



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
Bureau D1
139 rue de Bercy - Télédock 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\2100009398

Mme Michèle Cauletin
M. Pierre Lévy
Habitat Participatif France
Lavoir du Buisson Saint Louis
8 bis-rue du Buisson Saint Louis
75010 PARIS

Paris, le - 5 AVR. 2022

Madame, Monsieur,

Par un courrier en date du 20 octobre 2021, vous avez appelé l'attention sur les règles de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux sociétés civiles immobilières d'attribution (SCIA).

Plus précisément, et à la suite de la réception d'une première réponse apportée par mes services en date du 31 octobre 2020 confirmant l'assujettissement à la TVA des SCIA, vous souhaitez qu'une expertise complémentaire soit effectuée s'agissant de la situation particulière des SCIA porteuses de projets immobiliers à vocation patrimoniale.

En effet, vous rappelez qu'actuellement, une part non négligeable de SCIA sont constituées afin de porter des projets d'acquisition ou de construction de biens immobiliers qui seront *in fine* utilisés à titre d'habitation principale par les associés qui n'agissent à cette fin pas en qualité d'assujettis à la TVA.

Ce faisant, vous soulignez les surcoûts conséquents que ces associés sont amenés à supporter tout au long du projet immobilier du fait de la soumission à la TVA des appels de fonds réalisés par la SCIA.

Considérant qu'une SCIA porteuse d'un projet immobilier à vocation exclusivement patrimoniale ne réalise pas d'activité économique au sens de l'article 256 A du code général des impôts (CGI), vous souhaitez obtenir confirmation que les sommes perçues par ces sociétés ne sont pas soumises à la TVA.

Enfin, par entretien téléphonique en date du 7 janvier 2022, vous avez souhaité que soit également réexaminée la position des SCIA composées à la fois d'associés souhaitant utiliser la fraction du bien immobilier qui leur sera attribuée à titre de résidence principale et d'associés souhaitant l'utiliser aux fins de leur activité économique (SCIA dites « mixtes »).

Votre demande appelle les éléments de réponse suivants.

I. S'agissant des SCIA composées exclusivement d'associés non assujettis à la TVA

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

Selon le paragraphe 2 de l'article 15, sous c), de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (directive 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, est assujettie à la TVA si elle agit en tant que tel, c'est-à-dire en tant qu'opérateur exerçant à titre indépendant une activité économique.

Elle doit alors soumettre les versements qu'elle perçoit de ses associés à la taxe, lorsque ces parts se rapportent à un immeuble dont la cession, si celle-ci devait intervenir, serait soumise à la TVA.

Plus précisément, l'article 256 A du CGI dispose que 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. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Il en résulte que doivent être soumises à la TVA les sommes perçues par un assujetti qui exploite un bien en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence dans la mesure où cet assujetti agit en tant que tel¹.

S'agissant plus spécifiquement des biens immobiliers, la cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rappelé que le simple exercice d'un droit de propriété par son titulaire ne saurait, en lui-même, être considéré comme constituant une activité économique².

En effet, s'il est de jurisprudence constante que la directive TVA assigne un champ d'application très large à la TVA, visant à cet effet toute activité ayant un caractère économique, notamment en ce qu'elle comporte l'exploitation d'un bien en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence, la CJUE précise cependant que les paiements qui résultent de la simple propriété d'un 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 taxe³.

La cour a également précisé que la cession de biens immeubles visant à la bonne gestion du patrimoine privé par une personne par ailleurs assujettie à la TVA, dans la mesure où cette personne n'a pas entrepris de démarches actives de commercialisation foncière, n'entre pas dans le cadre de son activité économique⁴ et ne doit en conséquence pas être soumise à la taxe.

Une distinction est ainsi opérée entre l'activité d'investisseur agissant à titre privé, qu'il soit individuel ou organisé en société civile, et qui tient au simple exercice du droit de propriété et celle d'un investisseur professionnel dont les opérations constituent une activité économique en ce qu'elles sont effectuées dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial⁵.

Au cas particulier des SCIA constituées exclusivement d'associés non assujettis à la TVA qui envisagent d'utiliser la fraction d'immeuble qui leur reviendra à titre de résidence principale à la suite de l'attribution, il convient de considérer l'activité de ces sociétés comme ne s'inscrivant pas dans un objectif d'entreprise ou dans un but commercial.

Leur activité, qui ne sert *in fine* aucune activité économique en ce que les associés n'envisagent pas d'affecter la fraction d'immeuble qui leur reviendra à la réalisation d'une activité économique, s'apparente davantage à l'exercice d'un droit de propriété.

En ce sens les SCIA s'inscrivant dans ce type de projet immobilier ne peuvent être regardées comme des assujettis agissant en tant que tels.

Ce faisant, les apports et appels de fonds réalisés par ces SCIA ne doivent pas être soumis à la TVA. Corrélativement, ces mêmes SCIA ne pourront exercer aucun droit à déduction de la TVA grevant les dépenses d'acquisition et de travaux qu'elles seront amenées à supporter tout au long du projet immobilier.

II. S'agissant des règles de la TVA applicables aux SCIA dites « mixtes »

Certaines SCIA sont dites « mixtes » lorsque composées à la fois d'associés assujettis à la TVA qui souhaitent affecter la fraction d'immeuble qui leur sera attribuée à leur activité économique et d'associés non assujettis souhaitant utiliser leur fraction d'immeuble à titre de résidence principale.

Ces SCIA, dont l'objet servira *in fine*, à tout le moins partiellement, à la réalisation d'activités économiques, ne sont pas concernées par le rappel des règles mentionnées *supra*.

S'agissant des biens affectés partiellement à des activités économiques, la CJUE a énoncé qu'aucune disposition de la directive ne s'oppose à ce qu'un assujetti qui souhaite conserver une partie d'un bien dans son patrimoine privé puisse l'exclure du système de la TVA⁶.

Dans une jurisprudence plus récente, la CJUE a également rappelé qu'en cas d'utilisation d'un bien d'investissement à des fins tant professionnelles que privées, un opérateur a le choix, pour les besoins de la TVA, soit d'affecter ce bien en totalité au patrimoine de son entreprise, soit de le conserver en totalité dans son patrimoine privé en l'excluant ainsi complètement du système de la TVA, soit encore de ne l'intégrer dans son entreprise qu'à concurrence de l'utilisation professionnelle effective⁷.

Elle ajoute qu'un assujetti qui vend un tel bien, dont il avait choisi de réserver une partie à son usage privé, n'agit pas en tant que tel au sens de l'article 2 de la directive TVA transposé à l'article 256 du CGI pour ce qui concerne la vente de cette partie. Il doit cependant manifester, pendant toute la période pendant laquelle il détient le bien en question, l'intention d'en garder une partie dans son patrimoine privé⁸.

¹ CJUE, 9 juillet 2015, *Trgovina Prizma*, aff. C-331/14, point 19.

² CJCE, 15 septembre 2011, *Slaby*, aff. C-180/10 et 181/10, point 36 et CJUE, 20 janvier 2021, *LN*, aff. C-655/19, point 29.

³ CJCE, 29 avril 2004, *EDM*, aff. C-77/01, points 47 à 49 et jurisprudences citées.

⁴ CJUE, 20 janvier 2021, *LN*, précité, point 34.

⁵ Bulletin officiel des finances publiques – impôts (BOFIP-I) référencé BOI-TVA-IMM-10-10-10-10-II, § 40.

⁶ CJCE, 4 octobre 1995, *Armbrecht*, aff. C-291/92, point 19.

⁷ CJUE, 9 juillet 2015, *Trgovina Prizma*, précité, point 20.

⁸ *Ibid*, point 21.

Au cas particulier des SCIA dites mixtes, et à condition que puissent être distinguées dès l'origine, par exemple *via* la rédaction de clauses spécifiques dans les statuts, les fractions d'immeubles que ces sociétés attribueront à des associés assujettis à la TVA qui souhaitent les utiliser aux fins de leur activité économique, il apparaît possible pour ces SCIA de n'affecter à leur activité économique que la partie des immeubles qui servira *in fine* à la réalisation d'activités économiques entrant dans le champ de la taxe.

En ce sens, les SCIA peuvent conserver dans leur patrimoine privé la partie des immeubles qu'elles acquièrent et qui est destinée à être affectée aux associés non assujettis à titre de résidence principale jusqu'à leur attribution.

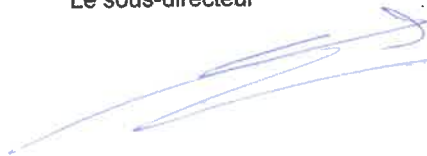
Par suite, seuls les apports et appels de fond visant à financer les acquisitions et éventuels travaux de rénovation et autres charges en lien avec les fractions d'immeubles que la SCIA décide d'intégrer à son activité économique doivent être soumis à la TVA. Corrélativement, la SCIA est autorisée à déduire la TVA grevant les dépenses en lien avec ces fractions d'immeubles.

En revanche, la part des apports et appels de fond visant à financer les dépenses en lien avec les fractions d'immeubles que la SCIA décide de maintenir dans son patrimoine privé ne devra pas être soumise à la TVA, privant ainsi la SCIA de tout droit à déduction de la TVA grevant les dépenses en lien avec ces fractions d'immeubles.

Aussi, la SCIA devra être en mesure d'établir tout au long de son activité de la juste application des règles ainsi rappelées *via* notamment la tenue d'une comptabilité faisant clairement apparaître l'affectation différenciée des immeubles considérés.

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

Le sous-directeur



Matthieu DECONINCK