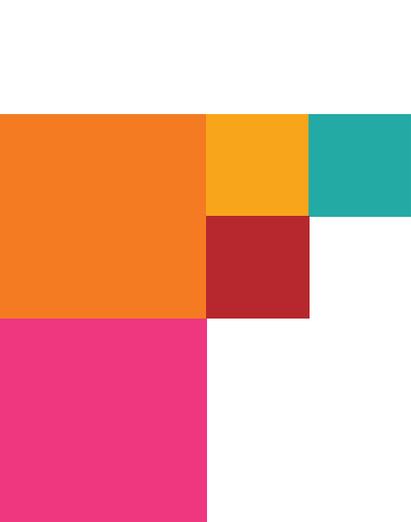


Acquisition d'immeubles bâtis

Acquisition-amélioration
Réhabilitation
Entretien et réparation des logements
(TVA et droits d'enregistrement)

LES CAHIERS FISCAUX



LES CAHIERS FISCAUX

Sommaire

1. L'acquisition de l'immeuble bâti	4	2. Les travaux d'amélioration, de réparation et d'entretien	12
1.1 Acquisitions d'immeubles neufs	5	2.1 Les travaux sur les logements et sur les immeubles mixtes	13
1.1.1 Le régime de TVA	5	2.1.1 Régime de la facturation directe au taux réduit	13
1.1.2 Taxe de publicité foncière	7	2.1.2 Régime de la livraison à soi-même	17
1.2 Acquisitions d'immeubles anciens	7	2.2 Les travaux sur les locaux d'activités	19
1.2.1 Le régime des droits d'enregistrement	7	2.2.1 Travaux immobilisés	19
1.2.2 Le régime de TVA	8	2.2.2 Travaux constituant des charges	20
1.2.3 Les régimes de faveur accordés aux vendeurs	11		



1

L'acquisition de l'immeuble bâti

1

L'acquisition de l'immeuble bâti

Dans le cadre de leurs compétences, les Sem peuvent acquérir des logements et des locaux d'activités pour les mettre en location. Ces acquisitions peuvent relever de la TVA immobilière et/ou des droits d'enregistrement selon différents critères (ancienneté de l'immeuble, statut du vendeur, options ou engagements, ...).

Le régime décrit dans cette partie s'applique à toutes les acquisitions, qu'elles soient ou non suivies de travaux et quel que soit leur mode de financement. Il peut donc s'agir :

- d'acquisition de logements neufs ou en état futur d'achèvement auprès d'un promoteur ;
- d'acquisition non suivie de travaux (ex : PLA-I sans travaux ou acquisition d'un immeuble par un financement libre, non suivie de travaux) ;
- d'acquisition suivie de travaux (ex : PLUS et PLA-I acquisition-amélioration).

Seul le régime de l'acquisition proprement dit est abordé ici. Pour ce qui concerne le régime de TVA des travaux, il convient de se reporter à la partie 2 ci-après.

1.1

Acquisitions d'immeubles neufs

Lorsque l'immeuble est acquis en état futur d'achèvement ou dans les cinq ans de l'achèvement, la mutation supporte la TVA, calculée sur le prix total (1.1.1). Elle est également en principe soumise à la taxe de publicité foncière réduite à 0,715 % (1.1.2).

1.1.1

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 d'immeubles bâtis, 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. Sur ce point, il convient de se reporter aux commentaires du cahier 1 (§ 1.2.1). Notons que par exception, la vente d'un immeuble neuf par un non assujetti (particulier), qui l'a lui-même acquis en état futur d'achèvement, est assujettie à la TVA (CGI art. 257-I-3-2°-a).

Il convient ensuite de vérifier que la qualification d'immeuble neuf au sens fiscal est bien remplie (1.1.1.1). Nous examinerons enfin le régime d'imposition (assiette, taux, redevable 1.1.1.2).

1.1.1.1 Notion d'immeuble neuf

En vertu de l'article 257-I-2-2° du Code général des impôts, la TVA est applicable à l'acquisition lorsque cette mutation intervient :

- avant l'achèvement de l'immeuble (vente d'immeubles en cours de construction : vente à terme, vente en l'état futur d'achèvement),
- dans les cinq ans de l'achèvement de l'immeuble.

Un immeuble est également considéré comme neuf s'il a fait l'objet de travaux assimilés au sens fiscal, tels que définis par l'article 257-I-2-1° du Code général des impôts.

Cet article prévoit que constituent des travaux assimilés 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 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).

Ainsi, un immeuble qui a été remis à neuf au sens de ces critères et qui est cédé dans les cinq ans de l'achèvement de ces travaux est considéré comme neuf du point de vue de la TVA. La vente sera donc assujettie si elle est faite par un assujetti.

1.1.1.2 Assiette de la TVA

L'assiette de la TVA est définie par l'article 266-2-b du Code général des impôts. La taxe due au titre de la mutation d'un immeuble bâti est ainsi assise :

- soit sur le prix de cession auquel il faut ajouter les charges augmentatives du prix (charges incombant normalement au vendeur),
- soit sur la valeur vénale du bien si elle est supérieure au prix de cession.

Lorsque 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). De plus, cette procédure est limitée aux situations dans lesquelles la minoration du prix constitue un cas de fraude ou d'évasion fiscale (cf. instruction fiscale 8-A-3-04 du 7 juin 2004). Elle est donc actuellement d'application très exceptionnelle.

Les ventes d'immeubles neufs ne sont pas concernées par l'imposition à la TVA sur la marge.

1.1.1.3 Taux de la TVA

En principe, le taux applicable est le taux normal soit 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).

Toutefois, le taux réduit peut être appliqué lorsque l'acquisition concerne des logements sociaux neufs (article 278-sexies-I-3° du CGI).

Le Code général des impôts vise les acquisitions de logements :

- en état futur d'achèvement ou achevés, dès lors que ces derniers sont toujours dans le champ d'application de la TVA (voir 1.1.1 de la présente sous-section),
- conventionnés en application de l'article L 351-2 3° et 5° du Code de la construction et de l'habitation (convention APL), cette condition n'étant pas exigée dans les départements d'outre mer ;
- et financés par un prêt locatif social, un PLUS, un PLA-I (prêts de l'article R. 331-1 du Code de la construction et de la construction), un LLS ou un LLTS dans les départements d'outre mer (CGI art. 296-ter et CCH art. 372-1 et s.).

La doctrine administrative ajoute que l'application du taux réduit est subordonnée à la production par le vendeur d'une attestation notariée ou d'une copie de l'acte d'acquisition précisant que le logement acquis a été financé par un prêt locatif social et que l'acquéreur prend l'engagement de louer ce logement dans les conditions définies par l'article L 351-2 3° et 5° du code de la construction et de l'habitation.

Lorsque l'acquisition remplit les conditions pour bénéficier du taux réduit, la Sem acquiert du promoteur l'immeuble au taux réduit de TVA. Il n'y a pas lieu d'effectuer une livraison à soi-même de ces logements.

1.1.1.4 Fait générateur et exigibilité de la TVA

Rappelons que le fait générateur est l'événement qui donne naissance à la créance fiscale du Trésor et que l'exigibilité est l'événement qui permet au Trésor de réclamer le paiement de la taxe.

La TVA est exigible à la date du fait générateur (article 269-2-a du CGI), c'est-à-dire à la date de l'acte qui constate l'opération, ou, à défaut, au moment du transfert de propriété (article 269-1-c du CGI).

Dans le cas, d'une vente en l'état futur d'achèvement la TVA est perçue par le vendeur de plein droit au fur et à mesure de l'encaissement des appels de fonds.

1.1.1.5 Redevable de la TVA

D'une manière générale, en matière de TVA, le redevable, c'est-à-dire la personne qui collecte la TVA et doit la reverser au trésor sur sa propre déclaration de chiffre d'affaires est toujours le fournisseur du bien ou du service. Ce principe s'applique aux ventes d'immeubles neufs et c'est donc bien le vendeur qui est redevable de la TVA.

1.1.2

Taxe de publicité foncière

Lorsqu'elles donnent lieu au paiement de la TVA en vertu de l'article 257 du Code général des impôts, les acquisitions d'immeubles bâtis sont soumises à la taxe de publicité foncière au taux de 0,715 % (article 1594 F quinquies A).

Lorsque les biens acquis par la Sem sont des logements locatifs sociaux, l'acquisition est dispensée de la taxe de publicité foncière (CGI art. 1049). Ce point a été confirmé par le Ministère des Finances (lettre à la Fédération des EPL du 23 mars 2009 et décision de rescrit n° 2009/26 du 14 avril 2009).

1.2

Acquisitions d'immeubles anciens

Les acquisitions d'immeubles bâtis anciens sont en principe soumises aux droits d'enregistrement au taux de 5,09 %, à la charge de la Sem. Ces mutations échappent à la TVA, sauf si le vendeur, assujéti à la TVA, opte pour l'assujettissement à la TVA. Cette option n'empêche pas l'application des droits d'enregistrement.

Nous examinerons le régime des droits d'enregistrement puis celui de la TVA.

1.2.1

Le régime des droits d'enregistrement

1.2.1.1 La notion d'immeuble ancien

Les immeubles qualifiés fiscalement d'immeubles anciens sont les immeubles qui sont achevés depuis plus de cinq ans au moment de la vente. Ces acquisitions entrent dans le champ des droits d'enregistrement.

Toutefois, si l'immeuble acquis a fait avant sa vente l'objet de travaux assimilés fiscalement à des travaux de construction, eux-mêmes achevés depuis moins de cinq

ans au moment de la vente, cet immeuble sera considéré comme neuf (cf. 1.1.1.1 ci-dessus).

1.2.1.1.1 Les exonérations et régimes de faveur

Les acquisitions réalisées dans le cadre des opérations d'aménagement bénéficient d'exonérations spécifiques : acquisitions dans le cadre d'une convention publique d'aménagement ou d'une concession de service public, acquisitions par voie d'expropriation, acquisitions dans le cadre d'opérations de rénovation urbaine, acquisitions dans le cadre de la résorption de l'habitat insalubre, acquisitions par exercice du droit de préemption. Ces régimes sont traités dans le guide consacré aux opérations d'aménagement, auquel il convient de se reporter.

Sont présentés ici les autres régimes de faveur.

■ Acquisitions d'immeubles à remettre à neuf au sens fiscal

Si l'immeuble est achevé depuis plus de cinq ans et si la Sem a l'intention de réaliser après l'acquisition des travaux très importants assimilables fiscalement à des travaux neufs, la Sem peut prendre dans l'acte l'engagement de réaliser ces travaux dans les quatre ans de l'achèvement (CGI art. 1594-0-G-A). L'acquisition ne supporte alors que le droit fixe de 125 euros (voir cahier 1).

■ Acquisitions auprès de collectivités locales

En vertu de l'article 1050 du Code général des impôts, les acquisitions d'immeubles bâtis par des Sem auprès des collectivités locales ne supportent qu'une taxe de publicité foncière au taux de 0,715 %, lorsque le transfert de propriété est effectué à titre gratuit.

■ Acquisitions de lots de copropriétés en difficulté

Les acquisitions par des sociétés d'économie mixte en vue de leur revente de lots de copropriété faisant l'objet d'un plan de sauvegarde, en application de l'article L 615-1 du Code de la construction et de l'habitation, ne sont soumises qu'à la taxe de publicité foncière de 0,715 % (article 1594 F quinquies L du CGI).

■ Acquisitions auprès d'autres bailleurs sociaux (Sem ou organismes d'HLM)

En principe, les acquisitions d'immeubles anciens réalisées par les Sem auprès d'autres bailleurs sociaux (SEM ou organisme d'HLM) ne bénéficient pas d'un régime particulier lié au statut de l'acquéreur ou du vendeur. La mutation est donc soumise au droit de 5,09 %. Cependant, on notera que lorsqu'elle porte sur des logements sociaux conventionnés et qu'elle est réalisée dans le cadre des dis-

positions du Code de la Construction et de l'Habitation relatives aux ventes de tels logements (art. L 443-7 et suivants), la vente peut être exonérée des droits d'enregistrement si le Conseil Général a adopté une délibération en ce sens (CGI art 1594-G).

1.2.1.2 Les conditions d'imposition

■ Assiette des droits d'enregistrement

Lorsque l'acquisition ne bénéficie pas d'un des régimes de faveur examinés ci-dessus, elle est imposable dans les conditions de droit commun. L'assiette des droits d'enregistrement est donc constituée par le prix de cession indiqué dans l'acte ou la valeur vénale si elle est supérieure (article 683-1 du CGI et L. 17 du Livre des procédures fiscales).

A ce prix, doivent être ajoutées toutes les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, et les charges augmentatives du prix. Ces dernières visent toutes les obligations supplémentaires mises à la charge de l'acquéreur qui incombent normalement au vendeur. Il s'agit des avantages indirects que l'acquéreur procure au cédant, soit en payant des dettes pour lui, soit autrement comme notamment reprendre des obligations qui incombent normalement au cédant.

S'agissant des frais d'acte (impôt de mutation, droit de timbre, émoluments et honoraires de négociation du notaire, coût de l'expédition, etc.), ils ne constituent pas des charges augmentatives dès lors qu'ils incombent en principe, en vertu de l'article 1593 du Code civil, à l'acquéreur. Dans tous les cas, l'acte doit préciser la nature et le bénéficiaire de sommes mises expressément à la charge du débiteur. A défaut, l'administration pourrait procéder à la perception de droits d'enregistrement sur ces sommes et honoraires (DB 7 C-1223, n° 23).

Les commissions versées par l'acquéreur au mandataire, dans le cadre d'un mandat de recherche d'un immeuble bâti sur l'initiative du cédant ou de l'acquéreur, ne semblent pas constituer une charge augmentative du prix de cession. A l'inverse, l'engagement de l'acquéreur d'acquitter des dettes antérieures à l'acquisition (taxe foncière par exemple) est constitutif d'une charge augmentative.

■ Taux

Le taux applicable aux acquisitions d'immeubles bâtis est fixé à 5,09006 %. Il se décompose comme suit :

- un droit départemental de 3,80 % (pouvant être réduit par délibération),

- une taxe de 1,20 %, perçue au profit des communes de plus de 5.000 habitants ou au profit d'un fonds départemental de péréquation pour les autres communes (pouvant être réduit par délibération),
- les frais d'assiette et de recouvrement de 2,37 % se calculant uniquement sur le droit départemental.

Ce taux s'applique sans condition particulière à toutes les acquisitions d'immeubles (immeuble à usage d'habitation, immeuble à usage commercial ou professionnel, etc.).

■ Redevable

Le coût des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière est supporté en principe par l'acquéreur sauf clause contraire dans l'acte d'acquisition (article 1712 du CGI). Néanmoins, les parties contractantes restent solidaires du paiement de ces droits (article 1705-5° du CGI).

■ Obligations déclaratives

L'acquisition d'un immeuble bâti fait l'objet d'une formalité dite « formalité fusionnée » au bureau des hypothèques du lieu de situation de l'immeuble, dans un délai de deux mois de la date de l'acte d'acquisition. En général, le notaire est mandaté pour effectuer cette formalité.

Notons, enfin, que le paiement de l'imposition est effectué préalablement à l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement et de publicité.

1.2.2 Le régime de TVA

1.2.2.1 Principes

Les acquisitions d'immeubles anciens échappent généralement à la TVA. Toutefois, elles peuvent dans certains cas être imposées. La Sem supportera alors la TVA sur l'acquisition. Le régime de TVA dépend de la qualité du vendeur et d'une option éventuelle par celui-ci.

Si le vendeur n'est pas assujéti à la TVA ou n'agit pas en tant qu'assujéti lorsqu'il cède l'immeuble, la mutation se trouve en dehors du champ de la TVA (ex. : vente par un particulier).

Si le vendeur est assujéti, la vente d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans est bien dans le champ de la taxe, en tant que cession de bien à titre onéreux (CGI art. 256-I), mais elle est en principe exonérée de la TVA (CGI art. 261-5-2°). Toutefois, le vendeur peut opter pour l'assujétissement de la vente à la TVA (CGI art. 260-5° bis).

L'article 201 quater de l'annexe II au Code général des impôts prévoit que l'option s'exerce distinctement par immeuble ou fraction d'immeuble. Il doit être fait mention de cette option dans l'acte constatant la mutation.

L'intérêt de l'option pour le vendeur est de pouvoir déduire la TVA qui a grevé les dépenses de l'immeuble (acquisition, travaux, ...), ou d'éviter la remise en cause de ces déductions si elles ont déjà été effectuées.

Du point de vue de la Sem acquéreur, l'application de la TVA sur option par le vendeur viendra majorer le prix d'acquisition à payer. La TVA ainsi supportée par la Sem constituera pour elle un surcoût définitif, sauf si l'immeuble est affecté à une activité imposable (location en TVA), auquel cas la taxe est déductible.

Ainsi, l'option pour l'assujettissement à la TVA exercée pour le vendeur est notamment pénalisante lorsque l'acquisition est destinée à réaliser des logements locatifs.

Notons également que le régime de TVA est totalement indépendant de celui applicable en matière de droits d'enregistrement. Le fait pour le vendeur d'opter pour la TVA n'entraîne pas application d'un taux réduit ou d'une exonération de droits d'enregistrements au bénéfice de la Sem acquéreur.

1.2.2.2 Modalités d'imposition en cas d'option

1.2.2.2.1 L'assiette de la TVA

En cas d'option par le vendeur, 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 l'immeuble a été acquis par le vendeur :

- si l'acquisition par le vendeur avait supporté la TVA, l'assiette de la TVA due au titre de la revente est calculée sur le prix total,
- si l'acquisition par le vendeur n'avait pas supporté la TVA, l'assiette de la TVA due au titre de la revente est calculée sur la marge¹.

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.

■ TVA sur le prix total

L'article 266-2-b du Code général des impôts prévoit que la TVA sur une vente d'immeuble 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 bien 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.

■ TVA sur la marge

Lorsque l'acquisition initiale par le vendeur n'avait pas été soumise à la TVA ou n'avait pas ouvert droit à déduction, la TVA due au titre de la revente n'est assise que sur la marge brute réalisée. Ce régime ne s'applique que si l'immeuble revendu avait été acquis par le vendeur en état d'immeuble vendu. Ainsi, s'il a lui-même construit l'immeuble, la TVA sur la marge n'est pas applicable ; en cas d'option, c'est la TVA sur le prix total qui s'appliquera.

L'acquisition initiale de l'immeuble n'aura pas ouvert droit à déduction dans les cas suivants :

- l'immeuble 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 de l'immeuble était exonérée de TVA (plus de cinq ans) et l'option n'a pas été exercée par le cédant
- l'immeuble a été acquis par le cédant en TVA, mais pour la réalisation d'opérations hors champ (ex. : collectivité territoriale ayant acquis un bâtiment dans le cadre d'une activité de service public hors du champ de la TVA) ; en revanche, si le bien 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.

1. 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

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

S'ajoutent le cas échéant au prix de vente les charges augmentatives du prix (charges incombant a 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 bien 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 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.

Bien entendu, si l'acquisition porte sur un immeuble destiné à être loué à usage de logement, la TVA n'est pas déductible par la Sem.

■ Le taux de la TVA

L'acquisition d'un immeuble ancien soumise à la TVA sur option par le vendeur 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 %.

Contrairement aux acquisitions de terrains destinés à la construction de logements sociaux, aucune disposition ne prévoit l'application du taux réduit à l'acquisition par une SEM d'immeubles bâtis destinés à cet usage, lorsque le vendeur aura opté pour la TVA.

■ Le redevable de la TVA

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

■ 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 d'immeubles, 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).

1.2.3 Les régimes de faveur accordés aux vendeurs

En principe, le régime fiscal applicable au vendeur du terrain n'intéresse pas par hypothèse la Sem. Il convient cependant de signaler les régimes de faveur applicables aux personnes cédant aux Sem immobilières des immeubles ou terrains. Celles-ci bénéficient en effet d'un régime d'exonération ou de taux réduit sur la plus-value réalisée.

La loi de cohésion sociale (n° 2005-841 du 26 juillet 2005) prévoit en son article 34 deux régimes incitant les propriétaires d'immeubles bâtis ou non bâtis à les céder à des bailleurs sociaux.

Pour les particuliers, il s'agit d'une exonération de l'imposition de la plus-value (CGI art. 150-U-7°). Celle-ci s'applique lorsque le cessionnaire est une Sem « *gérant des logements sociaux* ». L'instruction fiscale 8 M-2-05 du 4 novembre 2005 vise « *toute société d'économie mixte gérant des logements sociaux. Il s'agit notamment des sociétés d'économie mixte qui réalisent des opérations au titre du service d'intérêt général soumises aux dispositions des articles L. 481-1-1 à L. 481-5 du code de la construction et de l'habitation* ».

L'instruction précise que l'exonération couvre, outre les immeubles proprement dits, les droits relatifs à ces biens (usufruit, nue-propriété, servitude, droit de surélévation, mitoyenneté, bail emphytéotique, etc.).

L'exonération a été étendue aux cessions par le particulier de ces immeubles ou biens assimilés à une collectivité territoriale, un EPCI compétent ou à un établissement public foncier, à condition que ces derniers rétrocèdent le bien à une Sem immobilière dans un délai d'un an (CGI art. 150-U-II-8°).

Pour les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés, l'incitation réside dans l'application de l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 19 % (CGI art. 210-E-III). Ce taux réduit s'applique également aux cessions par la société de parts de sociétés à prépondérance immobilière.

Ces dispositions sont temporaires puisqu'elles ne s'appliquent que jusqu'au 31 décembre 2011.

Elles constituent un avantage important à prendre en compte dans le cadre des négociations pour l'acquisition de biens par les Sem. Par ailleurs, il conviendra de veiller à la bonne intégration de ces dispositions dans les clauses fiscales des actes d'acquisition.



2

Les travaux
d'amélioration,
de réparation
et d'entretien

2

Les travaux d'amélioration, de réparation et d'entretien

Les travaux réalisés sur les logements sont susceptibles de bénéficier de deux régimes de TVA :

- ils peuvent en principe bénéficier de la facturation directe au taux réduit de la TVA (5,5 % en métropole, 2,1 % dans les départements d'outre mer – CGI art. 279-0-bis) ;
- ils peuvent dans certains cas résiduels bénéficier indirectement du taux réduit par le biais de la livraison à soi-même, lorsqu'ils sont réalisés sur des logements sociaux (CGI art 257-7-bis).

L'imposition des travaux au titre d'une livraison à soi-même était le seul mécanisme applicable aux logements sociaux jusqu'au 31 décembre 2003. A compter du 1^{er} janvier 2004, la facturation directe au taux réduit est devenue la règle, la livraison à soi-même n'étant depuis applicable que de façon résiduelle aux seuls cas où la facturation directe n'est pas applicable.

Nous examinerons successivement le régime de la facturation directe puis celui de la livraison à soi-même.

2.1

Les travaux sur les logements et sur les immeubles mixtes

2.1.1

Régime de la facturation directe au taux réduit

En vertu de l'article 279-0 bis du CGI, la TVA est directement perçue au taux réduit sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien dès lors qu'ils portent sur des logements achevés depuis plus de deux ans. Ce dispositif intéresse les SEM pour les travaux immobiliers qu'elles effectuent sur leurs logements conventionnés ou non conventionnés.

2.1.1.1 Champ d'application

2.1.1.1.1 Locaux concernés

Sont considérés comme affectés à l'habitation tous les locaux destinés exclusivement à l'hébergement individuel ou collectif de personnes physiques que ces locaux soient nus ou meublés, occupés ou vacants. Ces locaux ne doi-

vent pas faire l'objet d'une exploitation à titre commercial (locaux utilisés pour une activité professionnelle, commerciale, administrative tels que des bureaux, magasins, bâtiments destinés à l'accueil du public, etc.).

Même s'ils sont meublés et donnent lieu à des prestations de para-hôtellerie qui entraînent leur assujettissement à la TVA, les établissements psychiatriques, les établissements d'hébergement de personnes âgées (maisons d'accueil pour les personnes âgées dépendantes – EHPAD, maisons de retraite, maisons d'accueil rurales de personnes âgées, unités de moyen ou long séjour, maisons de convalescence, ...), les logements-foyers pour jeunes travailleurs et les résidences universitaires ou étudiantes sont également visés².

Seuls les travaux portant sur les locaux d'habitation proprement dits peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA. Cela étant, il est admis que les dépendances usuelles de ces locaux bénéficient également de ce taux. Tel est notamment le cas des loggias, balcons, terrasses, caves, garages privés, etc.

■ Locaux à usage mixte

Le taux réduit de la TVA s'applique à l'ensemble des travaux portant sur les locaux à usage mixte (habitation et professionnel) dès lors que ceux-ci sont principalement affectés à un usage d'habitation. Sont considérés comme principalement affectés à l'habitation les locaux dont la moitié au moins de la superficie est affectée à cet usage.

Dans un local à usage mixte affecté pour plus de 50 % à un usage autre que l'habitation, les travaux réalisés relèvent du taux normal. Toutefois, s'ils sont réalisés uniquement dans les pièces du local affectées exclusivement à l'habitation, ils relèvent du taux réduit de la TVA.

2.1.1.1.2 Immeubles mixtes

Les travaux réalisés dans les parties communes des immeubles comprenant à la fois des logements et des locaux d'activités peuvent être commandés au taux réduit si la part des logements est majoritaire dans l'immeuble.

² Instruction 3 C-7-00 du 28 août 2000, n° 22 à 24 et n° 40

2.1.1.1.2.1 Détermination de la proportion de locaux affectés à l'habitation

■ Immeuble dont la Sem est copropriétaire

La proportion de locaux affectés totalement ou principalement à l'habitation est déterminée à partir des millièmes (ou tantièmes) afférentes à la conservation, à l'entretien et à l'administration de l'immeuble visé au règlement de copropriété.

La répartition entre les logements et les locaux autres qu'à usage d'habitation (locaux professionnels ou commerciaux) est effectuée une fois par an, au moment de l'assemblée générale des copropriétaires. A cet égard, il est rappelé que le décret n° 67-223 du 17 mars 1967 exige au moins une réunion annuelle. La répartition établie au jour de l'assemblée générale des copropriétaires sera utilisée pour l'ensemble des travaux afférents aux parties communes, qu'il s'agisse de travaux ponctuels (par exemple : ravalement de l'immeuble) ou de travaux réguliers (par exemple : contrats de maintenance ou d'entretien).

La SEM doit ainsi faire connaître, comme tous les autres propriétaires de l'immeuble, à la demande du syndic ou de l'administrateur de biens, par tout moyen à leur convenance, l'affectation exacte des locaux.

S'agissant des locaux vacants au moment où le syndic ou l'administrateur de biens procède au recensement des locaux, le copropriétaire devra lui indiquer s'il s'agit d'un local à usage d'habitation ou non, en fonction de sa nature et de sa destination :

- un local commercial par nature, équipé ou non de ses moyens d'exploitation, ne constitue pas un local à usage d'habitation ;
- un local non commercial, précédemment affecté à un usage d'habitation ou à un usage professionnel ou administratif, est considéré comme un local à usage d'habitation.

A défaut de réponse au plus tard à la date de l'assemblée générale, l'affectation à un usage total ou principal d'habitation d'un local ne pouvant être établie, celui-ci devra être considéré comme à un usage autre que d'habitation. Dès lors, la part des travaux correspondant aux parties communes affectées aux lots concernés devra être soumise au taux normal de la TVA.

La répartition des charges entre copropriétaires se fait sur une base hors taxe, la TVA étant un élément exogène. Il en résulte que le taux réduit de TVA doit être intégralement réparti entre les seuls locaux à usage total ou principal d'habitation.

Le calcul de la TVA applicable à la facture et la répartition de la charge fiscale constituent deux étapes distinctes. Ainsi, lors de la commande des travaux, le syndic ou l'administrateur de biens doit indiquer au prestataire chaque catégorie de locaux relevant de taux de TVA différents. Dans un premier temps, chaque quote-part de copropriété est déterminée hors taxes pour ensuite appliquer une TVA au taux correspondant à la nature des locaux.

■ Immeuble dont la Sem est le seul propriétaire

Lorsque l'immeuble n'est pas en copropriété, la proportion devra être déterminée en fonction de la répartition des parties communes opérée par la Sem propriétaire pour déterminer le montant des charges récupérables. Cette proportion doit être déterminée au moins une fois par an.

2.1.1.1.2.2 Application du régime de TVA

Lorsque la proportion des locaux affectés totalement ou principalement à l'habitation est supérieure à 50 % de la surface totale de l'immeuble collectif, le taux réduit de TVA s'applique directement à la totalité des travaux (éligibles par nature) portant sur les parties communes.

Il n'a pas lieu d'effectuer une LASM, sauf pour les travaux se rapportant aux logements conventionnés lorsqu'ils ne peuvent pas bénéficier du taux réduit en raison de l'application du régime propre aux logements non conventionnés. A titre d'exemple, les travaux d'aménagement d'espaces verts ou encore les gros équipements tels qu'une chaudière ou un ascenseur feront l'objet d'une LASM pour la partie se rapportant aux logements conventionnés. Par le mécanisme de la LASM, ces travaux peuvent ainsi bénéficier du taux réduit de TVA.

Dans le cas où les logements représenteraient moins de la moitié de la surface totale de l'immeuble collectif, un double taux de TVA doit être appliqué. A ce titre, il convient de déterminer la quote-part de travaux revenant à chaque catégorie de locaux : logements et locaux d'activités. S'agissant des logements conventionnés, pour bénéficier du taux réduit de la TVA, certains travaux ou équipements peuvent faire l'objet d'une LASM.

Enfin, il appartient au syndic ou à l'administrateur de biens lorsque l'immeuble est en copropriété d'établir une attestation à remettre au prestataire des travaux. Celle-ci permettra à ce dernier de ventiler sur sa facture la part des travaux soumise au taux réduit et la part relevant du taux normal. Si la Sem est la seule propriétaire de l'immeuble, il lui revient d'effectuer cette formalité.

Si des informations erronées ont été communiquées, l'auteur de l'attestation pourra être recherché en complément de paiement de TVA. Dans le cas d'un immeuble en copropriété, le copropriétaire pourra également être recherché en paiement du complément de TVA lorsque celui-ci aura communiqué des informations erronées au syndic ou à l'administrateur de biens.

2.1.1.1.2.3 Nature des travaux visés

Les travaux afférents aux locaux visés ci-dessus sont les travaux d'entretien et de réparation courants, de gros entretien et grosses réparations et d'amélioration des logements. Une description précise des travaux concernés est donnée par l'instruction fiscale 3 C-7-06 du 8 décembre 2006. Il convient toutefois de tenir compte des précisions ou exclusions mentionnées ci-après.

■ Les travaux de construction ou de reconstruction d'un immeuble neuf

Les travaux de construction ou de reconstruction d'un immeuble ainsi que les additions de construction (construction d'un garage) restent soumis à la TVA au taux normal.

L'enjeu de la qualification de travaux comme concourant ou non à la production d'un immeuble neuf est celui du taux applicable :

- les travaux non assimilés à des travaux de construction ou de reconstruction bénéficient en principe de la facturation directe au taux réduit (CGI art 279-0-bis) ;
- les travaux assimilés à des travaux de construction ou de reconstruction ne bénéficient pas de la facturation directe au taux réduit ; ils peuvent néanmoins bénéficier de ce taux par le mécanisme de la livraison à soi-même, à condition notamment qu'ils portent sur des logements conventionnés (CGI art. 257-I, régime de la construction neuve - voir cahier 1).

La notion de reconstruction est précisée par l'article 257-I-2-2° du code général des impôts. Il prévoit que constituent des travaux assimilables à des constructions neuves les travaux portant sur des immeubles existants :

- qui consistent en une surélévation
- ou qui 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 et d'équipement dans une proportion des deux tiers pour chacun (chauffage en métropole, électricité, sa-

nitaire et plomberie, planchers ne définissant pas la rigidité de l'immeuble, cloisons intérieures, huisseries extérieures).

L'article 279-0 bis du Code général des impôts prévoit que le taux réduit n'est pas applicable à de tels travaux lorsqu'ils sont réalisés sur un immeuble sur une période de deux ans au plus.

De même, les travaux à l'issue desquels la surface de plancher hors œuvre nette des locaux existants est augmentée de plus de 10 % sont par nature considérés comme des travaux de construction neuve exclus du bénéfice du taux réduit.

■ Les travaux en régie

La fourniture de biens et équipements acquis dans le cadre de la réalisation de travaux effectués en régie, c'est-à-dire réalisés par le personnel de la Sem, ne peut pas bénéficier du taux réduit de TVA. Toutefois, ces travaux (fournitures et main d'œuvre) peuvent être soumis à la livraison à soi-même s'ils portent sur des logements conventionnés (voir ci-après 2.2.3.1).

■ Installation et fourniture de gros appareils de chauffage et d'ascenseurs

La fourniture et l'installation de certains équipements restent également soumis au taux normal. Il s'agit d'installations ou de remplacements de chauffage dans les immeubles collectifs (chaudières, cuves à fioul, citernes à gaz, etc.) et les ascenseurs (sauf les ascenseurs conçus pour les personnes handicapées). Cela étant, les autres travaux³ et le remplacement de pièces constitutives⁴ de ces équipements bénéficient du taux réduit.

■ Les travaux d'entretien et d'aménagement sur les espaces verts et extérieurs

Les travaux d'entretien et d'aménagement d'espaces verts sont exclus du taux réduit. Ne sont pas visées, cependant, les allées privatives qui permettent de se rendre du domaine public à l'habitation. Par ailleurs, l'installation et l'entretien d'aires de détente telles que les aires de jeux ne bénéficient pas de la facturation directe du taux réduit.

3. Travaux d'entretien, de réparation, de mise aux normes, nécessités par l'installation (par exemple découpe d'escalier existant et peintures des locaux pour le montage d'un ascenseur)

4. Brûleur pour une chaudière collective par exemple ou encore concernant un ascenseur : cabine, boîtiers et armoires de commande de contrôle, portes palières et grilles de sécurité

Enfin, les éléments de décoration dans les espaces verts (treillage, pergola, etc.) demeurent au taux normal même s'ils sont maçonnés (fontaine, bassin, jardinières,...) et/ou situés à l'extérieur des locaux d'habitation. Il en est de même des éléments de décoration tels que des croisillons en plastique ou en bois posés sur les murs extérieurs de logements. Le taux normal s'applique également aux travaux d'éclairage des masses végétales.

■ Les contrats d'entretien

Les travaux d'entretien et de dépannage, qui ont pour objet de maintenir ou de remettre en état normal d'utilisation un immeuble ou un équipement, relèvent du taux réduit tant en ce qui concerne la main d'œuvre que les fournitures nécessaires à la prestation, que les travaux soient réalisés sur demande ponctuelle ou dans le cadre d'un contrat de maintenance (à l'exclusion des autres opérations prévues au contrat, qui suivent leur régime propre, comme la livraison de combustible).

Il est précisé que le taux réduit s'applique aux contrats de maintenance ou d'entretien dès lors que ces contrats prévoient des prestations de visite afin d'assurer le contrôle des installations et des travaux, s'ils s'avèrent nécessaires, moyennant un prix forfaitaire.

Tel est le cas par exemple des contrats de maintenance de plomberie, de chauffage (chaudière individuelle ou collective) ou d'ascenseurs.

Il n'y a pas lieu de distinguer, pour la détermination du taux de TVA applicable, l'entretien courant du gros entretien.

Cela étant, certains contrats portant sur les installations de chauffage peuvent prévoir une clause de garantie totale qui prévoit le remplacement en cas de besoin de tout élément assurant le chauffage, y compris la chaudière elle-même. Cette dernière reste soumise au taux normal si l'installation a lieu dans un immeuble collectif.

Dans cette situation, à titre de règle pratique, il est admis que la part de la redevance correspondant à l'éventuel remplacement d'appareils de chauffage collectifs relevant du taux normal soit fixée forfaitairement à 20 % du montant hors taxes du contrat. Un jugement de Tribunal administratif a considéré que l'imposition de 20 % du contrat au taux normal ne concernait pas que le poste incluant le remplacement (P3) mais l'ensemble du contrat (donc y compris le P2). La Sem pourra toutefois bénéficier du taux réduit par le mécanisme de livraison à soi-même (cf. infra).

■ Les prestations de maîtrise d'œuvre et d'études

Les prestations de maîtrise d'œuvre, même lorsqu'elles sont réalisées par une entreprise ou un architecte indépendant, relèvent du taux réduit dès lors qu'elles se rattachent à des travaux eux-mêmes éligibles au taux réduit.

En outre, lorsque les prestations d'études sont suivies de prestations de maîtrise d'œuvre réalisées par un même prestataire, l'ensemble de ces prestations est considéré, pour l'application du taux de TVA, comme une opération unique susceptible de bénéficier du taux réduit de la taxe.

En définitive, les prestations d'études considérées isolément doivent toujours être soumises au taux normal.

En revanche, lorsque le prestataire qui a réalisé les prestations d'études assure ultérieurement la maîtrise d'œuvre des travaux, il est admis que ce prestataire émette une facture rectificative mentionnant le taux réduit afin de soumettre à ce taux réduit le montant total de la prestation, y compris les frais d'études préalables.

Les mêmes principes s'appliquent à l'ensemble des prestations d'études. Ainsi, lorsque celles-ci ne sont pas systématiquement suivies de travaux éligibles au taux réduit, le taux normal s'applique à ces prestations (contrôle technique, diagnostic pour la recherche d'amiante non suivi de travaux de désamiantage, etc.).

2.1.1.2 Modalités d'application

2.1.1.2.1 Conditions

■ Qualité du preneur des travaux

La qualité du preneur des travaux demeure sans incidence, mais s'ils sont sous-traités, les travaux sont obligatoirement facturés au taux normal par le sous-traitant à l'entrepreneur principal. Ce dernier facture ensuite ces travaux à la Sem au taux réduit de TVA.

Dans le cas d'un paiement direct, la Sem maître d'ouvrage est amenée à verser directement au sous-traitant le prix des travaux qu'il a réalisés. Ce prix inclut une TVA au taux normal et ne peut excéder le montant du marché principal passé entre le client et l'entrepreneur principal. A cette fin, l'entrepreneur principal adresse au maître d'ouvrage une facture définitive reprenant, au prix du marché, la totalité des travaux réalisés. Cette facture est soumise au taux réduit.

■ Délivrance d'une attestation

Le taux réduit de la TVA ne s'applique qu'aux travaux portant sur des immeubles achevés depuis plus de deux ans à la date du début d'exécution des travaux.

Cela étant, pour ces immeubles, le taux réduit de la TVA est applicable aux travaux d'urgence. Par travaux d'urgence, il convient d'entendre les travaux tels que les travaux de plomberie en cas de fuite, les travaux de serrurerie en cas d'effraction ou de perte de clés, etc.

Afin de pouvoir bénéficier du taux réduit de la TVA, la Sem preneur des travaux doit remettre au prestataire avant le commencement des travaux une attestation conforme à des modèles établis par l'administration. Ces modèles sont fournis en annexe au présent cahier.

Le preneur doit conserver une copie de l'attestation, ainsi que les factures ou notes émises par les entreprises ayant réalisé, les travaux, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la réalisation des travaux.

Dans le cas des bailleurs sociaux, une attestation annuelle unique peut être adressée aux entreprises qui interviennent à plusieurs reprises sur le patrimoine (décision de rescrit du 8 mai 2007).

L'attestation doit être complétée de la manière suivante :

1- Dans le cadre 2 « Nature des travaux », à la case « autre » le bailleur doit indiquer qu'un document est annexé à l'attestation.

2- Ce document contient les éléments suivants :
« L'attestation produite vaut pour les travaux réalisés en..... (année), au titre du contrat.....
..... (références du contrat) relatif à des travaux de

Le prestataire est l'entreprise..... (raison sociale, adresse et numéro siret).

Les travaux sont réalisés dans des locaux achevés depuis plus de deux ans à la date de commencement des travaux et affectés exclusivement ou principalement à l'habitation ou dans des parties communes de locaux affectés exclusivement ou principalement à l'habitation.

Les immeubles concernés sont les suivants :

.....

(à compléter par la liste d'adresses du patrimoine dont est gestionnaire ou propriétaire le preneur des travaux) ».

■ Non-respect des conditions

Conformément aux dispositions de l'article 284-I du CGI, toute personne qui a été autorisée à recevoir des biens ou services sous le bénéfice du taux réduit de la TVA est tenue au paiement du complément d'impôt lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de ce taux ne sont pas remplies.

Il en résulte que lorsqu'elle a fourni des éléments erronés au prestataire et a ainsi indûment bénéficié du taux réduit de la TVA sur tout ou partie des travaux réalisés, la Sem peut être recherchée en paiement du complément de TVA légalement dû.

Cela étant, cette disposition ne s'oppose pas à ce que des rappels de TVA soient effectués auprès du prestataire. Tel est notamment le cas lorsque celui-ci a réalisé des travaux qui par nature ne sont pas éligibles au bénéfice du taux réduit de la TVA (construction neuve par exemple), ou a soumis au taux réduit des équipements exclus du bénéfice de ce taux ou n'est pas en mesure de communiquer au service des impôts, à la demande de ce dernier, l'attestation établie par le preneur.

2.1.1.2 Taux de la TVA

Le taux applicable aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien est de 5,5 % en France continentale et en Corse. Il est de 2,10 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

2.1.2 Régime de la livraison à soi-même

Les commentaires qui suivent n'ont qu'une portée très résiduelle puisque le mécanisme de la livraison à soi-même ne concerne que les travaux qui n'ont pu bénéficier, au stade de la commande, de la facturation directe du taux réduit. C'est en effet ce dernier régime qui a vocation à s'appliquer prioritairement aux logements depuis le 1^{er} janvier 2004.

Dès lors que certains travaux n'ont pu bénéficier du taux réduit, ils ont été facturés au taux normal par le fournisseur. Si les logements sur lesquels portent ces travaux sont conventionnés pour le bénéfice de l'APL, la Sem pourra bénéficier indirectement du taux réduit par le biais de la livraison à soi-même.

■ Cas particulier des établissements pour personnes âgées ou handicapées

La livraison à soi-même au taux réduit s'applique également aux travaux réalisés sur les établissements accueillant des personnes âgées ou handicapées (CGI art. 257-7°-bis).

L'instruction fiscale commentant cette disposition n'était pas encore publiée à la date de parution du cahier. La livraison à soi-même au taux réduit s'appliquerait aux travaux réalisés sur 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 ne semble donc pas nécessaire, cependant, les critères d'octroi (notamment de prix de revient) 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 semble par hypothèse pas s'agir d'une convention APL).

2.1.2.1 Champ d'application de la livraison à soi-même

Ce mécanisme demeure en pratique applicable dans les cas suivants (cf. 2.1.1.2) :

- travaux portant sur des logements achevés depuis moins de deux ans,
- fourniture des gros équipements (ascenseur et chaudières collectives),
- aménagement d'espaces verts,
- travaux en régie,
- additions de constructions (garages, tri sélectif, ...),
- prestations de services (autres que la maîtrise d'œuvre),

- part non éligible des contrats garantie totale,
- travaux réalisés sans qu'une attestation ait été donnée à l'entreprise.

2.1.2.2 Déduction de la TVA

La déduction de la TVA afférente aux dépenses qui n'ont pas bénéficié de la facturation directe au taux réduit s'opère directement sur la déclaration TVA dans le cadre d'un secteur distinct (voir cahier 4 sur la notion de secteur distinct).

En effet, en application de l'article 209-I de l'Annexe II du CGI, la Sem est tenue de déclarer un secteur distinct à l'administration et de mettre en œuvre un suivi distinct de la TVA grevant les travaux réalisés sur un immeuble, un ensemble d'immeubles ou encore une fraction d'immeubles.

En pratique, il est recommandé d'adresser périodiquement (une fois par an), une déclaration récapitulative de l'ensemble des immeubles ou groupes d'immeubles conventionnés, en les érigeant en secteurs distincts. Une telle démarche permet en effet de tenir l'administration informée de l'ensemble des secteurs existants tout en tenant à jour cette liste en fonction des changements intervenus dans la composition du patrimoine (mises en service, cessions, démolitions, ...).

La déduction de la TVA grevant les dépenses constitutives des travaux a lieu dans les conditions de droit commun.

Les travaux immobiliers étant des prestations de services, la TVA grevant les dépenses correspondantes est déductible lors du paiement. Si le fournisseur a opté pour les débits, la TVA est alors déductible dès la réception de la facture sur laquelle il est mentionné cette option : « option sur les débits » (article 269-2-c du CGI et article 77 de l'Annexe II du CGI).

S'agissant d'acquisition de biens ou d'équipements pour la réalisation de ces travaux, la TVA afférente à ces achats est déductible lors de la livraison de ces biens. Dans le cas où les biens acquis sont confiés au locataire en vue qu'il réalise lui-même ces travaux, le bénéfice de la TVA au taux réduit est exclu. En effet, le dispositif n'est applicable que si les travaux sont réalisés par un prestataire extérieur ou encore par la régie de la Sem.

Enfin, lorsque la Sem détient des logements conventionnés en copropriété, l'administration fiscale admet que la TVA sur les travaux puisse être déduite au vu des compte-rendus délivrés par le syndic, à condition que ces derniers mentionnent la nature des travaux et le montant de la TVA due.

2.1.2.3 Imposition à la TVA au titre de la livraison à soi-même

2.1.2.3.1 Assiette de la TVA

Conformément à l'article 266-2-a du CGI, la TVA exigible sur la LASM s'applique au prix de revient total des dépenses n'ayant pas bénéficié de la facturation directe au taux réduit. Contrairement aux LASM de constructions de logements à caractère social, les frais inclus dans l'assiette de la LASM sont ceux afférents aux travaux et non au bâti.

Ainsi, dans le cadre d'une opération d'acquisition-amélioration, il n'y a pas lieu de prendre en compte dans le prix de revient, le prix d'achat des logements réhabilités. Sont également exclus les frais financiers et d'assurance et les taxes d'urbanisme.

■ Cas particulier des travaux en régie

Pour les travaux réalisés par le personnel de la Sem, l'assiette de la TVA comprend en principe le coût de la main d'œuvre utilisée pour réaliser ces travaux, ainsi que le coût des matériaux, fournitures et équipements mis en œuvre.

Les rémunérations des personnes qui sont exclusivement et en permanence affectées à des travaux éligibles à la livraison à soi-même sont exonérées de la taxe sur les salaires. Dans le cas contraire (personnes réalisant des travaux éligibles et non éligibles à la livraison à soi-même), les rémunérations sont soumises à la TVA et demeurent en principe assujetties à la taxe sur les salaires. Afin d'éviter cette double imposition, l'administration a admis que la part des rémunérations assujettie à la taxe sur les salaires soit exclue de la base d'imposition à la TVA au titre de la livraison à soi-même.

2.1.2.3.2 Taux de la TVA

L'article 278 sexies-I-4 du CGI soumet les LASM de travaux sur des logements sociaux locatifs au taux réduit de TVA soit 5,5 %. Ce taux s'applique en France métropolitaine et en Corse. Dans les départements d'Outre-mer⁵, le taux est de 2,1 %.

2.1.2.3.3 Exigibilité de la TVA due au titre de la livraison à soi-même

S'agissant des travaux d'amélioration, d'acquisition-amélioration et les gros travaux, la TVA due au titre de la LASM est exigible à la date du fait générateur qui correspond à l'achèvement des travaux. A la différence de la LASM de construction de logements sociaux, la SEM ne dispose d'aucun délai

(voir cahier 1 – 2.4.1 Fait générateur et exigibilité) pour acquitter la TVA due au titre de la LASM. Toutefois, il est prévu la possibilité de reporter le paiement de cette TVA. Une demande dûment motivée mentionnant la date du report du paiement de la taxe doit être effectuée auprès du Directeur des services fiscaux (BOI 8 A-1-98, n° 42 et 43).

L'exigibilité de la TVA due au titre de la LASM de travaux d'entretien intervient le dernier jour du trimestre civil au cours duquel ces travaux ont été réalisés.

2.1.2.3.4 Paiement de la TVA et obligations déclaratives

La TVA due au titre de la LASM est liquidée, sans aucune autre formalité, sur la déclaration de TVA.

Dans le cas d'une demande de prorogation du délai de paiement de la TVA due au titre de la LASM sur les travaux d'amélioration, d'acquisition-amélioration et autres gros travaux, le dépôt des déclarations 941 (Déclaration de LASM) et 943 (Relevé des taxes déductibles et décompte du prix de revient) peut être exigé par l'administration.

2.2 Les travaux sur les locaux d'activités

Lorsque l'immeuble acquis est à usage d'activités et que la Sem réalise des travaux, le taux applicable aux travaux et autres dépenses est le taux normal.

2.2.1 Travaux immobilisés

Si les travaux constituent des immobilisations (création ou remplacement de composants⁶), la Sem doit procéder à leur livraison à soi-même (CGI art. 257-II-1-2°).

L'assiette est constituée par le prix de revient des travaux. Le taux applicable est le taux normal et la taxe doit être versée dans la déclaration du mois d'achèvement des travaux.

L'imposition de la livraison à soi-même des travaux permet à la Sem de déduire l'intégralité des taxes supportées sur les dépenses engagées.

La taxe reversée au titre de la livraison à soi-même est elle-même déductible si les locaux sont loués en TVA (généralement sur option).

5. L'instruction 8 A-1-98 vise les départements de la Guadeloupe (y compris la partie française de l'île de Saint-Martin et de Saint-Barthélemy), de la Martinique et de la Réunion (n°46).

6. Nous sommes ici dans l'hypothèse où les travaux ne sont pas fiscalement assimilables à des travaux de construction neuve

2.2.2

Travaux constituant des charges

Les travaux constituant des charges ne font pas l'objet d'une livraison à soi-même. La taxe qui les greve peut faire directement l'objet d'une déduction si les locaux sont loués en TVA.

Régimes fiscaux comparés des opérations de construction et d'acquisition-amélioration de logements conventionnés		
	Construction neuve et réhabilitation lourde assimilée	Acquisition-amélioration
Acquisition foncière ou immobilière	Régime des terrains à bâtir : exonération de droits d'enregistrement, imposition à la TVA si l'acquisition porte sur un terrain constructible et est vendu par un assujetti	Régime des immeubles bâtis anciens (+ de cinq ans) : soumission aux droits d'enregistrement, hors du champ de la TVA ou exonération avec possibilité d'option pour le vendeur
Assiette de la livraison à soi-même	Prix de revient total, terrain compris	Prix de revient des seules dépenses n'ayant pas bénéficié de la facturation directe au taux réduit (pas d'imposition du bâti ni des frais annexes et taxes)
Paiement de la livraison à soi-même	Avant le 31 décembre de la seconde année suivant celle de l'achèvement	Immédiat, sauf prorogation obtenue de la Direction des Services Fiscaux
Taxe foncière	Exonération de 25 ans ¹ dans les conditions de l'article 1384-A	Exonération de 25 ans ¹ dans les conditions de l'article 1384-C

¹ Pour les logements ayant fait l'objet d'une décision de subvention ou de prêt à compter du 1^{er} juillet 2004



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)