

## TVA sur achat d'immeubles anciens : fin d'une incohérence pour les marchands de biens ?

1

Le marchand de biens peut déduire la TVA qui a grevé l'acquisition d'un immeuble ancien, comptabilisé en stock et destiné à la revente dès l'assimilation de ce bien à une immobilisation.

Rép. Louwagie n° 5633, JO 24 juin 2023, AN quest. p. 5817

### L'essentiel

- ✓ Selon la doctrine administrative et la jurisprudence, le marchand de biens ne peut déduire la TVA supportée lors de l'acquisition qu'au moment de la revente de l'immeuble ancien, donc une fois l'option pour la TVA exercée. / 1-2
- ✓ L'administration tempère cette position et accorde au marchand de biens, acheteur-revendeur, la possibilité de déduire la TVA grevant l'acquisition d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans dès l'assimilation de l'immeuble à une immobilisation. / 1-4
- ✓ Les autres dépenses engagées par le marchand de biens en vue de la revente héritent d'un traitement moins favorable, la TVA les grevant ne pouvant être déduite qu'au moment de la revente du bien. / 1-5

### Sort de la TVA grevant l'acquisition d'un immeuble ancien en vue de la revente par un marchand de biens

#### Quelques rappels

**1-1** La livraison d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans (ou immeuble ancien) est en principe exonérée de TVA (CGI art. 261, 5), sauf option du vendeur. Celle-ci ne peut être exercée qu'au moment de la vente (CGI art. 260, 5° bis).

Lorsque cet immeuble ancien est acquis par un marchand de biens qui le destine à la revente et qui l'affecte en attendant à une activité taxable, la question se pose des modalités et du délai dans lesquels notre acheteur-revendeur peut exercer son droit à déduction.

Les questions posées dans le cadre de la réponse ministérielle sont les suivantes.

La TVA d'acquisition d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans destiné à être revendu (TVA sur option ou TVA transférée en application de l'article 207, III-3 de l'annexe II au CGI ; voir § 1-2) doit-elle faire l'objet d'une déduction dès que les conditions de l'assimilation sont remplies ?

Dans l'affirmative, le même traitement doit-il être réservé aux dépenses engagées par le marchand de biens au titre de la revente de l'immeuble ?

#### Retour sur les opérations qui ont précédé l'acquisition par le marchand de biens.

**1-2** Si l'immeuble a été acquis par le cédant avec TVA (immeuble neuf ou ancien avec option pour la TVA) et immobilisé et affecté à une activité taxable, la TVA sur l'acquisition a pu être déduite.

Deux hypothèses sont alors à envisager :

- si la revente de l'immeuble ancien au profit du marchand de bien s'effectue avec TVA (le cédant a opté pour la TVA), il n'y a pas lieu à régularisation de la TVA déduite ;
- si la revente de l'immeuble ancien au profit du marchand de biens s'effectue sans TVA (le cédant n'a pas opté pour la TVA), la taxe initialement déduite donne lieu à régularisation (CGI art. 207, III.1.1°). Se pose alors la question d'un possible transfert du droit à déduction (CGI art. 207, III). Si le bien est immobilisé par le marchand de biens acquéreur, celui-ci peut se voir transférer une partie de la taxe initialement déduite par le cédant. Si le bien est comptabilisé en stock, le transfert ne peut pas en principe s'opérer, sauf si le bien est assimilé à une immobilisation (CGI art. 207, IV.3).

- Lorsque la cession d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans est exonérée de la TVA (CGI art. 261, 5.2°), le cédant n'ayant pas exercé l'option pour la taxation (CGI art. 260, 5° bis), la taxe initialement déduite donne lieu par le cédant à une régularisation (CGI, ann. II, art. 207, III.1.1°). Dans cette situation, sous réserve que le bien constitue également une immobilisation pour le bénéficiaire de la cession, celui-ci peut déduire une fraction du montant de la TVA ayant grevé initialement le bien, à proportion du rapport entre le nombre d'années restant à courir pour le cédant jusqu'au terme de la période de régularisation et le nombre d'années total de celle-ci. À cette fin, le cédant doit délivrer au bénéficiaire une attestation mentionnant le montant de la taxe que ce dernier est en droit de déduire (CGI, ann. II art. 207, III.3).

- Un immeuble ou une fraction d'immeuble en stock est considéré comme immobilisé lorsque, au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble, il est utilisé pendant plus d'un an pour une opération relevant d'une activité économique (CGI, ann. II art. 207, IV.3 ; CGI art. 256 A).

Ce régime d'assimilation a vocation à s'appliquer à l'assujetti (promoteur ou marchand de biens) qui, dans l'attente de sa revente, affecte un immeuble inscrit en stock à une activité économique de location soumise à la TVA de plein droit ou sur option. L'affectation à une telle activité est ainsi établie même en cas de locaux partiellement vacants dès lors que l'assujetti est en mesure de démontrer qu'il procède à la recherche active de locataires (rep. Grau n° 24298 du 21 décembre 2019, AN quest. p. 11557).

Dans ces deux hypothèses le marchand de biens est donc en droit de revendiquer un droit à déduction de la TVA. Ce droit à déduction est-il immédiatement ouvert ?

### La position administrative et jurisprudentielle...

**1-3** Le Conseil d'État n'accorde pas un droit à déduction immédiat au marchand de biens même s'il donne son immeuble en location taxable en attendant la revente.

Dans une décision en date du 27 novembre 2020, il avait confirmé la jurisprudence de la CAA de Paris, et celle de la doctrine administrative, en affirmant qu'un marchand de biens n'était pas en droit de récupérer la TVA grevant l'acquisition d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans au moment de l'acquisition. Il devait attendre d'exercer l'option pour l'assujettissement de la revente de l'immeuble à la TVA (CE 27 novembre 2020, n° 426091).

Selon la CAA de Paris (CAA Paris 6 février 2029, n° 18PA01278), les immeubles achevés depuis plus de 5 ans ne peuvent être regardés, avant la date d'exercice de l'option pour la taxation à la TVA, comme affectés à des opérations soumises à TVA. Ainsi, alors même que les immeubles en cause ont été utilisés dès leur acquisition par la SCI et ont donné lieu, dans l'attente de leur revente, à des opérations intégralement soumises à la TVA, leur achat ne peut être considéré comme intervenu en lien direct et immédiat avec l'activité de location.

Une position similaire a été retenue par le tribunal administratif de Paris (TA Paris 28 janvier 2016, n° 1429085), qui précise que la taxe acquittée antérieurement lors de son acquisition ne peut pas être regardée comme grevant un élément du prix d'une opération imposable et n'est donc pas déductible tant que l'option de soumettre la revente de l'immeuble à la TVA n'a pas été effectivement exercée, alors même que l'acquéreur s'était engagé à revendre l'immeuble dans un délai de 5 ans. Celui-ci ne peut pas se prévaloir du caractère déductible de la TVA avant l'exercice de l'option pour en obtenir le remboursement.

### ... atténuée par une réponse ministérielle

**1-4** La réponse du ministre rompt avec la position administrative et jurisprudentielle actuelle en accordant au marchand de biens la possibilité de déduire la TVA grevant l'acquisition de l'immeuble achevé depuis plus de 5 ans dès l'assimilation de ce bien à une immobilisation. L'application de l'assimilation aux immeubles achevés depuis plus de 5 ans est par ailleurs ici confirmée (CGI, ann. II art. 207, IV.3 ; CGI art. 256 A ; voir § 1-2).

#### → À NOTER

Cette réponse ministérielle est la bienvenue.

Rappelons que la possibilité d'exercer le droit à déduction uniquement au moment de l'exercice de l'option fait supporter au marchand de biens une charge de TVA (sur l'acquisition et les dépenses de travaux de rénovation notamment) pendant une période pouvant être longue et se terminant avec la vente du bien. À une période où les taux d'intérêt sont hauts, renvoyer à l'échéance de la revente la déduction de la TVA d'amont génère un coût financier important.

### Sort des dépenses engagées par le marchand de biens en vue de la revente de l'immeuble ancien

**1-5** Quant aux conditions de déduction de la TVA grevant les dépenses engagées en vue de la revente de l'immeuble achevé depuis plus de 5 ans, la réponse suivante est apportée.

S'agissant de dépenses engagées par le marchand de biens en vue de la revente de l'immeuble ancien (dépenses de travaux, honoraires, études, indemnité de résiliation par exemple), la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une livraison d'immeuble elle-même soumise à la taxe est déductible dans les conditions de droit commun (CGI art. 271, I).

Ainsi, lorsqu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, la cession d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans avec TVA (option formulée ; CGI art. 260, 5°) ouvre un droit à déduction de la TVA qui a grevé les dépenses qui entretiennent un lien direct et immédiat avec cette cession. Il en va ainsi des frais directement attachés à la livraison de l'immeuble.

Toutefois, si la taxe supportée à ce titre par le cédant est immédiatement déductible lorsque la vente concerne un immeuble neuf, la TVA ayant grevé les frais directement attachés à la cession d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans, tels des travaux ne concourant pas à la production d'un immeuble neuf, ne peut être déduite qu'une fois l'option exercée (CGI, ann. II art. 201 quater).

Dans une telle situation, les règles de péremption du droit à déduction ne trouvent pas à s'appliquer (CGI, ann. II art. 207, IV.2).

En revanche, lorsqu'à défaut d'exercice de l'option cette cession est exonérée de TVA, l'assujetti ne peut en aucun cas déduire la TVA afférente à ces dépenses et travaux supportés pour les besoins de la cession. En pareille situation, s'agissant d'un immeuble pour lequel les conditions de mise en œuvre du mécanisme de l'assimilation à un bien immobilisé étaient réunies du chef du cédant, la procédure de transfert du droit à déduction (CGI, ann. II art. 207, IV.3) s'applique et celui-ci est alors fondé à délivrer à son acquéreur l'attestation de transfert précitée mentionnant la TVA afférente à ces dépenses.

 « La TVA », RF 1127, § 6271