coût total pour SCIA : 100 € + 10 € = 110 € - appels de fonds pour un montant de 110 € + 22 € TVA collectée soit 132 € <p>Au niveau des associés</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pour associés assujettis <ul style="list-style-type: none"> ✓ TVA supportée sur appels de fonds 22 €, ✓ récupérable au titre de leur activité soumise à TVA (22 €) ✓ coût total opération 110 € - Pour les associés non- assujettis <ul style="list-style-type: none"> ✓ coût total opération = 132 € ✓ Effet du nouveau régime : rémanence de TVA à hauteur de 2 € correspondant à la TVA sur le terrain

³ Le régime TVA de l'acquisition du terrain dépend uniquement de la qualité du vendeur au regard de cet impôt. Si le terrain est acquis auprès d'un non assujetti à la TVA, la vente ne supporte pas la TVA.



3. Notre analyse

Il est utile de rappeler qu'il n'existe pas de règles TVA particulières applicables aux SCIA. Notamment, le principe de la transparence fiscale tel que visé ci-avant ne s'applique pas en matière de TVA.

Par ailleurs, depuis la réforme de 2010, les opérations à titre onéreux portant sur des immeubles et des droits assimilés sont soumises aux principes de droit commun de la TVA.

Selon le droit commun de la TVA, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel dans le cadre de son activité économique, les livraisons à titre onéreux d'immeubles situés en France constituent des opérations dans le champ d'application de la TVA en application des articles 256 et 257, I du CGI.

La notion d'assujetti agissant en tant que tel est par conséquent essentielle pour déterminer le champ d'application de la TVA afférente aux opérations immobilières.

Ainsi, lorsque l'administration fiscale, dans sa réponse Kamowski, indique que les appels de fonds constituent la contrepartie des droits acquis sur l'immeuble et doivent alors être soumis à la TVA en application du 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI, cela suppose préalablement d'être en mesure d'établir que la SCIA a la qualité d'assujetti agissant en tant que tel lorsqu'elle réclame les appels de fonds à ses associés pour réaliser l'opération de construction.

Il convient donc d'analyser, au regard de ces seules dispositions de droit commun, la situation des SCIA constituées par des particuliers non assujettis, agissant dans un cadre purement patrimonial, dans le but de construire leur habitation principale.

3.1. Les dispositions TVA de droit commun

Aux termes de l'article 256, I du CGI, « *sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ».

La notion d'assujetti est définie à l'article 256 A du CGI : l'assujetti est défini comme une personne qui effectue de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa du même article.

La délimitation de la portée de l'article 256 du CGI, complété par l'article 256 A du même Code, nécessite de définir :

- d'une part, la nature des opérations imposables ;
- d'autre part, la notion d'assujetti agissant en tant que tel.

3.1.1. Nature des opérations imposables

L'article 256 du CGI place dans le champ d'application de la TVA *les livraisons de biens corporels et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel*.

La notion d'opérations effectuées à titre onéreux suppose l'existence d'un *lien direct entre le service rendu ou le bien livré et la contrepartie (ou contre-valeur) reçue*.

a) Livraisons de biens corporels

Aux termes du 1° de l'article 256, II du CGI, « *est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* ».



Pour les immeubles, par livraison, on entend le transfert du pouvoir de disposer de l'immeuble comme un propriétaire, ce qui conduit à y comprendre aussi bien les ventes ou cessions, que les apports en société, les expropriations ou les échanges. BOI-TVA-IMM-10-10 n° 20, 12-9-2012.

Les opérations concernées sont les opérations qui emportent transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire. Le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) constitue, en droit français, un transfert de propriété. BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10 n° 40, 19-8-2013

Selon la Cour de justice de l'Union européenne, qui fait une analyse plus économique que juridique, cette définition va au-delà du transfert de propriété au sens formel du transfert juridique : elle englobe toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre à en disposer en fait comme si elle était propriétaire de ce bien (CJUE 8-2-1990 aff. 320/88, SAFE Rekencentrum BV : RJF 4/90 n° 504). Cette analyse se fonde non seulement sur la lettre du texte (« comme un propriétaire »), mais aussi sur sa finalité : le système commun de TVA ne doit pas dépendre des conditions variables posées par les législations nationales pour caractériser le transfert de propriété en droit civil.

Dans le même sens, une opération peut être qualifiée de « livraison de biens » au sens de l'article 14, 1 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, dès lors que, pour cette opération, un assujetti procède au transfert d'un bien corporel habitant l'autre partie à disposer en fait de ce bien comme si elle en était le propriétaire, sans que la forme par laquelle un droit de propriété sur ledit bien a été acquis ait une incidence à cet égard. CJUE 2e ch., 18-7-2013 aff. 78/12, « Evita-K » EOOD : RJF 12/13 n° 1191.

Outre, la vente, l'échange et l'apport en société, sont considérées notamment comme des livraisons de biens corporels (art. 256 II CGI) certaines opérations d'entremise réalisées par des intermédiaires dits « opaques », le prélèvement de marchandises qu'effectue un associé dès lors qu'il donne lieu à une inscription au débit du compte de l'intéressé. BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10 n° 100, 19-8-2013

b) Prestations de services

Les prestations de services sont définies, de manière négative, comme les opérations autres que les livraisons de biens corporels (Dir. TVA art. 24, 1 ; CGI art. 256, IV-1°). Sont notamment considérés comme des prestations de services, les travaux immobiliers.

3.1.2. Opérations effectuées à titre onéreux

Les opérations effectuées à titre onéreux s'entendent de celles qui comportent la fourniture, par l'acquéreur du bien, d'une contrepartie, quelle qu'en soit la nature (somme d'argent, bien livré ou service rendu, etc.) ou la valeur. La taxe s'applique, en principe, à toutes les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti, quels qu'en soient les buts ou les résultats. Peu importe, à cet égard, que les opérations soient effectuées ou non dans un but lucratif ou qu'elles se traduisent par un bénéfice ou une perte (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10 n° 60, 19-8-2013 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-20 n° 340, 20-11-2013).

La notion d'opération effectuée à titre onéreux suppose toutefois l'existence d'un « lien direct » entre le service rendu (ou le bien livré) et la contre-valeur reçue.

En matière immobilière, de la même façon, une opération est considérée comme réalisée à titre onéreux, en matière de TVA, lorsqu'il existe un lien direct entre le service rendu ou le bien livré et la contre-valeur reçue. BOI-TVA-IMM-10-10-10, 12-9-2012.



Issue de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et adoptée par la jurisprudence nationale, la notion de lien direct a été reprise à son compte par l'administration. Si cette notion n'est pas le critère exclusif de détermination du champ d'application de la TVA, elle revêt néanmoins une importance fondamentale dans l'appréciation du caractère imposable ou non d'une « opération ».

Il convient de considérer qu'une opération est placée dans le champ d'application de la TVA lorsque deux conditions sont cumulativement remplies^{4,5}:

- le service doit procurer un avantage individualisé au bénéficiaire ;
- et la somme versée par le bénéficiaire doit être en relation avec l'avantage retiré de la prestation.

En pratique c'est la deuxième condition caractérisant le lien direct qui est déterminante⁶

Ces exigences peuvent être compatibles :

- avec le fait que le service rendu soit collectif⁷, ne soit pas mesurable avec précision, ou s'inscrive dans le cadre d'une obligation légale ;
- avec le fait que le prix ne reflète pas la valeur « normale » de l'opération, prenne la forme d'un « rabais », ne soit pas payé par le bénéficiaire mais par un tiers, ou soit acquitté sous forme d'abonnement⁸.

Sur l'appréciation des critères⁹, il y a lieu de noter que

- La condition liée à l'engagement de fournir un bien ou service déterminé est remplie lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;
- ou, en l'absence d'engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.
- L'existence de la relation entre le service rendu et le prix perçu ne fait pas de doute lorsqu'un prix est fixé dans le cadre de relations contractuelles définies par un contrat proprement dit, un barème, les statuts d'une association...

3.1.3. Assujetti

Conformément à l'article 256 A du CGI, sont considérées comme assujetties les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de cet article, quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention

⁴ BOI-TVA-CHAMP-10-10-10, 12-9-2012

⁵ CJUE 8-3-1988 aff. 102/86, Appel and Pear Development Council : RJF 8-9/88 n° 970, Rec. 1988/3 p. 1443 ; CE 7e et 8e s.-s., 9-5-1990 n° 82611, Comité des producteurs de plants et pommes de terre de la région Nord et du Bassin parisien : RJF 6/90 n° 676 avec concl. O. Fouquet p. 396 ; CE 6-7-1990 n° 88224 sect., Codiac : RJF 8-9/90 n° 989 avec concl. P.-F. Racine p. 543

⁶ CE 21-12-2001 n° 206683

⁷ Dans le cas de services rendus collectivement le juge n'exige pas une prestation individualisée mais seulement une prestation individualisable (voir notamment CE 28-7-1993 n° 46886 ; CAA Paris 21-11-1995 n° 93-1281 ; CE 31-5-2000 n° 182012 ; CAA Paris 16-9-1997 n° 95-3990)

⁸ la relation nécessaire entre les avantages fournis et la contre-valeur reçue n'est pas obligatoirement une relation d'équivalence objective (ainsi qu'il ressort de l'arrêt CJUE 5 février 1981 précité)

⁹ BOI-TVA-CHAMP-10-10-10, 12-9-2012



a) Activités économiques

La nature des activités économiques est précisée à l'article 256 A du CGI. Sont concernées les activités suivantes:

- activités de nature industrielle ou commerciale, notamment les opérations d'entremise, façons, transports, locations de biens meubles, ventes à consommer sur place, ventes de biens achetés en vue de la revente, etc. ;
- activités libérales,
- activités agricoles ;
- activités extractives ;
- activités civiles, telles que la location de terrains non aménagés ou de locaux nus (BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 n° 110). Cette position de l'administration doit cependant être nuancée par les précisions qu'elle apporte en matière d'opérations immobilières : dans ses commentaires (BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n° 50), l'administration a posé en effet une présomption de non-assujettissement à la TVA des investisseurs privés (non assujettis par ailleurs à la TVA) qui louent des immeubles, cette présomption tombant toutefois lorsque l'investisseur place ses opérations dans une logique économique.

Une activité économique se définit de manière générale comme la réalisation à titre habituel de livraisons de biens et de prestations de services à titre onéreux. La personne qui réalise à titre occasionnel une opération économique n'a en principe pas la qualité d'assujetti (BOI-TVA-CHAMP-10-10-20 n° 330 ; en ce sens également CJUE 26-9-1996 aff. 230/94).¹⁰

On relèvera que l'article 256 A du CGI précise qu'est notamment considérée comme une activité économique **l'exploitation d'un bien en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.** Il en est ainsi alors même que cette exploitation se concrétiserait par la réalisation d'une seule opération telle que la location d'un bien corporel ou la concession d'un bien incorporel (BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 n° 400).

Doit être considéré comme une activité économique comportant l'exploitation d'un bien corporel en vue de retirer des recettes ayant un caractère de permanence au sens de l'article 9, 1 de la directive TVA **l'octroi par le propriétaire d'un bien immeuble à un tiers d'un droit de superficie sur ce bien, donnant au bénéficiaire un pouvoir d'utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée et moyennant rémunération** (CJUE 4-12-1990 aff. 186/89, Van Tiem : RJF 3/91 n° 380).

Selon la Cour de justice de l'Union européenne, le fait qu'un bien convienne à une exploitation exclusivement économique suffit, en règle générale, pour qu'il soit admis que son propriétaire l'exploite pour les besoins d'activités économiques et, par conséquent, pour réaliser des recettes ayant un caractère de permanence. En revanche, si un bien est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques que privées, il convient d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue d'en retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence (CJUE 26-9-1996 aff. 230/94 par ex). La jurisprudence récente du Conseil d'Etat tient compte également du caractère habituel d'une activité pour la qualifier d'activité économique (voir CE 13-12-2017 n° 397580).

¹⁰ On notera que la rédaction de l'article 256, II du CGI diffère de celle de la directive TVA dont l'article 9,1 précise qu'est considérée comme activité économique « l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence », qu'il s'agisse d'un bien meuble ou immeuble.



Il a été jugé par ailleurs que **le transfert par une société d'un immeuble à un actionnaire pour le rachat de ses actions est susceptible d'être taxé comme constituant une activité économique lorsque le bien immeuble est affecté à l'activité économique de la société.**

- La CJUE en effet jugé que l'article 2, 1-a de la directive TVA doit être interprété en ce sens que le transfert, par une société anonyme, à l'un de ses actionnaires, de la propriété de biens immeubles, opéré au titre de la contrepartie pour le rachat, par ladite société anonyme, dans le cadre d'un mécanisme de retrait d'actions prévu par la législation nationale, des actions détenues dans son capital social par cet actionnaire, constitue une livraison de biens à titre onéreux soumise à la TVA pour autant que lesdits biens immeubles sont affectés à l'activité économique de cette même société anonyme.¹¹
- La Cour de justice considère que l'opération en l'espèce présente un caractère onéreux dès lors que la société et l'actionnaire se transfèrent mutuellement des droits de propriété, portant pour elle sur des immeubles et pour lui sur des actions : un rapport juridique est ainsi caractérisé, dans le cadre duquel le prix perçu par le fournisseur constitue la contre-valeur effective du bien fourni.
- Sur la question de savoir si l'opération litigieuse est effectuée par un assujetti agissant en tant que tel, dans le cadre de ses activités économiques, la Cour juge qu'il ne peut pas en être ainsi du transfert portant sur les actions, la simple acquisition et la seule détention de celles-ci ne pouvant pas être regardée comme une activité économique.
- En revanche, pour le transfert portant sur les immeubles, elle considère qu'il est effectué par un assujetti agissant en tant que tel, et qu'il doit donc être soumis à la TVA (sous réserve de l'application de l'exonération prévue par l'article 135, 1-j de la directive TVA), dès lors que les immeubles en cause sont eux-mêmes affectés à une activité économique.

b) Exercice de manière indépendante

L'exercice à titre indépendant s'apprécie essentiellement à partir d'éléments de fait.

Selon la doctrine administrative, les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte. BOI-TVA-CHAMP-10-10-20 n° 20, 20-11-2013

Sont notamment réputées agir d'une manière indépendante les personnes qui exercent une activité professionnelle en vertu :

- d'un contrat d'entreprise : convention par laquelle une personne s'engage à faire un ouvrage pour autrui, en conservant son indépendance dans les conditions d'exécution des tâches ;
- d'un contrat de mandat : convention par laquelle une personne s'engage à agir au nom d'une autre qu'elle représente juridiquement. BOI-TVA-CHAMP-10-10-20 n° 20, 20-11-2013

Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice que l'expression « d'une façon indépendante » au sens de l'article 9, 1 de la directive TVA exprime, comme celle « d'une manière autonome », le besoin d'apprécier le lien de subordination dans l'exercice d'une activité économique. **Les critères d'appréciation de la condition d'indépendance sont l'accomplissement par une personne de ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité et la prise en charge du risque économique lié à l'exercice de ces activités** (CJUE 29-9-2015 aff. 276/14 : RJF 12/15 n° 1080 ; CJUE 13-6-2019 aff. 420/18 : RJF 10/19 n° 996). Ces critères sont applicables à toutes les personnes, physiques ou morales, aussi bien publiques que privées (en ce sens CJUE 29-9-2015 précité).

¹¹ CJUE 13-6-2018 aff. 421/17, Szefer Krajowej Administracji Skarbowej/ Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie



Dans l'arrêt du 13-6-2019 susvisé, la Cour de justice a ainsi jugé que n'exerce pas une activité économique de façon indépendante un membre du conseil de surveillance d'une fondation qui, bien qu'il ne soit lié par aucun lien de subordination hiérarchique à l'organe de direction de cette fondation ni ne soit lié par un tel lien au conseil de surveillance de ladite fondation en ce qui concerne l'exercice de son activité de membre de ce conseil, n'agit ni en son nom, ni pour son compte, ni sous sa propre responsabilité, mais agit pour le compte et sous la responsabilité de ce même conseil et ne supporte pas non plus le risque économique découlant de son activité, dès lors qu'il perçoit une rémunération fixe, qui ne dépend ni de sa participation aux réunions ni des heures de travail qu'il a effectivement accomplies.

Les éléments restant sans influence dans la détermination de l'indépendance sont les suivants (BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, 20-11-2013)

- Statut juridique des personnes
- Indépendance de la TVA au regard des autres impôts
- Forme et nature de l'intervention
- Indépendance vis-à-vis du paiement effectif ou non de la TVA
- Absence de bénéfice.

c) Assujetti « agissant en tant que tel »

Pour qu'une opération effectuée à titre onéreux puisse être regardée comme imposable à la TVA, il ne suffit pas qu'elle soit réalisée par un assujetti. Encore faut-il, comme l'exige l'article 256, I du CGI, que celui-ci « agisse en tant que tel ».

Lorsqu'un assujetti vend un immeuble dont il avait décidé, dès l'acquisition, de réserver une partie à son usage privé, il n'agit pas, pour ce qui concerne la vente de cette partie, en qualité d'assujetti agissant en tant que tel au sens de l'article 2, paragraphe 1 de la 6^e directive (repris à l'article 2, 1-a) et c) de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006)¹².

L'administration a fourni des précisions quant à la signification qu'il convient de donner, en matière d'opérations immobilières, à la notion d'assujetti agissant en tant que tel. Elle distingue selon la qualité de l'opérateur : professionnel ou entreprise, particulier, personne morale de droit public.

- Professionnel ou entreprise

Il va de soi que les « professionnels de l'immobilier » (marchands de biens, constructeurs, promoteurs, etc.) qui réalisent à titre habituel des opérations immobilières sont assujettis à ce titre à la TVA.

Les autres entreprises (industrielles, commerciales, artisanales, libérales ou agricoles) déjà assujetties à la TVA au titre de leur activité courante entrent en principe également dans le champ d'application de la taxe pour leurs opérations immobilières occasionnelles (voir, en ce sens, CJUE 13-6-2013 aff. 62/12). Cela étant, il résulte de la jurisprudence (CE 29-12-1995 n° 118754) **qu'un assujetti n'agit pas en tant que tel lorsqu'il réalise la cession d'un élément de son patrimoine en dehors d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial (BOI-TVA-IMM-10-10-10 n° 80).**

¹² CJUE 4-10-1995 aff. 291/92, Finanzamt Uelzen et Dieter Armbrrecht : RJF 12/95 n° 1447, concl. BDCF 12/95 p. 29 / Décision rendue à propos de la vente par l'exploitant d'un hôtel-restaurant de l'immeuble qu'il exploitait et dont une partie avait été utilisée, de façon constante, à des fins privées en tant que logement.



L'administration établit donc une distinction entre les opérations réalisées dans le cadre de l'activité économique et celles réalisées dans un cadre purement patrimonial. Si la cession d'un actif inscrit au bilan se rattache normalement à l'activité économique, il peut toutefois en aller différemment lorsque la cession d'un immeuble par une entreprise ne vise qu'à mieux tirer parti d'un bien devenu étranger à son activité économique, une telle cession pouvant être considérée comme hors champ d'application de la TVA (BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n° 80).

- Particuliers

S'agissant de personnes qui ne sont pas assujetties par ailleurs à la TVA, l'administration distingue la réalisation d'opérations immobilières dans un objectif commercial et la **gestion d'un patrimoine foncier privé tenant au simple exercice du droit de propriété**.

Transposant aux opérations immobilières la jurisprudence communautaire relative aux opérations financières des sociétés holdings, selon laquelle les paiements « qui résultent de la simple propriété du bien » ne constituent pas la contrepartie d'une opération ou d'une activité économique et n'entrent dès lors pas dans le champ de la TVA, l'administration a posé **une présomption de non-assujettissement à la TVA des investisseurs privés, personnes physiques ou sociétés civiles, qui louent des immeubles et ne font en cela qu'exercer leur seul droit de propriété, même s'ils en tirent des revenus à caractère permanent**. Elle admet toutefois qu'un investisseur immobilier qui entend placer ses opérations dans une logique économique puisse en tirer les conséquences au regard de la TVA, et notamment se voir enregistrer comme assujetti (et donc bénéficier d'un droit à déduction de la TVA d'amont) (BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n° 50).

Une approche identique vaut pour les cessions d'immeubles, notamment de terrains à bâtir, effectuées par un propriétaire non assujetti par ailleurs, qu'elles proviennent de son patrimoine ancien ou d'acquisitions récentes. Ainsi, un particulier qui cède des terrains recueillis par succession ou donation, ou acquis pour son usage privé, est présumé ne pas réaliser une activité économique. Le fait que, préalablement à la cession, l'intéressé procède au lotissement du terrain pour en tirer un meilleur prix global n'est pas, à soi seul, de nature à remettre en cause cette présomption, non plus que le nombre de parcelles vendues, la durée sur laquelle s'étalent les opérations ou l'importance des recettes qu'il en tire au regard de ses autres ressources. Il en va ainsi quand le cédant vend par lui-même des lots viabilisés tirés de son patrimoine dont l'aménagement a été réalisé par un professionnel sous forme d'« obligation de faire » en rémunération du reste du terrain qu'il lui a cédé non aménagé.

En revanche, cette présomption pourra être renversée si le cédant entre dans une démarche active de commercialisation, acquérant les biens en dehors d'une pure démarche patrimoniale ou mobilisant des moyens qui le placent en concurrence avec les professionnels (tels que l'ouverture d'un bureau de vente ou le versement de commissions garanties à un agent mandaté).

Il convient de suivre en la matière la méthode du faisceau d'indices traditionnellement utilisée par la jurisprudence et la doctrine administrative pour la requalification des cessions réalisées par une personne physique en opérations de marchands de biens : nombre et mode d'acquisition des immeubles vendus, durée sur laquelle s'étalent les opérations, importance des recettes tirées au regard des autres ressources, engagement de dépenses d'aménagement significatives voire prépondérantes dans la valeur des cessions réalisées, démarches actives de commercialisation, etc. (BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n° 60 et 70).

La doctrine administrative est en phase avec la jurisprudence de la CJUE, selon laquelle une personne qui entreprend, en vue de la réalisation de ventes immobilières, des démarches actives de commercialisation foncière en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services au sens de l'article 9, 1-al. 2 de la directive TVA doit être considérée comme exerçant une « activité économique » au sens dudit article et doit, par conséquent, être considérée comme assujettie à la TVA (CJUE 15-9-2011 aff. 180/10 et 181/10 et CJUE 9-7-2015 aff. 331/14).



3.2. Application des dispositions de droits commun aux SCIA

Il s'agit maintenant d'analyser, au regard des critères de droit commun de la TVA décrits précédemment, si l'activité exercée par les SCIA, constituées par des particuliers dans une optique purement patrimoniale, ayant pour objet la construction d'immeubles collectif d'habitation en vue de leur division par fractions destinées à être attribués aux associés en jouissance, constitue

- une activité de promotion immobilière financée par les apports de leurs associés conduisant à leur assujettissement à la TVA comme l'administration l'affirme dans sa réponse Kamowski de 2018,
- et plus généralement constitue une opération économique réalisée par un assujetti agissant en tant que tel conduisant à l'assujettissement à la TVA des SCIA.

L'activité exercée par les SCIA constitue-t-elle une activité de promotion immobilière ?

Au sens général, « l'activité de promotion immobilière » est celle consistant à servir d'intermédiaire pour permettre la réalisation de l'opération de construction en se chargeant d'accomplir les actes et formalités nécessaires.

Au plan fiscal, pour l'application des règles de TVA, l'activité de promoteur est généralement comprise comme celle comportant l'exécution d'un cycle économique de production dont l'acte ultime est la vente d'immeubles neufs ou en l'état de construction future.

Les SCIA ont pour unique objet l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de leur attribution à leurs associés.

Toute autre activité exercée conduirait à la perte du régime fiscal spécifique qui leur est attaché (i.e. la transparence fiscale qui leur est reconnue par les dispositions de l'article 1655 ter du Code général des impôts et qui concerne les impôts directs, les droits d'enregistrement et les taxes assimilées).

A notre sens, l'activité des SCIA ne peut être analysée comme celle d'un promoteur immobilier dans la mesure où, étant dotées de la transparence, **elles renoncent formellement à utiliser ou à exploiter leurs immeubles. Elles s'obligent à en réserver la jouissance exclusive à leurs membres et à leur en attribuer la propriété soit à l'expiration du pacte social, soit par voie de partage partiel en cours de société¹³.**

Elles ne réalisent donc pas un cycle économique de production se terminant par la cession de l'immeuble construit puisque ses associés sont réputés comme propriétaires privatifs des locaux dès la souscription des parts sociales pour l'imposition au titre des plus-values immobilières dégagés à l'occasion de la revente de leurs lots.

Nous vous serions reconnaissants de bien vouloir nous confirmer le bienfondé de notre analyse.

De façon plus générale, l'activité exercée par les SCIA constitue-t-elle une activité économique réalisée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ?

¹³ BOI-RFPI-CHAMP-30-20 n° 40, 14-6-2017



On rappellera succinctement qu'une livraison d'immeuble est imposable, conformément au droit commun de la TVA, lorsqu'elle est

- effectuées à titre onéreux, ce qui suppose un lien direct entre le bien livré et la contrepartie reçue,
- réalisée par « un assujetti agissant en tant que tel ». Cette notion, implique :
 - o d'une part, que la personne qui effectue la livraison d'immeuble exerce à titre habituel et de manière indépendante une activité économique ;
 - o et, d'autre part, que la livraison intervienne dans le cadre de cette activité.

L'article 9 de la directive TVA considère comme assujetti quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique quels qu'en soient les buts ou les résultats.

En particulier, constitue une activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. Il en est ainsi alors même que cette exploitation se concrétiserait par la réalisation d'une seule opération telle que la location d'un bien corporel ou la concession d'un bien incorporel (BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 n° 400).

Selon le juge communautaire, doit être considéré comme une activité économique comportant l'exploitation d'un bien corporel en vue de retirer des recettes ayant un caractère de permanence au sens de l'article 9, 1 de la directive TVA l'octroi par le propriétaire d'un bien immeuble à un tiers d'un droit de superficie sur ce bien, donnant au bénéficiaire un pouvoir d'utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée et moyennant rémunération (CJUE 4-12-1990 aff. 186/89, Van Tiem : RJF 3/91 n° 380).

Cette règle affirme d'une façon très nette le caractère essentiellement réel de la TVA, dont l'application est liée à la matérialité de l'action, de l'opération.

Nous rappellerons enfin que l'administration a posé une **présomption de non-assujettissement à la TVA des investisseurs privés, personnes physiques ou sociétés civiles selon les auteurs, qui louent des immeubles et ne font en cela qu'exercer leur seul droit de propriété, même s'ils en tirent des revenus à caractère permanent.** (BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 n° 50).

Nous soulignerons également que la doctrine administrative elle-même fait état de ce que les sociétés transparentes n'exercent aucune activité économique.

En effet, elle énonce au BOFIP que « **Les sociétés dotées de la transparence renoncent formellement à utiliser ou à exploiter leurs immeubles.** Elles s'obligent à en réserver la jouissance exclusive à leurs membres et à leur en attribuer ». BOI-RFPI-CHAMP-30-20 n° 40, 14-6-2017 et en ce sens : Rép. Fosset : Sén. 3-10-1979 p. 2936 n° 29415.

Au cas présent,

- l'absence d'exploitation des immeubles par les SCIA qui les construisent,
- leur attribution en jouissance aux seuls associés,
- la limitation de responsabilité des SCIA limitée à permettre aux associés une jouissance des locaux exempte de tout vice de construction ;
- le risque économique de l'opération de construction porté uniquement par les associés, dans la mesure où ils financent, à l'aide de leurs fonds propres, l'acquisition du terrain et la construction ;
- l'absence de recettes permanentes liée à l'attribution en jouissance de la construction,
- l'absence de démarche auprès de tiers
- l'absence d'objectif d'entreprise ou de but commercial



sont autant d'éléments qui s'opposent à notre sens à la reconnaissance de la qualité d'assujetti agissant en tant que tel des SCIA dans l'exercice de leur activité.

La qualité d'assujetti agissant en tant que tel, ne peut se décréter et doit résulter d'une analyse précise de la matérialité de l'action, de l'opération.

Cette analyse est partagée par Monsieur Marc Michel¹⁴ qui relève qu'« il ne nous semble pas évident que la réalisation de l'objet social des SCA traduise l'accomplissement d'une opération économique à titre onéreux au sens des principes posés par l'article 256 I du CGI. Ces sociétés ne fonctionnent en effet que par la volonté de leurs membres, dans le seul intérêt de ceux-ci, en vue de l'acquisition ou de la construction d'immeubles destinés à leur être attribués en propriété ou jouissance, et accessoirement de la gestion et l'entretien de ces immeubles.

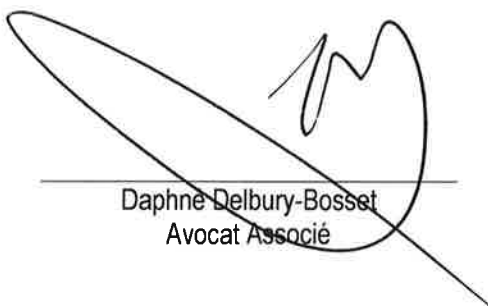
7. - Il est par suite difficile d'admettre qu'une SCA agit en qualité d'assujetti dans l'accomplissement de son objet social puisque, est-il besoin de le rappeler, l'assujetti est défini comme une personne qui effectue de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de l'article précité du CGI, soit en ce qui nous intéresse, la livraison d'un bien de nature immobilière, une telle opération emportant transfert du pouvoir de disposer de ce bien comme un propriétaire. »

Ainsi, selon notre analyse, les SCIA qui agissent conformément à leur objet social ne peuvent pas être considérées comme des assujettis au sens des principes de droit commun de la TVA.

Les apports, comme les appels de fonds ultérieurs réclamés par les SCIA à leurs associés, qui constituent la contrepartie des droits acquis sur l'immeuble, ne doivent pas être soumis à la TVA en application du 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI à défaut d'être réalisés dans le cadre d'une activité économique exercée à titre habituel de manière indépendante.

Nous vous serions reconnaissants de bien vouloir nous confirmer le bienfondé de notre analyse.

Nous nous tenons à votre disposition pour toute précision qui pourrait vous être utile et vous prions d'agréer, Madame, Monsieur le Directeur, nos salutations distinguées.



Daphné Delbury-Bosset
Avocat Associé

¹⁴ La revue fiscale du patrimoine n°3, Mars 2019, étude 10.





Destinataire

DG.F.I.P. Pays de Colons
(identité, prénom et NOM) ou raison sociale
 5 rue du Dr. Brossard
 BP 30015
Adresse
 62034 ARRAS
Code postal

SGR 2 V23 MSR 1A 15-1092935 11-19

Présenté / Avisé le : / /
 Distribué le : / /
 Je soussigné(e) déclare être :
 Le destinataire
 Le mandataire
 CNI / permis de conduire
 Autre :

Signature :
(Prénoms, Prénom et NOM et mandataire)
 Signature destinataire*

Date : Prix : CRBT :

Niveau de garantie (valeur au dos) : R1 R2 R3

* Le facteur atteste par sa signature que l'identité du destinataire ou de son mandataire a été vérifiée précédemment.

RECOMMANDÉ AVEC AVIS DE RÉCEPTION

Numéro de l'envoi : 1A 184 530 5122 7



La Poste - SA au capital de 3 800 000 000 euros - 356 000 000 RCS Paris
 Siège social : 9 RUE DU COLONEL PIERRE AVIA - 75015 PARIS
PREUVE DE DISTRIBUTION

Expéditeur : DAFE / RESCIA
 Identité (Prénom et NOM) ou raison sociale : ARULYS PAVOOTO
 N° : CS 63454
 N° : 288
 Libellé de la voie : LYON Cedex 03
 Code postal : 69-448 Commune :

Utiliser uniquement un STYLO A BILLE en appuyant fortement.

Pensez également à la Lettre recommandée en ligne. Consultez www.laposte.fr



laposte.fr/neutralcarbone

PREUVE DE DÉPÔT À CONSERVER PAR LE CLIENT



Annexe 4

Réponse DGFIP du 31 mai 2021



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

Direction générale des Finances publiques
SERVICE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE ET DU
CONTRÔLE FISCAL
Sous-direction de la sécurité juridique des
professionnels
Bureau SJCF-3C
86-92 allée de Bercy – Télédocus 941
75574 PARIS cedex 12
bureau.sjcf3c@dgfip.finances.gouv.fr

Paris, le

31 MAI 2021

Affaire suivie par Pascale Marteill
pascale.marteill@dgfip.finances.gouv.fr
☎ 01 57 13 14 29

Références : 2021/283 RI 2021/16

Madame,

Par courrier du 11 décembre 2020, vous avez appelé l'attention sur les règles de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux sociétés civiles immobilières (SCIA) et en particulier l'interprétation qu'il convient de faire de la réponse ministérielle du 25 décembre 2018 à Mme Catherine KAMOWSKI, députée de l'Isère¹.

A la suite d'échanges avec mon équipe, par un courrier du 16 avril 2021, vous avez indiqué que votre demande concerne en définitive le réexamen de la situation de la SCIA La PREDELLE à la suite de la vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet au titre de la période du 22 juin 2017 au 31 juillet 2019.

Vous précisez que l'opération de construction mise en œuvre par la société s'est achevée le 17 janvier 2019, que l'opération a été financée par des appels de fonds réalisés au cours de l'année 2018 et rappelez que l'administration n'a fait connaître son interprétation des dispositions de TVA applicables aux SCIA que le 25 décembre 2018.

Votre demande appelle de ma part les éléments de réponse suivants.

Aux termes des articles 256 et 256 A du code général des impôts (CGI), sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante des livraisons de biens à titre onéreux dans le cadre d'une activité économique, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

¹ Rép. Kamowski : JOAN, 25 décembre 2018 n° 13638.

Madame Daphné DELBURY-BOSSET
Avocat associée
AKILYS Avocats
288 rue Duguesclin
CS 63454
69448 LYON CEDEX 03

Par ailleurs, selon le paragraphe 2 de l'article 15, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA, les États membres peuvent assimiler à des biens corporels les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

La France a fait usage de cette faculté, transposée au 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI qui prévoit que sont assimilées à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

Il s'ensuit qu'une société, telle qu'une société civile d'attribution (SCA) ou une SCIA, qui perçoit de la part de ses associés des sommes (apports ou appels de fonds) au prorata des parts que ces derniers possèdent au sein de la société et lorsque ces parts sont assimilées à des biens corporels, doit être considérée comme réalisant des livraisons de biens corporels à titre onéreux dont la soumission à la TVA est fonction du régime de TVA appliqué lors de l'achat du bien immeuble auquel les parts se rapportent.

Ce faisant, une SCIA devra soumettre à la TVA les versements qu'elle perçoit de ses associés en contrepartie de la mise à disposition de ses parts, dès lors que la cession du bien immeuble auquel se rapportent les parts serait également soumise à la taxe².

En revanche, les apports et appels de fonds réalisés par les associés d'une SCIA ne seront pas soumis à la TVA dès lors qu'ils permettent de financer un projet immobilier dont la livraison ne doit pas être taxée³.

Est sans incidence sur cette analyse et sur le caractère économique de l'activité desdites sociétés l'usage qui sera *in fine* fait des immeubles par les futurs propriétaires. En effet, dans les deux cas, celui des SCA de l'article L 212-1 du code de la construction et de l'habitation (mentionnées dans la réponse ministérielle Kamowski) et celui des sociétés d'attribution et d'autopromotion créées par le chapitre II du titre I de la loi n° 2014-566 du 24 mars 2014 (Loi Alur), la société civile constituée pour l'opération procède à l'attribution de lots aux associés et à des appels de fonds qui constituent la contrepartie des droits acquis sur l'immeuble. De ce fait, elle est considérée comme un assujetti au sens de l'article 256 A du CGI.

Une SCIA d'habitat participatif doit donc soumettre à la TVA les apports et appels de fonds perçus de la part de ses associés dans le cadre d'un projet achat d'immeuble achevé depuis moins de cinq ans ou de terrain à bâtir. Tel est également le cas des projets relatifs à des immeubles achevés depuis plus de cinq ans ou de terrains autres que les terrains à bâtir pour lesquels l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI a été exercée. Corrélativement et par application des dispositions de l'article 271 du CGI, la SCIA est autorisée à déduire les montants de TVA grevant ses opérations d'amont.

A contrario, une SCIA d'habitat participatif ne doit pas soumettre à la TVA les apports et appels de fonds en provenance de ses associés lorsqu'ils se rattachent à l'achat d'un immeuble achevé depuis au moins cinq ans ou d'un terrain non à bâtir qui n'a pas été soumis à la TVA sur option.

Si les associés sont des personnes non assujetties qui destinent leur fraction d'immeuble à un usage d'habitation, ils ne peuvent pas déduire la TVA qui leur est facturée conformément aux principes de l'article 271 du CGI qui gouvernent le droit à déduction.

Ces principes ont été précisés par la réponse ministérielle du 25 décembre 2018 à Mme Catherine KAMOWSKI.

2 Le I de l'article 257 du CGI dispose que sont soumises de plein droit à la TVA les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.

3 Le 5 de l'article 261 du CGI prévoit que sont exonérées de TVA avec possibilité d'option les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens du 1° du 2 de l'article 257 et les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans.

Au cas particulier de la SCIA La PREDELLE, l'acquisition de la maison d'habitation et de son terrain d'assise destinée à être démolie afin d'édifier de nouvelles constructions a été effectuée le 14 septembre 2017. Les appels de fonds ont été réalisés au cours de l'année 2018 et la construction s'est achevée le 17 janvier 2019.

Les nouvelles précisions applicables aux SCIA n'ayant été publiées que le 25 décembre 2018 alors que les travaux de construction étaient presque achevés, il m'a paru possible, afin de ne pas remettre en cause l'équilibre financier de l'opération, de ne pas maintenir les rappels de TVA notifiés à la SCIA La PREDELLE au titre des exercices clos en 2017 et 2018.

La direction départementale des finances publiques de l'Isère est informée de notre échange de correspondances.

Je vous prie de croire, Madame, à l'assurance de ma considération distinguée.

L'adjoint au chef de bureau



Gilles LE MOIGNE



Annexe 5

Étude d'impact du 6 août 2015

FICHE D'IMPACT

PROJET DE TEXTE REGLEMENTAIRE

NOR : FCPE 1514854D

Intitulé du texte : Décret relatif au transfert du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ministère à l'origine de la mesure : Ministère des Finances et des Comptes publics.

Date d'établissement de la présente fiche (*le cas échéant, date de sa dernière modification*) : 06/08/2015.

I. PRESENTATION GENERALE DU TEXTE

Titre
Décret relatif au transfert du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Objectifs
A la suite d'une mise en demeure de la Commission européenne du 25 septembre 2014 considérant que la France manquait à ses obligations au regard de la directive 2006/112/CE en maintenant dans sa législation la procédure du transfert du droit à déduction, le présent décret a pour objet la mise en conformité avec le droit communautaire par l'abrogation des dispositions de l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts (CGI).

Contraintes nouvelles	Allègements et simplifications
NON.	NON.

Stabilité dans le temps
Joindre le texte consolidé, avec modifications apparentes
Texte modifié : Article 207 de l'annexe II au CGI (Mesure de coordination). Texte abrogé : Article 210 de l'annexe II au CGI.
Date de la dernière modification : l'article 210 de l'annexe II au CGI a été modifié le 20 janvier 2014 par le décret n°2014-44 relatif aux modalités d'option pour le paiement de la TVA applicables à certaines opérations locatives et à la procédure de transfert du droit à déduction prévue en faveur des personnes morales de droit public. L'article 207 de l'annexe II au code général des impôts a été modifié le 10 septembre 2010 par le décret n°2010-1075 relatif aux règles applicables en matière de TVA aux opérations portant sur des immeubles et aux modalités de mise en œuvre de l'option pour le paiement de la TVA pour certaines opérations.

Fondement juridique					
Dispositions nouvelles	Articles	Transposition d'une directive / application d'un règlement UE <i>préciser</i>	Application de la loi <i>préciser</i>	Conséquence d'une décision de justice <i>préciser</i>	Mesure non commandée par la norme supérieure <i>préciser : simplification, retour d'expérience</i>
NON - Abrogation	Article 210 de l'annexe II au CGI	<i>NON – Mise en demeure de la Commission européenne</i>	NON	NON	NON
NON - Modification	Article 207 de l'annexe II au CGI	<i>NON – Mesure de coordination</i>	NON	NON	NON

II. CONCERTATION PREALABLE ET CONSULTATIONS

Organisme	Date	Avis exprimés et prise en compte par le projet
Concertation avec les collectivités territoriales et les associations d'élus		
Association des Maires de France (AMF)	12/03/2015	La suppression envisagée de la procédure du transfert du droit à déduction est désormais connue des opérateurs. Pour autant, ce mécanisme reste utilisé par les collectivités et leurs groupements qui n'ont pas encore assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée leurs redevances de mise à disposition afin de ne pas bouleverser l'équilibre financier des délégations de service public en cours. Il est donc nécessaire que le décret d'abrogation des dispositions de l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts prenne en compte ces situations.
Fédération nationale des collectivités concédantes et régies (FNCCR)		
Concertation avec les entreprises et organisations professionnelles représentatives		
NON car elles ne sont pas impactées par cette procédure.		
Commissions consultatives		
Comité des Finances Locales (CFL)	Saisines en cours.	
Conseil national d'évaluation des normes (CNEN)		
Consultations ouvertes sur internet Préciser le fondement juridique		
NON.		
Notifications à la Commission européenne Préciser le fondement juridique : directive 98/34/CE (normes et réglementations techniques) ou directive 2006/123/CE (services dans le marché intérieur) et joindre les avis rendus par la Commission et les Etats membres		
La Commission européenne sera informée de l'avancement des travaux et le décret lui sera notifié une fois publié.		
Test PME Joindre la grille de critères d'éligibilité et la fiche de restitution du test PME		
Impacts et complexité du texte pour les PME	Les PME ne sont pas impactées par le présent décret. Dès lors, il n'y a pas lieu de réaliser un test PME.	
Justifier de la réalisation ou non-réalisation d'un test PME		

III. EVALUATION DES IMPACTS FINANCIERS DU PROJET DE TEXTE

Un manuel et un tableur sous format Excel d'aide au calcul des impacts financiers de la réglementation sont mis à votre disposition sur le site extraqual (<http://extraqual.pm.ader.gouv.fr/simplification>) pour faciliter le renseignement des rubriques ci-dessous. Joindre le tableur à la fiche d'impact.

Impacts financiers globaux						
Moyenne annuelle calculée sur 3 ans						
	Particuliers	Entreprises	Collectivités territoriales et EPL	Etat	Autres organismes administratifs	Total
Coût financier	NON	NON	OUI dans les hypothèses de mises à disposition à titre gratuit des investissements qu'elles réalisent dès lors qu'elles ne pourront plus transférer la taxe sur la valeur ajoutée supportée en amont.	NON	NON	Non chiffrable mais marginal dès lors que les personnes publiques assujettissent dès qu'elles le peuvent à la taxe sur la valeur ajoutée leur redevance de mise à disposition.
Gains et économies	NON	NON	NON	OUI dans les hypothèses de mises à disposition gratuites des investissements réalisés par la personne publique dès lors qu'une partie de la taxe sur la valeur ajoutée ne pourra plus être remboursée au délégataire au profit du délégant.	NON	Non chiffrable mais marginal car situations qui ont vocation à disparaître.
Impact net	Nul	Nul	A sommes égales		Nul	Non chiffrable

Secteurs d'activité et caractéristiques des entreprises concernées	Par catégorie, nombre d'entreprises concernées				
	TPE	PME	ETI	Grandes entreprises	Total
Sociétés civiles d'attribution (SCA) dont un ou plusieurs associés ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée. Données indisponibles.					

Détails des impacts sur les entreprises					
Moyenne annuelle calculée sur 3 ans					
	Produits (chiffre d'affaire, subvention...)	Investissement	Fonctionnement	Total	ETP
Coût financier	NON	OUI dès lors que certains associés de la SCA ne sont pas assujettis ils supportent la TVA à titre définitif.	NON	Non chiffrable	NON
Gains et économies	NON	NON	NON	Nul	NON
Impact net	Nul	Non chiffrable	Nul	Non chiffrable	Nul

Détails des impacts sur les particuliers					
Moyenne annuelle calculée sur 3 ans					
	Revenus perçus	Investissement	Fonctionnement	Total	Nombre de personnes concernées
Charges nouvelles	Les particuliers ne sont pas impactés par la mesure.				
Gains et économies					
Impact net					

Répartition des impacts entre collectivités territoriales				
Moyenne annuelle calculée sur 3 ans				
	Communes et EPCI	Départements	Régions	Total
Coût financier	Oui si mise à disposition gratuite du délégataire des investissements réalisés par la commune ou l'EPCI.	Oui si mise à disposition gratuite du délégataire des investissements réalisés par le département.	Oui si mise à disposition gratuite du délégataire des investissements réalisés par la région.	Non chiffrable. Situations marginales et qui ont à terme vocation à disparaître.
Gains et économies	NON	NON	NON	Nul
Impact net	Non chiffrable	Non chiffrable	Non chiffrable	Non chiffrable

Détails des impacts sur les collectivités territoriales					
Moyenne annuelle calculée sur 3 ans					
	Dépenses d'intervention	Investissement	Fonctionnement	Total	ETP
Coût financier	NON	OUI si mise à disposition gratuite du délégataire les investissements réalisés par la collectivité territoriale	NON	Non chiffrable	NON
Gains et économies	NON	NON	NON	Nul	NON
Impact net	Nul	Non chiffrable	Nul	Non chiffrable	Nul

		mais marginal		
--	--	---------------	--	--

Répartition des impacts entre les administrations (hors collectivités locales)				
Moyenne annuelle calculée sur 3 ans				
	Administrations centrales	Services déconcentrés	Total Etat	Autres organismes administratifs
Coût financier	OUI si mise à disposition gratuite du délégataire des investissements réalisés.	OUI si mise à disposition gratuite du délégataire les investissements réalisés.	Non chiffrable mas hypothèses marginales + effet circulaire de la taxe.	OUI si mise à disposition gratuite du délégataire des investissements réalisés.
Gains et économies	NON	NON	Nul	NON
Impact net	Non chiffrable	Non chiffrable	Non chiffrable	Non chiffrable

Détail des impacts sur les administrations (hors collectivités locales)					
Moyenne annuelle calculée sur 3 ans					
	Dépenses d'intervention, prestations versées	Investissement	Fonctionnement	Total	ETP
Coût financier	NON	OUI si mise à disposition gratuite du délégataire les investissements réalisés.	NON	Non chiffrable	NON
Gains et économies	NON	NON	NON	Nul	NON
Impact net	Nul	Non chiffrable mais hypothèses marginales	NON	Non chiffrable	Nul

Répartition des impacts totaux dans le temps (tous acteurs)					
	Année 1 (de la construction)	Année 2	Année 3	Année 4 <i>(si cette précision est jugée nécessaire)</i>	Année 5 <i>(si cette précision est jugée nécessaire)</i>
Coût financier	OUI pour les opérateurs qui mettront à disposition gratuite les investissements qu'ils réalisent.	NON	NON	NON	NON
Gains et économies	NON	NON	NON	NON	NON
Impact net	Non chiffrable	Nul	Nul	Nul	Nul

Répartition des impacts dans le temps sur les collectivités locales					
	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4 <i>(si cette précision est jugée nécessaire)</i>	Année 5 <i>(si cette précision est jugée nécessaire)</i>
Coût financier	OUI si mise à disposition gratuite du délégataire des investissements réalisés.	NON	NON	NON	NON

Gains et économies	NON	NON	NON	NON	NON
Impact net	Non chiffrable	Nul	Nul	Nul	Nul

IV. APPLICATION DU MORATOIRE DE LA REGLEMENTATION

Conformément à la circulaire du Premier ministre du 17 juillet 2013, le moratoire de la réglementation ou « 1 pour 1 » s'applique aux textes réglementaires (projets d'ordonnances, de décrets et d'arrêtés) soumis à étude d'impact, créant des charges nouvelles pour les collectivités territoriales, les entreprises et le public. Celui-ci ne concerne néanmoins que les mesures non commandées par la norme supérieure, à l'exclusion des mesures de transposition d'une directive, d'application d'un règlement communautaire ou d'application de la loi. Une fiche technique décrivant les modalités de mise en œuvre du moratoire est mise à votre disposition sur le site extraqual (<http://extraqual.pm.ader.gouv.fr/simplification>).

La France s'est engagée auprès de la Commission européenne à mettre sa législation en conformité avec la directive TVA n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 pour les contrats de délégation de service public signés à compter du 1er janvier 2016 et pour les sociétés de construction vente pour lesquels un état descriptif de division a été établi après cette même date. Une publication du décret avant le 1er janvier 2016 est donc indispensable.

V. EVALUATION QUALITATIVE DES IMPACTS

Description des impacts			
	Contraintes nouvelles	Allègements et simplifications	
Impacts sur les entreprises, notamment les PME et TPE	NON	NON	
Impacts sur la compétitivité et l'innovation	NON	NON	
Impacts sur la production	NON	NON	
Impacts sur le commerce et l'artisanat	NON	NON	
Impacts sur les clients ou usagers des entreprises et administrations concernées	NON	NON	
Impacts sur le public, notamment les publics défavorisés	NON	NON	
Impacts sur la société (santé, sécurité, cohésion sociale, parité, éducation, environnement)	NON	NON	
Impacts sur les collectivités territoriales, notamment les petites collectivités	NON	NON	
Impacts sur les services chargés de l'application et du contrôle	Administrations centrales	NON	NON
	Services déconcentrés	NON	NON
	Autres organismes administratifs	NON	NON

VI. NECESSITE ET PROPORTIONNALITE

Justification des choix retenus	
En cas de transposition de directive, joindre le tableau de concordance	
Marge de manœuvre offerte par la règle supérieure (options, seuils, délais, etc.). Si oui, justifier le choix effectué	Sans objet
Alternatives à la réglementation Renvoi à des dispositifs volontaires, instruments incitatifs	
Comparaison internationale Mesures équivalentes dans d'autres Etats membres de l'Union Européenne	

Proportionnalité	
Mesures d'adaptation prévues pour certains publics (PME et TPE, petites collectivités, publics défavorisés).	Sans objet
Nécessité de mesures réglementaires ou individuelles d'application Si oui, justifier les marges d'appréciation laissées pour la mise en œuvre	
Adaptation dans le temps Délais d'entrée en vigueur (dates communes ou différés)	

Mesures d'accompagnement	
Expérimentations	NON
Information des destinataires (guides pratiques, brochures, sites internet...)	Les collectivités territoriales et leurs groupements ont déjà été largement sensibilisés à la disparition prochaine de la procédure du transfert du droit à déduction par leurs associations et fédérations représentatives ainsi que par le réseau de la Direction générale des finances publiques et la Direction de législation fiscale lors de ses interventions ou de réceptions téléphoniques.
Accompagnement des administrations (formations, FAQ, ...)	Des formations internes au profit des comptables publics pourront être envisagées si besoin.
Obligations déclaratives (formulaires homologués, télé-déclarations, test de redondance...)	Sans objet
Evaluations ex-post Si oui, préciser l'échéance	NON

VII. PRECISIONS METHODOLOGIQUES

*Veillez utiliser cet espace pour **expliquer la méthodologie** que vous avez retenue pour estimer des coûts et économies figurant dans cette fiche d'impact.*

Il s'agit d'une exigence essentielle, notamment pour le Conseil national d'évaluation des normes (CNEN) qui souhaite disposer de précisions méthodologiques sur le calcul des coûts et économies pour les collectivités territoriales induits par les nouvelles réglementations qui figurent dans le présent document.

Veillez également justifier vos choix méthodologiques et préciser la marge d'erreur ainsi que les incertitudes présentes dans vos calculs.

Enfin, veuillez joindre le tableur Excel grâce auquel les estimations des coûts et économies figurant dans cette fiche d'impact ont été calculées.

Aucune évaluation des délégations de service public n'est possible compte tenu de modes de gestion des services publics locaux qui recouvrent des réalités protéiformes adossées à un maillage territorial dense et évolutif. L'absence d'infocentre et de centralisation des données sur le sujet représente un obstacle majeur.

Par ailleurs, parmi les délégations de service public, toutes ne relèvent pas de la procédure de transfert du droit à déduction. En effet, beaucoup de collectivités et de groupements ont déjà profité du renouvellement de certaines de leurs délégations de service public pour instaurer le versement d'une redevance soumise à la taxe sur la valeur ajoutée en contrepartie de la mise à disposition des équipements financés par la collectivité ou le groupement, rendant inutile le recours au dispositif du transfert du droit à déduction.

La suppression de la procédure du transfert du droit à déduction n'impactera que les contrats signés à compter du 1^{er} janvier 2016 qui ne prévoient pas de redevance taxée. L'équilibre économique des délégations de service public en cours d'exécution est donc préservé.

Compte tenu de ce qui précède, l'impact de ce projet de décret peut être considéré comme marginal.

VIII. ANNEXE

Dispositions en vigueur	Projet	Simplification(s) ou obligations(s) nouvelle(s) identifiée(s)
Article 210 de l'annexe II au CGI	Abrogation	NON
Article 207 de l'annexe II au CGI	Modification	NON