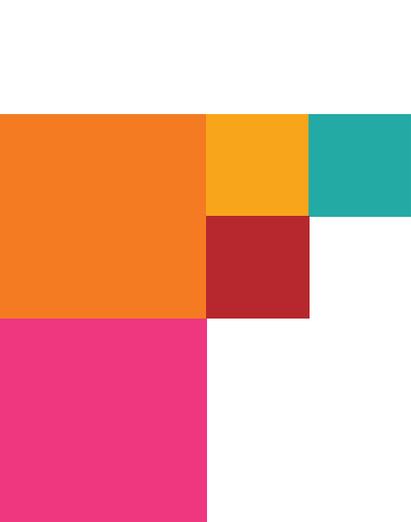


La TVA générale et la taxe sur les salaires dans les Sem d'aménagement et immobilières

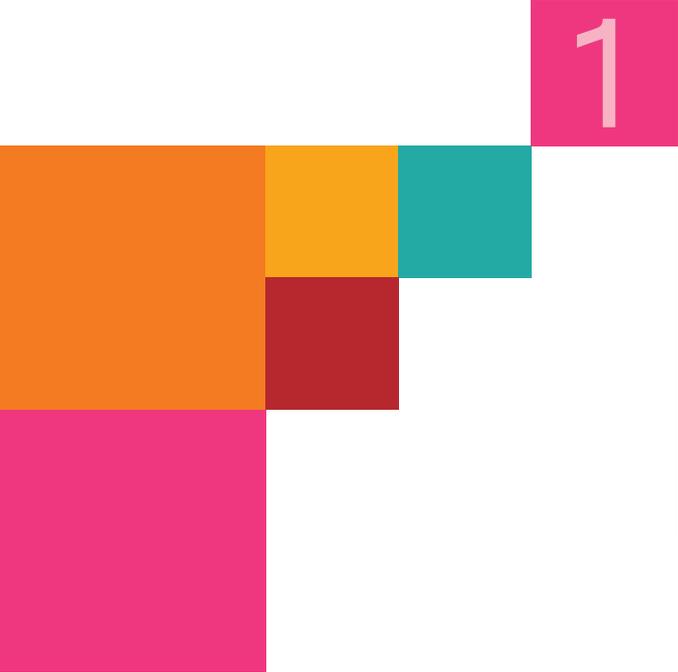
LES CAHIERS FISCAUX



LES CAHIERS FISCAUX

Sommaire

1. Le champ d'application de la TUA	4	2 Déduction de la TUA sur les dépenses	14
1.1 Les opérations imposables de plein droit	5	2.1 Définition de la TUA déductible	15
1.1.1 Les prestations de services	5	2.1.1 Application du coefficient de déduction	15
1.1.2 Les locations	6	2.1.2 Régularisations	18
1.2 Les opérations exonérées	7	2.1.3 Secteurs distincts	18
1.2.1 La location des logements	7	2.2 Modalités de déduction	20
1.2.2 La location de locaux d'activités nus	8	2.2.1 Date de la déduction	20
1.2.3 Les produits financiers	8	2.2.2 Justification de la déduction	20
1.3 Les opérations imposables sur option	8	2.2.3 Exercice de la déduction	20
1.3.1 Locations concernées par l'option	8	2.2.4 Régularisations	20
1.3.2 Modalités d'exercice de l'option	9	3. La taxe sur les salaires	22
1.3.3 Conséquences de l'option	9		
1.4 Les opérations hors du champ de la TUA	10		
1.4.1 Les subventions	10		
1.4.2 Les produits financiers	12		



1

Le champ d'application de la TVA

1

Le champ d'application de la TVA

Les Sem réalisent des opérations qui peuvent se trouver, au regard de la TVA, dans toutes les situations prévues par la législation fiscale :

- opérations dans le champ et imposables de plein droit ;
- opérations dans le champ et exonérées ;
- opérations imposables sur option ;
- opérations hors du champ de la TVA.

Sont traitées dans ce cahier les règles applicables aux opérations les plus courantes réalisées par les Sem et relevant de la TVA dite « de droit commun », par rapport aux opérations imposables relevant de la « TVA immobilière », étudiées dans les cahiers 1 et 2.

1.1

Les opérations imposables de plein droit

1.1.1

Les prestations de services

Les prestations de services rendues à titre onéreux par la SEM à des tiers sont imposables de plein droit à la TVA en application de l'article 256 du Code général des impôts.

En matière immobilière, l'imposition concerne notamment les opérations de construction réalisées en mandat pour le compte de tiers (collectivités locales), la gestion de logements pour le compte de propriétaires (administration de biens) et la gestion de copropriétés en qualité de syndic.

1.1.1.1 Opérations en mandat

La rémunération du service rendu par la Sem au maître de l'ouvrage pour le montage ou la conduite d'une opération d'investissement entre de plein droit dans le champ de la TVA.

En revanche, les dépenses engagées pour la réalisation proprement dite des travaux le sont en principe pour le compte du maître de l'ouvrage. Elles échappent donc

à la TVA lorsqu'elles sont remboursées à la Sem qui les a avancées si elles remplissent les conditions pour être considérées fiscalement comme des débours (CGI art. 267-II-2°) :

- les dépenses doivent être engagées dans le cadre d'un mandat exprès et transparent ; la transparence signifie que la Sem doit agir dans ses relations avec les fournisseurs au nom et pour le compte de la collectivité mandante ;
- les dépenses doivent être enregistrées dans des comptes de tiers dans la comptabilité de la Sem ;
- elles doivent être remboursées pour leur montant exact ;
- la Sem doit effectuer une reddition des comptes auprès du maître de l'ouvrage, et être en mesure de justifier de la nature et du montant des sommes correspondantes auprès de l'administration fiscale.

Lorsque ces conditions sont remplies, la Sem se contente de payer les dépenses aux fournisseurs et de les refacturer à la collectivité, sans assujettir le remboursement perçu à la TVA.

Du fait de la non imposition de la recette correspondant au remboursement perçu par la Sem, celle-ci ne peut naturellement pas déduire la TVA supportée sur les dépenses ainsi transférées.

La collectivité mandante peut quant à elle récupérer la taxe figurant sur les factures transmises, dans le cadre du Fonds de Compensation de la TVA, si l'investissement est éligible, ainsi que la taxe facturée par la Sem au titre de sa propre rémunération.

1.1.1.2 Syndic de copropriété

Lorsque la Sem exerce la fonction de syndic d'une copropriété, les honoraires qu'elle perçoit de celle-ci sont imposables de plein droit à la TVA (3 A-1121, n° 33, 20 octobre 1999). Il en va de même des autres services rendus par la Sem à la copropriété (mise à disposition de personnel, réalisation de travaux par la régie, ...).

La Sem reçoit également, en tant que syndic, le remboursement des charges de copropriété engagées par elle. En principe, ces remboursements constituent,

selon l'administration, des compléments de recettes imposables à la TVA. Toutefois, elle admet qu'ils ne soient pas assujettis dans la mesure où la copropriété se limite à la gestion des immeubles utilisés pour l'habitation ou pour une occupation professionnelle (Doc. Adm. 3 A- 1121, n° 33, 20 octobre 1999 et BOI 3 A-3-98).

A contrario, lorsque le syndicat de copropriétaire rend des services qui vont au delà du seul entretien et de la conservation des immeubles, ces prestations sont imposables (cas des résidences avec services).

1.1.1.3 Gestion de logements pour le compte de tiers

La rémunération du service de gestion d'immeubles pour le compte de tiers est imposable de plein droit à la TVA.

Exemple : gestion de logements sociaux appartenant à une Commune pour son compte.

1.1.2 Les locations

D'une manière générale, les locations de logements sont très largement exonérées de TVA (voir 1.2.1 ci-dessous). Certaines opérations de location sont cependant imposables de plein droit. En effet, le principe est que les opérations de locations entrent de plein droit, en tant que prestations de services à titre onéreux, dans le champ de la TVA (CGI art. 256), nonobstant leur qualification d'activité civile au plan juridique.

Par ailleurs, seules certaines opérations de location sont exonérées par l'article 261-D du Code général des impôts. A contrario, toutes les autres opérations sont imposables. Il s'agit des locations suivantes :

- locations de locaux d'activité équipés (1.1.2.1) ;
- locations à caractère commercial (1.1.2.2) ;
- locations de logements meublés accompagnée de prestations de services (1.1.2.3) ;
- location de droits portant sur les immeubles (1.1.2.5).

Remarque : les charges locatives supportées par le locataire d'un local dont le loyer est imposé à la TVA sont également soumises à cette taxe (instruction fiscale 3 B-2-06 du 21 mars 2006). L'administration admet que la refacturation de ces charges soit exonérée de TVA en tant que débours au sens de l'article 267-II-2° du Code général des impôts. Toutefois, l'application de cette exonération est subordonnée à la comptabilisation des dépenses en compte de tiers.

1.1.2.1 Location de locaux d'activités équipés

La location de locaux équipés est une opération imposable de plein droit à la TVA (CGI art. 256). La location d'un local d'activités (locaux commerciaux, bureaux, etc.) est considérée comme équipée lorsque le bailleur fournit, en plus du local proprement dit, les équipements meubles nécessaires à l'exercice par le locataire de son activité professionnelle, commerciale ou industrielle.

1.1.2.2 Locations à caractère commercial

En principe, la location d'un local d'activités nu est exonérée de TVA. Par exception, l'article 261-D-2° du Code général des impôts prévoit l'imposition des locations qui constituent pour le bailleur, un moyen de poursuivre une activité ou d'accroître ses débouchés ou lorsque le bailleur participe aux résultats de l'activité du locataire. Il en va ainsi par exemple lorsque le loyer est fixé en pourcentage du chiffre d'affaires ou du bénéfice de l'entreprise locataire.

1.1.2.3 Locations de logements meublés accompagnées de prestations de services

Les locations de logements sont en principe très largement exonérées de la TVA (voir 1.2 ci-dessous). Toutefois, certaines locations meublées accompagnées de prestations de services sont imposables de plein droit. Les critères d'assujettissement sont fixés par l'article 261-D-4° du Code Général des Impôts.

Depuis le 1^{er} janvier 2003, ces critères ont été assouplis par la loi de finances rectificative pour 2002 (article 18).

L'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2002 a pour objet de mettre en conformité avec la 6^e directive les critères d'assujettissement à la TVA des prestations d'hébergement fournies dans des conditions proches de l'hôtellerie, notamment les prestations d'hébergement fournies dans le secteur para-hôtelier. L'article 261-D-4°-b du CGI a donc été modifié.

Cet article assouplit le critère d'assujettissement à la TVA lié à la réalisation de prestations accessoires cumulatives.

En effet, le critère relatif à l'inscription de l'exploitant au registre du commerce et des sociétés, que certains organismes comme les associations ne pouvaient pas satisfaire, a été supprimé.

Désormais, les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni ne sont soumises à la TVA que lorsqu'elles comportent en sus de l'hébergement au moins trois des quatre prestations suivantes :

- Le petit déjeuner ;
- Le nettoyage régulier des locaux ;
- La fourniture de linge de maison ;
- La réception de la clientèle.

Ces prestations accessoires doivent être rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux commentaires administratifs (instruction fiscale 3 A-2-03 du 30 avril 2003).

1.1.2.4 Location d'emplacements de stationnement

En principe, les locations d'emplacement de stationnement (parkings, boxes, emplacements...) sont imposables de plein droit à la TVA en application de l'article 261-D du Code général des impôts.

Cependant, la jurisprudence et la doctrine administrative appliquent à ces opérations la règle de l'accessoire : la location de l'emplacement, lorsqu'elle est l'accessoire d'une location d'un local d'activités ou d'un logement, suit le même régime que la location principale.

Elle est donc exonérée de TVA si elle est accessoire à la location elle-même exonérée d'un logement, et imposable si elle est accessoire à une location imposée à la TVA (local commercial imposable de plein droit ou sur option).

Les critères permettant d'établir le caractère accessoire de la location du parking sont définis par la jurisprudence et par la doctrine administrative :

- les locations doivent concerner le même bailleur ;
- les biens doivent être pris à bail par le même locataire ;
- les biens doivent être situés dans le même ensemble immobilier.

Il importe peu par ailleurs que les deux locations soient prévues dans un contrat unique ou dans des contrats séparés.

La dernière condition est susceptible d'entraîner des difficultés d'interprétation dans la mesure où la notion d'ensemble immobilier n'est pas clairement définie.

En tout état de cause, les locations d'emplacements totalement isolées (location à une personne non locataire d'un logement de la Sem), sont imposables de plein droit à la TVA.

1.1.2.5 La location de droits portant sur les immeubles

L'article 261-D-3° du Code général des impôts prévoit l'exonération des locations de droits portant sur les immeubles lorsqu'ils relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier. L'administration indique que cette disposition est susceptible de concerner par exemple les locations d'emplacements publicitaires. Il nous semble qu'elle doit également s'appliquer aux locations de toitures terrasses pour les antennes de téléphonie mobile.

L'exonération semble limitée par la doctrine administrative au cas de locations par des particuliers relevant du régime d'imposition des revenus fonciers. A contrario, les recettes de ces locations par des entreprises dont les résultats relèvent des bénéfices industriels et commerciaux sont imposables de plein droit.

1.2 Les opérations exonérées

Les principales opérations exonérées sont les locations de logements et les recettes assimilées. Sont également exonérés les produits du placement de la trésorerie.

1.2.1 La location des logements

1.2.1.1 Loyers des logements

Les locations de logements sont très largement exonérées par le Code général des impôts (CGI art. 261-D-2°). L'exonération vise :

- les locations de logements nus ;
- les locations de logements meublés (à l'exception des locations para-hôtelières - voir 1-1-2-3) ;

Il importe peu que ces locations aient un caractère occasionnel, saisonnier ou permanent.

1.2.1.2 Charges locatives

Les charges locatives suivent la règle de l'accessoire : lorsqu'elles sont liées à la location exonérée d'un logement, elles sont également exonérées de TVA. A notre avis, la règle de l'accessoire doit s'étendre aux sommes reçues par la Sem en application d'un accord collectif conclu avec les locataires. Il s'agit en effet d'un complément mis à leur charge et correspondant à un équipement ou service complémentaire lié à la jouissance du logement.

En revanche, les facturations ou refacturations de réparations locatives ne peuvent pas être considérées comme étant des accessoires du loyer. En effet, elles sont juridiquement définies comme des dépenses d'entretien qui incombent au locataire. Elles sont donc imposables de plein droit à la TVA.

Enfin, on notera que d'après la jurisprudence, les sommes perçues par le bailleur lors du départ du locataire en contrepartie des dégradations ou du défaut d'entretien qui lui sont imputables ont un caractère indemnitaire et échappent ainsi à la TVA (TA Bordeaux, 31 octobre 1985, n° 195-84F). Le caractère indemnitaire de ces sommes a par ailleurs été confirmé au plan juridique par un arrêt de la Cour de cassation (3^e civ., 30 janvier 2002, Bolmont/Carrosserie industrielle des établissements Blin).

1.2.1.3 Les emplacements de stationnement liés à un logement

Le loyer des emplacements de stationnement est exonéré de TVA comme celui du logement lui-même, à condition que les deux locations soient liées, ce qui suppose qu'elles concernent un même bailleur et un même locataire et que les deux biens se situent dans un même ensemble immobilier (voir 1-1-2-4 ci-dessus).

1.2.2

La location de locaux d'activités nus

Les locations de locaux d'activités (professionnels, administratifs, commerciaux ou industriels) sont exonérées de TVA lorsque les locaux sont loués nus (CGI art 261-D-2°). Elles peuvent toutefois être assujetties à la TVA si une option volontaire est exercée par le bailleur (voir 1-3 ci-dessous).

A défaut d'une telle option, les loyers sont exonérés de TVA et ne peuvent donc être quittancés avec cette taxe.

1.2.3

Les produits financiers

L'article 261-C du Code général des impôts exonère les produits provenant des opérations bancaires et financières. Elle vise bien entendu ces opérations lorsqu'elles sont réalisées par les entreprises non bancaires, c'est à dire notamment les produits du placement de la trésorerie des Sem. Il en va de même des intérêts des prêts consentis par les sociétés.

On notera par ailleurs que les dividendes d'actions sont considérés comme hors du champ de la TVA (voir 1.4 ci-après).

1.3

Les opérations imposables sur option

Le Code général des impôts offre la possibilité aux assujettis d'imposer volontairement certaines opérations qui sont en principe exonérées.

Les Sem immobilières sont principalement concernées par l'option prévue par l'article 260-2° du Code général des impôts pour l'assujettissement à la TVA des locations de locaux d'activités. Nous avons vu en effet que ces locations, lorsqu'elles portent sur des locaux nus, sont a priori exonérées de TVA (voir 1.2.2 ci-dessus).

1.3.1

Locations concernées par l'option

L'option n'est possible que pour les locations portant sur des locaux nus, loués à des assujettis pour les besoins d'une activité professionnelle, commerciale, industrielle ou administrative. Les locaux à usage mixte (habitation et professionnel) sont également concernés par l'option.

Lorsque le locataire est un non-assujetti, l'option n'est possible que si le locataire a donné dans le bail son accord pour l'assujettissement à la TVA de la location (CGI art. 260-2°). On rappelle qu'il faut entendre par non-assujetti toute personne physique ou morale dont l'activité se trouve hors du champ de la TVA (ex : collectivités locales n'ayant pas d'activités taxables, certaines associations). En pratique, il convient que la Sem demande à son locataire s'il est assujetti à la TVA ou si l'administration fiscale a pris position sur son régime fiscal (associations).

A contrario, il n'est pas nécessaire d'obtenir l'accord de locataires dont l'activité est dans le champ de la TVA mais exonérée par une disposition spéciale du Code général des impôts (banques, professions médicales, associations exonérées sur le fondement des articles 261-4-9° et 261-7-1° du CGI, etc.).

En cas de changement de locataire, si le nouveau locataire est un non assujetti et qu'il refuse l'option, il convient d'en tirer les conséquences en régularisant le cas échéant une partie de la TVA initialement déduite sur les locaux correspondants.

1.3.2 Modalités d'exercice de l'option

Le régime de l'option pour l'assujettissement des loyers à la TVA sur les locaux d'activités a été modifié par un décret du 10 septembre 2010 (ayant lui-même modifié l'article 194 de l'annexe II au Code général des impôts).

A la suite de cela, l'administration fiscale a publié une instruction qui commente les modifications apportées par ce décret concernant les modalités d'exercice et de dénonciation de l'option¹.

A l'issue de ces modifications, l'option est toujours exercée par le bailleur. Sous réserve du cas où le locataire est un non assujetti (auquel cas il faut son accord dans le bail – voir 1.3.1 ci-dessus), l'option relève de sa seule volonté : elle ne peut pas être exercée par le locataire, et le locataire assujetti ne peut pas s'y opposer.

L'option est exercée par l'envoi d'une lettre formulant l'option, signée par la Sem et désignant l'immeuble concerné, au centre des impôts de son siège social². Il reste impératif de conserver la trace de cet envoi, afin de pouvoir justifier tout au long de la période d'exploitation de l'immeuble de l'exercice formel de l'option.

La validité de l'exercice de l'option n'est plus subordonnée à ce que cette déclaration soit accompagnée d'un bail, d'une promesse de bail ou de tout document analogue.

Quant à la date de l'option, elle peut désormais être antérieure non seulement à l'achèvement de l'immeuble mais également à son acquisition. Elle peut donc être exercée dès la première concrétisation d'un projet de construction, alors même que celui qui opte n'est pas encore propriétaire ou n'a pas encore la jouissance de l'immeuble sur lequel porte l'option. L'option peut ainsi être formulée au stade des avant-contrats (promesse unilatérale ou synallagmatique de vente, vente sous seing privé, ...) ou même à la constitution d'une société ayant vocation à donner à bail un immeuble.

Cette option peut aussi être exercée après l'achèvement de l'immeuble. Dans ce cas, le droit à déduction de la TVA

1. Instruction du 3 décembre 2010, BOI 3 A-8-10

2. A titre d'exemple, la formulation pourra être la suivante : « En ma qualité de [titre du signataire] de la société [nom de la société], j'ai l'honneur de vous informer qu'en application de l'article 260-2° du Code général des impôts, cette société opte pour le paiement de la TVA sur la location des locaux d'activités sis [désignation de l'immeuble ou du groupe]. Conformément aux dispositions de l'article 193 de l'annexe II au Code général des impôts, cet immeuble [ou ce groupe d'immeubles] constitue désormais un secteur distinct ».

ayant grevé l'immeuble est diminué d'un vingtième de son montant par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis l'achèvement de l'immeuble.

Lorsque le bailleur est le constructeur des locaux, il reste recommandé de formuler l'option avant l'achèvement, afin d'éviter tout commencement de location non soumise à la TVA, qui lui ferait perdre une partie de ses droits à déduction sur la livraison à soi-même.

Lorsque le bailleur acquiert des locaux existants occupés, il conviendra (sauf à bénéficier d'un transfert de plein droit de l'option dans le cadre d'une fusion ou opération assimilée), de formuler l'option avant l'acquisition. En effet, si l'option n'était exercée que dans le mois suivant l'acquisition et si cette dernière était grevée de TVA, la déduction de cette TVA serait amputée d'un vingtième de son montant, du fait de la perception du loyer du premier mois sans TVA.

Il en va de même en cas d'acquisition de locaux en état futur d'achèvement.

L'option exercée en cours de bail prend désormais effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été formulée. La prise d'effet de l'option n'est donc plus rétroactive au premier jour du mois au cours duquel elle a été formulée.

1.3.3 Conséquences de l'option

1.3.3.1 Portée

L'option est en principe exercée immeuble par immeuble. Elle peut concerner un groupe d'immeubles dans le cas d'un programme comprenant plusieurs immeubles sur un terrain unique ou ayant fait l'objet d'un même plan de masse ou d'un permis de construire unique (CGI annexe II art. 193).

Toutefois, au sein d'un immeuble ou d'un groupe d'immeubles, l'option ne produit ses effets que sur les locaux d'activités nus (ou les locaux à usage mixte professionnels et d'habitation) loués à des assujettis ou à des non-assujettis (sous réserve, pour ces derniers, de leur accord dans le bail). Les logements ne peuvent en aucun cas être imposés à la TVA (CGI art. 260-2°, sauf de plein droit, en cas de location para-hôtelière – voir 1.1.2.3).

L'option ne peut en tout état de cause pas être exercée uniquement sur un local d'activités situé dans un immeuble ou un ensemble immobilier qui en comprend plusieurs.

1.3.3.2 Durée

Jusqu'à l'entrée en vigueur du décret, l'option était exercée initialement pour une période de dix ans (portée de plein droit à vingt ans en cas de remboursement d'un crédit de TVA) et se renouvelait tacitement par périodes de dix ans au terme de chaque période.

Désormais, l'option reste valable indéfiniment, tant qu'elle n'est pas dénoncée. Cependant, la dénonciation ne peut pas être effectuée avant le 1^{er} janvier de la neuvième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. Cela signifie qu'il reste au départ une période de huit ans plus l'année d'exercice, au cours de laquelle l'option ne peut pas être dénoncée.

A partir de la neuvième année, l'option peut être dénoncée à tout moment et la dénonciation produit son effet le premier jour du mois suivant.

1.3.3.3 Secteur distinct – droits à déduction

L'exercice effectif de l'option dans les formes prévues justifie corrélativement l'exercice de droits à déduction.

Chaque immeuble ou ensemble d'immeuble ayant fait l'objet d'une option constitue un secteur distinct du point de vue de la TVA (CGI annexe II article 209-I-2°). Ce secteur doit donc être déclaré en même temps que l'option est exercée (voir modèle en annexe).

Ce secteur étant réputé constituer une entreprise distincte du point de vue de la TVA, il sera doté d'un coefficient de taxation spécifique (voir 3.1.3.4 ci-après) :

- de 1 s'il ne comprend que des locaux d'activités loués à des assujettis ou à des non-assujettis ayant donné leur accord ;
- compris entre 0 et 1 s'il comprend en outre des logements ou des locaux loués à des non-assujettis n'ayant pas donné leur accord.

Avant d'utiliser le coefficient de taxation forfaitaire du secteur à des dépenses concernant l'immeuble, la Sem devra le cas échéant affecter ces dernières à l'une ou l'autre des parties de l'immeuble (coefficient de taxation égal selon le cas à 1 ou 0) : la taxe grevant les dépenses concernant uniquement les logements n'est pas déductible (sauf bien entendu, s'il s'agit de travaux éligibles à la livraison à soi-même – voir cahier 2) ; la taxe grevant les dépenses ne concernant que les locaux d'activités est intégralement déductible.

En définitive, après l'affectation des dépenses, et compte-tenu du champ très large de la livraison à soi-même au taux réduit sur les logements conventionnés, le coefficient de taxation forfaitaire du secteur constitué par un immeuble mixte comprenant des logements conventionnés ayant fait l'objet d'une option ne sera utilisé que pour les dépenses sur les parties communes de l'immeuble et non éligibles à la livraison à soi-même (consommations d'électricité des parties communes, nettoyage de ces parties communes par un prestataire extérieur, entretien des espaces verts, ...).

1.3.3.4 Régularisations

La taxe déduite sur les investissements réalisés sur le local d'activités doit faire l'objet de reversements en cas de cessation des locations, dénonciation de l'option, cessation des effets de l'option (reprise du bail par un non-assujetti refusant l'option) ou vente des biens dans le délai de régularisation (CGI ann. II art. 207).

Ce délai est de vingt ans (voir 2.2.4).

1.4

Les opérations hors du champ de la TVA

Les recettes qui ne sont pas la contrepartie directe d'un service rendu ou d'un bien livré se situent en dehors du champ de la TVA. Il s'agit essentiellement pour les Sem de certaines subventions et de certains produits financiers qu'elles perçoivent à raison des titres de participation ou de placement qu'elles ont souscrit ou acquis, qui appellent les commentaires qui suivent.

1.4.1

Les subventions

Les subventions méritent un commentaire particulier car elles constituent des recettes qui peuvent, du point de vue de la TVA, se trouver en fonction des conditions de leur versement dans des situations très diverses. Elles peuvent être hors du champ de la TVA ou dans son champ et, dans ce dernier cas, être exonérées ou au contraire imposables.

1.4.1.1 Les subventions hors du champ de la TVA

En application de la jurisprudence fiscale Communautaire et Française, les subventions qui ne sont pas la contrepartie directe et nécessaire d'un service rendu ou d'un bien livré à la partie versante sont situées en dehors du champ

de la TVA. Elles ne remplissent pas en effet la condition de constituer la contrepartie à titre onéreux prévue par l'article 256 du Code général des impôts.

Ainsi, le financement d'un organisme au seul vu des buts généraux qu'il s'est assigné ou qu'il prend l'engagement de satisfaire ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services qui serait rendue à titre onéreux à la collectivité versante.

1.4.1.2 Les subventions complément de prix

La subvention complément de prix est celle qui complète le prix d'une opération réalisée par l'entreprise. Elle est généralement accordée par une collectivité ou l'Etat en contrepartie de l'acceptation par son bénéficiaire de sujétions particulières en matière de qualité ou de prix du service qu'il rend à des tiers.

Ces subventions suivent le même régime de TVA que les recettes qu'elles complètent : exonération si elles complètent des opérations exonérées, imposition dans le cas contraire, dans les mêmes conditions de taux.

L'administration fiscale a précisé les conditions de qualification des subventions de complément de prix dans une instruction du 16 juin 2006 (3 A-7-06).

Pour être qualifiée de « subvention directement liée au prix », une subvention doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes :

■ la subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation :

Une subvention complément de prix implique nécessairement la présence de trois parties : la personne qui accorde la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur ou le preneur

■ la subvention constitue la contrepartie totale ou partielle de la livraison ou de la prestation :

Le principe du versement de la subvention doit exister en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle constitue la contrepartie. En outre, le prix du bien ou du service doit être déterminé, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur de ces opérations. Il doit exister une relation entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la diminution des prix pratiqués par le bénéficiaire. Cette relation, qui résulte de l'intention des parties, doit apparaître de manière non équivoque au terme d'une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette subvention.

Il n'est cependant pas nécessaire que le montant de la subvention corresponde strictement à la diminution du prix du bien livré ou du service fourni. Il suffit que le rapport entre celle-ci et la subvention, qui peut présenter un caractère forfaitaire, soit significatif.

■ la subvention permet au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient :

La taxation des subventions ne doit pas conduire à une surtaxation de l'opération, notamment lorsque le bénéficiaire de la subvention ne pratique pas, en définitive, un prix inférieur au prix de marché. Le prix de marché est le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de la commercialisation où est effectuée l'opération, devrait payer, au moment où s'effectue l'opération et dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou un prestataire indépendant pour obtenir les mêmes biens ou services.

Lorsque ces trois conditions sont réunies, les subventions sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération, ...) applicables aux opérations dont elles complètent le prix.

Le seul fait qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'organisme subventionné ne suffit pas à rendre cette subvention imposable.

Sont notamment considérées comme hors du champ de la TVA :

- les subventions qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement total ou partiel d'un bien d'investissement déterminé ;
- les subventions dites « à l'achat », destinées à prendre financièrement en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti (ex. : subventions de l'Etat versées aux entreprises dans le cadre des aides à l'emploi, de l'implantation dans certaines zones défavorisées, « chèques conseils »...);
- les subventions dites de fonctionnement, destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation d'un organisme. Si ces sommes ont souvent une influence sur le prix de revient des biens livrés et des services fournis par l'organisme subventionné, elles ne constituent pas pour autant des subventions directement liées au prix de ces opérations ;
- les subventions d'équilibre versées à une entreprise afin de compenser a posteriori un déficit résultant de la conjoncture économique, d'erreurs de gestion imputa

bles à l'entreprise ou de tout événement ne relevant pas de sujétions particulières qui lui auraient été imposées par un tiers ;

- les subventions versées à une entreprise, dont le montant est déterminé globalement compte tenu des coûts totaux d'exploitation de l'activité économique de cette dernière, et qui ne sont pas directement liées à une opération taxable de cette entreprise. Il en est notamment ainsi des sommes qui peuvent être versées à un aménageur de zones au titre d'une opération d'aménagement dès lors que ces sommes sont versées globalement sans affectation précise à une opération imposable.

1.4.1.3 Les subventions d'équipement

Les subventions d'équipement ou d'investissement sont celles qui sont versées par l'Etat ou une collectivité territoriale en vue de l'acquisition ou de la construction d'un bien d'investissement par le bénéficiaire.

Le caractère de subvention d'équipement est donc défini dès son versement par la partie versante. Il n'est pas reconnu aux sommes qui constituent en réalité la contrepartie d'un service rendu à celui qui la verse.

Ainsi, les subventions versées par l'Etat pour la construction des logements PLA ou PLUS sont des subventions d'équipement non imposables à la TVA.

1.4.2 Les produits financiers

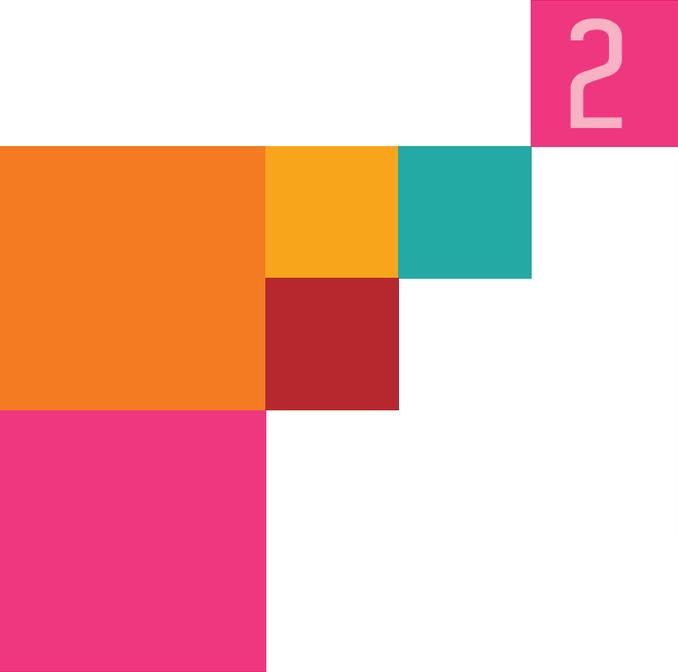
L'administration fiscale a précisé la situation de certains produits financiers au regard de la TVA dans une instruction du 10 janvier 2006 (3 A-1-06).

Elle confirme que les produits tirés du **placement ou de la cession** de parts d'OPCVM se trouve hors du champ de la TVA, ainsi que les dividendes d'actions et revenus de parts sociales. Il en va de même du **produit de cession** de titres négociables tels que les obligations, bons du Trésor, et autres titres de créances négociables.

Ces produits ne sont pas à prendre en compte au dénominateur du coefficient de taxation forfaitaire. La Sem (ou l'opération sectorisée) qui ne percevrait comme seules recettes non taxables des produits de cette nature resterait donc un assujetti total et n'aurait pas à appliquer un prorata à la taxe grevant ses dépenses.

En revanche, les intérêts de comptes de dépôt, d'obligations et autres titres de créances sont dans le champ de la TVA mais exonérés. Ils doivent donc figurer au dénominateur, sauf s'ils sont accessoires au sens de l'annexe II au Code général des impôts.





2

Déduction de la TVA sur les dépenses

2

Déduction de la TVA sur les dépenses

La possibilité de déduire la TVA sur les dépenses est le principe de base de la TVA. Dès lors qu'une entreprise réalise une livraison ou une prestation taxable, elle peut imputer sur la taxe due au titre de la recette perçue, la taxe supportée sur les dépenses qui ont été engagées pour réaliser cette opération et qui en constituent le prix de revient (CGI art. 271-I).

En pratique, les entreprises peuvent se trouver, au regard de la TVA, dans une des trois situations qui suivent :

- 1- Lorsque l'entreprise ne réalise que des opérations imposables, elle peut déduire l'intégralité de la TVA supportée sur l'ensemble des dépenses qu'elle engage³.
- 2- Une entreprise qui ne réaliserait que des opérations exonérées ne pourrait à contrario déduire aucune TVA sur ses dépenses.
- 3- Enfin, les entreprises qui réalisent à la fois des opérations imposables et des opérations exonérées doivent déterminer pour chaque dépense un coefficient dit de déduction permettant de calculer la fraction de taxe déductible. Ce coefficient synthétise l'ensemble des limitations applicables aux droits à déduction (réalisation de recettes hors champ ou exonérées, exclusion par la nature même de la dépense).

En pratique, les Sem immobilières se trouvent généralement dans la dernière situation, puisqu'elles réalisent simultanément des opérations imposables (ventes d'immeubles ou de terrains imposables, locations imposables, livraisons à soi-même, ...) et des opérations exonérées (locations de logements, ...).

Les règles de gestion des droits à déduction ont été profondément remaniées par un décret du 16 avril 2007, suivi d'une instruction fiscale (3 D-1-07 du 9 avril 2007).

3. Sous réserve des dépenses expressément exclues du droit à déduction (véhicules de tourisme, ...)

2.1

Définition de la TVA déductible

Les règles de déduction spécifiques à certaines opérations sont étudiées dans la partie du cahier décrivant ces opérations :

- construction neuve : voir cahier 1
- travaux sur les immeubles existants : voir cahier 2
- prestations de services (syndic, administration de biens, maîtrise d'ouvrage déléguée...) : première partie du présent cahier

On se contentera donc ici de rappeler les règles générales et communes applicables à ces déductions.

2.1.1

Application du coefficient de déduction

Les nouvelles règles de gestion des droits à déduction entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2008. Les variations de prorata entre le prorata provisoire 2007 et le prorata définitif 2007 auront donc été effectuées en avril 2008 en fonction des anciennes règles

Les régularisations proprement dites (immobilisations) seront le cas échéant constatées en avril 2009.

2.1.1.1 Le coefficient de déduction

Les nouvelles modalités de calcul de la TVA déductible reposent sur l'utilisation d'un coefficient synthétique, le coefficient de déduction (CGI annexe II art. 206). Ce coefficient tient compte de l'ensemble des règles qui peuvent limiter la déduction de la taxe grevant une dépense : le fait que celle-ci soit utilisée pour des opérations dans et hors du champ de la taxe, pour des opérations taxées et/ou exonérées. Il tient également compte des dépenses exclues par nature des droits à déduction (véhicules de tourisme, transport de personnes, ...).

Chaque dépense a son propre coefficient de déduction

Le coefficient de déduction est constitué par trois coefficients et s'obtient par le produit de ceux-ci :

- le coefficient d'assujettissement
- le coefficient de taxation
- le coefficient d'admission

2.1.1.2 Le coefficient d'assujettissement

Le coefficient d'assujettissement reflète l'utilisation de la dépense pour des opérations dans le champ ou hors champ de la TVA :

- une dépense entièrement utilisée pour des opérations hors champ a un coefficient d'assujettissement de zéro ; exemple : dépense de travaux sur un local commercial loué gratuitement ;
- une dépense entièrement utilisée pour des opérations dans le champ a un coefficient d'assujettissement de un. C'est celui qui s'appliquera à la quasi-totalité des dépenses des Sem immobilières
- une dépense utilisée partiellement pour des opérations dans et hors du champ de la TVA a un coefficient d'admission situé entre 0 et 1, calculé par un critère approprié.

Chaque dépense peut ainsi avoir un coefficient différent. A titre de simplification, les assujettis ont toutefois la possibilité de retenir une clé globale pour toutes les dépenses.

2.1.1.3 Le coefficient de taxation

2.1.1.3.1 Principe

Le coefficient de taxation reflète l'utilisation de la dépense pour des opérations situées dans le champ de la TVA, taxables ou exonérées. Il est égal à 0 en cas d'utilisation exclusive de la dépense pour une opération exonérée, égal à 1 en cas d'utilisation exclusive de la dépense pour une opération taxable. Cela correspond à l'ancienne règle de l'affectation.

En cas d'utilisation de la dépense conjointement pour des opérations soumises et exonérées, le coefficient de déduction est forfaitaire. Il résulte du rapport des recettes taxables sur les recettes totales. Le coefficient de taxation forfaitaire remplace l'ancien prorata de TVA et se calcule selon les mêmes règles.

La principale nouveauté découlant du nouveau régime réside dans le fait que l'entreprise, qu'elle soit assujettie partielle ou totale, ne doit plus prendre en compte au dénominateur du rapport les subventions hors champ.

Le principe d'une déduction provisoire sur les dépenses n en fonction des recettes n-1, régularisation avant le 25 avril n+1 demeure.

Enfin, il est possible à titre de simplification d'appliquer le coefficient de déduction forfaitaire à toutes les dépenses sans distinction (à notre avis, sous réserve de l'existence de secteurs distincts).

2.1.1.3.2 Mode de calcul

L'article 206-I-3-1° de l'annexe II au CGI prévoit les règles de calcul du coefficient de taxation forfaitaire. Il est établi à partir des recettes annuelles de la Sem. Sont retenues toutes celles dont l'exigibilité est intervenue au 31 décembre de l'année. Au numérateur figurent les opérations ouvrant droit à déduction, c'est à dire, dans le cas des Sem, les opérations taxables (loyers imposables, ventes de terrains ou d'immeubles soumis à la TVA immobilière, prestations de services, livraisons à soi-même de charges⁴, ...).

Le dénominateur comprend, outre le montant du numérateur, l'ensemble des recettes exonérées (loyers des logements, produits financiers⁵, ...). Les autres recettes hors du champ de la TVA ne figurent pas au dénominateur (subventions, dividendes, revenus de parts sociales, ...).

Bien entendu, le coefficient de taxation forfaitaire général reprend l'intégralité des opérations réalisées par la Sem, y compris celles qui ont été réalisées dans le cadre de secteurs distincts.

Les cessions et livraisons à soi-même de biens d'investissement, qu'elles soient imposables ou non, ne sont pas à prendre en compte dans le calcul du prorata.

■ Produits financiers

Concernant les produits financiers exonérés de TVA (intérêts, ...), ils sont susceptibles d'être exclus du dénominateur s'ils ont un caractère accessoire au sens de l'article 206-III-3-3° de l'annexe II au Code général des impôts. Les produits des opérations financières doivent remplir deux conditions :

- présenter un lien avec l'activité principale de l'entreprise : les opérations financières réalisées par une entreprise ne peuvent être qualifiées d'opérations accessoires à l'activité principale de l'entreprise que si, d'une part,

4. Doc. Adm. 3 D-1711, n° 5, 2 novembre 1996 : « les sommes à retenir au dénominateur du rapport sont celles afférentes au chiffre d'affaires qui résulte des opérations ouvrant droit à déduction, c'est à dire : [...] – les prestations de services à soi-même et les livraisons à soi-même de biens autres que les immobilisations taxables »

5. voir toutefois ci-après

elles se distinguent de cette activité principale, et si, d'autre part, elles présentent un lien avec cette activité principale ; ces conditions sont remplies en principe par les SEM immobilières ;

- n'impliquer qu'une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et des services grevés de TVA acquis par le redevable. Les dispositions du b du 2 de l'article 212 de l'annexe II au CGI, modifiées par le décret n° 2005-1648 du 26 décembre 2005, prévoient désormais que le chiffre d'affaires afférent aux opérations financières présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise n'est pas inscrit au dénominateur du pourcentage de déduction dès lors que la réalisation de ces opérations nécessite une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et des services grevés de TVA acquis par le redevable. Pour l'appréciation de ce nouveau critère, il est nécessaire de déterminer, pour chaque bien et service grevé de TVA, la proportion d'utilisation pour la réalisation des opérations financières et immobilières présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise. La proportion d'utilisation ainsi calculée doit ensuite être appliquée à la valeur d'acquisition de chacun de ces biens et services pour déterminer leur valeur d'utilisation. Le seuil de 10 % est apprécié au regard du rapport existant entre la somme des valeurs d'utilisation des biens et services grevés de TVA telles que déterminées dans les conditions fixées aux deux paragraphes précédents et le montant total de la valeur d'acquisition de ces mêmes biens et services.

En outre, à titre de règle pratique, la condition liée à la très faible utilisation de biens et de services grevés de TVA prévue par l'article 206 de l'annexe II au CGI est également réputée satisfaite lorsque le produit des opérations financières exonérées présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise n'excède pas 5 % du montant du chiffre d'affaires total toutes taxes comprises de l'entreprise⁶.

■ Sont également exclues du dénominateur les sommes suivantes :

- les débours au sens de l'article 267-II-2° du Code général des impôts : dépenses qu'un mandataire engage au nom et pour le compte de son mandant, et qui lui sont remboursés au franc le franc, à condition notamment qu'ils passent par des comptes de tiers (ex. : travaux remboursés à la Sem par une commune mandante dans le cadre d'un mandat de maîtrise d'ouvrage – voir 1.1.1.1 ci-avant) ;

- les indemnités perçues des compagnies d'assurance en réparation de dommages subis par la Sem ;
- les subventions d'investissement ou d'équipement perçues par la Sem (ex : subvention PLUS, PLA-I, Palulos).

2.1.1.4 Le coefficient d'admission

Le coefficient d'admission traduit les exclusions des droits à déduction. En effet, le Code général des impôts interdit la déduction de la taxe grevant certaines dépenses en raison de leur seule nature.

Exemples : le coefficient d'admission est de 0,8 pour le gazole utilisé dans un véhicule de tourisme, 0 pour les dépenses de transport.

2.1.1.5 Exemples

Sem exerçant une activité d'aménagement et de gestion locative de logements et locaux d'activité

Fournitures administratives :

Coefficient d'assujettissement = 1

Coefficient de taxation = 0,06

Coefficient d'admission = 1

Coefficient de déduction = $1 \times 0,06 \times 1 = 0,06$

Loyer voiture de tourisme affectée à l'activité d'aménagement :

Coefficient d'assujettissement = 1

Coefficient de taxation = 1

Coefficient d'admission = 0

Coefficient de déduction = $1 \times 1 \times 0 = 0$

Dépense de nettoyage d'un logement :

Coefficient d'assujettissement = 1

Coefficient de taxation = 0

Coefficient d'admission = 1

Coefficient de déduction = $1 \times 0 \times 1 = 0$

Honoraires sur une ZAC totalement taxable :

Coefficient d'assujettissement = 1

Coefficient de taxation = 1

Coefficient d'admission = 1

Coefficient de déduction = $1 \times 1 \times 1 = 1$

⁶ Ces commentaires sont issus de l'instruction 3 A-1-06 du 10 janvier 2006

Dépense de réhabilitation des parties communes d'un immeuble mixte soumis à TVA sur option :

Coefficient d'assujettissement = 1
 Coefficient de taxation = 0,12
 Coefficient d'admission = 1

Coefficient de déduction = $1 \times 0,12 \times 1 = 0,12$

Travaux de construction d'un logement en accession :

Coefficient d'assujettissement = 1
 Coefficient de taxation = 1
 Coefficient d'admission = 1

Coefficient de déduction = $1 \times 1 \times 1 = 1$

2.1.2 Régularisations

Le nouveau régime prévoit deux sortes de régularisations (CGI annexe II art 207):

- les régularisations annuelles résultent de la variation des coefficients d'assujettissement ou de taxation et se constatent chaque année où la variation est constatée ;
- les régularisations globales surviennent en cas de changement dans les conditions d'utilisation du bien et s'effectuent en une seule fois l'année du changement.

2.1.2.1 Régularisations annuelles

Les régularisations annuelles concernent les immobilisations. Elles sont constatées le cas échéant dans un délai de 20 ans pour les immeubles, 5 ans pour les autres immobilisations.

Elle résulte de l'observation d'une variation entre le produit des coefficients d'assujettissement et de déduction d'origine et de l'année en cours supérieure à 1/10^e.

Le montant de la régularisation s'élève à 1/5^e ou 1/20^e de la différence entre la taxe déductible en fonction du coefficient de n et la taxe déductible en fonction du coefficient d'origine.

Exemple :

La société se livre en 2008 un immeuble mixte neuf – option TVA pour la partie commerces, sauf pour une surface louée à une commune (30 %)

TVA supportée au titre de l'ensemble des commerces : 200 000 €

Coefficient de déduction 2008 : $1 \times 0,7 \times 1 = 0,7$ – déduction = $200\ 000 \times 0,7 = 140\ 000$ €

2009 remplacement de la commune par une entreprise : coefficient de déduction = $1 \times 1 \times 1 = 1$

Variation > 1/10^e : régularisation = $(200\ 000 - 140\ 000) \times 1/20 = 3\ 000$

2.1.2.2 Régularisations globales

Les régularisations globales concernent également les immobilisations, dans un délai de 20 ans pour les immeubles, 5 ans pour les autres immobilisations.

Ces régularisations se produisent dans les cas suivants :

- Cession non soumise à la TVA d'un bien détaxé à l'origine ;
- Transfert entre secteurs distincts ;
- Cession soumise à la TVA d'un bien non détaxé à l'origine ;
- Changements d'affectation de biens.

Exemple

La société se livre en 2008 un commerce – option TVA exercée

TVA supportée au titre du commerce : 50 000 €

*Coefficient de déduction 2008 : $1 \times 1 \times 1 = 1$
 déduction = 50 000*

En 2015, le commerce est cédé au locataire. La cession est exonérée de TVA (immeuble de plus de cinq ans).

Régularisation = $\sum (0-1) \times \frac{50\ 000}{20} = 30\ 000$

2.1.3 Secteurs distincts

Certaines dispositions du Code général des impôts prévoient la création de secteurs distincts. Ceux-ci ont pour objet de gérer de façon isolée les droits à déduction d'une activité spécifique réalisée par les redevables partiels.

Dans l'hypothèse où des secteurs distincts sont à constituer au sein de la Sem, il y a lieu d'affecter le cas échéant les dépenses à chacun de ces secteurs, pour déduire la TVA selon le régime propre au secteur considéré (CGI ann. II art 209). Chaque secteur est considéré comme une entreprise distincte du point de vue des droits à déduction. Il

peut donc être entièrement soumis à la TVA, entièrement exonéré, ou être doté d'un coefficient de taxation forfaitaire propre, différent du coefficient de taxation général de la société.

La constitution de secteurs distincts est obligatoire lorsque les conditions prévues à l'article 209 de l'annexe II au Code général des impôts sont remplies (cf. 2.1.3.1). En outre, certaines dispositions prévoient explicitement la création d'un secteur distinct dans des cas précis (cf. 2.1.3.2).

2.1.3.1 Constitution en application de l'article 209 de l'annexe II au CGI

Ce texte prévoit la constitution obligatoire de secteurs distincts lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- l'entreprise doit avoir plusieurs activités ; la condition de pluralité s'apprécie notamment au regard de la diversité des activités et de leur nature économique, au fait qu'elles mobilisent des moyens humains et/ou matériels distincts ;
- ces activités doivent être soumises à des régimes de TVA différents : en pratique, il s'agit souvent d'une activité imposable d'une part et d'une activité exonérée d'autre part.

Exemple : une Sem qui exerce à la fois une activité d'accession à la propriété, à laquelle est affecté du personnel, des locaux et autres immobilisations, et une activité de location de logements, dotée également de ses propres moyens humains et matériels constitue un secteur distinct pour chacune de ces activités ; les deux conditions prévues par le Code général des impôts sont en effet remplies : les activités sont différentes dans leur nature, utilisent des moyens distincts, et ne sont pas soumises au même régime de TVA (imposition pour l'accession et exonération pour la location de logements).

2.1.3.2 Constitution en application de textes spécifiques

Certains textes prévoient dans des cas précis l'obligation de créer un secteur distinct. Les Sem sont concernées par les cas suivants, qui sont étudiés dans les différents cahiers du présent guide :

- sectorisation des livraisons à soi-même au taux réduit de logements conventionnés (cahier 1) ;
- sectorisation des livraisons à soi-même au taux réduit de dépenses liées aux travaux d'amélioration, de réparation et d'entretien des logements conventionnés (cahier 2) ;
- opérations d'aménagement (voir le guide fiscal de l'aménagement) ;
- sectorisation des immeubles faisant l'objet d'un assujettissement des loyers par option (première partie du présent cahier).

2.1.3.3 Modalités de création

Lorsque les conditions de création d'un secteur distinct telles que définies ci-dessus sont réunies, la Sem doit en déclarer l'existence à son Centre des impôts, par courrier. La déclaration d'ouverture du secteur distinct se fait par une simple lettre à l'en tête de la société. Il n'existe pas d'imprimé spécifique pour ce faire. Il est vivement recommandé de conserver une trace du courrier et de son envoi.

2.1.3.4 Implications

L'existence d'un secteur distinct implique un suivi distinct des opérations réalisées dans le cadre de l'activité sectorisée : recettes perçues, dépenses engagées, qu'il s'agisse de dépenses ayant le caractère de charges ou d'investissements, ainsi que les transferts de biens immobilisés ou en stock d'un secteur à l'autre.

Ce suivi peut être fait directement dans la comptabilité générale de la Sem. Toutefois, l'administration fiscale admet que le suivi soit fait dans des documents extra-comptables.

Le secteur distinct étant considéré comme une entreprise distincte du point de vue de la TVA, il a son propre régime d'assujettissement, qui peut être :

- soit total, si l'ensemble des opérations du secteur est soumis à la TVA ; dans ce cas, le droit à déduction de la taxe grevant les dépenses affectées à ce secteur est de 100 % (ex. : le secteur créé pour des logements financés en PLUS est totalement assujéti puisque l'unique opération qui sera réalisée en son sein – la livraison à soi-même – est imposable) ;
- soit nul, si aucune opération imposable n'est réalisée en son sein (ex. : secteur constitué par l'activité locative exonérée) ;
- soit partiel, si le secteur comprend des recettes imposables et exonérées (ex. : le secteur constitué au titre d'un immeuble mixte comprenant des commerces dont les loyers sont soumis à la TVA) ; dans ce cas, le secteur a un coefficient de taxation propre, calculé selon les mêmes principes que le coefficient de taxation général de la société (cf. 2.1.2.1), mais uniquement à partir des recettes du secteur ; il est utilisé à défaut de pouvoir affecter la dépense, au sein même du secteur, à une opération imposable ou exonérée⁷.

7. les produits financiers affectables à un secteur distinct ne sont pas pris en compte au dénominateur du prorata du secteur distinct s'ils représentent moins de 5 % des recettes du secteur et ont un caractère accessoire

2.2 Modalités de déduction

Nous rappellerons ici brièvement les principales modalités d'exercice des droits à déduction. Rappelons que certaines dépenses sont par nature expressément exclues du droit à déduction (transport, logement, véhicules de tourisme, ...).

2.2.1 Date de la déduction

La taxe grevant une dépense est déductible lorsqu'elle devient exigible chez le fournisseur du bien ou du service (CGI art. 271-I-2) :

- pour les livraisons de biens, il s'agit de la date du transfert de propriété ;
- pour les prestations de services, il s'agit de la date de paiement, sauf si le prestataire a opté pour les débits (dans ce cas, la taxe devient exigible chez lui dès l'émission de la facture).

2.2.2 Justification de la déduction

La société doit être en possession de factures mentionnant le montant de la TVA déductible. Il convient de prêter une attention particulière sur ce point aux situations de travaux émises dans le cadre des marchés, qui doivent remplir les conditions de forme nécessaires pour justifier l'exercice des droits à déduction.

Lorsque la taxe due au titre d'une livraison à soi-même réalisée par la Sem est déductible, la Sem n'est pas en possession d'une facture mentionnant cette taxe. C'est donc la mention de la taxe due au titre de cette livraison dans la déclaration de TVA qui sert de justificatif à l'exercice de sa déduction (CGI art. 271-II-1).

2.2.3 Exercice de la déduction

La déduction s'exerce par mention sur la déclaration de TVA correspondant à la période au cours de laquelle la taxe est devenue déductible. Si la déduction d'une taxe a été omise, cette omission peut être réparée jusqu'au 31 décembre de la seconde année qui suit celle de l'omission.

La TVA déductible ainsi mentionnée s'impute sur les taxes collectées par la Sem. Dans le cas où la taxe déductible excède la taxe collectée, le crédit de TVA qui en résulte est soit reporté sur les déclarations ultérieures, sans limite dans le temps, jusqu'à épuisement, soit fait l'objet d'une demande de remboursement (CGI ann. II art. 242-0-A).

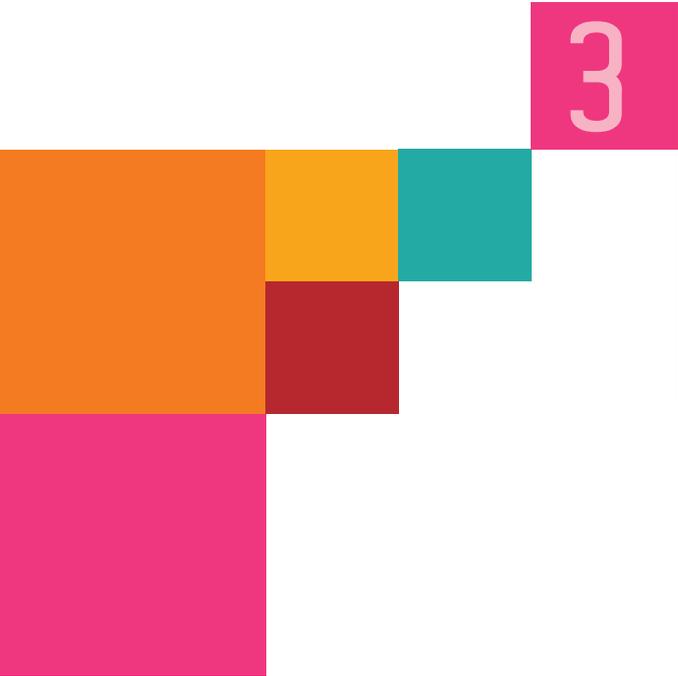
Une telle demande peut être effectuée en cours d'exercice, à l'expiration de chaque trimestre civil. Elle est subordonnée à l'existence de trois crédits successifs sur les déclarations mensuelles du trimestre, et au fait qu'elle s'élève à un montant minimum de 760 €.

La demande effectuée au titre du dernier trimestre est recevable à la condition qu'elle s'élève au minimum à 150 €.

2.2.4 Régularisations

La taxe qui a été déduite sur une dépense d'investissement peut faire l'objet d'une régularisation en cas de vente du bien ou de cessation des opérations imposables (voir CGI annexe II art. 207).





3

La taxe sur les salaires

3

La taxe sur les salaires

Les Sem qui ne sont pas redevables de la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires sont soumises à la taxe sur les salaires sur les rémunérations versées à leurs salariés (CGI art. 231-1)⁸.

Celles qui sont totalement exonérées de TVA supportent la taxe sur les salaires sur la totalité des rémunérations. Celles qui sont redevables partiel de la TVA supportent partiellement la taxe, dans les conditions suivantes :

■ lorsque la Sem a plusieurs secteurs distincts d'activités, elle est en premier lieu tenue d'affecter à chacun d'entre eux les personnes qui y consacrent leur temps de façon exclusive et permanente⁹.

Les rémunérations de ces personnes sont alors assujetties à la taxe selon le régime du secteur :

- exonération totale en cas d'assujettissement intégral du secteur à la TVA ;
- assujettissement total en cas d'exonération du secteur ;
- assujettissement partiel si le secteur est partiellement assujettit à la TVA.

■ les rémunérations des personnes qui ne sont pas affectables en totalité et en permanence à un secteur distinct sont assujetties à la taxe selon le prorata général d'assujettissement de la Sem ; celui-ci résulte du rapport des recettes exonérées et hors du champ de la TVA sur le total des recettes de la Sem ; sous réserve des recettes hors champ, les mêmes règles de prise en compte des recettes s'appliquent qu'en matière de coefficient de taxation de TVA¹⁰ (voir ci-dessus 2.1.2.1).

Exemple :

Une Sem perçoit les produits suivants :

■ loyers exonérés	8 M€
■ recettes imposables	2 M€
■ dividendes	1 M€

8. les Sem dont le prorata est compris entre 80 et 90 % bénéficient d'une décote – voir Doc. Adm. 5 L 1421 n° 21

9. cette affectation est devenue obligatoire depuis une instruction du 18 juin 2001 ; auparavant, les Sem étaient autorisées à appliquer le prorata général de taxe sur les salaires à l'ensemble des rémunérations, quelle que soit l'affectation des personnes

10. instruction du 10 mars 1995, 5 L-4-95, n° 10

Prorata d'assujettissement à la taxe sur les salaires : $(8+1)/11 = 81 \%$

Notons que, lorsque la Sem emploie du personnel effectuant lui-même des travaux sur les logements conventionnés, leur coût est inclus dans le prix de revient des travaux éligibles à la TVA au taux réduit et supporte à ce titre la TVA sur la livraison à soi-même. Cependant, les rémunérations de ces personnes ne pourront être exonérées de la taxe sur les salaires, en application des principes évoqués ci-dessus, que s'ils sont employés en totalité à des travaux éligibles à la livraison à soi-même sur des immeubles conventionnés. Il peut donc en résulter une double imposition lorsque les salariés sont employés à la fois à des travaux éligibles et à des travaux non éligibles.

La taxe est calculée selon un barème par tranches (évaluant tous les ans) appliqué aux fractions de rémunérations individuelles annuelles. Les taux des différentes tranches sont de 4,25 %, 8,50 % et 13, 60 %. Le taux de 4,25 % est réduit à 2,95 % dans les départements de la Martinique, de la Guadeloupe et de la Réunion et à 2,55 % dans le département de la Guyane.

Le prorata d'assujettissement utilisé est celui de l'année précédant celle du versement des rémunérations. Il continue d'être utilisé provisoirement en début d'année, jusqu'à la date de calcul du prorata définitif de TVA (soit avant le 25 avril). La variation constatée fait l'objet d'une régularisation positive ou négative selon le cas sur les rémunérations versées depuis le début de l'année¹¹.

11. voir Doc. Adm. 5 L 1522 n° 6 et 7

MODELE DE LETTRE D'OPTION POUR L'ASSUJETTISSEMENT A LA TVA DE PERSONNES DONNANT EN LOCATION DES
LOCAUX NUS POUR LES BESOINS DE L'EXERCICE DE L'ACTIVITE D'UN PRENEUR ASSUJETTI A LA TVA OU POUR LES
BESOINS D'UN PRENEUR NON ASSUJETTI
(à reproduire sur papier à en-tête de la société)

Centre des Impôts (1)

A....., le.....

Lettre recommandée avec accusé de réception

Objet : Option pour l'assujettissement à la TVA des loyers perçus par

Madame, Monsieur,

En ma qualité de de la société, j'ai l'honneur de vous informer qu'en application de l'article 260-2° du Code Général des Impôts, cette société opte pour le paiement de la TVA à partir du(2) sur les loyers qu'elle reçoit au titre de la location des locaux nus pour les besoins de l'activité de preneurs assujettis ou non assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée dans les immeubles sis :

-
-(3)

Conformément à l'article 193 de l'annexe II au Code général des impôts, chaque immeuble ou groupe d'immeuble constituera un secteur distinct pour l'exercice des droits à déduction.

Nous vous prions d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de nos salutations distinguées.

(Signature)

(1) Centre des Impôts compétent pour l'option et le dépôt des déclarations est le Service des impôts du siège.

(2) Date d'acquisition de l'immeuble

(3) Adresse exacte des immeubles concernés





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)

