

1

La fiscalité des opérations de construction neuve et de vente d'immeubles (TVA et droits d'enregistrement)

LES CAHIERS FISCAUX



LES CAHIERS FISCAUX

Sommaire

1. L'acquisition du terrain	5
1.1 Le régime des droits d'enregistrement	5
1.1.1 Qualité de l'acquéreur	6
1.1.2 Nature des biens acquis	7
1.1.3 Portée physique de l'exonération	7
1.1.4 Nature des engagements à prendre	8
1.1.5 Condition de délai	8
1.2 Le régime de TUA	11
1.2.1 La notion d'assujetti	11
1.2.2 Définition fiscale du terrain à bâtir	12
1.2.3 Les modalités d'imposition à la TVA	13
2. La prise à bail et l'affectation interne de terrains	17
2.1 Les baux de longue durée	17
2.2 L'affectation interne de terrain	17
3. La construction de logements locatifs	19
3.1 Locaux éligibles	19
3.1.1 Logements neufs	20
3.1.2 Décision favorable du Préfet	20
3.1.3 Conventionnement APL	20
3.1.4 Financement aidé de l'Etat	20
3.2 Déduction de la TUA sur les dépenses de construction	21
3.2.1 Nature des dépenses ouvrant droit à déduction	21
3.2.2 Les conditions formelles de l'exercice du droit à déduction	22
3.2.3 L'exercice du droit à déduction	23
3.3 Assiette et taux de la livraison à soi-même	23
3.3.1 Détermination du prix de revient total	23
3.3.2 Modalités particulières applicables aux logements locatifs sociaux	24
3.3.3 Taux de la TVA due au titre de la livraison à soi-même	24
3.4 Paiement de la TUA due au titre de la livraison à soi-même	25
3.4.1 Fait générateur et exigibilité	25
3.4.2 Déclaration	25
3.4.3 Liquidation de la TVA	25
3.5 Déduction de la TUA due au titre de la livraison à soi-même	25
4. La construction de locaux d'activités en vue de la location	27
4.1 Livraison à soi-même	27
4.2 Déduction de la TUA	27
4.3 Cas des opérations mixtes	27
5. Accession à la propriété et autres ventes de locaux neufs	29
5.1 La vente des immeubles	29
5.1.1 Opérations concernées	29
5.1.2 Assiette	29
5.1.3 Taux	29
5.1.4 Fait générateur	30
5.1.5 Déductions	30
5.2 Location accession	31
5.2.1 Opérations agréées avant le 11 mars 2010	31
5.2.2 Opérations agréées à compter du 11 mars 2010	32
6. La vente d'immeubles anciens	35
6.1 Vente des logements locatifs	35
6.1.1 Principe d'imposition	35
6.1.2 Exonération	35
6.2 Autres ventes de biens	35
6.2.1 Locaux d'activités dont la location est exonérée de TVA	35
6.2.2 Locaux d'activités dont la location est imposable à la TVA	35



1

L'acquisition du terrain

1

L'acquisition du terrain

Sont examinées dans ce chapitre les achats proprement dits de terrains réalisés par la Sem¹. Les régimes évoqués trouvent également en principe à s'appliquer aux opérations suivantes :

- apport en société du terrain au profit de la Sem, en contrepartie de l'émission d'actions correspondantes au bénéfice de l'apporteur,
- acquisition du terrain par la Sem contre l'obligation pour elle de remettre les locaux ou terrains aménagés au vendeur en paiement de tout ou partie du prix (dation en paiement).

La cession d'un terrain entre en tant que portant sur un bien immobilier, dans le champ des droits d'enregistrement (CGI art. 683).

Par ailleurs, la cession est susceptible d'entrer dans le champ de la TVA si elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel (CGI art. 256-I), c'est à dire si elle intervient dans le cadre d'une démarche économique entreprise par le cédant.

L'analyse de la situation d'une vente de terrain au regard de ces deux impositions doit être effectuée de façon totalement distincte. Les critères d'analyse ou d'exonération sont différents et sans lien les uns avec les autres : une même mutation peut selon le cas supporter l'une ou l'autre des impositions, les deux ou aucune des deux².

En matière de droits d'enregistrement, des régimes de faveur sont prévus pour les mutations de terrains qui interviennent dans le cadre d'une démarche économique, c'est à dire lorsque le terrain va être l'objet d'une activité de production (construction neuve) ou de commerce (achat en vue de la revente).

Dans le cas des opérations de construction neuve réalisées par les Sem, la première préoccupation doit être d'éviter le paiement des droits de mutation aux

taux normal (5,09 %). En effet, ces derniers grèveraient définitivement le prix de revient de l'opération (stock ou immobilisation) et donc son équilibre financier. Il convient pour cela d'examiner les régimes de faveur (1.1.).

Par ailleurs, l'acquisition par la Sem pourra être grevée de TVA selon la nature du terrain et la qualité du vendeur. La taxe ainsi supportée sera toujours déductible et donc sans impact financier définitif. Il convient néanmoins de faire la bonne analyse du régime de la mutation pour appliquer le régime de TVA adéquat au moment de la vente (1.2.).

1.1

Le régime des droits d'enregistrement

Afin de réaliser l'opération de construction, la Sem est amenée à acquérir le terrain d'assiette.

Celui-ci peut être nu ou recouvert de constructions. Dans les deux cas, s'agissant d'immeubles, la mutation entre de plein droit dans le champ des droits d'enregistrement, à la charge de la Sem.

Le taux des droits d'enregistrement applicable dépend du régime de TVA appliqué lequel dépend uniquement du vendeur (régime examiné au 1.2 ci-après) :

- si la mutation n'est pas soumise à la TVA, ou n'est soumise à la TVA que sur la marge, le taux applicable est le taux de 5,09 % ;

Exemples : acquisition auprès d'un non assujetti, acquisition auprès d'un assujetti d'un immeuble ancien de plus de cinq ans, acquisition d'un terrain auprès d'un assujetti qui l'a lui-même acquis sans TVA ;

- si la mutation est imposable à la TVA calculée sur le prix total, le taux applicable est le taux de 0,715 %³ ;

Exemple : acquisition d'un terrain à bâtir auprès d'un assujetti.

1. Le régime des terrains pris à bail est exposé dans le chapitre suivant

2. Il s'agit d'une approche nouvelle puisque dans l'ancien régime, un terrain à bâtir était en principe automatiquement soumis à la TVA lorsqu'il était exonéré des droits d'enregistrement

3. L'application de ce taux réduit n'est subordonnée à aucun engagement

Cependant, les droits de mutation ont plutôt vocation à imposer des opérations patrimoniales, c'est à dire des acquisitions de biens conservés en l'état par l'acquéreur.

Au contraire, lorsque le terrain est acquis en vue d'être affecté à un processus économique, au cas présent de construction, il peut bénéficier d'un régime de faveur (droit fixe de 125 euros). Cette affectation résulte simplement d'un engagement de construire dans un délai de quatre ans qui doit être exprimé dans l'acte d'acquisition par la Sem (CGI art. 1594-0-G-A) :

« Sous réserve de l'article 691 bis [droit de 125 €], 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 ».

■ Conséquences pratiques pour les Sem

Nous examinons ici la situation des Sem qui acquièrent des terrains ou biens assimilés en vue de réaliser des opérations de construction, locatives ou en vue de la vente. Le paiement de droits, au taux de 5,09 % ou de 0,715 % aurait pour effet de grever le prix de revient de l'opération et donc son équilibre.

Si le projet paraît réalisable à court terme, la Sem aura donc toujours intérêt à s'engager à construire dans les quatre ans pour y substituer le droit fixe de 125 euros. Notons que l'application de plein droit dans certains cas du droit réduit de 0,715 %, sans engagement, est nouveau. Lorsqu'il est applicable, la remise en cause du droit fixe en cas de défaut de respect de l'engagement ne sera sanctionnée que par ce droit (assorti de l'intérêt de retard). Le risque lié à l'engagement est donc dans ce cas plus réduit que par le passé, où seul le droit de 5,09 % était applicable.

Si la Sem ne souhaite pas prendre le risque de s'engager à construire dans les quatre ans (par exemple parce qu'elle sait en raison de circonstances particulières, que le délai de réalisation de l'immeuble sera plus long et qu'elle ne veut pas prendre le risque d'un refus de prorogation), et si la TVA est applicable sur le prix de vente total, elle peut envisager d'acquérir sans prendre l'engagement, le coût des droits étant alors limité à 0,715 %.

■ Les exonérations de plein droit spécifiques aux Sem

Dans certains cas, les Sem peuvent bénéficier sans engagement de régimes favorables en matière de droits d'enregistrement

1. Exonération spécifique aux Sem dans le cadre de concessions d'aménagement ou de service public

Les Sem à participation publique majoritaire intervenant dans des opérations d'aménagement ou de service public en tant que concessionnaire bénéficient d'une exonération doctrinale des droits d'enregistrement sur les acquisitions réalisées dans ce cadre, sans condition d'engagement ni délai à respecter (documentation de base de la DGFIP, 7 C-1461 n° 11).

2. Exonération des acquisitions par expropriation

Les acquisitions réalisées dans le cadre d'une procédure d'expropriation sont exonérées des droits de mutation par l'article 1045 du Code général des impôts.

3. Exonération spécifique des opérations de rénovation urbaine et de résorption de l'habitat insalubre

Les acquisitions réalisées dans le cadre des opérations de rénovation urbaine bénéficient d'une imposition réduite à 0,715 % (article 1594 F quinquies-B du CGI).

Par extension, la doctrine administrative applique le même régime aux acquisitions faites par les Sem dans le cadre d'opérations de résorption de l'habitat insalubre (documentation de base de la DGFIP, 7 C-1463).

Lorsque les exonérations spécifiques rappelées ci-dessus ne sont pas applicables, la Sem ne peut échapper aux droits proportionnels qu'en s'engageant à construire dans les quatre ans. Il convient donc à ce stade d'examiner plus en détail les conditions d'application de l'exonération des droits d'enregistrement, qui tiennent à la qualité de l'acquéreur, la nature du bien acquis, et à la formulation et au respect de l'engagement de construire dans le délai de quatre ans.

1.1.1 Qualité de l'acquéreur

L'exonération est réservée aux acquisitions réalisées par les personnes assujetties à la TVA (cf. 1.2.1 ci-dessous). Les Sem peuvent naturellement se prévaloir de cette qualité.

1.1.2

Nature des biens acquis

L'article 1594-0-G-A précité vise les acquisitions d'immeubles, quels qu'ils soient.

Les acquisitions susceptibles d'être exonérées sont donc les suivantes :

- terrain nu, l'engagement étant de construire ;
- terrain bâti, l'engagement étant de construire et donc de démolir préalablement les constructions existantes ;
- terrain bâti, sans démolition totale, l'engagement étant de réaliser sur l'immeuble conservé des travaux assimilés fiscalement à des travaux de construction neuve ou de surélever l'immeuble ;
- terrain en cours de construction, acquis en l'état⁴, l'engagement étant d'achever les constructions en cours.

La situation du bien acquis au regard du droit de l'urbanisme (constructibilité) est indifférente du point de vue des droits d'enregistrement, contrairement aux règles applicables en matière de TVA. Ainsi, il est possible d'exonérer des droits une acquisition de terrain non constructible en prenant l'engagement de construire, alors que la TVA ne sera en principe pas applicable à la vente de ce terrain (cf. supra).

1.1.3

Portée physique de l'exonération

1.1.3.1 L'acquisition porte sur un terrain nu ou supportant une construction à démolir

Lorsque l'acquisition porte sur un terrain nu, l'exonération des droits d'enregistrement est limitée à la superficie du terrain nécessaire à l'édification de la construction. Cette surface s'apprécie différemment selon la nature de la construction envisagée (article 1594-0-G III du CGI).

> Le terrain est destiné à la construction d'un ou plusieurs immeubles collectifs d'habitation :

L'exonération de droits d'enregistrement s'applique sans limitation de superficie dès lors que le ou les immeubles couvrent, avec leurs cours et dépendances, la totalité des terrains acquis.

> Le terrain est destiné à la construction de maisons individuelles :

L'exonération de droits d'enregistrement ne s'applique que dans la limite de 2 500 m² ou de la superficie minimale exigée pour la délivrance du permis de construire. Cette limite s'apprécie par maison.

⁴. Et non en VEFA

Toutefois, lorsque le terrain est acquis en vue de la construction d'un ensemble de maisons individuelles, la limite s'apprécie globalement en multipliant 2 500 m² (ou la surface minimale exigée par la réglementation de l'urbanisme si elle est supérieure) par le nombre de maisons à la condition que les maisons édifiées couvrent avec leurs dépendances (cours, jardins, etc.) la totalité du terrain.

> Si le terrain est destiné à la construction d'immeubles non affectés à l'habitation pour les 3/4 au moins de la superficie :

L'exonération de droits d'enregistrement s'applique dans la limite des surfaces occupées par les constructions et leurs dépendances, dépendances qui doivent être nécessaires à l'exploitation desdites constructions (voies d'accès, cours, aires de stationnement, terrains d'entreposage des biens objet de l'activité, ainsi que les espaces verts en rapport avec l'importance des constructions).

1.1.3.2 L'acquisition porte sur un immeuble à surélever

En cas d'acquisition d'immeuble à surélever, l'exonération s'applique en proportion de la surface hors œuvre brute (Shob) des locaux résultant des constructions réalisées en surélévation rapportée au total de cette même surface et de celle des locaux préexistants. En revanche, lorsque l'acquisition ne porte que sur le droit de surélévation, l'exonération s'applique en proportion de la Shob construite rapportée à la superficie de l'emprise du bâtiment qui la supporte.

1.1.3.3 L'acquisition porte sur un immeuble à remettre à neuf au sens fiscal

La remise à l'état neuf d'un immeuble existant au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI (cf. 1.1.4 ci-après) permet l'exonération de l'acquisition de l'ensemble du bâtiment qui fait l'objet de cette rénovation.

1.1.3.4 L'acquisition porte sur un immeuble inachevé

En cas d'acquisition d'un immeuble inachevé, à terminer par la Sem, les travaux nécessaires pour terminer un immeuble inachevé permettent l'application de l'exonération à la totalité du prix d'acquisition de cet immeuble.

1.1.4

Nature des engagements à prendre

L'exonération des droits proportionnels est subordonnée à la mention dans l'acte d'acquisition de l'engagement par l'acquéreur de construire, de remettre à neuf ou d'achever (dans les quatre ans).

L'engagement mentionné précise l'objet et la consistance des travaux sur lesquels il porte (CGI art. 266-bis-III). Au titre de l'objet, il convient d'indiquer si les travaux prévus consistent en une construction nouvelle, en une surélévation à partir d'un immeuble existant ou à rendre celui-ci à l'état neuf, ou encore à terminer un immeuble inachevé. Au titre de la consistance, il convient de préciser dans quelles proportions l'acquisition est exonérée, lorsqu'elle n'est pas destinée en totalité à être construite ou remise à neuf.

Lorsque l'acquisition porte sur un immeuble ancien qui ne sera pas entièrement démoli, l'engagement à prendre est de réaliser sur cet immeuble des travaux assimilés fiscalement à des travaux neufs, tels que définis par l'article 257-I-2-1° du Code général des impôts, qui prévoit que constituent des travaux assimilables à des constructions « les travaux portant sur des immeubles existants qui consistent en une surélévation ou rendent à l'état neuf :

- soit la majorité des fondations ;
- soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;
- soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;
- soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en Conseil d'Etat, dans une proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié de chacun d'entre eux. »

Pris pour l'application du dernier alinéa précité, l'article 245-A de l'annexe II au Code général des impôts qualifie fiscalement de construction neuve l'opération de rénovation consistant à reprendre *simultanément* :

- le chauffage (en métropole),
- l'électricité,
- les sanitaires et la plomberie,
- les planchers ne définissant pas la rigidité de l'immeuble,
- les cloisons intérieures,
- les huisseries extérieures.

Chacun de ces éléments doit être remis à neuf à hauteur au moins des deux tiers. Les instructions fiscales 8 A-1-06 et 3 C-7-06 du 8 décembre 2006 précisent la façon d'apprécier cette quotité (coût des travaux, critères physiques).

Lorsque les critères d'assimilation à du neuf sont remplis, l'acquisition du bâtiment est traitée comme un achat de terrain à bâtir et peut donc bénéficier de l'exonération des droits d'enregistrement.

1.1.5

Condition de délai

Le délai dans lequel l'engagement de construire est pris est de quatre ans à compter de l'acquisition. La construction doit être achevée dans ce délai.

Le bénéfice définitif de l'exonération est donc subordonné à la condition que l'acquéreur justifie à l'expiration du délai de quatre ans (sauf prorogations éventuelles ou substitution d'engagement), de l'exécution des travaux. La justification de l'exécution des travaux résulte du dépôt de la déclaration spéciale prévue par le I de l'article 244 de l'annexe II au Code général des impôts (déclaration fiscale d'achèvement n° 940, voir 3.4.2 ci-après), laquelle doit intervenir dans le mois de l'achèvement de l'immeuble.

Si la condition de délai n'est pas respectée, la qualification de terrain à bâtir ne pourra plus être retenue. Dès lors, les droits d'enregistrement deviennent rétroactivement exigibles (1.1.5.1).

Toutefois, la Sem qui s'est engagée à construire et qui ne respecte pas son engagement peut échapper à la remise en cause de l'exonération en demandant des prorogations, en transférant ou en substituant son engagement (1.1.5.2).

1.1.5.1 Conséquences du non-respect du délai de réalisation de la construction

1.1.5.1.1 Principe : remise en cause de l'exonération

Le défaut de respect de l'engagement de construire dans le délai de quatre ans, éventuellement prorogé, remet en cause le bénéfice du régime de faveur visé à l'article 1594-0-G, c'est-à-dire l'exonération des droits d'enregistrement.

Par conséquent, comme l'indique l'article 1840-G-ter du CGI, l'acquéreur est tenu d'acquitter :

- les droits, en principe dus, à l'époque de l'acquisition,
- un intérêt de retard de 0,40 % par mois (pour la période courue à compter du 1^{er} janvier 2006, 0,75 % par mois pour les intérêts courus jusqu'au 31 décembre 2005).

Le taux des droits est celui qui aurait été appliqué lors de l'acquisition en fonction de la législation alors en vigueur, si l'engagement n'avait pas été prix, soit :

- en principe, un droit d'enregistrement au total de 18,655 % pour les acquisitions antérieures au 1^{er} janvier 1999,
- de 4,89 % pour les acquisitions entre 1^{er} janvier 1999 et le 31 décembre 2005,
- 5,09 % pour les acquisitions réalisées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 10 mars 2010
- pour les acquisitions réalisées depuis le 11 mars 2010, le taux est de 0,715 % si l'acquisition avait supporté la TVA calculée sur le prix total, 5,09 % si l'acquisition n'avait pas supporté la TVA ou n'avait été imposée que sur la marge.

Les intérêts de retard s'appliquent sur les droits effectivement élués. Ils sont calculés à partir du mois suivant celui de la publication de l'acte d'acquisition.

> Cas d'un changement des règles d'urbanisme

L'administration a prévu un assouplissement des conditions de remise en cause de l'exonération lorsque le défaut de respect de l'engagement est lié à une modification des règles d'urbanisme n'autorisant plus la construction. Dans ce cas :

- les droits ne sont calculés que sur la valeur du terrain considéré comme non constructible ;
- les intérêts de retard ne sont décomptés qu'à compter de la modification des règles d'urbanisme.

L'administration peut rappeler ces droits jusqu'au 31 décembre de la sixième année suivant celle au cours de laquelle la justification du respect du délai de quatre ans et pour construire est expiré. Ce délai de prescription peut être réduit à trois ans si le redevable peut prouver que l'administration avait connaissance de l'inexécution des travaux (par exemple la revente du terrain non construit ou seulement partiellement construit, dûment publiée).

1.1.5.1.2 Exceptions

La Sem qui ne respecte pas son engagement de construire peut éventuellement échapper au redressement en demandant une ou plusieurs prorogations, en transférant son engagement ou en y substituant un engagement de revendre.

> Prorogations

A défaut d'achèvement des travaux à l'expiration du délai de quatre ans, une demande motivée d'un délai supplémentaire d'une année peut être faite auprès du directeur des services fiscaux du siège de la SEM (articles 1594-0-G-A-IV et 266 bis III de l'Annexe III du CGI). Cette

demande doit être formulée avant la fin du mois suivant l'expiration du délai pour construire⁵.

Les motifs qui peuvent être invoqués sont notamment les suivants :

- la force majeure (événements indépendants de la volonté de l'acquéreur, imprévisibles et insurmontables) rendant impossible le respect du délai ;
- les difficultés techniques, administratives, financières ou juridiques faisant obstacle à l'achèvement des travaux.

Lorsque l'administration fiscale ne répond pas dans les deux mois à la demande de prorogation, elle est réputée y avoir donné tacitement une réponse favorable (CGI art. 1594-0-G-A-IV). A défaut d'achèvement dans le délai prorogé, il est possible de demander d'autres prorogations annuelles.

La demande de prorogation peut être renouvelée autant de fois que nécessaire, chaque nouvelle demande étant alors ré-instruite par l'administration.

> Revente du terrain

La Sem qui se trouve dans l'impossibilité de construire peut envisager de revendre le terrain. Les nouveaux textes lui offrent dans ce cas deux possibilités d'échapper à la remise en cause de l'exonération initiale.

En principe, lorsque qu'un terrain fait l'objet d'acquisitions successives, chaque acquéreur pris isolément doit remplir les conditions exigées par l'article 1594 O G du CGI. Il s'agit, pour chaque acquéreur, de réaliser l'opération de construction dans un délai de quatre ans (éventuellement prorogé) à compter de la date de sa propre acquisition.

Par conséquent, l'acquéreur primitif pourra se voir réclamer les droits d'enregistrement si la construction n'est pas réalisée dans le délai imparti depuis la date de sa propre acquisition du terrain.

Le nouveau régime issu de la réforme prévoit cependant deux possibilités nouvelles pour éviter la remise en cause du régime de faveur en cas de revente du terrain. Le vendeur peut en effet faire reprendre son engagement de construire par le sous-acquéreur ou le transformer rétroactivement en engagement de revendre.

5. Dans le régime antérieur, lorsque des travaux de construction avaient été engagés avant l'expiration du délai de quatre ans, une prorogation d'un an de ce délai était acquise sans aucune formalité particulière. Il s'agissait d'une tolérance administrative (DB 8 A-25 n°2), qui a été supprimée et n'est plus applicable dans le nouveau régime

1. La reprise de l'engagement de construire par un sous-acquéreur

Le sous-acquéreur peut, s'il en convient, reprendre l'engagement de respecter le délai du premier acquéreur (la Sem). Cet accord est opposable à l'administration, ce qui a entraîné les conséquences suivantes :

- à l'expiration du délai du vendeur, le second acquéreur pourra demander une prorogation annuelle de ce délai, puisque ce délai est devenu le sien (et le cas échéant renouveler cette demande)⁶ ;
- en cas d'assujettissement rétroactif aux droits d'enregistrement pour non respect du délai, le redressement sera établi directement au nom du sous-acquéreur.

Exemple :

- la Sem acquiert un terrain le 30 mars 2011 avec l'engagement de construire
- elle abandonne son projet et revend le terrain le 30 septembre 2013 à un constructeur, qui accepte de reprendre l'engagement en cours
- la Sem est libérée de son engagement
- le sous acquéreur doit achever la construction avant le 1^{er} avril 2015
- étant engagé fiscalement sur le délai de la Sem, le sous acquéreur peut demander une ou plusieurs prorogations annuelles
- à défaut de construction dans le délai, éventuellement prorogé, le sous-acquéreur est redevable des droits d'enregistrement qui auraient été dus par la Sem à l'origine et de l'intérêt de retard.

La reprise de l'engagement de la Sem par le cessionnaire n'est possible que pour autant que son délai n'ait pas encore expiré. La reprise de l'engagement doit être formalisée dans l'acte d'acquisition qui fera référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte antérieur dans lequel la Sem s'était elle-même engagée à construire. Le cessionnaire prendra néanmoins un engagement de construire dans les quatre ans de sa propre acquisition pour exonérer cette mutation des droits.

A défaut de respect du délai pour construire par le sous-acquéreur, l'administration admet, pour éviter le cumul d'impositions, qu'il soit libéré conjointement de l'engagement du cédant. Le cessionnaire devra alors acquitter les droits dont il aura été lui-même dispensé, mais n'aura pas à supporter les droits dus par la Sem. L'intérêt de retard qui lui sera réclamé sera décompté du premier jour du mois suivant celui de la publication de l'acte d'acquisition par la Sem.

6. Cela n'était pas possible dans l'ancien régime car la reprise de l'engagement n'était pas opposable à l'administration

2. La substitution à l'engagement de construire d'un engagement de revendre

Le deuxième alinéa du II du A de l'article 1594-0 G permet également à la personne qui s'est engagée à construire de substituer à cet engagement un engagement de revendre (CGI art. 1115). Cette substitution peut intervenir dans les cinq années à compter de la date à laquelle l'engagement été souscrit par l'acquéreur. L'engagement de revendre est alors réputé avoir pris effet à compter de cette même date. Il est donc rétroactif.

Cette disposition permet à une Sem qui a acquis un terrain en dispense de droit de 5,09 % (c'est à dire dans le cas d'une acquisition sans TVA ou en TVA sur marge), d'échapper au rétablissement de cette imposition. Si l'acquisition n'a été dispensée que du droit de 0,715 % en raison du fait qu'elle était soumise à la TVA sur le prix total, la substitution de régime ne présente pas d'intérêt.

Cette substitution prend la forme d'un acte complémentaire à l'acte d'acquisition initial. Cet acte précise l'objet et la consistance des travaux auxquels le demandeur renonce, ainsi que la valeur de l'acquisition d'origine dont l'exonération était jusque là subordonnée à la réalisation de la construction en cause et pour laquelle il sollicite le bénéfice rétroactif des dispositions de l'article 1115. La Sem, seule partie à l'acte, fera enregistrer ce dernier dans les conditions mentionnées au 1^o du 1 de l'article 635.

L'acte complémentaire rend exigible le droit de 0,715 %, assorti de l'intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant celui de l'acquisition. La Sem se trouve alors libérée de l'engagement de construire qu'elle avait souscrit.

Elle devra bien entendu trouver un sous-acquéreur dans le délai de cinq ans de son acquisition initiale. Celui-ci n'aura pas, contrairement à l'hypothèse précédente, à reprendre l'engagement de construire de la Sem, puisque celui-ci n'existera plus.

1.2

Le régime de TVA

Le champ d'application de la TVA englobe les opérations qui répondent à trois critères (CGI art. 256-I) :

- l'opération est une livraison de bien ou une prestation de service ;
- elle est réalisée à titre onéreux (moyennant un prix ou une autre contrepartie) ;
- elle est réalisée par un assujetti en tant que tel.

Les cessions de terrains, qui constituent des livraisons de biens, se situent donc dans le champ de la TVA si elles sont effectuées à titre onéreux par un assujetti.

La qualité d'assujetti du vendeur est la première condition à examiner (1.2.1).

Il convient ensuite de vérifier que la qualification de terrain à bâtir au sens fiscal est bien remplie (1.2.2). Nous examinerons enfin le régime d'imposition (assiette, taux, redevable - 1.2.3).

1.2.1

La notion d'assujetti

Pour qu'une vente de terrain soit placée dans le champ de la TVA, il faut qu'elle soit réalisée par un assujetti agissant en tant que tel⁷.

La qualité d'assujetti est reconnue à toute personne, quel que soit son statut juridique et sa situation au regard des autres impôts, qui effectue de manière indépendante une activité économique.

L'activité économique peut être une activité de producteur, de commerçant, de prestataire de services, d'extraction, agricole ou encore une activité libérale ou assimilée.

On relève que le caractère commercial ou civil de l'activité et que le statut juridique de l'opérateur sont indifférents. Ainsi, la qualité d'assujetti peut être reconnue à n'importe quelle personne :

- personne physique (exploitant individuel d'une entreprise agricole, commerciale, artisanale, profession libérale, ...),
- personne morale de droit privé (société commerciale ou civile, association Loi de 1901, ...),

- personne morale de droit public (Etat, collectivité territoriale, établissement public, ...).

Toutes ces personnes sont susceptibles d'être considérées comme des assujetties dès lors qu'elles agissent dans le cadre d'une démarche économique. A l'inverse, les cessions réalisées dans un cadre patrimonial ne sont pas effectuées en tant qu'assujetti et se trouvent en dehors du champ de la TVA.

Exemple :

Une personne physique, exploitant une entreprise individuelle et assujettie à ce titre, n'agit pas en tant qu'assujettie lorsqu'elle cède un terrain de son patrimoine privé.

En première approche, seront notamment a priori considérés comme non-assujettis :

- les particuliers,
- les collectivités territoriales,

... à condition que la cession constitue de leur point de vue une opération patrimoniale occasionnelle.

Il ne s'agit que d'une présomption. A titre d'exemple, une personne physique cédant un terrain a la qualité d'assujetti si elle exploite une activité immobilière habituelle (achat et revente fréquents d'immeubles), que cette activité ait d'ailleurs été déclarée ou non.

En revanche, sont présumées assujetties toutes les personnes, quel que soit leur statut, qui cèdent un bien immobilier dans le cadre d'une démarche économique (entreprises industrielles ou commerciales, ...).

Concernant ces dernières, il convient de noter que la condition qu'elles agissent en tant qu'assujetties peut poser une difficulté.

En effet, une entreprise assujettie au titre de son activité courante peut ne pas avoir la qualité d'assujettie au titre de la cession d'un immeuble réalisée dans un cadre purement patrimonial. Il s'agirait là d'une extension de la jurisprudence communautaire qui a décidé que certains placements financiers réalisés par les entreprises n'étaient pas réalisés en tant qu'assujettis. L'administration fiscale considère que cette jurisprudence pourrait être étendue aux cessions d'immeubles. Il s'agit là d'une question délicate qui méritera le cas échéant une analyse approfondie de la part du cédant.

7. Ce principe de droit commun est nouveau en matière de TVA car avant la réforme, une vente par un non-assujetti (particulier) était taxable du seul fait de l'intention de construire de l'acquéreur

Cas particulier des acquisitions auprès de collectivités territoriales

Comme on vient de le voir, le statut de personne morale de droit public ne s'oppose pas à la reconnaissance de la qualité d'assujetti. Les collectivités territoriales bénéficient d'une présomption de non assujettissement (CGI art. 256-B), mais celle-ci ne vise que la gestion des services publics non concurrentiels. L'administration a indiqué que cette présomption ne s'appliquait pas aux cessions d'immeubles par les collectivités (instruction fiscale du 29 décembre 2010, 3 A-9-10 § 16).

Il convient dès lors de s'interroger sur la démarche dans laquelle s'inscrit la vente du terrain par la collectivité :

Exemples :

- le dessaisissement d'un terrain inutilisé, détenu depuis longtemps, acquis sans intention de le revendre à l'origine, ou la vente d'un bâtiment public déclassé à démolir s'inscrivent dans une démarche patrimoniale et ne sont donc pas assujettis à la TVA ;
- les ventes de terrains dans le cadre d'opérations d'aménagement réalisées directement par la collectivité (lotissement communal, ZAC en régie, ...), les reventes de terrains dans le cadre d'opérations de portage (après exercice du droit de préemption ou expropriation ou avec intention de revendre dès l'acquisition), s'inscrivent dans le cadre d'une démarche économique et sont assujetties à la TVA.

Implications pratiques pour les Sem en cas d'acquisition auprès des collectivités territoriales :

- le redevable de la TVA étant le vendeur (cf supra), les collectivités venderesses doivent définir au cas par cas si elles agissent ou non en tant qu'assujetties ;
- dans l'affirmative, l'application de la TVA a pour effet de majorer le prix supporté par la Sem ; toutefois, la taxe ainsi supportée étant généralement déductible par la Sem, il ne s'agit que d'un coût en trésorerie.

Attention toutefois aux risques de remise en cause ultérieure du régime appliqué :

- non assujettissement à tort : la collectivité est redressée et pourrait se retourner vers la société en lui demandant de lui verser la TVA (procédure de rectification d'une opération exonérée à tort) ;
- taxation à tort : la déduction par la Sem peut être remise en cause, seule une TVA légalement due étant déductible (CGI art. 271-II-1-a).

Pour éviter ces situations délicates, il est recommandé de pousser au maximum les analyses pendant la phase de négociation et de rédaction du projet d'acte. L'origine de pro-

priété, les énonciations de l'acte d'achat par la collectivité, les délibérations autorisant le représentant de la collectivité à acquérir et à céder le bien peuvent entre autres documents fournir des indications très utiles à l'analyse fiscale.

Si un doute important subsiste, il peut être envisagé de prévoir contractuellement à l'avance les conséquences d'une remise en cause du régime retenu par le cédant.

1.2.2

Définition fiscale du terrain à bâtir

Lorsque la qualité d'assujetti du vendeur est établie, la vente du terrain se trouve dans le champ de la TVA. Elle n'est effectivement imposable que si le terrain est constructible (1.2.2.1). Les ventes de terrains non constructibles sont en effet exonérées de TVA (1.2.2.2)

1.2.2.1 La notion de terrain à bâtir en matière de TVA

Au sens de la TVA, un terrain est imposable lorsque des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou dans les cas spécifiques prévus à l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme (constructions nécessaires à la mise en valeur des ressources naturelles, à la réalisation d'une opération d'intérêt national, ... -CGI art. 257-I-2-1°).

Il convient de noter que cette définition ne vaut que pour l'application de la TVA. Le critère de constructibilité n'est pas retenu pour l'analyse du régime des droits d'enregistrement (cf. infra).

1.2.2.1.1 Critère physique

Un terrain à bâtir est a priori un terrain nu. S'il est recouvert de constructions, il n'est pas constructible au sens fiscal, même si, par hypothèse, le terrain d'assiette est lui-même situé en zone constructible.

De même, en cas d'acquisition d'immeuble bâti, l'intention éventuelle de l'acquéreur de démolir pour reconstruire n'est pas prise en compte⁸.

Il convient donc à ce stade de définir les critères permettant de distinguer entre un terrain nu et une propriété bâtie. A cet égard, l'administration indique qu'il convient de considérer comme propriété bâtie tout terrain supportant un bâtiment en état d'être utilisé pour un usage quelconque.

8. L'intention de l'acquéreur de construire n'est plus, comme auparavant, prise en compte pour définir la notion de terrain à bâtir

Lorsque le terrain n'est pas nu, il n'est susceptible d'être assimilé à un terrain à bâtir que si les constructions qu'il supporte sont impropres à tout usage.

Par ailleurs, dès lors qu'une parcelle supporte une construction en état d'usage, elle est considérée comme bâtie quelle que soit l'importance de la construction par rapport à la superficie du terrain. Ainsi, le fait que le terrain ait des droits à construire résiduels ou que l'acquéreur ait l'intention de scinder le terrain afin d'exploiter la partie non bâtie n'entraîne pas qualification de terrain à bâtir au sens fiscal. L'acquisition d'une telle parcelle unique se voit appliquer, en totalité, le régime des mutations d'immeubles anciens.

1.2.2.1.2 Possibilité d'obtenir une autorisation de construire

La situation du terrain au regard du code de l'urbanisme est appréciée au jour de la vente. Un changement de situation ultérieur serait sans incidence sur le régime appliqué à la mutation.

Les terrains à bâtir se situent essentiellement dans les zones urbaines, les zones ouvertes à l'urbanisation (zones à urbaniser) et les périmètres constructibles des zones naturelles et forestières d'un plan local d'urbanisme.

Par ailleurs, l'administration a apporté les précisions suivantes :

- un terrain agricole, étant susceptible de recevoir des constructions, mais uniquement si elles sont réalisées par l'exploitant agricole, n'est pas considéré comme constructible au sens fiscal ;
- un terrain classé dans une zone à urbaniser est non constructible tant que les voies publiques et les réseaux installés à proximité de la zone ne sont pas suffisants pour desservir les constructions projetées ; l'ouverture à l'urbanisation, et donc la qualification de terrain à bâtir, est subordonnée à une modification ou une révision préalable du PLU.

1.2.2.2 Les terrains non constructibles

La vente d'un terrain non constructible par un assujetti se trouve dans le champ de la TVA (vente d'un bien à titre onéreux par un assujetti). Toutefois, le code général des impôts prévoit d'exonérer cette opération (CGI art. 261-5-2°), en assortissant néanmoins cette exonération d'une faculté d'option.

Ainsi, la vente d'un terrain non constructible est :

- hors du champ de la TVA si elle est réalisée par un non-assujetti ;

■ si elle est réalisée par un assujetti :

- dans le champ mais exonérée, si ce dernier n'opte pas ;
- imposable sur option du cédant.

L'intérêt de l'option pour le vendeur est de lui permettre de valider ou d'exercer des droits à déduction de TVA supportées sur des dépenses engagées au titre du terrain. S'agissant d'un terrain non-constructible, il est peu fréquent que des dépenses significatives aient été supportées avant la vente et l'option devrait donc en pratique être rare.

Notons que la TVA ainsi appliquée à la vente et supportée par la SEM sera déductible par cette dernière. Dans ces conditions, l'option n'est pénalisante pour elle que du point de vue de sa trésorerie.

L'option pour l'imposition à la TVA des livraisons de terrains exonérés doit être expresse. Elle doit être exprimée dans l'acte constatant la vente.

1.2.3

Les modalités d'imposition à la TVA

Lorsque les conditions d'application de la TVA sont remplies (vente par un assujetti agissant en tant que tel d'un terrain constructible), la TVA s'applique de plein droit. Elle peut également s'appliquer par option du vendeur assujetti si le terrain n'est pas constructible (cf. infra).

Dans ces deux situations, il reste à s'interroger sur les modalités d'imposition : assiette, taux, redevable, fait générateur.

1.2.3.1 L'assiette de la TVA

La TVA est susceptible d'être calculée soit sur le prix de vente total, soit uniquement sur la marge brute réalisée par le vendeur.

L'assiette dépend des conditions dans lesquelles le terrain a été acquis par le vendeur :

- si l'acquisition du terrain par le vendeur avait ouvert droit à déduction (c'est à dire en général avait supporté la TVA), l'assiette de la TVA due au titre de la revente est le prix total ;
- si l'acquisition du terrain par le vendeur n'avait pas supporté la TVA, l'assiette de la TVA due au titre de la revente est constituée par la marge⁹.

9. Par rapport au régime antérieur, dans lequel la TVA sur la marge n'était pratiquée que par les marchands de biens et aménageurs, cette nouvelle règle aboutit à une banalisation du régime, la TVA sur la marge pouvant s'appliquer à la revente d'un bien par n'importe quel assujetti, même non professionnel de l'immobilier

En pratique, le redevable de la TVA étant le vendeur, il appartient à ce dernier de vérifier le régime de TVA appliqué à sa propre acquisition. La Sem en tant qu'acquéreur est concernée essentiellement à travers l'impact qu'aura la TVA sur le prix TVA comprise à reverser au vendeur et par la question de la déduction de la TVA ainsi supportée.

1.2.3.1.1 TVA sur le prix total

Lorsque l'acquisition du terrain par le vendeur avait supporté la TVA, cette acquisition est considérée comme ayant ouvert droit à déduction. Cette règle s'applique même si la taxe n'avait pas été déduite du fait de l'affectation du bien à une activité exonérée. Dans ce cas en effet, la taxe devient déductible (sous réserve de l'abattement par vingtièmes) du fait de la revente imposable¹⁰.

L'article 266-2-b du Code général des impôts prévoit que la TVA sur une acquisition de terrain à bâtir est assise :

- sur le prix de cession, ou la valeur des titres lorsqu'il s'agit d'un apport, auquel il faut ajouter les charges augmentatives du prix (charges incombant normalement au vendeur),
- sur la valeur vénale du terrain si elle supérieure au prix de cession.

Si l'administration retient la valeur vénale, il lui appartient de prouver l'insuffisance du prix mentionné à l'acte d'acquisition (article L. 17 du Livre des procédures fiscales). Notons que la possibilité de remettre en cause le prix de vente a été limitée aux seuls cas de fraude ou d'évasion fiscale (instruction fiscale 8 A 3-04 du 7 juin 2004). La fraude ou l'évasion ne peuvent être établies lorsque la taxe acquittée sur une cession de terrain peut être déduite par l'acquéreur.

1.2.3.1.2 TVA sur la marge

Lorsque l'acquisition initiale par le vendeur n'avait pas été soumise à la TVA ou n'aura pas ouvert droit à déduction, la TVA due au titre de la revente n'est assise que sur la marge brute réalisée.

Il convient de préciser que la TVA sur la marge ne s'applique à une vente de terrain que si le vendeur l'avait lui-même acquis en état de terrain. A contrario, si le vendeur du terrain avait acquis ce dernier construit et a démolé la construction, la TVA n'est pas limitée à la marge mais s'applique au prix total.

10. En revanche, si le bien avait été affecté à une activité hors champ (bien acquis par une collectivité territoriale pour un service public), l'acquisition est considérée comme n'ayant pas ouvert droit à déduction

L'acquisition initiale du terrain n'aura pas ouvert droit à déduction dans les cas suivants :

- le terrain à bâtir a été acquis auprès d'une personne non assujettie à la TVA ou auprès d'une personne assujettie mais n'agissant pas en tant que telle ; l'acquisition n'aura alors pas été grevée de TVA ;
- la livraison du terrain était exonérée de TVA et l'option n'a pas été exercée par le cédant (terrain non constructible);
- le terrain a été acquis par le cédant en TVA, mais pour la réalisation d'opérations hors champ (ex. : collectivité territoriale ayant acquis le terrain dans le cadre d'une activité de service public hors du champ de la TVA) ; en revanche, si le terrain avait été acquis en TVA pour des opérations dans le champ mais exonérées, la TVA supportée à l'origine, qui n'était pas déductible, le devient, et l'acquisition est donc considérée comme ayant ouvert droit à déduction.

La marge est égale à la différence entre, d'une part, le prix de cession majoré des charges augmentatives et, d'autre part, les sommes versées par le cédant pour l'acquisition du terrain.

S'ajoutent le cas échéant au prix de vente les charges augmentatives du prix (charges incombant au vendeur et contractuellement mises à la charge de l'acheteur en plus du prix proprement dit – ex. : taxe foncière).

Les sommes versées pour l'acquisition du terrain sont le prix proprement dit ainsi que les indemnités éventuellement versées (éviction d'un locataire, ...). En revanche, les frais d'acte ne sont pas ajoutés au prix d'acquisition.

Si le prix de vente est exprimé toutes taxes comprises, la TVA est calculée « en dedans », selon la formule suivante :

- Prix de vente TTC - prix d'acquisition = marge TTC
- Marge HT = (prix de vente - prix d'acquisition) / (1 + taux de TVA)

En revanche, si le prix de vente est exprimé hors TVA, la TVA se calcule de la façon suivante :

- Prix de vente HT - prix d'acquisition = marge HT
 - TVA = marge HT X taux de TVA
 - Prix TTC = prix HT + TVA sur la marge ainsi calculée

La taxe comprise dans le prix facturé par le vendeur et calculée sur la marge est déductible dans les conditions de droit commun par la SEM acquéreur (décision de rescrit n° 2007/27 (TCA) du 24 juillet 2007) à condition :

- que le bien acquis soit utilisé par la Sem pour une opération imposable à la TVA

■ que la TVA soit mentionnée dans l'acte

Il est donc impératif que la Sem obtienne que la TVA apparaisse dans l'acte pour pouvoir la déduire. A défaut, la taxe ainsi comprise dans le prix d'acquisition grèverait définitivement le prix de revient de l'opération immobilière.

1.2.3.2 Le taux de la TVA

1.2.3.2.1 Taux normal

L'acquisition d'un terrain à bâtir est soumise en principe au taux de droit commun fixé à 19,6 %.

Dans les départements de la Martinique, de la Guadeloupe et de la Réunion, le taux normal est de 8,5 % (rappelons qu'il n'y a pas de TVA en Guyane). Pour la Corse, le taux sur l'acquisition des terrains à bâtir est de 8 %.

1.2.3.2.2 Taux réduit

Dans le cadre d'opérations portant sur la construction de logements locatifs sociaux, les Sem peuvent bénéficier d'une TVA au taux réduit (fixé à 5,5 % pour la Métropole et la Corse et 2,1 % pour les départements d'outre mer) sur l'acquisition du terrain à bâtir (CGI art. 278-sexies). Ce taux peut s'appliquer quelle que soit l'assiette de la TVA (prix total ou marge).

Les terrains dont l'acquisition peut bénéficier du taux réduit sont ceux destinés à la construction de logements ou de logements-foyers :

- financés par un prêt locatif aidé ou prêt locatif à usage social distribué par la Caisse des dépôts et consignation (PLA-I ou PLUS) ou par un prêt locatif social (PLS) qui sont les prêts visés par l'article R. 331-1 du Code de la Construction et de l'Habitation,
- conventionnés au titre de l'aide personnalisée au logement (article L. 351-2 3° et 5° du Code de la construction et de l'habitation).

Dans les départements d'outre mer, les financements conditionnant l'application du taux réduit sont les prêts LLS, LLTS ou PLS-DOM (CCH art. R 372-1 et CGI art. 296-ter).

Le taux réduit n'est applicable que si la Sem bénéficie, lors de l'acquisition, du prêt aidé (prêt signé par les parties et les garants). La doctrine administrative qui prévoyait l'application anticipée du taux réduit sous condition d'obtenir le prêt dans les six mois a été supprimée. Toutefois, la TVA acquittée au taux normal étant immédiatement déductible, l'application du taux normal n'est pas pénalisante, hormis son impact en trésorerie.

Lorsque l'acquisition du terrain à bâtir est destinée à une opération de construction qui ne porte pas seulement sur des logements sociaux, le taux réduit de TVA ne s'applique qu'à la seule quote-part du terrain correspondant aux immeubles dont la construction a été financée au moyen d'un prêt aidé (PLA, PLUS et PLS).

La doctrine administrative prévoyait que cette fraction était obtenue en retenant le rapport existant entre la surface hors œuvre nette de la partie de l'opération bénéficiant d'un prêt aidé de l'État et la surface hors œuvre nette de la totalité de l'opération. La même solution était applicable dans le cas de terrain destiné à la construction d'un seul immeuble comprenant à la fois des logements sociaux et des logements ne bénéficiant d'aucune aide de l'État.

Cette doctrine a été supprimée mais la solution qu'elle retenait semble logiquement toujours applicable.

Pour bénéficier du taux réduit, il est préférable de mentionner l'affectation sociale des logements dans l'acte d'acquisition, bien que cette exigence ne soit pas prévue par la loi.

1.2.3.3 Le redevable de la TVA

La TVA est toujours due par le vendeur. La Sem doit donc lui verser le prix TTC convenu.

1.2.3.4 Le fait générateur et l'exigibilité

Le fait générateur de la TVA se définit comme l'événement par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. Quant à l'exigibilité, il s'agit du droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe.

S'agissant d'acquisitions de terrains à bâtir, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent à la date de l'acte (article 269-1-a et 269-2-a du CGI).

Lorsque l'acte d'acquisition comporte une condition suspensive, la TVA est due lors de la réalisation de la clause suspensive (article 247 du CGI).

Par contre, s'il s'agit d'une condition résolutoire, la TVA reste due à la date de l'acte. En cas de réalisation de la condition résolutoire, cette TVA pourra être récupérée (article 272-1 du CGI).

A decorative graphic on the left side of the page, consisting of a grid of colored squares. The squares are arranged in a stepped pattern, with colors including orange, yellow, teal, red, and pink. The number '2' is displayed in white on a green square.

2

La prise à bail et l'affectation interne de terrains

2

La prise à bail et l'affectation interne de terrains

La Sem peut réaliser l'opération de construction sur un terrain pris à bail emphytéotique ou à construction, ou sur un terrain provenant d'une opération d'aménagement.

■ de plein droit les baux emphytéotiques portant sur des immeubles bâtis non assimilables à des constructions neuves, s'il s'agit de logements relevant de la législation HLM (CGI art. 1049).

2.1

Les baux de longue durée

Les baux à construction sont en principe exonérés de TVA (CGI article 261-D). Cependant, compte tenu du fait qu'ils concourent par essence à la réalisation d'une opération de construction au sens de la TVA, ils peuvent être soumis à cette taxe sur option formulée dans l'acte (CGI article 260-5).

En pratique, l'option est surtout intéressante pour le bailleur, car elle lui permet, le cas échéant, de déduire la TVA qu'il a pu supporter sur sa propre acquisition ou sur des dépenses réalisées par lui sur le terrain. Dans la mesure où les terrains pris à bail par les SEM le sont souvent auprès des collectivités locales, l'option n'est généralement pas exercée, car la collectivité n'a que rarement supporté des taxes en amont susceptibles d'être déduites : le bien a souvent été acquis sans TVA et n'a généralement pas fait l'objet de travaux.

Notons enfin que l'option pénalise fiscalement la Sem preneuse puisque le coût du bail doit alors être inclus dans l'assiette de la livraison à soi-même des locaux construits financés en PLUS, PLS ou PLA (voir 3.3.1).

Dans la mesure où ils durent plus de douze ans les baux à construction et emphytéotiques doivent être publiés à la conservation des hypothèques, cette publication donne lieu au paiement de la taxe de publicité foncière au taux de 0,715 %.

Toutefois, sont exonérées de cette taxe :

- de plein droit les baux à construction (CGI art. 743)
- par tolérance administrative, les baux emphytéotiques concourant à la production d'un immeuble neuf (bail portant sur un immeuble nu avec obligation de construire ou bail portant sur un immeuble bâti à réhabiliter lourdement – cf. 1.1.1.2)

2.2

L'affectation interne de terrain

Certains terrains servant d'assiette à des opérations de construction locative peuvent provenir d'une opération d'aménagement réalisée par la Sem ou de stocks hors opération d'aménagement. Dans ces situations, le terrain passe d'un compte de stock à un compte d'immobilisation.

Fiscalement, cette opération doit donner lieu à la taxation d'une livraison à soi-même.

En effet, en vertu de l'article 257-II-1-2° du code général des impôts, l'administration considère que tout bien devenant une immobilisation doit faire l'objet d'une livraison à soi-même puisqu'un tel bien est toujours susceptible de faire l'objet de régularisations de la taxe déduite, en application de l'article 207 de l'annexe II au Code général des impôts.

Dans la mesure où l'article précité assimile ce transfert à une livraison du bien correspondant, il y a lieu d'appliquer les règles des terrains à bâtir, notamment en termes de taux d'imposition (application du taux réduit aux terrains destinés à des opérations financées en PLUS, PLA, LLS, LLTS ou PLS).

L'assiette de la livraison à soi-même est le prix de revient du terrain.

Ainsi, le transfert du terrain de stock à immobilisation donne lieu à une taxation. Du côté de la Sem aménageur, celle-ci justifie le maintien des déductions effectuées le cas échéant dans le cadre de l'opération d'aménagement ou sur un terrain en stock ne provenant pas d'une opération d'aménagement. Du côté de la Sem constructeur, la TVA due au titre de la livraison à soi-même peut elle-même faire l'objet d'une déduction si le terrain est affecté à une opération locative éligible à la TVA à un taux réduit.

A decorative graphic on the left side of the page consisting of several colored squares. There is a large orange square, a smaller orange square to its right, a teal square to the right of that, and a red square below the orange square. Below the orange square is a large pink square.

3

La construction de logements locatifs

3

La construction de logements locatifs

Le régime de TVA applicable aux opérations immobilières depuis le 11 mars 2010 a conduit à une extension des cas d'imposition des immeubles à la livraison à soi-même.

En effet, l'article 257-I-3-1°-a du code général des impôts rend désormais obligatoire la livraison à soi-même de tout immeuble construit dès lors qu'il n'est pas vendu dans le deux ans de son achèvement.

Cette disposition a une portée très large puisqu'elle vise tout type d'immeuble (logement, local d'activité), quel que soit son enregistrement comptable (stock ou immobilisation), et le cas échéant son régime de location (taxable à la TVA ou non).

Les logements locatifs construits par la Sem ayant vocation à demeurer à l'actif de son bilan au delà de la durée de deux ans, ils sont de fait soumis à l'obligation de livraison à soi-même. Celle-ci est principe effectuée au taux normal de la TVA. Toutefois, s'il s'agit de logements sociaux, le taux réduit s'applique (CGI art. 278-sexies-I-2° et II). Le développement qui suit ne concerne que ces derniers logements.

Notons que les Sem peuvent également être amenées à acquérir les logements sociaux neufs ou en l'état futur d'achèvement auprès d'un promoteur. Cette acquisition peut également bénéficier du taux réduit, qui est alors appliqué au prix d'achat (sur ce point, voir cahier 2).

3.1

Locaux éligibles

La livraison à soi-même au taux réduit concerne la construction des logements proprement dits, c'est-à-dire des locaux à usage d'habitation et des logements-foyers visés aux articles R.351-55 à R.351-57 du Code de la Construction et de l'Habitation. Il s'agit des logements-foyers suivants :

- les logements-foyers qui hébergent à titre principal les personnes âgées ou handicapées ;
- les logements-foyers, dénommés résidences sociales, destinés aux familles éprouvant, au sens de l'article

1^{er} de la loi n°90-449 du 31 mai 1990, des difficultés particulières pour accéder à un logement décent et indépendant ;

- les logements-foyers hébergeant à titre principal des jeunes travailleurs ou des travailleurs migrants et ayant fait l'objet d'une convention APL signée avant le 1^{er} janvier 1995 ;
- les logements-foyers assimilés visés par les articles R. 351-56 et R.351-57 du Code de la Construction et de l'Habitation.

Les dépendances de ces logements entrent également dans le champ d'application du dispositif de l'article 257-7° 1 c du Code général des impôts.

Il s'agit notamment :

- des parties communes,
- des locaux communs résidentiels,
- des emplacements de stationnement (parkings, garages, etc.),
- des espaces extérieurs (jardins, espaces verts, etc.).

A l'inverse, les locaux d'activité construits en annexe des logements sociaux sont soumis à une livraison à soi-même (ils seront toujours à l'actif deux ans après l'achèvement), mais au taux normal.

> Cas particulier des établissements pour personnes âgées ou handicapées

Le taux réduit s'applique également aux établissements accueillant des personnes âgées ou handicapées (CGI art. 257-7°-1-c 14^e alinéa).

La livraison à soi-même au taux réduit s'applique à la construction de ces établissements, dans les conditions suivantes :

- il s'agit d'un établissement social ou médico-social au sens des 6 et 7 du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (établissements et les services qui accueillent des personnes âgées ou qui leur apportent à domicile une assistance dans les actes quotidiens de la vie, des prestations de soins ou une aide à l'insertion sociale ; établissements et les services, y compris les foyers d'accueil médicalisé, qui accueillent

des personnes adultes handicapées, quel que soit leur degré de handicap ou leur âge, ou des personnes atteintes de pathologies chroniques, qui leur apportent à domicile une assistance dans les actes quotidiens de la vie, des prestations de soins ou une aide à l'insertion sociale ou bien qui leur assurent un accompagnement médico-social en milieu ouvert) ;

- l'établissement est sans but lucratif et sa gestion est désintéressée ;
- il remplit les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation ; l'octroi proprement dit du prêt n'est donc pas nécessaire, cependant, les critères d'octroi devraient être respectés ; la condition d'éligibilité au prêt PLS n'est demandée qu'aux logements pour personnes âgées ;
- il fait l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'Etat dans le département (il ne s'agit par hypothèse pas d'une convention APL).

Ce dispositif a été commenté par une instruction fiscale du 24 juillet 2008 (8 A-1-08).

3.1.1 Logements neufs

Le dispositif de livraison à soi-même ne concerne que les logements neufs.

Il s'agit soit de logements neufs construits sur un terrain nu, soit de logements anciens qui ont fait l'objet de travaux très importants les assimilant ainsi à des logements neufs (sur cette assimilation voir 1.1.4).

3.1.2 Décision favorable du Préfet

Le projet de construction des logements doit avoir fait l'objet d'une décision favorable du préfet. Cette décision est prise en application des articles R 331-3 et R 331-6 ou R 372-1 et R 372-20 du Code de la Construction et de l'Habitation.

Ainsi, cette décision correspond à celle prise dans le cadre de l'octroi d'aides de l'Etat visées à l'article R 331-1 du Code de la construction et de l'habitation ou encore, pour les départements d'outre-mer les prêts prévus par l'article R 372-1 et R 372-20 du même code.

3.1.3 Conventionnement APL

En application de l'article L 351-2 3° et 5° du Code de la construction et de l'habitation, les logements doivent faire l'objet d'un conventionnement avec l'Etat permettant de bénéficier de l'aide personnalisée au logement (convention APL).

Comme l'indique l'article R 331-6 du Code de la construction et de l'habitation concernant la décision favorable du préfet, ce conventionnement doit être obligatoirement antérieur à celle-ci.

Cette condition n'est pas requise pour les opérations de construction de logements sociaux dans les départements d'outre mer dès lors que le conventionnement n'existe pas.

3.1.4 Financement aidé de l'Etat

La construction des logements entrant dans le champ d'application du présent dispositif doit être financée à l'aide de prêts visés à l'article R.331-1 du Code la construction et de l'habitation.

Ce sont les prêts suivants :

- prêts locatifs aidés et prêts locatifs à usage social distribués par la Caisse des dépôts et consignation (articles R. 331-14 et suivants du CCH),
- prêts locatifs sociaux distribués par le Crédit Foncier de France et d'autres organismes ayant conclu une convention avec la Caisse des dépôts et consignation (R. 331-17 du CCH).

Il n'est pas nécessaire que l'opération soit entièrement financée par ce type de prêts. En effet, le plan de financement peut comprendre d'autres types de financement tels que des prêts 1 % logement ou encore des fonds propres.

S'agissant des départements d'outre-mer, les financements des opérations de construction de logements sociaux sont ceux prévus par les articles R 372-1 et R 372-20 du CCH (LLS, LLTS et PLS-DOM - CGI art. 296-ter).

3.2

Déduction de la TVA sur les dépenses de construction

L'imposition au titre de la livraison à soi-même des logements sociaux locatifs au taux réduit permet l'exercice du droit à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses engagées pour la construction de ces logements.

3.2.1

Nature des dépenses ouvrant droit à déduction

La TVA grevant une dépense est déductible dès lors qu'elle concourt à la réalisation de la construction des logements dont la livraison est imposée au titre de la livraison à soi-même.

Il n'existe donc pas de liste exhaustive des dépenses sur lesquelles la TVA peut être récupérée au titre de la livraison à soi-même au taux réduit.

En pratique, il s'agit, essentiellement, des dépenses suivantes :

- études préalables ;
- acquisition du terrain ;
- travaux de démolition de constructions existantes (voir ci-après),
- travaux d'aménagement du terrain ;
- travaux de sondage du terrain ;
- honoraires d'architecte ;
- travaux de construction ;
- prestations de services afférentes à la construction.

La TVA sur les dépenses est récupérable dès lors que ces dernières concernent effectivement la réalisation des logements proprement dits mais également leurs parties communes et leurs dépendances ainsi que les locaux collectifs résidentiels, les espaces extérieurs, les emplacements de stationnement liés aux logements.

La TVA est intégralement récupérable quel que soit le montant des dépenses et même en cas de dépassement du prix prévisionnel.

S'agissant de dépenses de construction, cela exclut les travaux d'entretien ou encore d'amélioration postérieurs à l'achèvement. Ces travaux relèvent du régime fiscal qui leur est propre (voir cahier n° 2).

Lorsque les travaux de construction portent sur un immeuble qui comprend des logements éligibles à la livraison à

soi-même au taux réduit et d'autres locaux non éligibles, un traitement particulier de la TVA doit être opéré (voir 4) ;

> cas particulier des démolitions dans le cadre des opérations de renouvellement urbain

Les Sem impliquées dans les opérations de renouvellement urbain sont amenées à démolir des logements. Lorsque l'opération est financée par l'Anru, un nombre équivalent de logements doit être reconstruit, soit par la Sem elle-même, soit par d'autres bailleurs sociaux. En outre, les reconstructions ne sont pas nécessairement réalisées sur le terrain libéré par l'opération de démolition.

Dans le cas où les logements ne sont pas reconstruits à l'emplacement même des logements démolis, la Sem peut être amenée à aménager le terrain comme espace vert ou à céder le terrain à un tiers, notamment à la Foncière Logement. Dans cette dernière hypothèse, la cession peut être gratuite.

En matière fiscale, on pouvait s'interroger sur la question de la déductibilité de la TVA grevant les coûts de démolition, le principe général étant que la déduction est subordonnée à la réalisation d'une opération soumise à la TVA (vente ou livraison à soi-même - CGI art. 271-I).

La Direction de la législation fiscale (ministère des Finances)¹¹ considère en premier lieu que lorsque la Sem reconstruit des logements sociaux sur le site même de la démolition, les coûts de démolition entrent dans l'assiette de la livraison à soi-même des logements reconstruits. Les travaux supportent donc in fine une TVA au taux réduit à ce titre, et la taxe au taux normal qui les grevait est intégralement récupérée. Cette analyse confirme la doctrine administrative actuelle (instruction 8 A-1-97 et réponse ministérielle Meyer n° 48278 du 1^{er} octobre 2001).

A notre avis, il n'est pas nécessaire qu'il y ait dans ce cas correspondance entre le nombre des logements démolis et reconstruits.

En second lieu, lorsque les logements sont reconstruits sur un autre terrain et que le terrain libéré est aménagé comme espace vert, la réponse confirme la position selon laquelle l'aménagement de l'espace vert ne permet pas en lui-même de déduire la TVA. Cette analyse peut surprendre puisque l'aménagement d'espaces extérieurs qui sont et demeurent la dépendance de logements sociaux est éligible à une livraison à soi-même en tant que travaux d'amélioration (CGI art. 257-7-bis).

¹¹. Lettre du 25 mars 2008 adressée à la Fédération des Epl

Cependant, dans le cas des opérations financées par l'Anru, l'administration admet que le coût de la démolition soit rattaché au prix de revient d'opérations de reconstruction réalisées par la Sem sur un autre terrain. Les reconstructions doivent être réalisées par la Sem qui a démoli et leur nombre doit être « sensiblement équivalent ».

Sous ces conditions, le fait que le terrain libéré soit aménagé comme espace vert n'empêche donc pas la déduction des taxes grevant la démolition.

Enfin, le fait de céder le terrain libéré gratuitement à la Foncière Logement n'empêche pas non plus de déduire ces taxes si la Sem reconstruit elle-même par ailleurs des logements sociaux soumis à la livraison à soi-même.

En conclusion, les Sem peuvent, du fait de l'existence d'une livraison à soi-même due au titre de la reconstruction de logements sociaux, déduire la TVA supportée sur les dépenses de démolition :

- lorsque les logements sont reconstruits sur le terrain libéré, quels que soient le nombre des logements démolis et reconstruits,
- lorsque des logements sont construits sur un autre terrain par la Sem en nombre sensiblement équivalent, même si le terrain libéré est aménagé comme espace vert ou cédé gratuitement à la Foncière Logement.

Précisons que l'inclusion des coûts de démolition dans le prix de revient des logements reconstruits ne vaut qu'en matière de TVA et n'implique donc pas un traitement identique en matière comptable, les règles applicables en ce domaine étant différentes et autonomes.

3.2.2 Les conditions formelles de l'exercice du droit à déduction

3.2.2.1 Les factures

Pour exercer le droit à déduction, il est nécessaire de respecter les conditions de forme de droit commun telles qu'elles sont posées par l'article 271-I du Code général des impôts.

Dès lors, il est nécessaire de détenir les originaux des factures ou des documents en tenant lieu, délivrés par les fournisseurs (comme par exemple les actes d'acquisition de terrain, les mémoires et les décomptes définitifs des marchés de travaux).

A ce titre, l'ensemble des dépenses doit être justifié par une facture ou par tout document comportant les mentions requises, à savoir :

- la date de son émission,
- une numérotation chronologique et continue,
- l'identité et l'adresse des parties à l'opération,
- la date et la nature de la prestation,
- le montant, le taux de la TVA et le prix hors taxes.

La facture ou les documents en tenant lieu doivent comporter également, selon l'administration, l'identification précise des immeubles auxquels ils se rapportent (adresse, numéro des bâtiments, etc.).

3.2.2.2 Constitution d'un secteur distinct

La constitution d'un secteur distinct pour chaque opération de construction de logements sociaux est une obligation (CGI annexe II art. 209). Cependant, l'ouverture du secteur distinct ne constitue plus depuis le 11 mars 2010 une condition d'exercice du droit à déduction. En effet, que les logements soient sociaux ou non, ils feront l'objet d'une livraison à soi-même, seul le taux d'imposition pouvant différer. Dans ces conditions, toute opération locative ouvre droit à déduction dès les premières dépenses, même si la qualification de logement social (agrément, prêt, convention APL) n'est pas encore acquise et même si, par conséquent, le secteur distinct n'a pas encore été ouvert.

L'objectif de la sectorisation est de permettre de suivre de manière isolée les droits à déduction et le prix de revient relatifs à chaque opération de construction de logements sociaux. Le périmètre du secteur distinct coïncide avec l'immeuble, l'ensemble d'immeubles ou la fraction d'immeuble qui a fait l'objet de la décision favorable du Préfet.

Il faut entendre par ensemble d'immeubles, un groupe de bâtiments situés sur le même terrain, faisant l'objet d'un même permis de construire ou d'un même plan de masse, si la décision favorable vise une telle opération. Quant à la fraction d'immeuble, elle correspond à la partie de l'immeuble mixte qui comprend des logements sociaux faisant l'objet de la décision favorable et d'autres locaux.

Le secteur distinct doit être constitué lorsque l'opération est éligible à la livraison à soi-même au taux réduit, c'est à dire lorsque l'opération est agréée, le prêt et la convention APL signés. Ainsi, une lettre indiquant l'identité de la Sem, la localisation des logements, les conditions d'éligibilité à

la livraison à soi-même au taux réduit doit être envoyée au Centre des impôts compétent. La copie de la décision favorable du Préfet doit être jointe à cette lettre (instruction 8 A-1-97 n° 78).

Cet envoi doit être effectué dans les quinze jours de l'obtention de la décision favorable du Préfet (article 40-2 de l'Annexe II du CGI). En effet, c'est cette dernière qui place l'opération sous le régime de la livraison à soi-même, le conventionnement APL étant préalable à cette décision, laquelle permet, par ailleurs, l'accès au financement PLA, PLUS ou PLS.

Le secteur distinct doit être maintenu tant que les logements locatifs sociaux conservent les caractéristiques qui leur ont permis de bénéficier du présent dispositif de la livraison à soi-même au titre de la construction.

Cependant, pour les immeubles, et ensembles d'immeubles composés exclusivement de logements sociaux locatifs et d'autres logements exonérés de TVA, l'administration admet par mesure de simplification au regard du suivi des dépenses ultérieures afférentes à ces locaux que la sectorisation cesse d'être exigée lorsque la TVA due au taux de 5,5 % sur la livraison à soi-même de l'opération de construction est acquittée au Trésor.

En revanche, concernant les immeubles ou ensembles d'immeubles qui sont composés à la fois de logements sociaux locatifs et de locaux affectés à une activité imposée à la TVA (location soumise de plein droit ou sur option à la TVA), la sectorisation doit être maintenue tant qu'une activité imposée est réalisée au sein de l'immeuble ou de l'ensemble d'immeubles.

Il y aura lieu toutefois, à notre avis, de créer un secteur distinct pour la gestion des livraisons à soi-même de travaux, conformément à l'article 209-I de l'annexe II au code général des impôts (voir cahier 2).

Il y a, par conséquent, un suivi de manière distincte de la TVA déductible afférente à chaque opération de construction de logements sociaux. La Sem doit donc être en mesure avec sa comptabilité de retracer de manière exacte les écritures propres à chaque secteur. Cependant, pour la mise en œuvre de cette obligation, la tenue de deux ou plusieurs comptabilités séparées n'est pas exigée. La comptabilité de la Sem complétée, le cas échéant, avec des documents annexes justifiant l'affectation des dépenses et de TVA à chaque opération de construction suffit.

3.2.3

L'exercice du droit à déduction

L'exercice du droit à déduction de la TVA sur les dépenses de construction de logements sociaux locatifs s'effectue selon les modalités de droit commun (voir Cahier n° 4 section 2.1.3).

S'agissant des dépenses postérieures à la livraison à soi-même, la TVA y afférente peut être récupérée par voie de réclamation dans les conditions prévues à l'article R. 196-1 du Livre des procédures fiscales (instruction 8 A-1-97, n° 48). La TVA grevant les retenues de garantie est déductible lors de leur libération.

3.3

Assiette et taux de la livraison à soi-même

Conformément à l'article 266-2 a du Code général des impôts, la TVA exigible sur la livraison à soi-même s'applique au prix de revient total de l'immeuble y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport. L'instruction fiscale du 18 février 1997 (BOI 8-A-1-97, n° 28 et suivants) apporte des précisions sur les modalités de prise en compte de certains éléments du prix de revient propre aux logements sociaux locatifs. Les indications données par cette instruction ont été confirmées par l'instruction 3 A-5 2010 du 22 septembre 2010. A ce titre, il apparaît que le prix de revient fiscal soumis à livraison à soi-même des logements est différent du prix de revient comptable.

3.3.1

Détermination du prix de revient total

Le prix de revient comprend en principe tous les éléments constitutifs du coût de l'immeuble et notamment :

- le coût du terrain, même si l'acquisition n'a pas supporté la TVA (ex. : vendeur non assujetti) ;
- les loyers des baux de longue durée ;
- le coût des études ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les coûts de démolition ;
- les mémoires des divers entrepreneurs exécutant les travaux de construction,
- les honoraires des architectes, géomètres, métresseurs, etc. ;
- les frais d'assurance ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires ;
- les frais généraux engagés pour la construction ;
- la retenue de garantie (quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux).

Cette liste est également reprise par l'instruction fiscale du 18 février 1997 (BOI 8-A-1-97, n° 27). Elle n'est pas exhaustive. En effet, le calcul du prix de revient peut prendre d'autres éléments en compte dès lors qu'il s'agit de dépenses engagées pour la construction des logements. Le fait que ces dépenses ont supporté ou non de la TVA lors de leur paiement (assurances, taxes, terrains dans certains cas, ...) ne les exclut pas du calcul du prix de revient sous réserve des particularités mentionnées à la sous-section suivante.

Lorsque le terrain est acquis pour un prix symbolique ou gratuitement, seule la contrepartie effectivement payée par l'acquéreur doit être prise en compte dans l'assiette de la livraison à soi-même. Par conséquent, la valeur vénale n'a pas à être retenue pour la détermination du prix de revient total des logements.

Lorsque le terrain est acquis par bail de longue durée (bail à construction ou bail emphytéotique assimilé), en principe, il convient de prendre le montant cumulé des loyers. Néanmoins, si les loyers sont exonérés de la TVA en application de l'article 261-5-4° du Code général des impôts (voir section 2), le coût du terrain n'est pas compris dans le prix de revient taxable au titre de la livraison à soi-même.

3.3.2 Modalités particulières applicables aux logements locatifs sociaux

3.3.2.1 Les taxes d'urbanisme

Les taxes et participations d'urbanisme sont prises en compte dans le prix de revient taxable au titre de la livraison à soi-même dès lors qu'elles sont acquittées dans le cadre de la réalisation de la construction des logements sociaux locatifs.

S'agissant du versement pour dépassement du plafond légal de densité, même s'il a été acquitté dans un premier temps à la collectivité locale, il est admis de ne pas l'inclure dans l'assiette de la livraison à soi-même s'il a été remboursé à la Sem. La décision de la collectivité locale de restituer ledit versement doit intervenir, cependant, avant l'achèvement des logements (Instruction 8-A-1-97, n° 31).

Les autres taxes d'urbanisme sont également constitutives du prix de revient total sous réserve, naturellement, d'une éventuelle exonération dont pourrait bénéficier la Sem.

3.3.2.2 Les frais financiers

Le prix de revient imposable ne comprend plus les frais financiers engagés pour la construction (intérêts des pré-financements CDC notamment). Cette règle nouvelle résulte de l'instruction 3 A-5-10 du 22 septembre 2010. Elles s'appliquent quel que soit le traitement comptable retenu pour les intérêts.

3.3.2.3 Les frais de personnel et frais administratifs

Le prix de revient de l'immeuble doit comprendre les frais de personnel et les frais administratifs, c'est-à-dire, les coûts internes qu'engage le constructeur pour la réalisation de logements éligibles à la livraison à soi-même au taux réduit.

Ces coûts peuvent être calculés au moyen d'une comptabilité analytique ou toutes méthodes semblables.

S'agissant des frais de personnel, une évaluation réelle de leur montant doit être effectuée. Les calculs forfaitaires de conduite d'opération et de direction d'investissement ne peuvent donc pas être retenus pour déterminer le prix de revient (pourcentage appliqué au prix de revient de la construction).

Lorsqu'une personne est affectée de manière exclusive et permanente à des opérations de construction soumises à livraison à soi-même ou imposables (accession, aménagement, ...), le montant de sa rémunération doit être inclus dans le prix de revient des opérations. Dans ce cas, la rémunération est exonérée de la taxe sur les salaires (instruction 8-A-1-97, n° 39).

En revanche, les rémunérations des personnes qui n'interviennent pas exclusivement et de manière permanente sur des opérations soumises à la TVA restent imposables à la taxe sur les salaires.

Afin d'éviter une double imposition à la taxe sur les salaires et à la TVA du fait de l'inclusion du coût dans l'assiette de livraison à soi-même, l'instruction précitée admet de ne pas le soumettre à la TVA la part de rémunération supportant la taxe sur les salaires.

3.3.3 Taux de la TVA due au titre de la livraison à soi-même

Le taux applicable à la livraison à soi-même des logements sociaux est le taux réduit de 5,5 %. Il est applicable en Métropole mais également en Corse. Concernant les

Départements d'Outre-mer, ce taux est de 2,1 %.

Le taux réduit pourra être remis en question si les logements ne sont plus affectés à la location dans les conditions prévues à l'article L. 351-2 3° et 5° du Code de la construction et de l'habitation (article 284-2° du CGI). Il s'agit du conventionnement pour bénéficier de l'aide personnalisée au logement. Il en irait de même dans les Dom en cas de dépassement des plafonds.

3.4

Paiement de la TVA due au titre de la livraison à soi-même

Le fait générateur de la TVA due au titre de la livraison à soi-même est constitué par la livraison des immeubles. Celle-ci intervient lors de l'achèvement des logements. Dès que cet événement se produit, la Sem doit déposer une déclaration n° 940 au Centre des impôts du siège. La liquidation définitive de la TVA doit avoir lieu avant le 31 décembre de la seconde année suivant celle de l'achèvement.

3.4.1

Fait générateur et exigibilité

La TVA due au titre de la livraison à soi-même à soi-même est exigible à la date du fait générateur qui correspond à la date d'achèvement des logements.

L'achèvement d'une construction est défini par l'article 269-1 b du Code général des impôts. Un immeuble est considéré comme achevé à la date du dépôt de la déclaration d'achèvement prévue par le code de l'urbanisme (déclaration d'achèvement et de conformité des travaux).

3.4.2

Déclaration

Dans le mois du dépôt de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux, la Sem constructeur doit souscrire et envoyer une déclaration spéciale (formulaire n° 940) au Centre des impôts du siège social de la société (article 244 de l'annexe II du CGI).

Cette déclaration informe l'administration de l'achèvement de la construction et marque le point de départ du délai dans lequel le paiement de la TVA due au titre de la livraison à soi-même doit intervenir.

Cette déclaration n° 940 doit mentionner l'identité du

constructeur, l'immeuble ou la fraction d'immeuble concerné et l'événement qui a déclenché l'achèvement. Cependant, aucune indication relative au prix de revient de la construction n'est demandée. En effet, ce calcul n'interviendra qu'au moment de la liquidation de la TVA due au titre de la livraison à soi-même au taux réduit.

3.4.3

Liquidation de la TVA

3.4.3.1 Le redevable de la TVA due au titre de la livraison à soi-même

La liquidation de la TVA due au titre de la livraison à soi-même au taux réduit doit être effectuée par le constructeur (article 285 du CGI).

Dans le cadre d'un bail (bail à construction ou encore bail emphytéotique), le redevable de la TVA due au titre de la livraison à soi-même de la construction est le preneur, même si en fin de bail, la construction reviendra au propriétaire du terrain.

3.4.3.2 Délai de liquidation de la TVA due au titre de la livraison à soi-même

La TVA due au titre de la livraison à soi-même doit être acquittée avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'achèvement. Cette TVA doit être déclarée en tant que TVA collectée par la Sem constructeur sur sa déclaration de TVA (imprimé n° 3310 M CA 3) dans les conditions habituelles.

3.5

Déduction de la TVA due au titre de la livraison à soi-même

La taxe au taux réduit supportée par la Sem au titre de la livraison à soi-même n'est pas déductible par cette dernière, dès lors qu'elle a porté sur des logements qui seront loués en exonération de TVA (CGI art. 261-D).

Cependant, dans le cas de logements loués meublés avec prestations para-hôtelières (CGI art. 261-D-4° - logements étudiants, EHPAD, ...), l'application de la TVA aux loyers permet la déduction de la TVA acquittée au titre de la livraison à soi-même.

A decorative graphic on the left side of the page consisting of several colored squares. A large orange square is at the bottom left, with a smaller orange square to its right and a smaller teal square to its right. Above the orange square is a large pink square. To the right of the orange square is a smaller red square. Above the teal square is a small green square containing the number 4.

4

La construction de locaux d'activités en vue de la location

4

La construction de locaux d'activités en vue de la location

4.1

Livraison à soi-même

Les locaux d'activités construits par les Sem en vue d'être loués (locaux à usage professionnel, industriel ou commercial, ou utilisés par une administration) font obligatoirement l'objet d'une livraison à soi-même, dès lors qu'ils seront par hypothèse toujours à l'actif deux ans après leur achèvement (CGI art. 257-I-2-1°-a).

La livraison à soi-même est exigible quel que soit le régime de TVA des loyers (imposition ou exonération)¹².

L'assiette de la TVA est constituée par le prix de revient total des locaux (cf. 3.3.1. ci-dessus). Les règles particulières propres aux logements sociaux ne sont pas applicables. Le taux applicable est le taux normal.

La taxe doit être versée avant le 31 décembre de la seconde année qui suit celle de l'achèvement.

4.2

Déduction de la TVA

La TVA supportée sur les dépenses de construction des locaux est déductible au fur à mesure des paiements. En effet, la déduction de la TVA sur ces dépenses se justifie par la livraison à soi-même que devra effectuer la Sem.

Par ailleurs, la taxe due au titre de la livraison à soi-même, supportée in fine par la Sem, sera déductible ou non selon le régime de TVA des loyers :

- si les loyers sont imposables de plein droit ou sur option exercée par la Sem, la taxe supportée au titre de la livraison à soi-même est immédiatement déductible ; la livraison à soi-même constitue alors une simple écriture fiscale qui n'a aucun impact financier (collecte et déduction dans la même déclaration pour un montant identique) ; néanmoins, il convient d'effectuer cette livraison à soi-même au risque de l'application d'une amende de 5 % du montant de la TVA déductible (article 1788-A-4

du CGI) ; même si la livraison à soi-même est à effectuer avant le 31 décembre de la seconde année suivant l'achèvement, il convient que l'option soit exercée avant la mise en service de l'immeuble, afin d'éviter toute période de location non couverte par l'option qui ferait perdre une partie des droits à déduction ;

- si les loyers sont exonérés, la taxe due au titre de la livraison à soi-même n'est pas déductible ;
- si une partie seulement des loyers est exonérée, la déduction de la taxe due au titre de la livraison à soi-même est effectuée en proportion des locations imposables.

4.3

Cas des opérations mixtes

Le prix de revient des opérations comprenant à la fois des logements locatifs sociaux et des locaux d'activités doit être ventilé pour l'application des taux respectivement applicables à ces deux parties de l'immeuble.

4.3.1.1 Marché global (facture globale)

Les dépenses concernant l'ensemble d'un immeuble, constitué de locaux qui ne sont pas soumis au même régime au regard de la TVA, doivent faire l'objet d'une ventilation. En effet, pour de tels marchés, les entrepreneurs et fournisseurs facturent globalement. Il convient donc de rechercher la part des dépenses correspondant à chaque type de locaux. A ce titre, une clé de répartition physique telle que la surface¹³ doit être établie.

4.3.1.2 Marchés ou factures distinctes

Lorsqu'un marché de travaux ou une dépense peut être clairement affecté, du fait d'une facturation distincte, à chaque type de locaux selon le régime de TVA applicable, aucun éclatement de la facture n'est nécessaire.

Il s'agit, par exemple, dans un immeuble comprenant des logements sociaux locatifs et des commerces livrés bruts de béton, de l'installation de portes, de fenêtres, de sanitaires ou encore de chauffages individuels, qui ne concernent que les logements.

12. Jusqu'au 10 mars 2010, la livraison à soi-même n'était exigée que si la location était soumise à la TVA

13. La surface utile n'est pas selon nous un critère physique réel ; en pratique, la Shon ou la surface habitable sont les plus souvent utilisées

A decorative graphic on the left side of the page consisting of several colored squares. There is a large orange square, a smaller yellow square to its right, and a red square below the yellow one. To the right of the red square is a teal square. Further to the right, a green square contains the number 5. To the right of the green square is a large teal rectangle containing text.

5

Accession à la propriété et autres ventes de locaux neufs

5

Accession à la propriété et autres ventes de locaux neufs

Les Sem réalisent des constructions de logements ou de locaux d'activités en vue de la vente. Ces opérations, portant sur des immeubles neufs, relèvent de la TVA : dans la mesure où la vente intervient avant l'achèvement (vente en l'état futur d'achèvement) ou dans les cinq ans de l'achèvement, elle est soumise à la TVA selon les dispositions de l'article 257-I du Code général des impôts. La taxe grevant les dépenses est par conséquent déductible dans les conditions de droit commun.

Nous examinerons successivement les ventes d'immeubles puis les opérations de location accession.

5.1

La vente des immeubles

5.1.1

Opérations concernées

D'après l'article 257-I du Code général des impôts, la TVA est due sur les opérations suivantes :

- toutes les ventes réalisées par la Sem qui interviennent avant l'achèvement de l'immeuble, dans la mesure où l'immeuble est vendu en l'état futur d'achèvement (dans le cas où il s'agit d'un immeuble inachevé vendu en l'état, l'opération est assimilée à une vente de terrain à bâtir);
- toutes les ventes réalisées par la Sem qui interviennent dans le délai de cinq ans à compter de l'achèvement.

A contrario, sont exonérées de la TVA les ventes de biens achevés depuis plus de cinq ans. La Sem peut cependant imposer une telle vente sur option (CGI art. 260-5°-bis).

5.1.2

Assiette

L'assiette de la TVA due sur la vente est constituée par le prix, (ou exceptionnellement, en cas de fraude ou d'évasion fiscale, par la valeur vénale du bien si elle est supérieure - CGI art. 266-2-b). S'y ajoutent le cas échéant les charges augmentatives du prix.

5.1.3

Taux

Le taux applicable à la vente d'un immeuble soumis à la TVA immobilière est en principe le taux normal : 19,6 % en métropole, 8 % en Corse et 8,5 % dans les Départements d'Outre Mer. Toutefois, le taux réduit peut être appliqué à la vente lorsqu'elle porte sur des logements sociaux locaux ou en accession à la propriété.

5.1.3.1 Taux réduit applicable aux ventes de logements locatifs sociaux

Le taux réduit peut être appliqué aux ventes, réalisées au profit d'un bailleur social, de logements locatifs construits par la Sem, lorsqu'il s'agit de logements sociaux conventionnés (CGI art. 278-sexies). L'acquéreur doit financer l'acquisition par un prêt aidé (PLUS, PLA ou PLS) et les logements doivent être conventionnés pour le bénéfice de l'APL. Dans les DOM, ce régime s'applique aux logements LLS, LLTS et PLS.

5.1.3.2 Taux réduit applicable à l'accession sociale dans les zones ANRU

L'article 278 sexies-6 du Code général des impôts prévoit que l'application du taux de TVA réduit aux opérations de ventes et de livraison à soi-même d'immeubles à usage de résidence principale, destinés à des personnes physiques dont les ressources ne dépassent pas de plus de 30 % les plafonds de ressources prévus à l'article L.441-1 du CCH et situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine ou entièrement situés à une distance de moins de 500 mètres de la limite de ces quartiers.

Il est nécessaire pour que l'opération soit soumise au taux réduit que le bâti soit situé à l'intérieur des quartiers faisant l'objet d'une convention ANRU, c'est-à-dire dans les limites du périmètre des ZUS et/ou des « quartiers ayant obtenu des dérogations au titre l'article 6 de la loi du 1er août 2003 » concernés (tels que définis dans la convention ou dans l'annexe à celle-ci) ou entièrement situé à moins de 500 mètres de ces limites (lorsque ces dernières sont constituées par des voies existantes, il convient de prendre en compte le côté de la voie jouxtant la ZUS comme point de départ des 500 mètres).

Dans le cas de ventes d'appartements d'immeubles collectifs, la situation de certaines parties communes hors, pour partie ou entièrement, de ce périmètre (aire de stationnement, espaces verts) n'est pas de nature à remettre en cause l'éligibilité du logement au dispositif. Il en va de même des dépendances bâties (emplacement de parkings en sous-sol, garages, boxes) situées hors de ce même périmètre étant toutefois précisé que ces dernières sont alors non éligibles au taux réduit. Ces mêmes dépendances bâties sont en revanche éligibles au taux réduit si leur vente ou leur construction sont concomitantes à la vente ou à la construction du logement éligible et si elles sont entièrement situées dans ce périmètre.

Seuls les immeubles acquis à usage de résidence principale par des personnes physiques dont les ressources ne dépassent pas de plus de 30 % les plafonds de ressources prévus à l'article L 441-1 du CCH sont éligibles au taux réduit.

Les ressources des personnes physiques ne doivent pas excéder 130 % du plafond servant de référence à la délivrance du prêt locatif à usage social prévu à l'article L.441-1 du CCH.

Le montant total des ressources à prendre en compte à la date de l'acte de vente est égal à la somme des revenus qu'aurait à prendre en considération, pour la conclusion du bail, un bailleur ayant bénéficié d'un prêt locatif à usage social sollicité pour une telle construction.

Pour bénéficier du taux réduit, l'acquéreur doit attester dans l'acte de vente que le logement est acquis pour un usage de résidence principale.

Sont concernées les mutations à titre onéreux d'immeubles bâtis neufs, qu'ils soient cédés en état futur d'achèvement ou après complet achèvement dès lors qu'elles sont placées dans le champ de la TVA.

5.1.4 Fait générateur

Si la vente est réalisée après l'achèvement des constructions, la taxe est due dès la signature de l'acte de vente (CGI art. 269-1-c et 2-a).

En cas de vente en état futur d'achèvement, la taxe est due, de plein droit, au fur et à mesure des encaissements¹⁴.

5.1.5 Déductions

Au delà des règles générales de déduction que nous rappellerons au préalable, il convient d'étudier les régularisations de la TVA déduite susceptibles de survenir en cas de difficultés de vente.

5.1.5.1 Cas général

Les taxes supportées sur les dépenses sont en principe déductibles dans les conditions de droit commun : la vente étant imposée à la TVA, l'ensemble des dépenses engagées pour réaliser l'immeuble (travaux, prestations de services, honoraires, ...) ouvre droit à déduction.

Dans la mesure où l'activité de vente de locaux neufs a un caractère de permanence, qu'elle est par nature différente des autres activités de la SEM et qu'elle mobilise des moyens humains ou matériels spécifiques, elle remplit les conditions de constitution d'un secteur distinct (CGI ann. II art. 209-I).

La condition liée à l'affectation de moyens spécifiques implique une réelle structuration de la société et l'existence d'un service dédié à cette activité (ex. : équipe de commerciaux dédiés exclusivement à l'activité d'accession). En général, cela suppose que l'activité est exercée de façon continue et non occasionnelle.

Au commencement, la SEM doit déclarer l'existence de cette activité au Centre des impôts, et suivre distinctement les recettes et les dépenses afférentes à cette activité, soit dans la comptabilité générale, soit dans une comptabilité ou des documents extra comptables annexes. Ce secteur regroupe l'ensemble des opérations d'accession et les dépenses de structure communes aux opérations d'accession.

5.1.5.2 Conséquences d'un défaut de vente dans les deux ans

Lorsque les biens ne sont pas revendus dans le délai de deux ans à compter de leur achèvement, ils entrent dans le champ de la taxation obligatoire d'une livraison à soi-même prévue par l'article 257-I-3-1°-a du Code général des impôts.

Il convient à ce stade de distinguer entre différentes hypothèses.

¹⁴. Il n'est plus nécessaire, comme avant la réforme, de demander pour cela une autorisation à l'administration

5.1.5.2.1 Cas des logements

5.1.5.2.1.1 Les logements ne sont pas donnés en location et restent destinés à la vente :

La taxe due au titre de la livraison à soi-même est déductible, compte tenu du maintien des logements à la vente et du fait que le délai de cinq ans d'application de la TVA n'est pas encore écoulé.

En cas de revente ultérieure en TVA (dans les cinq ans), la déduction de la TVA sur la livraison à soi-même est validée. En revanche, au terme des cinq ans, il y aura lieu de reverser la taxe initialement déduite.

5.1.5.2.1.2 Les logements sont donnés en location et restent destinés à la vente :

La taxe due au titre de la livraison à soi-même reste là également déductible. Toutefois, si la location se poursuit depuis un an au 1^{er} janvier de la quatrième année suivant celle de l'achèvement, 1/20^e de la TVA payée au titre de la livraison à soi-même doit être reversé par année de location.

En cas de revente ultérieure en TVA, les droits à déduction résiduels sont validés (part non reversée de la TVA déduite). En revanche, en cas de revente ultérieure sans TVA (au delà de cinq ans), il conviendra de reverser le solde de la taxe initialement déduite non encore reversée.

5.1.5.2.2 Cas des locaux d'activités

> Locaux d'activité loués en TVA

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, aucun reversement de TVA par vingtième n'est exigé.

> Locaux d'activité loués en exonération de TVA

Si les locaux sont loués sans TVA, les règles applicables sont les mêmes que pour les logements (cf. ci-dessus).

5.1.5.3 Vente de locaux d'activités immobilisés

L'hypothèse visée est celle d'une Sem qui a construit des locaux d'activités en vue de la location et qui est amenée à les céder avant l'expiration du délai de cinq ans. La vente, bien que portant sur une immobilisation, est soumise de plein droit à la TVA.

Si la location du bien était assujettie à la TVA, de plein droit ou sur option, la taxe grevant le bien (taxe acquittée au titre de la livraison à soi-même) avait en principe été déduite à l'origine. Cette déduction n'est pas remise en cause dans la mesure où la vente est imposée sur le prix de vente total.

Si en revanche, la location n'était pas soumise à la TVA, l'imposition de la revente permet une récupération partielle de la TVA supportée à l'origine (CGI ann. II art. 207-III). Cette déduction est égale au montant de la taxe initialement supportée (non déduite) diminuée d'un vingtième par année ou fraction d'année civile écoulée depuis l'achèvement du bien.

5.2 Location accession

Les opérations de location accession consistent en une première phase pendant laquelle le locataire accédant est locataire du bien. Il peut dans un certain délai exercer une option pour devenir propriétaire du bien. Nous décrivons ici le régime fiscal spécifique accordé aux opérations financées par le Prêt Social Location Accession, réglementées par les articles R 331-76-5-1 et suivants.

Ce régime a été profondément modifié à l'occasion de la réforme de la fiscalité immobilière. Le nouveau régime ne s'applique cependant qu'aux opérations dont l'agrément préalable a été obtenu à compter du 11 mars 2010. L'ancien régime continuera donc à s'appliquer pendant une période relativement longue. Nous évoquerons donc les deux régimes.

5.2.1 Opérations agréées avant le 11 mars 2010

5.2.1.1 Livraison à soi-même du logement

Le logement est éligible à la livraison à soi-même au taux réduit (CGI art 257-7° et 278-sexies). La Sem peut donc déduire l'intégralité de la taxe, facturée en principe au taux normal, sur les travaux de construction et autres dépenses. La déduction est effectuée dans le cadre d'un secteur distinct qu'il convient de déclarer à l'administration fiscale, dès l'obtention de l'agrément prévu par la réglementation propre à ces opérations.

Le logement doit faire l'objet, lors de son achèvement, d'une livraison à soi-même au taux réduit. L'assiette de cette livraison est définie comme en matière de loge-

ments locatifs sociaux (instruction fiscale 8 A-3-07 du 10 octobre 2007). Il convient donc de se reporter au § 2.3.1 ci-dessus.

5.2.1.2 Levée de l'option

Lorsque la levée de l'option intervient dans les cinq ans de l'achèvement, elle constitue une mutation qui devrait entrer dans le champ d'application de la TVA immobilière. L'article 261-5-2° du Code général des impôts exonère de TVA l'acquisition résultant d'une levée de l'option exercée dans les cinq ans de l'achèvement. L'accédant bénéficie ainsi indirectement du taux réduit puisque le prix de levée de l'option est fixé en fonction du prix de revient pour la Sem, lui-même ramené en TTC au taux réduit par l'effet de la livraison à soi-même effectuée initialement.

5.2.2

Opérations agréées à compter du 11 mars 2010

5.2.2.1 Livraison à soi-même du logement

Le logement est éligible à la livraison à soi-même au taux réduit (CGI art 257-I-3-1°-a et 278-sexies-I-4). Ce dispositif permet à la Sem de déduire l'intégralité des taxes, facturées en principe au taux normal, sur les travaux de construction et autres dépenses et ainsi de supporter une charge définitive de TVA au taux de 5,5%, dans le cas où l'option ne serait pas levée.

La déduction est effectuée dans le cadre d'un secteur distinct qu'il convient de déclarer à l'administration fiscale, dès l'obtention de l'agrément prévu par la réglementation propre à ces opérations (CGI Annexe II art 209-I-1°). Il est désormais possible de déduire la TVA ayant grevé les dépenses liées à la réalisation du logement sans devoir attendre l'agrément octroyé par le représentant de l'Etat dans le département (instruction 3 A-5-10 du 23 septembre 2010 n°17).

La taxe sur la livraison à soi-même est exigible lors de l'achèvement du logement. Toutefois, la Sem dispose d'un délai courant jusqu'à la fin de la deuxième année suivant l'achèvement pour déclarer et collecter la TVA due au titre de la livraison à soi-même.

La base d'imposition de la livraison à soi-même correspond au prix de revient total du logement hors TVA, y compris le coût du terrain ou sa valeur d'apport.

Le fait que la cession soit, de plein droit, imposable à la TVA au cas où elle intervient dans les 5 ans suivant l'achèvement du logement, permet à la Sem de déduire im-

médiatement la taxe ayant grevé la livraison à soi-même (cf. supra n°5.2.2).

L'administration admet d'ailleurs que le bailleur ne procède pas à la liquidation de la livraison à soi-même lorsque l'option d'achat est exercée par l'accédant avant le 31 décembre de la deuxième année suivant l'achèvement du logement (instruction 3 A-5-10 du 23 septembre 2010 n°29).

A titre d'exemple, un contrat de location accession est conclu entre une Sem et un accédant à la propriété le 1^{er} juin N. Lors de l'achèvement du logement la Sem va pouvoir déduire la taxe ayant grevé les dépenses de construction compte tenu du fait que la cession du logement sera imposable de plein droit si l'option est levée dans les cinq ans suivant l'achèvement.

Deux hypothèses peuvent ensuite se présenter :

■ La levée de l'option a lieu le 15 septembre N+3

Dans cette hypothèse, la Sem devra procéder à une livraison à soi-même au 31 décembre N+2. La TVA ayant grevé la livraison à soi-même sera immédiatement déductible. Cette opération sera donc financièrement neutre pour la Sem.

Lors de la levée d'option le 15 septembre N+3, le transfert de propriété sera soumis à la TVA au taux réduit.

■ La levée de l'option a lieu le 15 septembre N+1

Dans ce cas, le transfert de propriété intervient avant le terme de la deuxième année suivant l'achèvement du logement. La Sem n'aura donc pas à procéder à une livraison à soi-même.

L'imposition de la cession à la TVA viendra valider les déductions de taxe relatives aux dépenses de construction du logement, pratiquées lors de l'achèvement.

5.2.2.2 Levée de l'option

A la date de la levée d'option par l'accédant, la vente de l'immeuble est parfaite et le transfert de propriété s'effectue.

Le transfert de propriété du logement à l'accédant est soumis à la TVA lorsqu'il intervient dans les 5 ans de l'achèvement de la construction. Il peut être soumis à la taxe, sur option du bailleur, lorsqu'il intervient ultérieurement. Dans ces deux cas, le transfert de propriété bénéficiera du taux réduit (CGI art 278-sexies-I-4).

L'assiette de la TVA est constituée par le prix de cession hors taxe du logement augmenté des charges qui s'y ajoutent (CGI art 266-2-b). La taxe est exigible au moment de la livraison (CGI art 269-1-a).

Les droits d'enregistrement sont dus par l'accédant au taux réduit (0,715 %) dès lors que la cession intervient dans les 5 ans de l'achèvement et qu'elle est, de ce fait, soumise à la TVA, et au taux normal (5,09 %) lorsque la cession intervient au-delà des 5 ans de l'achèvement de la construction quand bien même elle serait alors soumise à la TVA par option du bailleur.

5.2.2.3 Régularisation de TVA

L'immeuble va être comptabilisé par la Sem dans ses stocks dès lors qu'il a vocation à être cédé à court terme au titulaire du contrat. Toutefois, lorsqu'il n'a pas été cédé à l'accédant au 1^{er} janvier de la quatrième année suivant l'achèvement du logement et qu'il continue de ce fait à être loué, le logement est alors assimilé à un bien immobilisé et devra faire l'objet de régularisations de la TVA déduite au titre de la livraison à soi-même (CGI Annexe II art 207-IV-3).

Ainsi, la taxe due au titre de la livraison à soi-même initialement déduite va faire l'objet de régularisations annuelles égales à 1/20^{ème} de son montant durant vingt années à partir de N+4. En pratique le premier reversement à ce titre devra être effectué avant le 25 avril de la cinquième année suivant l'achèvement de la construction (BOI 3 A-5-10 du 23 septembre 2010 n°30).

D'autre part, lorsque le logement vient à être cédé à partir de la quatrième suivant l'achèvement, le Sem sera susceptible de procéder à une régularisation totale (CGI Annexe II art 207-III-2) :

- si la cession du logement à l'accédant est soumise à la TVA de plein droit ou sur option, aucune régularisation complémentaire n'aura à être effectuée puisque l'opération de cession sera soumise à la TVA ;
- si la cession du logement à l'accédant n'est pas soumise à la TVA (au delà de cinq ans à défaut d'option), un reversement complémentaire devra être effectué en proportion du nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation débutée en N+4.

5.2.2.4 Indemnité de résiliation du contrat ou de non-levée de l'option

Lorsque le contrat de location accession est résilié pour inexécution par l'accédant de ses obligations ou lorsque le transfert de propriété n'a pas lieu au terme convenu du fait de l'accédant, le vendeur peut obtenir le versement d'une indemnité.

En matière de TVA, une somme, quelle que soit sa dénomination (indemnité, subvention, etc.) n'est soumise à la taxe que dans la mesure où elle constitue la contrepartie

d'une livraison de bien ou d'une prestation de services réalisées à titre onéreux au profit de la partie versante. A cet égard, l'indemnité versée par l'accédant ayant pour but de réparer un préjudice causé par la non-exécution de ses obligations ou lorsque le transfert de propriété n'a pas eu lieu au terme convenu du fait de ce dernier, n'a pas à être soumise à la TVA (BOI 3 A-5-10 du 23 septembre 2010 n°33).



6

La vente d'immeubles anciens

6

La vente d'immeubles anciens¹⁵

Sont examinés ici les régimes d'imposition des logements et autres locaux construits par les Sem, lorsque la cession intervient au delà des cinq ans. Il s'agit pour l'essentiel des cessions de logements aux locataires et des cessions d'autres locaux.

6.1

Vente des logements locatifs

6.1.1

Principe d'imposition

Les Sem ont la possibilité de vendre les logements locatifs conventionnés à leurs locataires ou à d'autres acquéreurs, dans les conditions définies aux articles L 443-7 et suivants du Code de la construction et de l'habitation (pour plus de précisions sur ce point, voir cahier 5, § 2.7.1).

Sauf dérogation du Préfet, la vente doit porter sur des logements achevés depuis plus de dix ans. Elle échappe donc à la TVA immobilière puisque l'immeuble est par hypothèse et sauf exception achevé depuis plus de cinq ans (CGI art. 257-7°).

Corrélativement, la vente entre dans le champ des droits d'enregistrement. Elle est imposable au taux de 5,09 % (5 % + 2,50 % du montant du droit départemental). Les droits sont en principe à la charge de l'acquéreur.

6.1.2

Exonération

Le Code général des impôts donne aux conseils généraux la possibilité d'exonérer les ventes réalisées dans le cadre des dispositions relatives à la vente des logements sociaux (CGI art. 1594-G). Cette exonération n'est donc susceptible de viser que :

- les logements conventionnés appartenant à la Sem,
- des logements qu'elle a elle-même acquis auprès d'un organisme d'HLM,

- dans les Départements d'Outre-mer, les logements sociaux construits, acquis ou améliorés avec les prêts aidés par l'Etat (CCH art. L 443-15-2).

L'exonération adoptée par le Conseil Général s'applique à la part départementale et à la part communale des droits d'enregistrement.

6.2

Autres ventes de biens

Les ventes de biens autres que les logements conventionnés sont en principe soumises aux droits d'enregistrement à la charge de l'acquéreur.

6.2.1

Locaux d'activités dont la location est exonérée de TVA

La vente de locaux d'activités dont la location était exonérée de TVA est soumise aux droits d'enregistrement, dans la mesure où ces locaux sont achevés depuis plus de cinq ans. Les droits d'enregistrement sont dus au taux de 5,09 % par l'acquéreur (sauf si ce dernier prenait un engagement de construire ou de revendre).

6.2.2

Locaux d'activités dont la location est imposable à la TVA

La vente de locaux dont la location était assujettie à la TVA (par option exercée par la Sem ou de plein droit), est également soumise aux droits d'enregistrement, dans les mêmes conditions que celles examinées ci-dessus (6.2.1).

La cession a en outre des conséquences en matière de TVA. En effet, dans la mesure où elle est exonérée de cette taxe, la déduction initialement effectuée est en principe remise en cause. La Sem doit reverser la taxe déduite à l'origine, diminuée d'un vingtième¹⁶ de son montant par

15. Pour les aspects juridiques et les aspects fiscaux en matière d'impôt sur les sociétés, voir cahier 5 § 2.7.

16. Un dixième pour les immeubles achevés avant le 1^{er} janvier 1996

année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis l'achèvement du bien.

Toutefois, les textes nouvellement applicables permettent au vendeur d'un immeuble ancien d'opter pour l'application de la TVA à la vente (CGI art. 260-5°-bis).

Dans ces conditions, les conséquences de la vente peuvent être les suivantes :

- **vente à un investisseur assujetti à la TVA** : dispense de régularisation de TVA (CGI art. 257-bis - décision de rescrit du 12 décembre 2006 n°2006/34 TCA) ;
- **vente au locataire** :
 - **en principe** : exonération si la vente intervient dans le délai de régularisation (20 ans), avec possibilité de faire supporter le montant de la régularisation à l'acquéreur, qui peut alors déduire ce montant de TVA à condition que son activité soit taxable et que le bien constitue pour lui une immobilisation (CGI ann. II art. 207-III-3) ; les droits d'enregistrement dus par l'acquéreur sont alors assis également sur le complément de prix ;
 - **exception** : possibilité nouvelle d'option pour l'assujettissement à la TVA de la vente (CGI art 260-5°) ; les avantages sont que la TVA est neutre pour l'acquéreur s'il est assujetti à la TVA ; la taxation permet d'éviter le calcul et le reversement des régularisations ainsi que le surcoût des droits d'enregistrement à la charge de l'acquéreur.



nouvelle
adresse



epl

Fédération des Epl

95, rue d'Amsterdam 75008 Paris

Tél. : 01 53 32 22 00

Fax : 01 53 32 22 22

(numéros et mails inchangés)