

B.O.I. N° 142 du 6 AOÛT 2001 [BOI 3A-9-01]

Références du document	3A-9-01
Date du document	06/08/01
Annotations	Lié au BOI 3A-9-10

69

- 33 -

6 août 2001

1 507142 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975	B.O.I.	I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12		
Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU	Responsable de rédaction : Michel BERNE	
Impression : Maulde et Renou 146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge	Abonnement : 890 FFTC	Prix au N° : 20,00 FFTC

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 A-9-01

N° 142 du 6 AOÛT 2001

3 C.A. / 21

INSTRUCTION DU 31 JUILLET 2001

TVA. REGIME APPLICABLE AUX IMMEUBLES EN STOCK NON REVENDUS A L'EXPIRATION DU DELAI DE CINQ ANS SUIVANT LEUR ACHEVEMENT.

(C.G.I., art. 257-7° et 8°-1-b et c)

NOR : ECO F 01 30018 J

[Bureau D1]

PRESENTATION

1 - A l'expiration du délai de cinq ans suivant leur achèvement, les immeubles en stock qui sont ou non donnés en location soumise à la TVA doivent respectivement faire l'objet d'une livraison à soi-même sur le fondement du b et du c du 1 de l'article 257-8° du code général des impôts.

En cas de location taxée, la TVA exigible au titre de la livraison à soi-même est déductible dans les conditions de droit commun. Dans le cas contraire, la TVA afférente à la livraison à soi-même ne peut pas, en revanche, être déduite.

L'absence de déclaration de la livraison à soi-même ouvrant droit à déduction est sanctionnée par l'application de l'amende de 5 % prévue à l'article 1788 septies du CGI.

2 - Lors de la vente d'un immeuble donné en location imposée à la TVA, postérieurement à la période de cinq ans suivant son achèvement, une nouvelle livraison à soi-même doit être imposée à la TVA en application des dispositions de l'article 257-8°-1-c précité.

La TVA afférente à cette livraison n'ouvre pas droit à déduction dès lors que la cession de l'immeuble n'est pas soumise à cet impôt.

•

Des hésitations se sont produites au sujet des règles de TVA devant être mises en oeuvre en ce qui concerne :

- les immeubles construits en vue de la vente et toujours détenus en stock à la date d'expiration du délai de cinq ans suivant leur achèvement ;

- les conséquences de la cession, après l'expiration du délai de cinq ans, de tels immeubles donnés en location soumise à la TVA.

Cette instruction a pour objet d'apporter des précisions sur ces questions.

I. Immeuble en stock à l'expiration du délai de cinq ans suivant son achèvement

1. Les professionnels de l'immobilier (promoteurs, marchands de biens) qui ont construit ou acquis des immeubles en vue de la vente, peuvent être amenés quelquefois à donner ces immeubles en location dans l'attente de trouver des acquéreurs.

Il est rappelé que, jusqu'à la date d'expiration du délai de cinq ans suivant l'achèvement de ces immeubles, la réalisation ou non d'opérations de location n'a aucune incidence sur les droits à déduction exercés au titre de la construction ou de l'acquisition de ces immeubles (cf. documentation administrative 3 D 1523, n° 17).

En effet, ces biens immobiliers ont, en tout état de cause, pour vocation, durant cette période, à donner lieu à une opération de vente imposée à la TVA sur le fondement de l'article 257-7° du CGI.

2. En revanche, à l'expiration du délai de cinq ans suivant leur achèvement, les immeubles construits en vue de la vente sortent du champ d'application de cet article et, partant, leur cession ne peut plus être soumise à la TVA.

Les cas de figure suivants doivent néanmoins être distingués.

2.1. Ces immeubles peuvent continuer d'ouvrir droit à déduction s'ils sont utilisés, dans l'attente de la vente, pour la réalisation d'opérations de location soumises à la TVA de plein droit (locaux professionnels aménagés) ou sur option (locaux nus à usage professionnel ayant fait l'objet de l'option prévue à l'article 260-2° du CGI).

En raison de la réalisation des opérations de location, il doit toutefois être considéré qu'à la date d'expiration du délai de cinq ans, ces immeubles ont changé d'affectation.

Il en résulte l'application des règles qui suivent.

- L'imposition de la livraison à soi-même (LASM) desdits immeubles est exigible sur le fondement de l'article 257-8°-1-b du CGI.

La base d'imposition à la TVA de la LASM est constituée par le prix de revient des immeubles déterminé dans le lieu où la taxe devient exigible (CGI, article 266-1-c).

L'exigibilité de la taxe intervient au titre du mois au cours duquel expire le délai de cinq ans visé ci-dessus. Le prix de revient comprend tous les éléments constitutifs du coût des immeubles et notamment :

- le coût du terrain d'assiette des bâtiments, lequel correspond au prix d'acquisition augmenté du montant des frais annexes et des travaux exécutés pour procéder à son aménagement ;
- les frais financiers se rapportant aux emprunts contractés pour la réalisation des constructions, à savoir les intérêts échus avant la date d'achèvement des travaux.

La déductibilité de la TVA due au titre de la LASM s'apprécie quant à elle à raison des règles de droit commun.

- Dans la mesure où la taxe afférente à cette LASM peut être déduite, le défaut de mention, sur la déclaration prévue au 1 de l'article 287 du CGI, de la TVA exigible au titre de la LASM donne lieu à l'application de l'amende de 5 % prévue à l'article 1788 septies du CGI (voir toutefois infra III).

2.2. Lorsque les immeubles en stock au terme du délai de cinq ans suivant leur achèvement ne sont pas utilisés pour les besoins d'opérations imposées à la TVA (location exonérée ou immeuble ne faisant l'objet d'aucune utilisation), il doit être procédé au reversement de la taxe se rapportant à l'acquisition ou aux opérations de construction de ces immeubles (documentation administrative 8 A 222, n° 3).

A défaut d'effectuer ce reversement, une livraison à soi-même doit être imposée à la TVA, en application des dispositions de l'article 257-8°-1-c du CGI, de sorte que soit soumis à cet impôt le même montant que celui qui aurait été pris en compte pour le calcul du montant de la taxe à reverser.

Bien entendu, la déduction de la TVA exigible au titre de la LASM ne peut pas être opérée.

II. Cession, après l'expiration du délai de cinq ans suivant son achèvement, d'un immeuble en stock ayant au préalable été donné en location soumise à la TVA

Lorsque la vente d'un immeuble en stock et donné en location imposée à la TVA intervient après l'expiration du délai de cinq ans suivant son achèvement, cette opération est nécessairement placée hors du champ d'application de l'article 257-7° du CGI.

Cet immeuble ne peut donc plus être affecté par le cédant à une opération ouvrant droit à déduction et doit donner lieu, au titre de son changement d'affectation, à l'imposition d'une nouvelle LASM conformément aux dispositions de l'article 257-8°-1-c du CGI.

La base d'imposition de la LASM est, en principe, déterminée dans les conditions prévues par l'article 266-1-c du CGI et exposées supra au I-2.1.

Toutefois, il est admis de soustraire de cette base d'imposition le montant des loyers qui ont été perçus, préalablement à la vente, au titre des opérations de location soumises à la TVA des immeubles en cause.

La TVA afférente à la LASM n'est pas déductible puisque la cession de l'immeuble n'est pas soumise à cet impôt.

III. Entrée en vigueur

Cette instruction s'applique pour le règlement des contrôles et litiges en cours.

L'amende de 5 % prévue à l'article 1788 septies du CGI ne sera appliquée, le cas échéant, qu'aux omissions concernant les LASM devant figurer sur une déclaration souscrite à compter du mois suivant la publication de la présente instruction.

Annoter DB 3 D 1523, n^{os} 16 à 19

8 A 144, n^o 11 et 8 A 122, n^o 3

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H LOUBOUTIN