

- SÉRIE 8 FISCALITÉ IMMOBILIÈRE
 - DIVISION A TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
 - TITRE PREMIER OPÉRATIONS CONCOURANT À LA PRODUCTION OU À LA LIVRAISON D'IMMEUBLES
 - CHAPITRE 2 ASSIETTE, FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ
 - SECTION 1 ASSIETTE
 - SOUS-SECTION 2 LIVRAISONS À SOI-MÊME

SOUS-SECTION 2

Livraisons à soi-même

1 La taxe exigible sur les livraisons à soi-même **s'applique au prix de revient total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport** (CGI, art. 266-2-a).

Après l'énumération des principales composantes de ce prix de revient, il sera traité des règles particulières à certaines d'entre elles.

I. Structure du prix de revient

2 Ce prix comprend tous les éléments constitutifs du coût de l'immeuble et notamment :

- le coût du terrain, c'est-à-dire les sommes versées à un titre quelconque par le redevable ou ses auteurs pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, etc.), étant précisé que la valeur vénale de celui-ci ne doit pas être prise en considération. Ainsi, lorsqu'un terrain est acquis pour un prix symbolique ou reçu gratuitement, seule la contrepartie effectivement payée par l'acquéreur doit être prise en compte dans l'assiette de la LASM. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement du terrain entrent également dans le coût de celui-ci (par exemple, travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques ...). Lorsque la construction est édifée par une personne à laquelle le terrain a été loué, le prix de revient comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail, à l'exclusion, bien entendu, du prix d'acquisition du terrain par le bailleur. Il en est autrement, toutefois, en cas de bail à construction (ou de bail emphytéotique assimilé à un bail à construction). Celui-ci étant exonéré de la TVA par l'article 261-5-4° du CGI, il a été décidé, pour ne pas remettre cette exonération en cause, de ne pas comprendre le coût du terrain dans le prix de revient taxable au titre de la livraison à soi-même.

Lorsque le constructeur ne doit se livrer à lui-même qu'une partie de l'immeuble édifé, une fraction seulement du coût du terrain est retenue pour le calcul de l'assiette de la taxe. Cette fraction est obtenue en faisant application du rapport existant entre la superficie des locaux soumis à déclaration et la superficie développée de l'ensemble de l'immeuble, abstraction faite des parties communes :

- le coût des études, plan, etc. ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux de construction ;
- les honoraires des architectes, géomètres, mètres, etc. ;
- les frais financiers engagés pour la construction ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction.
- la retenue de garantie, quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux.

L'exigibilité de la TVA due au titre de la retenue de garantie intervient selon les conditions de droit commun (CGI, art 269-2) soit normalement en cas de travaux immobiliers lors de l'encaissement effectif par l'entreprise de travaux de la somme représentant la retenue. Le montant de la taxe afférente à la retenue de garantie devenue exigible est déductible selon les conditions de droit commun (cf. toutefois, DB 8 A 141, n° 26).

Enfin, il est précisé que le prix de revient doit être déterminé « hors taxe ».

II. Règles particulières

1. Redevance pour création de bureaux ou de locaux de recherche dans la région parisienne (art. L. 520-1 à L. 520-11 du code de l'urbanisme).

3 Conformément aux dispositions de l'article 302 septies B-I du CGI, le montant de la redevance due à raison de la construction de locaux à usagé de bureaux ou de locaux de recherche et de leurs annexes dans la région parisienne constitue, du point de vue fiscal, un élément du prix de revient du terrain sur lequel est édifée la construction.

En conséquence, pour le calcul de la TVA due au titre de la livraison à soi-même, il y a lieu d'inclure le montant de la redevance dans le prix de revient total de l'immeuble.

2. Participation en cas de dépassement du coefficient d'occupation du sol (COS).

Aux termes de l'article L. 332-1 du code de l'urbanisme, le bénéficiaire d'une autorisation de

4 Aux termes de l'article L. 332-1 du code de l'urbanisme, le bénéficiaire d'une autorisation de construire qui édifie un bâtiment dont la densité excède la norme résultant du coefficient d'occupation du sol doit verser une participation au profit de la commune ou de l'établissement public groupant plusieurs communes.

Conformément aux dispositions de l'article 302 septies B-I du CGI, cette participation constitue un élément du prix de revient du terrain. Son montant doit être pris en compte pour l'assiette de la TVA due au titre de la livraison à soi-même.

3. Versement pour dépassement du plafond légal de densité.

5 Selon l'article L. 112-2 du code de l'urbanisme, l'édification d'une construction d'une densité excédant le plafond légal est subordonnée au versement, par le bénéficiaire de l'autorisation de construire, d'une somme égale à la valeur du terrain dont l'acquisition serait nécessaire pour que la densité de construction n'excède pas ce plafond.

Ainsi qu'il est précisé à l'article L. 333-12 du même code, ce versement constitue également un élément du prix de revient du terrain sur lequel est édifiée la construction (CGI, art. 302 septies B-I).

Il convient donc d'en tenir compte dans le calcul de l'assiette de la TVA due au titre de la livraison à soi-même.

6 Cela étant, les collectivités peuvent décider de restituer au redevable du versement tout ou partie de la cotisation pour dépassement du plafond légal de densité. Afin de tenir compte de cette exemption de fait, il est admis de ne pas inclure dans l'assiette de la LASM le montant du versement pour dépassement du plafond légal de densité lorsque la délibération de la collectivité locale autorisant sa restitution est intervenue avant le fait générateur de la LASM. Lorsqu'il intervient, le remboursement du versement du plafond légal de densité n'est en tout état de cause pas inclus dans l'assiette de la LASM.

4. Taxe locale d'équipement et taxe complémentaire de 1 %.

7 La loi d'orientation foncière n° 67-1253 du 30 décembre 1967 a institué, au profit des communes, une taxe locale d'équipement dont le redevable est le bénéficiaire de l'autorisation de construire. Cette taxe est assise sur la valeur de l'ensemble immobilier comprenant les terrains nécessaires à la construction et les bâtiments dont l'édification doit faire l'objet de l'autorisation de construire (CGI, art. 1585 A et suiv.).

À la taxe locale d'équipement s'ajoute, dans les communes de la région d'Ile-de-France qui figurent sur une liste dressée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'Équipement, du Logement, de l'Intérieur, des Finances et de l'Agriculture (cf. CGI, ann. IV, art. 155 ter), une taxe complémentaire de 1 % perçue au profit de cette région (CGI, art. 1599 octies).

La taxe locale d'équipement et la taxe complémentaire de 1 % doivent être prises en compte pour le calcul de la TVA.

5. Taxe départementale d'espaces verts.

8 Cette taxe, instituée par la loi n° 76-1285 du 31 décembre 1976, a été abrogée et remplacée par la taxe départementale des espaces naturels sensibles, à compter du 1^{er} juin 1987 (cf. ci-dessous n° 9).

6. Taxe départementale des espaces naturels sensibles (art. 12 de la loi n° 85-729 du 18 juillet 1985).

9 Applicable à compter du 1^{er} juin 1987 (cf. ci-dessus n° 8), cette taxe constitue, du point de vue fiscal, un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier (CGI, art. 302 septies B-II) et doit être comprise dans les bases d'imposition à la TVA.

7. Taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture d'urbanisme et de l'environnement.

10 Cette taxe, prévue à l'article 1599 B du CGI, constitue, du point de vue fiscal, un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier (CGI, art. 302 septies B-II) et doit être comprise dans les bases d'imposition à la TVA.

8. Taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la Savoie.

11 Cette taxe, prévue à l'article 1599-0 B du CGI, constitue, du point de vue fiscal, un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier (CGI, art. 302 septies B-II) et doit être comprise dans les bases d'imposition à la TVA.

9. Frais financiers.

12 Le prix de revient imposable doit comprendre les frais financiers engagés pour la construction et notamment les intérêts des prêts consentis au constructeur par les organismes de crédit. Il convient, à ce sujet, de s'en tenir aux règles suivantes.

a. Prêts à court terme aux promoteurs ou crédits promoteurs.

13 Il s'agit des prêts consentis spécialement pour la construction par les banques ou autres établissements financiers et dont la durée coïncide en principe avec celle de la construction. Il est fréquemment stipulé que leur remboursement doit avoir lieu six mois au plus tard après l'achèvement de celle-ci.

Les intérêts de ces prêts sont entièrement pris en compte dans le prix de revient de l'immeuble.

b. Prêts PLA, PLA-TS, PCL, PLA-LM, PLA-I, PLS, PPLS, ou PLUS (cf. DB 8 A 132, n^{os} 2 et suiv.).

14 Pour les prêts de cette nature qui sont consentis en vue de la réalisation de la construction, les intérêts sont imposables au titre de la livraison à soi-même, quelle que soit la durée de ces prêts. À titre de règle pratique, il convient de ne retenir que les intérêts échus avant la date de délivrance du récépissé de la déclaration d'achèvement des travaux.

c. Intérêts capitalisés.

15 Dans le cadre de l'attribution des prêts PLA, les constructeurs peuvent bénéficier d'un préfinancement dont les intérêts sont, par option, capitalisés.

Les intérêts capitalisés qui correspondent aux intérêts échus avant la date d'achèvement de l'immeuble, doivent être inclus dans la base d'imposition de la livraison à soi-même.

d. Ligne de crédit ou financement global.

16 Certains bailleurs sociaux peuvent bénéficier d'avances de trésorerie ou de lignes de crédit destinées au financement de l'ensemble de leur activité.

Conformément au principe rappelé ci-dessus, le montant des intérêts ou agios correspondant au financement d'un immeuble faisant l'objet d'une livraison à soi-même doit être inclus dans la base d'imposition de cette LASM dès lors que ces intérêts ou agios sont échus avant la date d'achèvement de l'immeuble. La quote-part des intérêts ou agios imposables est déterminée sous la responsabilité du bailleur.

e. Autres prêts.

17 Pour les prêts qui sont consentis en vue de la réalisation de la construction, les intérêts sont imposables au titre de la livraison à soi-même quelle que soit la durée des prêts. À titre de règle pratique, il convient de retenir les intérêts échus avant la date de délivrance du récépissé de la déclaration d'achèvement des travaux.

La même règle pratique doit être appliquée à l'égard des prêts institués par la loi du 3 janvier 1977 en ce qui concerne les immeubles dont la livraison à soi-même n'est pas exonérée au titre des dispositions de l'article 261-5-8° du CGI.

f. Avances en compte courant.

18 Les intérêts servis par les constructeurs aux personnes qui leur consentent des avances en compte courant constituent également un élément du prix de revient des immeubles.

10. Redevance versée à la commune.

19 Aux termes de l'article 266-2-a du CGI, la TVA est assise, pour les livraisons à soi-même d'immeubles, sur le prix de revient total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport.

Ainsi, il a été jugé que, pour une société anonyme de construction immobilière qui s'est livrée à elle-même un immeuble, la redevance versée à une commune au titre de la participation des constructeurs aux charges communales d'équipement urbain ne constitue pas un élément du prix de revient à soumettre à l'impôt, dès lors que ladite redevance a été acquittée par les promoteurs premiers porteurs des parts sociales et n'a pas été supportée par la société (CE. arrêt du 4 décembre 1972, n° 93-289, SA de construction immobilière « Bois-Maillot »).

11. Frais administratifs.

20 Constitue un élément du prix de revient de l'immeuble, l'ensemble des frais administratifs supportés par une société de construction immobilière avant l'achèvement de l'immeuble (CE. arrêt du 4 décembre 1972, n° 93-289, SA de construction immobilière « Bois-Maillot »).

21 En ce qui concerne la livraison à soi-même des logements locatifs sociaux (cf. DB 8 A 1132, n^{os} 21 et suiv.), doit également être comprise dans l'assiette de la taxe, la quote-part des frais administratifs du bailleur qui se rapporte à la construction de l'immeuble concerné. Cette quote-part est déterminée sous la responsabilité des organismes constructeurs. Ces derniers peuvent utiliser une clef de répartition en utilisant les éléments qu'ils jugent pertinents, à partir notamment de leur comptabilité analytique.

12. Frais de personnel.

22 S'agissant de l'assiette de la LASM des logements locatifs sociaux (cf. DB 8 A 1132, n^{os} 21 et suiv.), seules les rémunérations des personnels du bailleur qui sont affectés au suivi des opérations de construction au sein du secteur distinct constitué par l'immeuble dont la livraison à soi-même est imposable à la TVA sont comprises dans la base d'imposition à la TVA de la livraison à soi-même.

23 Par ailleurs, il est admis de ne pas comprendre dans la base d'imposition de la livraison à soi-même le montant des rémunérations de ces personnels qui est inclus dans l'assiette de la taxe sur les salaires.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique