



fiscablog.fr  
Informer-Documenter-Former

*La Lettre de Mars 2023*

## Questions des abonnés

**Le changement d'affectation d'un bien au regard de la TVA et la livraison à soi-même.**

**NB :** le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

## La question posée :

Il peut arriver qu'un promoteur ou un marchand de biens, après avoir acquis un terrain à bâtir, aménagé les terrains, et construit des immeubles d'habitation, individuels ou collectifs, décide de conserver un ou des lot(s) afin de le(s) destiner à la location.

Quel est le sort de la TVA ayant grevé les dépenses relatives à la construction des immeubles d'habitation (acquisition du terrain -si elle a été soumise à la TVA, y compris sur la marge-, travaux d'aménagement des terrains, construction) ?

## RESUME DE L'ETUDE

La vente d'immeubles **neufs** est soumise à la **TVA** sur le prix **total** ([article 257- I 2.2° du CGI](#)).

Dans ces conditions, la **TVA** grevant l'ensemble des dépenses concourant à l'opération sera **déductible** dans les conditions de droit commun.

Toutefois, la location envisagée en lieu et place de la vente conduit à un changement d'affectation et des conséquences sont à tirer au regard de la TVA.

En effet, sauf à envisager des locations assorties de prestations para-hôtelières, la **location** évoquée, s'agissant de locaux nus à usage d'habitation, sera **exonérée** de TVA, sans faculté d'option, et ne permet pas la déduction de la TVA d'amont.

Par voie de conséquence, lorsqu'un assujetti affecte des biens, et notamment une construction nouvelle, à des opérations non taxables, cela entraîne la taxation d'une **livraison à soi-même (LASM)**.

**La LASM va conduire à soumettre à la TVA le prix de revient des immeubles construits en vue de la location, sans pouvoir déduire la taxe correspondante dès lors que la location est elle-même exonérée de TVA sans faculté d'option.**

Cela se traduit par l'incorporation de la LASM dans les « *autres opérations imposables* » de la déclaration de TVA correspond à la période de mise en location, sans déduction correspondante.

La base taxable est constituée par le **prix de revient total** de l'immeuble (à hauteur de la fraction concernée par le changement d'affectation), **en ce compris les dépenses qui n'ont pas fait l'objet d'une déduction initiale de la taxe** : achat du terrain le cas échéant, dépenses de personnel, impôts, taxes et redevances diverses. **Il ne s'agit donc pas d'un simple reversement de la TVA initialement déduite.**

### Concrètement :

Pendant la phase de construction, le promoteur inscrit en TVA déductible la TVA sur l'ensemble des dépenses concourant à l'opération globale.

Au moment de l'affectation du bien à des opérations non taxables (la location au cas présent), il calcule le prix de revient global de la fraction de l'immeuble ou des immeubles.

Lors de l'établissement de la déclaration de TVA de la période de mise en location, il déclare ce prix de revient en « *autres opérations imposables* » et acquitte la TVA correspondante.

Au cas où l'immeuble serait de nouveau affecté à une opération taxable dans les 20 ans à compter de la livraison à soi-même (par exemple une vente avec TVA de plein droit ou sur option), il sera possible de déduire alors une fraction, calculée à raison d'un vingtième par année, de la TVA taxée lors de la LASM (« crédit de départ »).

Enfin, en ce qui concerne les droits d'enregistrement initiaux, s'il s'agissait de droits réduits résultant d'un engagement de revendre dans un délai de 5 ans ([article 1115 du CGI](#)), et sauf engagement de construire pris dans ce délai, la fraction des droits d'enregistrement au taux normal relative aux terrains conservés devra être reversée à l'issue du délai de 5 ans (avec des intérêts de retard). A noter que l'engagement de construire dans un délai de 4 ans ([article 1594-0 G du CGI](#)) peut être substitué à l'engagement de revendre, à condition d'être pris dans le délai initial de 5 ans.

Etude développée en pages suivantes, selon législation en vigueur au 16 mars 2023.

Toute précision, actualisation et/ou étude complémentaire à cette question peuvent être obtenues sur demande des abonnés.

## ETUDE DEVELOPEE

### Introduction :

La vente d'immeubles **neufs** est soumise à la **TVA** sur le **prix total** ([article 257-I 2.2° du CGI](#)).

Dans ces conditions, la TVA grevant l'ensemble des dépenses concourant à l'opération est déductible dans les conditions de droit commun.

Toutefois, la location envisagée en lieu et place de la vente conduit à un **changement d'affectation** et des conséquences sont à tirer au regard de la TVA.

Le cas échéant, le changement d'affectation pourra également entraîner des conséquences en matière de droits d'enregistrement au regard d'un éventuel engagement de revendre initial.

### La location de locaux d'habitation et la TVA déductible

Les **loyers** de locaux **d'habitation** sont par principe **exonérés** de TVA, sans possibilité d'option, par les dispositions des articles [261 D](#) (sauf en cas location meublée assortie de prestations para-hôtelières) et [260-2°.a du CGI](#).

Dans ces conditions, la **TVA** grevant les dépenses concourant à l'opération de location n'est **pas déductible** :

#### [Article 271 du CGI](#)

« I. - 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération **imposable** est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération... ».

### L'affectation par un assujetti de biens à des opérations non taxables

#### Le principe : la livraison à soi-même

L'affectation des biens construits à des opérations non taxables entraîne la **taxation d'une livraison à soi-même** (LASM).

#### [Article 257- II. 1 - 2° du CGI](#) :

« II. – Les opérations suivantes sont assimilées, selon le cas, à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

1. Sont assimilés à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux ...

2° L'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise lorsque l'acquisition d'un tel bien

*auprès d'un autre assujetti, réputée faite au moment de l'affectation, ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète. ».*

L'objectif de la LASM est de placer l'assujetti dans la même situation que s'il avait acquis le bien auprès d'un autre assujetti (à l'exception de la marge qu'aurait réalisée le vendeur).

**La LASM va donc conduire à soumettre à la TVA le prix de revient des immeubles construits en vue de la location, sans pouvoir déduire la taxe correspondante dès lors que la location est elle-même exonérée de TVA sans faculté d'option.**

Naturellement, la livraison à soi-même ne concernera que la fraction des lots non revendus, ce qui conduira à calculer leur prix de revient, y compris le terrain, en fonction de critères objectifs de répartition.

**Voir aussi** la doctrine administrative sous la référence [BOI-TVA-CHAMP-10-20-20](#) :

*« 1 La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien meuble ou immeuble ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant.*

*La livraison à soi-même d'un immeuble affecté aux besoins de l'assujetti peut résulter d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur un immeuble existant qui ont consisté en une surélévation ou qui l'ont rendu à l'état neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du code général des impôts (CGI).*

**Exemple** : Une personne se livre à elle-même un immeuble bâti lorsque, possédant un terrain, elle y fait élever une construction à l'aide de matériaux qui deviennent sa propriété au fur et à mesure des travaux et ce, quelle que soit l'importance de la participation de tiers (architectes, entrepreneurs).

**10** Lorsque le bien est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA supportée en amont, une telle livraison à soi-même doit faire l'objet d'une imposition à cette taxe en vertu 2° du II de l'article 257 du CGI.

*Lorsque le bien est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à une déduction complète de la TVA supportée en amont, aucune livraison à soi-même n'est à constater. ».*

**NB** : La loi de simplification de la vie des entreprises (loi [2014-1545](#) du 20 décembre 2014) a supprimé l'obligation de constater une LASM au titre des biens affectés aux besoins de l'entreprise pour les assujettis à la TVA qui ne réalisent que des opérations ouvrant droit à une déduction complète de la taxe supportée en amont. Il en est de même dans le cas de ventes d'immeubles neufs.

Dans la situation évoquée, le marchand de biens ou le promoteur devra inclure dans ses « autres opérations imposables », de la **déclaration de TVA** correspondant à la date de mise en location des immeubles, la **base taxable** égale au **prix de revient** des immeubles (cf infra), **sans** pouvoir **déduire** la taxe correspondante dès lors que les location seront exonérées de TVA.

## La date d'exigibilité

En principe, les livraisons à soi-même doivent être déclarée dans le mois qui suit la date du dépôt en mairie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux prévue par la réglementation relative au permis de construire ([article 244 de l'annexe II au CGI](#)).

Toutefois, s'agissant de la LASM applicable à la situation évoquée, l'**exigibilité**, et donc la déclaration, est fixée à la **date de première utilisation** du bien :

[Article 175 de l'annexe II au CGI](#) :

« La taxe due en application du II de l'article 257 du code général des impôts est exigible à la date de la première utilisation du bien ou lorsque la prestation de service est effectuée ».

## La base imposable

La **base** d'imposition de la LASM est fixée par [l'article 266 du CGI](#), au § 2.a :

« 2. En ce qui concerne les opérations mentionnées au I de [l'article 257](#), la taxe sur la valeur ajoutée est assise :

a. Pour les livraisons à soi-même, sur le **prix de revient total** des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport ; ».

Il s'ensuit que le prix de revient total de l'immeuble constitue la base taxable de la LASM, **en ce compris les dépenses qui n'ont pas fait l'objet d'une déduction initiale de la taxe** : achat du terrain le cas échéant, dépenses de personnel, impôts, taxes et redevances diverses. **Il ne s'agit donc pas d'un simple reversement de la TVA initialement déduite.**

**NB** : concernant les éléments du prix de revient facturés avec TVA (travaux, dépenses d'aménagement du terrain, etc) , le prix de revient est déterminé hors taxes.

Voir aussi la doctrine administrative sous la référence [BOI-TVA-IMM-10-20-10](#)

### « A. Livraisons à soi-même d'immeubles

**330** Conformément au a du 2 de [l'article 266 du CGI](#), la base d'imposition des livraisons à soi-même d'immeubles est constituée par le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport.

#### 1. Éléments inclus dans la base d'imposition

**340** Sont notamment à prendre en compte dans la base d'imposition de la livraison à soi-même :

- s'agissant du coût du terrain, les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits de mutation). Lorsque le prix d'acquisition du terrain n'est pas connu, il y a lieu de prendre en considération sa valeur vénale. Toutefois, lorsque la livraison à soi-même intervient à l'occasion d'une réhabilitation lourde, et que le redevable avait déjà pris en compte le coût

du terrain lors d'une précédente livraison à soi-même de l'immeuble objet de la réhabilitation, il est admis que le coût pour entrer en possession du terrain est nul.

En revanche, toutes les dépenses exposées au titre de cette opération sont à reprendre dans la base d'imposition de la nouvelle livraison. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement de l'emprise entrent également dans ce coût (travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques, etc.). Lorsque la construction est édifée par un assujetti auquel le terrain est loué, le prix de revient comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail.

- le coût des études, plans, et dépenses de même nature (honoraires des architectes, géomètres, etc.) ;
- le prix d'achat des matériaux, les mémoires des entrepreneurs ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction, y compris les frais de personnel ;
- les frais financiers engagés pour la construction. Il est admis que ces frais ne soient pas compris dans le prix de revient de l'immeuble à raison des parties destinées à l'habitation ;
- la retenue de garantie, quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux ;
- les impôts, taxes et redevances diverses acquittés à raison de la construction. En revanche, le prix de revient doit être déterminé hors TVA.

## 2. Éléments exclus de la base d'imposition

**350** Ne doivent pas être inclus dans la base imposable :

- les travaux supplémentaires effectués pour le compte d'une partie des destinataires de l'immeuble, à la condition qu'ils présentent un caractère facultatif au regard de sa capacité d'occupation et que leur prix soit réglé directement par les intéressés ;
- les installations d'équipements fonctionnels des immeubles à la condition que leur valeur soit mentionnée distinctement sur les divers mémoires et factures ;
- le prix d'achat des ascenseurs et matériels assimilés mentionnés au f du 2° du A de [l'article 278-0 bis du CGI](#) pour les livraisons à soi-même taxées au taux réduit sur le fondement du III de [l'article 278 sexies du CGI](#) ».

**NB** : les « installations d'équipement fonctionnels » sont les installations accessoires qui n'ont pas un caractère immobilier (par exemple équipements de cuisine). Mais en tout état de cause, la TVA sur ces achats ne pouvait pas être récupérée, et, si elle l'a été, devra faire l'objet d'une régularisation.

### **Concrètement :**

Pendant la **phase de construction**, le promoteur inscrit en **TVA déductible** la TVA sur l'ensemble des dépenses concourant à l'opération globale.

Au moment de l'**affectation** du bien à des opérations **non taxables** (la location au cas présent), il **calcule le prix de revient** global de la fraction de l'immeuble ou des immeubles. Lors de l'établissement de la **déclaration** de TVA de la période de mise en location, il **déclare ce prix de revient** en « *autres opérations imposables* » et **acquitte la TVA** correspondante.

### La vente éventuelle après location

Si, après une période de location exonérée, l'immeuble est vendu, et que cette **vente** est **soumise à la TVA**, soit de plein droit si l'immeuble est achevé depuis moins de 5 ans, soit sur option dans le cas contraire, il sera alors possible de **déduire une fraction** de la TVA déclarée lors de la livraison à soi-même, selon les règles du **crédit de départ**.

Cette fraction sera calculée par vingtièmes annuels : par exemple, si une vente intervient au bout de 7 ans, la déduction sera égale à 13/20° de la LASM initialement taxée.

Au-delà des 20 ans, plus aucune déduction ne sera possible (ce qui rendra inutile l'exercice d'une option pour soumettre la vente à la TVA).

[Article 207 de l'annexe II au CGI](#), au 2 du IV :

*« Lorsqu'un bien en stock, ou un bien immobilisé non encore utilisé, vient à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction, la taxe initiale peut être déduite à proportion du coefficient de déduction résultant de ce changement. ».*

Voir aussi la doctrine administrative sous la référence [BOI-TVA-DED-60-20-10](#) au § 150 :

*« Lorsqu'un assujetti a procédé ou fait procéder à la construction d'un immeuble et qu'il doit constater une livraison à soi-même en application du 2° du 1 du II de l'[article 257 du CGI](#), le point de départ du délai de régularisation se situe à la date à laquelle la taxe est devenue exigible chez l'assujetti au titre de la livraison à soi-même de l'immeuble... ».*

**NB** : il en serait de même en cas de changement d'affectation de l'immeuble, à savoir si l'immeuble devenait un local professionnel ou commercial, pour lequel il est possible d'opter pour soumettre les loyers à la TVA.

### Observation en ce qui concerne les droits d'enregistrement :

D'une manière générale, les promoteurs ou marchands de biens auront bénéficié de l'**exonération** de la taxe de publicité foncière en prenant l'engagement de construire dans un délai de 4 ans ([article 1594-0 G du CGI](#)), voire de droits réduits suite à un engagement de revendre dans un délai de 5 ans ([article 1115 du CGI](#)).

Il est précisé que l'entreprise peut substituer à un engagement initial de revendre un nouvel engagement de construire, comme le permet l'article 1594-0 G (ce qui a pour effet de porter le délai maximal à 9 ans) :

*« Sous réserve de l'article 691 bis, sont exonérés de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement :*

A. I. – Les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie au sens de [l'article 256 A](#), lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de [l'article 257](#), ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé....

*L'acquéreur d'un bien qui a pris l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 peut y substituer, avant son échéance, un engagement de construire tel que prévu au I. Cet engagement prend effet à compter de la date à laquelle il est souscrit auprès de l'administration et vaut accomplissement de l'engagement de revendre... ».*

#### **Dans le cadre du changement d'affectation :**

Si l'**acquisition** du terrain a été assortie de l'**engagement de construire** dans un délai de 4 ans (et que ce délai a été respecté), le **changement d'affectation** n'aura **aucune incidence** sur l'exonération initiale des droits de mutation.

Si l'acquisition du terrain a donné lieu à des droits d'enregistrement réduits du fait d'un **engagement de revendre** dans un délai de 5 ans (article 1115 du CGI), et sauf engagement de construire pris dans ce délai, **la fraction des droits** d'enregistrement relative aux terrains conservés **devra être reversée** à l'issue du délai de 5 ans (avec des intérêts de retard), conformément aux dispositions de [l'article 1840 G Ter du CGI](#).

Voir aussi la doctrine administrative sous la référence [BOI-ENR-DMTOI-10-50](#) au §110 :

*« Conformément à [l'article 1840 G ter du CGI](#), lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est pas respecté, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition du bien en cause, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.*

*L'intérêt de retard prévu à [l'article 1727 du CGI](#) est décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation de l'acte d'acquisition à la formalité et doit être versé comme le principal dans le mois suivant l'expiration du délai imparti. Dans le cas où l'acquisition est affectée d'une condition suspensive, le point de départ du délai de cinq ans est la date de la réalisation de la condition suspensive.*

*Lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est respecté que pour une fraction du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêts de retard qui en résultent, à hauteur de la différence entre le prix auquel il avait acquis le bien et le prix auquel a été vendu la (ou les) fraction du bien pour laquelle l'engagement a été respecté. Cette solution s'applique par parcelle ou lot lorsque leur prix d'acquisition a été distingué dans l'acte ».*