



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

PROJET SOUMIS A CONSULTATION OPPOSABLE A L'ADMINISTRATION JUSQU'A PUBLICATION DE L'INSTRUCTION DEFINITIVE

Vous pouvez adresser vos remarques sur ce projet d'instruction, mis en consultation publique le 28 juin 2010, jusqu'au 1^{er} septembre 2010 inclus à l'adresse de messagerie suivante :
bureau.d2-dlf@dgfip.finances.gouv.fr.
Seules les contributions signées seront examinées.

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 A

N°M:\SECRETARIATS\SECD\POOLD\SEC_D2\D2-A\2010\10000 04006F.DOC

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA). REGIME APPLICABLE AUX OPERATIONS IMMOBILIERES REALISEES DANS LE SECTEUR DU LOGEMENT SOCIAL.

(C.G.I., art. 256-II-1°, 257, 261-5 et 278 sexies)

NOR :

Bureaux D1 et D 2

P R E S E N T A T I O N

L'article 16 de la loi n°2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 (JORF du 10 mars 2010) a modifié certaines règles de TVA applicables au secteur du logement social.

La présente instruction présente, d'une part, le régime général de la TVA applicable aux opérations locatives sociales et, d'autre part, certaines règles applicables à des dispositifs particuliers d'accession sociale à la propriété : les opérations de location-accession à la propriété désormais codifiées au 4 du I de l'article 278 sexies du CGI, les opérations d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain ou d'un prêt à remboursement différé (CGI, art. 278 sexies-I-9), et enfin les opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine (CGI, art. 278 sexies-I-11).

La présente instruction prévoit enfin les mesures transitoires dont peuvent se prévaloir les opérateurs du secteur pour le traitement des affaires en cours.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE PREMIER : REGIME APPLICABLE AUX OPERATIONS LOCATIVES SOCIALES	2
Section 1 : Acquisition d'un terrain à bâtir	3
Section 2 : Acquisition d'un immeuble destiné à la construction de logements	11
Section 3 : Livraison à soi-même consécutive à l'achèvement de l'immeuble	15
Section 4 : Travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien	22
Section 5 : Cession de tout ou partie d'un immeuble	24
CHAPITRE DEUX : REGIME APPLICABLE AUX OPERATIONS D'ACCESSION SOCIALE A LA PROPRIETE	26
Section 1 : Opérations de location-accession à la propriété conventionnées et agréées	27
Section 2 : Opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine	33
Sous-section 1 : Acquisition du terrain à bâtir	34
Sous-section 2 : Réalisation de travaux via un contrat unique de construction	36
Sous-section 2 : Réalisation de travaux en dehors d'un contrat unique de construction	38
Section 3 : Opérations d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain	39
Section 4 : Opérations d'accession à la propriété assortie d'un prêt à remboursement différé	42
Section 5 : Précisions relatives au plafonnement du prix de vente ou de construction du logement	44
CHAPITRE TROIS : ENTREE EN VIGUEUR	46
Annexe 1 : Tableau de concordance entre les dispositions antérieures à la loi n°2010-237 du 9 mars 2010 et les dispositions issues de cette loi	
Annexe 2 : Plafonds de ressources applicables à compter du 1^{er} janvier 2010 pour les opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine	

INTRODUCTION

1. Afin de mettre en conformité la réglementation TVA applicable aux opérations immobilières avec le droit communautaire, l'article 16 de la loi n°2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 a modifié certaines règles de TVA applicables en la matière, et précisé les règles applicables en conséquence en matière de droits d'enregistrement.

Sauf indication contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts (CGI).

CHAPITRE PREMIER : REGIME APPLICABLE AUX OPERATIONS LOCATIVES SOCIALES

2. Ce premier chapitre précise les règles applicables en matière de TVA et de droits d'enregistrement aux différentes étapes susceptibles d'intervenir au cours de la réalisation d'opérations locatives sociales, depuis l'acquisition de l'emprise foncière nécessaire à la construction de logements jusqu'à la gestion courante de l'immeuble après la livraison à soi-même de la construction, voire à la cession de certains immeubles ou logements.

SECTION 1 : Acquisition d'un terrain à bâtir

3. Sont considérés comme terrains à bâtir (TAB) les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou des dispositions de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme (art. 257-I-2-1¹). Cette définition très large inclut les terrains pour lesquels les documents d'urbanisme prévoient qu'une construction est possible au moment de la cession, y compris ceux pour lesquels la constructibilité est limitée mais à l'exclusion de ceux pour lesquels la constructibilité est subordonnée à une modification préalable de ces documents.

Ainsi, les terrains classés en zones U et AU d'un plan local d'urbanisme, définies aux articles R 123-5 et R 123-6 du code de l'urbanisme, constituent d'office des TAB, exception faite de ceux visés au 3^{ème} alinéa de l'article R 123-6 quand la constructibilité effective est subordonnée à une modification ou une révision du PLU.

Toutefois, quand bien même des constructions peuvent y être autorisées, ne constitue pas un terrain à bâtir au sens de la TVA une parcelle sur laquelle se trouve déjà une construction en état d'être utilisée en tant que telle pour un usage quelconque sans qu'il soit nécessaire à cette fin d'y réaliser un immeuble neuf au sens de la définition exposée au 2^o du 2 du I de l'article 257. Cette parcelle d'assiette ne doit être considérée comme un TAB que lorsque l'immeuble bâti est impropre à un tel usage et, comme tel, destiné à être démolit.

4. La France n'ayant pas transposé l'option offerte par le a) du 1 de l'article 12 de la directive TVA qui permet de considérer comme assujetti quiconque réalise à titre occasionnel une livraison de TAB, les cessions réalisées par les personnes non assujetties ne relèvent pas de la TVA¹. Elles sont soumises aux droits de mutation au taux de droit commun (5,09 %), sous réserve des engagements que l'acquéreur assujetti est susceptible de prendre.

5. Inversement, les cessions de terrains à bâtir sont soumises de plein droit à la TVA lorsqu'elles sont effectuées à titre onéreux par des personnes assujetties agissant en tant que telles, et ce quelle que soit la qualité de l'acquéreur.

Cela étant, il résulte de la jurisprudence communautaire qu'un assujetti n'agit pas en tant que tel lorsqu'il réalise la cession d'un élément de son patrimoine en dehors d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial. Ce principe vaut pour la simple cession d'immeubles qui, de manière générale, ne constitue pas une opération économique au sens de la directive dès lors qu'elle résulte de la seule propriété et ne constitue pas l'exploitation de ces biens visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence.

6. A cet égard, s'agissant des personnes morales de droit public visées à l'article 256 B, et notamment les collectivités territoriales, il convient de préciser qu'elles n'agissent pas en tant qu'autorité publique quand elles cèdent un terrain ou plus généralement un immeuble qui n'est pas (ou plus) affecté au domaine public, d'autant qu'elles entrent nécessairement en concurrence avec l'activité des opérateurs privés.

Sont ainsi normalement imposables les cessions de TAB réalisées par les collectivités qui les ont acquies en vue de leur aménagement et de la revente (par exemple dans le cadre d'une ancienne zone d'intervention foncière), ou même lorsque la cession s'inscrit dans le cadre d'une opération d'aménagement public sans qu'il y ait lieu de déterminer dans quelles circonstances le terrain est entré dans leur domaine.

¹ Il est rappelé qu'au sens de l'article 256 A, une personne quel que soit son statut juridique a la qualité d'assujettie à la TVA lorsqu'elle exerce de manière indépendante une activité économique, laquelle se définit comme toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de service.

En revanche, la collectivité sera fondée à ne pas soumettre à la TVA la cession des terrains à bâtir qu'elle détient dans son patrimoine lorsque l'acte administratif par lequel il est décidé de procéder à l'aliénation fait apparaître que cette opération résulte du seul exercice de la propriété, sans autre motivation que celle de réemployer autrement au service de ses missions la valeur de son actif.

7. Lorsque les cessions de terrains à bâtir relèvent de la TVA, la taxe est en principe assise sur le prix de vente total de la cession dans les conditions prévues aux articles 266 et 267. Toutefois, la base d'imposition est réduite à la marge réalisée par le cédant dans les conditions prévues à l'article 268 lorsqu'il est établi que le terrain a été acquis par le cédant, et que celui-ci n'a pas eu droit à déduction à l'occasion de cette acquisition.

En pratique, cette circonstance peut résulter :

- de ce que le terrain avait été acquis auprès d'un vendeur qui n'avait pas lui-même soumis la cession à la TVA. Ainsi en est-il lorsque le terrain est acquis par un organisme d'habitation à loyer modéré (HLM) auprès d'une collectivité, ou plus généralement auprès d'un assujetti à la TVA, qui l'auront eux-mêmes acquis auprès d'un non assujetti ou d'un assujetti qui n'aurait pas agi en tant que tel ;

- de ce que le terrain n'a pas été acquis par le cédant pour la réalisation d'opérations imposables au sens du II de l'article 206 de l'annexe II au CGI² ;

- ou encore de ce qu'aucune taxe déductible ne figurait dans l'acte d'acquisition ou dans tout autre document valant facture au sens du a du II de l'article 271. En l'espèce demeure sans incidence le fait que le montant de la taxe aurait dû figurer dans cet acte ou ce document en application de l'article 289 et de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

Quoi qu'il en soit, il y a lieu de soumettre à la taxe le prix de vente total lorsque, pour une même parcelle, le cédant n'est pas en mesure d'établir dans quelles conditions il est entré en possession de tout ou partie de cette parcelle. Il peut en aller ainsi notamment quand l'entité cadastrale qui fait l'objet de la mutation résulte de diverses opérations de remembrement ou de remaniement parcellaire.

8. En tout état de cause, la taxe qui aura grevé les éléments du prix de cession du terrain est elle-même immédiatement déductible dans les conditions de droit commun. Il en va ainsi, notamment, dans le cadre des opérations de lotissement ou d'aménagement foncier de la TVA supportée par le cédant pour la réalisation des travaux nécessaires à la vente des terrains lotis³.

9. Conformément aux dispositions du 1 du I de l'article 278 sexies, le taux réduit de TVA s'applique aux cessions de terrain à bâtir réalisées au profit des organismes HLM visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation (CCH), que la taxe soit assise par le cédant sur le prix total ou sur sa marge.

Il est admis que le taux réduit s'applique à l'ensemble du prix du terrain même lorsque le terrain acquis par l'organisme HLM est destiné à une opération mixte comprenant à la fois des logements sociaux et des locaux utilisés pour un autre usage, ou encore est destiné à la construction du siège social de l'organisme.

10. L'article 1049 a, en son temps, introduit une dispense de taxe de publicité foncière sur les actes publiés en vue de l'application de la législation sur les habitations à loyer modéré, laquelle ne trouve pas à s'appliquer quand par l'effet de la formalité fusionnée la taxe de publicité foncière tient lieu de droit d'enregistrement. A cet égard, il est admis que n'ont pas le caractère de droit d'enregistrement, et ne sont donc pas exigibles en l'espèce, tant la taxation au taux réduit prévue par le A de l'article 1594 F quinquies quand la mutation donne lieu au paiement de la TVA sur le prix total que la perception du droit fixe de 125 € due lorsqu'est souscrit un engagement de construire tel que prévu au A de l'article 1594-0 G.

Les organismes HLM⁴ ne seront donc soumis aux droits d'enregistrement (au taux normal de 5,09 %) que dans les situations, marginales par hypothèse, où ils ne seraient pas en mesure de prendre un tel engagement, et où l'acquisition du terrain à bâtir soit ne serait pas soumise à la TVA, soit y serait soumise sur la seule marge.

SECTION 2 : Acquisition d'un immeuble destiné à la construction de logements

11. Les organismes HLM sont susceptibles de réaliser de telles acquisitions, soit afin d'affecter les locaux à une activité de logement social au besoin après réaménagement, soit en vue de la démolition et de la construction d'un immeuble locatif neuf.

² Le coefficient d'assujettissement du cédant était alors nul, au sens des dispositions du II de l'article 206 de l'annexe II. Est sans incidence, en revanche, le fait que le terrain ait par la suite cessé d'être utilisé à des opérations imposables. Ainsi d'une collectivité qui aurait acquis en TVA un TAB affecté initialement à un service public local imposable, puis l'aurait ultérieurement réaffecté à un service administratif placé hors du champ de la taxe : la cession du terrain à un organisme HLM sera régulièrement imposée sur le prix total. A l'inverse, elle sera imposée sur la marge au cas où le terrain aurait été affecté d'emblée à une activité exercée « en tant qu'autorité publique » (au sens de l'article 13 de la directive TVA 2006/112/CE), c'est-à-dire une des activités mentionnées au premier alinéa de l'article 256 B du code général des impôts.

³ Nonobstant le délai de péremption mentionné au I de l'article 208 de l'annexe II au CGI, s'agissant de dépenses qui auraient été exposées sous l'empire des dispositions antérieures à la loi n°2010-237 du 9 mars 2010.

⁴ Autres que les établissements publics visés à l'article 1042 exonérés en tout état de cause, et sous réserve de l'application des dispositions de l'article 1051.

12. Lorsqu'elle est effectuée par une personne n'agissant pas en tant qu'assujettie à la TVA, la cession d'un immeuble bâti ne relève pas, en règle générale, de la TVA⁵, elle est alors soumise aux droits de mutation au taux de droit commun (5,09 %), sous réserve des engagements que l'acquéreur assujetti est susceptible de prendre.

13. Lorsque la cession d'un immeuble bâti est effectuée par une personne assujettie à la TVA et agissant en tant que telle, elle est exonérée de TVA sauf lorsque l'immeuble n'est pas achevé depuis plus de cinq ans (art. 261-5-2°), ou lorsque le cédant a opté pour l'application de la TVA dans les conditions prévues au 5° bis de l'article 260 et précisées par l'article 201 quater de l'annexe II au CGI.

Lorsque la cession est soumise à la TVA, la taxe est assise sur le prix de vente total lorsque l'immeuble est achevé depuis cinq ans au plus. Dans le cas contraire, la base d'imposition est réduite à la marge réalisée par le cédant dans les mêmes conditions que celles décrites au 7°. Le taux normal s'applique, sauf lorsque les conditions prévues au I de l'article 278 sexies sont remplies.

Dans l'hypothèse d'une acquisition en vue de la démolition des immeubles et de la construction d'un programme nouveau, l'organisme HLM pourra trouver avantage à ce que le cédant exerce l'option pour la taxation au cas où ce dernier aurait exposé en amont d'importantes dépenses grevées de TVA, les parties évitant ainsi que la rémanence de cette taxe n'enchérisse d'autant le prix de la cession.

14. S'agissant des droits de mutations, suivant le raisonnement exposé au 10., les dispositions de l'article 1049 trouvent à s'appliquer⁶ lorsque l'acquisition, soit a été réalisée dans les conditions prévues au A de l'article 1594 F quinquies (c'est-à-dire que la vente a été soumise à la TVA sur le prix total alors qu'elle portait sur un immeuble qui n'était pas achevé depuis plus de cinq ans), soit est assortie d'un engagement de construire tel que prévu au A de l'article 1594-0 G et donnant lieu à la perception du droit fixe de 125 €.

SECTION 3 : Livraison à soi-même consécutive à l'achèvement de l'immeuble

15. L'imposition à la TVA de cette opération permet d'assurer une neutralité de traitement selon qu'un immeuble destiné à être utilisé pour une activité n'ouvrant pas droit à déduction (notamment une location à usage d'habitation) aura été acquis auprès d'un promoteur ou construit par l'investisseur lui-même.

Au cas particulier du logement social, elle permet en outre à l'organisme HLM de convertir la taxe au taux normal qu'il aura supportée sur les dépenses engagées en vue de la construction en une taxe au taux réduit appliquée à la livraison à soi-même (LASM).

16. Le fait générateur de la LASM est constitué par la livraison qui intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (art. 269-1-b). Quand bien même le redevable viendrait à manquer à ses obligations déclaratives au regard de cette réglementation, le fait générateur de la LASM sera réputé néanmoins intervenu dès lors que sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible cette déclaration d'achèvement.

Aux termes du II de l'article 270, l'investisseur dispose alors d'un délai courant jusqu'à la fin de la deuxième année suivant l'achèvement de l'immeuble pour collecter la TVA sur sa déclaration mentionnée à l'article 287. L'article 244 de l'annexe II au CGI précise que la LASM est déclarée sur la déclaration CA3 selon les modalités de droit commun, sous réserve qu'il en soit fait spécialement mention dans le cadre « correspondance », assortie d'une référence à la déclaration d'achèvement.

17. Dans ce contexte nouveau, les dispositions figurant aux n° 60 à 63 du BOI 8 A-1-97 sont rapportées. Ainsi, l'organisme HLM est désormais autorisé à déduire la TVA afférente aux dépenses liées à la réalisation des logements (notamment la taxe ayant grevé l'acquisition du terrain et les travaux) sans devoir attendre que soient remplies l'ensemble des conditions posées aux alinéas correspondants du I de l'article 278 sexies, notamment les conditions tenant à la signature d'un contrat de prêt aidé ou à l'agrément octroyé par le représentant de l'Etat dans le département.

Le montant de ladite taxe peut, le cas échéant, être récupéré sous la forme d'un remboursement de crédits de TVA.

18. S'agissant de la base d'imposition de la LASM, et conformément au a du 2 de l'article 266, la taxe exigible sur les LASM s'applique au prix de revient total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport.

Il est rappelé que le prix de revient comprend tous les éléments constitutifs du coût de l'immeuble (à l'exclusion des frais financiers)⁷ et notamment :

⁵ Ne fait exception que la cession dans les cinq ans suivant l'achèvement de l'immeuble d'un logement qu'un particulier aurait acquis comme « immeuble à construire » (en pratique sous le régime de la vente en état futur d'achèvement : art. 257-1-3-2°a). Dans ce cas, le taux réduit de la TVA s'applique si les conditions prévues au 2 du I de l'article 278 sexies sont réunies.

⁶ Outre celles de l'article 1042.

⁷ Les précisions figurant notamment aux n° 37 et 39 du BOI 8 A-1-97 demeurent d'application.

- le coût du terrain, c'est-à-dire les sommes versées à un titre quelconque par le redevable ou ses auteurs pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, etc...). Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement du terrain entrent également dans le coût de celui-ci (par exemple : travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques,...). Lorsque la construction est édifée par une personne à laquelle le terrain est loué, le prix de revient comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail ;

- le coût des études, plans et dépenses de même nature (honoraires de géomètres, de métresseurs, des architectes, etc.) ;

- le prix d'achat des matériaux ;

- les mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux de construction ;

- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction ;

- la retenue de garantie, quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux.

Le prix de revient doit être déterminé hors taxe sur la valeur ajoutée.

19. Toutefois, dans le cas où le terrain (ou l'immeuble destiné à la démolition) a été acquis par un office public HLM auprès d'une collectivité territoriale sans avoir donné lieu à l'exercice du droit à déduction de la taxe éventuellement collectée par la collectivité⁸, il sera admis que le coût de cette emprise foncière ne soit pas compris dans le prix de revient taxable au titre de la LASM.

Cette disposition vise à perpétuer, en conformité avec le droit communautaire, les effets de l'exonération dont bénéficiaient les offices publics de l'habitat aux termes du 2° du 5 de l'article 261 dans sa rédaction antérieure à la loi du 9 mars 2010. Elle n'est pas applicable à la part du terrain correspondant à l'emprise de locaux utilisés pour un autre usage que le logement social⁹.

20. Les LASM d'immeubles visées au II de l'article 278 sexies bénéficient du taux réduit de la TVA.

En tout état de cause, les conditions requises pour l'application du taux réduit de la TVA doivent être remplies au plus tard au moment de la liquidation de la taxe exigible au titre de la LASM dès lors que le taux applicable en l'espèce est définitivement déterminé à cette échéance.

21. L'immeuble à usage d'habitation étant destiné à une activité locative sociale permanente, il est comptabilisé par le bailleur dans ses immobilisations.

La TVA due par les organismes constructeurs au titre de la livraison à soi-même des logements locatifs sociaux n'est pas déductible (art. 271), dès lors que les locaux concernés font l'objet d'une location destinée à l'habitation et qui, à ce titre, est obligatoirement exonérée de la TVA (art. 261 D et 260-2°).

SECTION 4 : Travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien

22. Le III de l'article 278 sexies, dans sa nouvelle rédaction, prévoit l'application du taux réduit de la TVA aux livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, lorsqu'ils ne bénéficient pas du taux réduit direct prévu à l'article 279-0 bis, portant sur les locaux mentionnés aux 2 à 8 de l'article 278 sexies déjà cité.

Cette mesure a été commentée par les BOI 8 A-1-98, 8 A-1-99, 8 A-7-99 et 3 C-7-06 (n° 64 et suivants). S'agissant des logements locatifs sociaux, il est précisé que le bénéfice du taux réduit sur la livraison à soi-même de ces travaux demeure subordonné au seul conventionnement APL de l'opération, indépendamment des modalités de son financement.

23. Le 1° du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI prévoit qu'est constitué en secteur d'activité chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble dont la livraison à soi-même est imposable en application, notamment, du b) du 1° du 3 du I de l'article 257.

⁸ Soit que la collectivité ait été fondée, notamment dans les conditions exposées au 6., à ne pas soumettre à la TVA la cession du terrain qu'elle détenait dans son patrimoine ; soit que, s'agissant d'un TAB dont la cession a été imposée sur la marge, la mention de la taxe n'ait pas figuré dans l'acte ; soit encore que la cession ait été exonérée dès lors qu'elle portait sur un immeuble achevé depuis plus de cinq ans.

⁹ Quand les emprises ne peuvent être distinguées, l'organisme n'aura par hypothèse pu exercer aucun droit à déduction sur la TVA au taux réduit qui aura éventuellement grevé l'acquisition de l'ensemble du terrain en question (condition pour que, comme indiqué à l'alinéa précédent, ce terrain ne soit pas compris dans la LASM des locaux d'habitation). Il conviendra, pour autant, d'intégrer dans la LASM propre aux locaux utilisés pour un autre usage que le logement social (et soumise au taux normal de la TVA), une part du prix d'acquisition de ce terrain proportionnelle à la surface desdits locaux dans la surface totale de la construction. En revanche, si les emprises peuvent être distinguées, il suffira d'une division parcellaire au moment de leur acquisition pour que les règles de droit commun s'appliquent à la part du terrain destinée à recevoir les locaux consacrés à cet autre usage : droit à déduction de la taxe ayant éventuellement grevé l'acquisition de cette partie et reprise de celle-ci dans la LASM des locaux concernés.

Afin de simplifier la constitution et le suivi de la sectorisation par les bailleurs sociaux disposant d'un patrimoine important, il est admis qu'il soit constitué un seul secteur pour l'ensemble des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien effectués, par année civile, par un bailleur pour l'ensemble des logements locatifs sociaux lui appartenant.

SECTION 5 : Cession de tout ou partie d'un immeuble

24. Les organismes HLM sont susceptibles d'effectuer des opérations de restructuration de leur patrimoine. Dans ce cadre, les livraisons d'immeubles d'habitation qui sont affectés à un usage locatif social bénéficient du taux réduit de la TVA dans les conditions prévues au I de l'article 278 sexies, étant précisé que la condition relative à l'octroi d'un prêt visé à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH) est considérée comme satisfaite dès lors que le prêt initialement accordé au cédant est transféré au profit de l'organisme acquéreur.

Lorsque l'immeuble est cédé dans les cinq ans de son achèvement, l'opération est soumise de plein droit à la TVA sur le prix total avec application de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux réduit de 0,715 % (art. 1594 F quinquies) sous réserve de l'application des dispositions des articles 1042, 1049 et 1051.

En revanche, la livraison, par un assujetti, d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans est exonérée de TVA (art. 261-5-2), l'organisme cédant pouvant cependant exercer une option conduisant à soumettre l'opération à la TVA sur le prix total, ou la TVA sur la marge selon que le bien a ou non ouvert droit à déduction de la TVA lors de son acquisition initiale. Sous réserve des engagements que l'acquéreur assujetti est susceptible de prendre ainsi que des dispositions prévues aux articles 1042 et 1051, la cession est soumise aux droits de mutation au taux de droit commun (5,09%) que la cession soit soumise à la TVA ou pas.

25. Les organismes HLM sont aussi susceptibles de céder des logements, soit provenant de leur patrimoine, soit qu'ils ont acquis en vue de les revendre après en avoir assuré la rénovation.

S'agissant, en règle générale, de constructions achevées depuis plus de cinq ans, la cession est en principe exonérée. Elle peut néanmoins donner lieu à taxation sur option, qui sera liquidée sur le prix total ou sur la marge selon les circonstances. Auquel cas, les travaux de transformation et d'amélioration qui auront été réalisés peuvent ouvrir droit à déduction, soit s'il est établi qu'ils ont été engagés dans le but de la cession et non au titre de l'utilisation de l'immeuble, soit s'ils ont été immobilisés et donnent lieu à une régularisation positive au moment de la cession taxée dans les conditions du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

CHAPITRE DEUX : REGIME APPLICABLE AUX OPERATIONS D'ACCESSION SOCIALE A LA PROPRIETE

26. Ce second chapitre reprend les règles applicables aux dispositifs particuliers d'accession sociale à la propriété : les opérations de location-accession à la propriété conventionnées et agréées, désormais codifiées au 4 du I de l'article 278 sexies, les opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine (codifiées au 11 du I de l'article précité) et enfin les opérations d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain ou d'un prêt à remboursement différé (codifiées au 9 du I du même article).

SECTION 1 : Opérations de location-accession à la propriété conventionnées et agréées

27. Le 4 du I de l'article 278 sexies, dans sa nouvelle rédaction, prévoit l'application du taux réduit de la TVA aux livraisons de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession conclus dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière, qui font l'objet, dans des conditions fixées par décret, d'une convention et d'une décision d'agrément prise par le représentant de l'État dans le département.

Cette mesure est notamment issue des dispositions de l'article 9 de la loi n° 2004-804 du 9 août 2004 relative au soutien à la consommation et à l'investissement, ainsi que des dispositions des IV et V de l'article 89 de la loi de finances rectificative pour 2005 n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 et des 1° et 2° du I de l'article 33 de la loi n° 2006-876 du 13 juillet 2006 portant en gagement national pour le logement. Elle a été commentée par le BOI 8 A-3-07.

Le transfert de propriété de l'immeuble au ménage réalisé dans le cadre de la location-accession à la propriété est, de droit commun, soumis à la TVA lorsqu'il intervient dans les cinq ans qui suivent l'achèvement de la construction. Il peut être soumis à la taxe, sur option du bailleur, lorsqu'il intervient ultérieurement.

28. L'assiette de la TVA est constituée par le prix de cession de l'immeuble hors taxe, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport, augmenté des charges qui s'y ajoutent (art. 266-2-b).

La TVA est exigible à la date du fait générateur, c'est-à-dire au moment de la livraison (art. 269-1-a).

Quel que soit le moment où intervient la cession dès lors qu'elle est effectivement réalisée au bénéfice du titulaire du contrat de location-accession, la taxe est liquidée au taux réduit en application du 4 du I de l'article 278 sexies.

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

29. Le fait que la cession soit, de droit commun, imposable à la TVA au cas où elle intervient dans les cinq années de l'achèvement ouvre au bailleur un droit à déduction immédiat de la taxe ayant grevé les dépenses engagées dans cette phase du contrat, qu'il s'agisse de l'acquisition du terrain et des travaux de construction des logements, de l'acquisition de ces logements par le bailleur auprès d'un promoteur, ou de la LASM que le bailleur doit éventuellement réaliser dans les conditions exposées aux **15.** et suivants.

Il est admis que le bailleur ne procède pas à la liquidation de la LASM lorsque l'option d'achat est exercée par le titulaire du contrat dans la limite du 31 décembre de la deuxième année qui suit l'achèvement de la construction.

30. L'immeuble est comptabilisé par le bailleur dans ses stocks dès lors qu'il a vocation à être cédé à court terme au titulaire du contrat.

Toutefois, lorsqu'il n'a pas été cédé au titulaire du contrat au 1^{er} janvier de la quatrième année qui suit l'achèvement de la construction, et qu'il continue de ce fait à être loué, le logement est alors assimilé à un bien immobilisé pour l'application des régularisations prévues au II et au 1^o du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI (cf. 3 du IV de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI).

Le bailleur doit ainsi procéder chaque année, dans les conditions prévues au 4 du I de l'article 207 de l'annexe II au CGI, à une régularisation d'un vingtième de la TVA déduite sur la LASM effectuée en amont. Le premier reversement à ce titre sera donc effectué avant le 25 avril de la cinquième année qui suit l'achèvement de la construction.

De même, lorsque le logement vient à être cédé à partir de la quatrième année qui suit l'achèvement de la construction, le bailleur est susceptible de procéder à une régularisation finale dans les conditions prévues au 2 du III de l'article 207 de l'annexe II :

- si la cession est alors soumise à la TVA, le bailleur n'est redevable d'aucune autre régularisation que la régularisation annuelle par vingtième due au titre de l'année en cours ;

- si la cession n'est pas soumise à la TVA, le bailleur procède à une régularisation complémentaire au profit du Trésor égale à la TVA déduite sur la LASM effectuée en amont diminuée de la somme des vingtièmes déjà régularisés et du vingtième dû au titre de l'année en cours. La régularisation complémentaire est effectuée dans la déclaration de TVA qui suit la réalisation de la cession.

31. S'agissant du plafonnement du prix de vente du logement (cf. BOI 8 A-3-07, n°9), il résulte du **27.** que le prix au mètre carré à retenir pour apprécier cette condition est désormais un prix toutes taxes comprises incluant la TVA au taux réduit lorsque celle-ci trouve à s'appliquer.

32. Nonobstant ce qui précède, il est admis pour les opérations en cours que le bailleur et le titulaire du contrat puissent se prévaloir, d'un commun accord, de l'ensemble des règles qui étaient applicables jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi n°2010-237 du 9 mars 2010 précitée.

A cet égard, les opérations en cours s'entendent des opérations pour lesquelles, avant le 11 mars 2010, l'organisme a obtenu du représentant de l'Etat dans le département un agrément provisoire. Cette disposition vise à éviter une remise en cause de l'équilibre économique attaché à l'opération ayant reçu cet agrément.¹⁰

SECTION 2 : Opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine

33. Le 11 du I et le II de l'article 278 sexies, dans leur nouvelle rédaction, prévoient l'application du taux réduit de la TVA aux livraisons et livraisons à soi-même d'immeubles, ainsi qu'aux travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction de logement, dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété à usage de résidence principale, destinés à des personnes physiques dont les ressources à la date de signature de l'avant-contrat ou du contrat préliminaire, ou à défaut, à la date du contrat de vente ou du contrat ayant pour objet la construction du logement, ne dépassent pas les plafonds prévus à la première phrase du huitième alinéa de l'article L. 411-2 du CCH et situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine ou entièrement situés à une distance de moins de 500 mètres de la limite de ces quartiers.

¹⁰ Cf. BOI 3 A-3-10.

Cette mesure est issue des dispositions de l'article 28 de la loi n° 2006-872 portant engagement national pour le logement (publiée au JORF du 16 juillet 2006) modifié par les articles 52 et 53 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion (JORF du 27 mars 2009) et 103 de la loi n° 2009-1873 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 (JORF du 31 décembre 2009). Elle a été commentée par les BOI 8 A-4-07, 8 A-2-09 et 8 A-1-10.

Les conditions de ressources applicables dans le cadre de ce dispositif, qui ont été actualisées par l'arrêté du 30 avril 2010 (JORF du 5 juin 2010), figurent en annexe 2 à la présente instruction. En conséquence, le n° 5 du BOI 8 A-1-10 est rapporté.

SOUS-SECTION 1 : Acquisition du terrain à bâtir

34. Au regard de la TVA, l'acquisition du terrain destiné à la construction d'un logement dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine suivant les conditions rappelées au paragraphe précédent s'effectue selon les mêmes modalités que celles exposées aux **3.** à **8.** :

- qu'elle soit réalisée par un promoteur ou directement par l'accédant qui entend assurer lui-même la maîtrise d'ouvrage de la construction, l'acquisition du terrain à bâtir n'est pas soumise à la TVA lorsque le cédant n'est pas un assujetti à la TVA agissant en tant que tel ;

- lorsque la vente du TAB est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, celui-ci est redevable de la taxe, laquelle sera liquidée sur le prix total si le cédant a lui-même acquis le terrain en ayant eu droit à déduction de la taxe qui aura grevé sa propre acquisition, ou si le cédant n'établit pas que sa propriété résulte d'une acquisition antérieure. En revanche, la taxe sera perçue sur la marge du redevable dans les conditions mentionnées à l'article 268 lorsque le cédant n'a pas eu droit à déduction à l'occasion de sa propre acquisition ;

- qu'elle soit imposée sur le prix total ou sur la marge, la TVA est liquidée au taux réduit sous réserve pour l'acquéreur de produire les justificatifs attestant que les conditions en sont remplies (art. 278 sexies-I-11).

35. S'agissant des droits d'enregistrement :

- l'acquisition du terrain par le ménage relève des droits de mutation à titre onéreux au taux de droit commun lorsque la cession n'est pas soumise à la TVA, ou que la taxe est liquidée sur la marge du cédant ;

- l'acquisition du terrain par le ménage relève des droits de mutation au taux réduit lorsque la cession est soumise à la TVA et liquidée sur le prix total (art 1594 F quinquies A) ;

- l'acquisition du terrain par un organisme HLM bénéficie de l'exonération dans les conditions prévues aux articles 1042 et 1049 ;

- l'acquisition du terrain par un autre promoteur bénéficie de l'exonération prévue à l'article 1594-0 G dès lors que l'acte d'acquisition contient l'engagement de construire prévu au I du A du même article.

SOUS-SECTION 2 : Réalisation de travaux via un contrat unique de construction

36. Le 11 du I de l'article 278 sexies, dans sa nouvelle rédaction, prévoit désormais l'application directe du taux réduit de la TVA aux travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction.

La notion de « contrat unique de construction » recouvre les trois types de contrats suivants :

- le contrat de promotion immobilière défini à l'article L. 221-1 du CCH ;

- le contrat de construction d'une maison individuelle avec fourniture de plan (CCMI avec plan) défini à l'article L. 231-1 du CCH ;

- le contrat de construction d'une maison individuelle sans fourniture de plan (CCMI sans plan) défini à l'article L. 232-1 du CCH.

L'application du taux réduit par le prestataire des travaux réalisés en exécution du contrat unique de construction est subordonnée à ce que ce prestataire dispose des justificatifs attestant que sont remplies l'ensemble des conditions prévues au 11 du I de l'article 278 sexies.

37. Lorsqu'il bénéficie du taux réduit sur les travaux dans les conditions mentionnées au paragraphe précédent, l'acquéreur n'est pas fondé à procéder à une LASM dans les conditions prévues au II de l'article 278 sexies.

Dès lors, les travaux ou autres dépenses dont l'acquéreur prendrait l'initiative en dehors du contrat unique souscrit dans les conditions mentionnées au même paragraphe demeuraient définitivement soumis au taux de la TVA qui leur est propre.

SOUS-SECTION 3 : Réalisation de travaux en dehors d'un contrat unique de construction

38. Lorsque le destinataire de la construction se réserve l'exécution de la maîtrise d'œuvre en ne souscrivant pas de contrat unique de construction, les travaux et dépenses réalisées à ce titre avant l'achèvement de l'immeuble et dans la limite du plafond de prix propre à cette opération d'accession à la propriété demeurent soumis au taux de la TVA qui leur est propre.

Le destinataire de la construction bénéficie alors du taux réduit de la TVA de façon indirecte, par le mécanisme de la LASM dans les conditions exposées au BOI 8 A-4-07 (n° 23 à 45). Il est admis, toutefois, que ne soient retenus dans l'assiette de la LASM ni le coût d'acquisition du terrain, ni les frais financiers engagés pour l'acquisition du terrain et la réalisation de la construction.

SECTION 3 : Opérations d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain

39. Le 9 du I et le II de l'article 278 sexies, dans leur nouvelle rédaction, prévoient notamment l'application du taux réduit de la TVA aux livraisons de terrains à bâtir et aux cessions de droit à bail à construction, ainsi qu'aux livraisons à soi-même d'immeubles, en vue de l'acquisition de logements neufs à titre de première résidence principale dans le cadre d'une opération dite Pass-Foncier d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain, si ces personnes respectent les plafonds de ressources prévus pour les titulaires de contrats de location-accession.

Cette mesure est issue des dispositions de l'article 33 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (publiée au JORF du 28 décembre 2007). Les conditions du bénéfice du taux de 5,5 % sont précisées par le décret n° 2008-226 du 5 mars 2008 modifié par le décret n° 2009-746 du 22 juin 2009, codifié à l'article 70 quinquies A de l'annexe III au CGI.

Cette mesure a été commentée par le BOI 8 A-2-08, des précisions complémentaires ayant également été apportées par le BOI 8 A-3-09.

40. Le régime applicable à l'acquisition du terrain à bâtir par la structure porteuse est le même que celui exposé aux **34.** et **35.** pour les opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine lorsque le terrain est acquis par un promoteur qui ne bénéficie pas des mesures spécifiques aux organismes HLM en matière de droits d'enregistrement.

41. Il convient de préciser que, dès lors que dans le cadre du dispositif Pass-Foncier l'immeuble n'a pas vocation à revenir entre les mains du bailleur, le terrain constitue un droit réel immobilier particulier au sens du 1° du I de l'article 257 qui suit comme tel le régime du bien immeuble auquel il se rattache.

En conséquence, le régime applicable à la revente du terrain par la structure porteuse au ménage accédant est désormais le suivant :

- lorsque la revente du terrain intervient à l'issue de la période de portage, celle-ci est exonérée de TVA (art. 261-5-2°), sauf à ce que la structure porteuse opte pour l'application de la taxe ;

- en revanche, lorsque la revente du terrain intervient dans les cinq ans qui suivent l'achèvement de la construction, l'opération est de droit soumise à la TVA (art. 257-I-1-2°), laquelle sera liquidée au taux réduit (art. 278 sexies-I-9) sur le prix total.

SECTION 4 : Opérations d'accession à la propriété assortie d'un prêt à remboursement différé

42. Le 9 du I et le II de l'article 278 sexies, dans leur nouvelle rédaction, prévoient notamment l'application du taux réduit de la TVA aux livraisons et livraisons à soi-même d'immeubles, ainsi qu'aux travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction de logement, dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété sous le bénéfice d'un prêt à remboursement différé octroyé par un organisme associé collecteur de l'Union d'économie sociale du logement (UESL) mentionné à l'article L. 313-18 du CCH.

Cette mesure est issue des dispositions de l'article 52 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion (publiée au JORF du 27 mars 2009) et a été commentée par le BOI 8 A-3-09.

43. Le régime applicable tant à l'acquisition du terrain qu'à la construction du logement est le même que celui exposé aux **34.** à **38.** pour les opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine¹¹.

¹¹ Le n° 4 du BOI 8 A-4-09 indiquait les montants de Pass-foncier octroyés. Ces montants sont modifiés à compter du 1^{er} juillet 2010. Les nouveaux montants sont les suivants : 30 000 € en zone A, 25 000 € en zone B1, 20 000 € en zone B2 et 10 000 € en zone C.

SECTION 5 : **Précisions relatives au plafonnement du prix de vente ou de construction du logement**

44. Les précisions qui suivent concernent, en tant que de besoin, les trois dispositifs commentés au présent chapitre.

45. Il est ainsi précisé que :

- le prix de vente ou de construction à retenir pour apprécier la condition relative au plafonnement est un prix toutes taxes comprises incluant la TVA au taux réduit, qu'elle soit appliquée directement ou de façon indirecte par le mécanisme de la LASM ;

- l'assurance dommages ouvrage doit être prise en compte dans le calcul de ce plafonnement quand elle est souscrite par l'accédant qui assure la maîtrise d'ouvrage de la construction.

CHAPITRE TROIS : **ENTREE EN VIGUEUR**

46. Les présentes dispositions sont applicables aux opérations dont le fait générateur est intervenu à compter du 11 mars 2010.

BOI rapportés : 8 A-2-07, 8 A-3-07 n°20 et 21.

BOI liés : 8 A-1-97, 8 A-1-98, 8 A-1-99, 8 A-7-99, 8 A-1-04, 8 A-3-07, 8 A-4-07 ; 8 A-2-08 ; 8 A-2-09 ; 8 A-3-09 ; 8 A-1-10, 3 A-3-10.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

Annexe 1

**Tableau de concordance entre les dispositions antérieures
à la loi n°2010-237 du 9 mars 2010 et les dispositions issues de cette loi**

Opérations	Anciens articles	Nouveaux articles
Dispositions à caractère général		
Opération concourant à la production ou à la livraison d'immeubles	257-7°	257-I
Définition de l'immeuble neuf	257-7°-1-c 2 ^{ème} à 6 ^{ème} alinéas	257-I-2-2°
Livraison à soi-même d'immeuble	257-7°-1-c	257-I-3-1°a 257-I-3-2°b
Livraison à soi-même de travaux immobiliers	257-7°bis	257-I-3-1°b
Taux réduit de TVA applicable dans le cadre de la politique du logement social		
Livraison de terrains à bâtir	278 sexies-I-1	278 sexies-I-1
Logements sociaux à usage locatif	278 sexies-I-2 et 257-7°-1-c 9 ^{ème} alinéa (LASM d'immeuble) 278 sexies-I-3 (ventes) 278 sexies-I-4 (LASM de travaux)	278 sexies-II (LASM d'immeuble) 278 sexies-I-2 (livraisons) 278 sexies-III (LASM de travaux)
Location-accession	278 sexies-I-2 et 257-7°-1-c 10 ^{ème} alinéa (LASM d'immeuble) 278 sexies-I-3 ter (ventes et apports) 278 sexies-I-4 (LASM de travaux)	278 sexies-II (LASM d'immeuble) 278 sexies-I-4 (livraisons) 278 sexies-III (LASM de travaux)
Opération d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain ou d'un prêt à remboursement différé	278 sexies-I-2 et 257-7°-1-c 15 ^{ème} alinéa (LASM d'immeuble) 278 sexies-I-3 octies (ventes et apports)	278 sexies-II (LASM d'immeuble) 278 sexies-I-9 (livraisons, et pour l'opération assortie d'un prêt à remboursement différé, les travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction)
Opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine	278 sexies-I-6 (ventes et LASM d'immeubles)	278 sexies-II (LASM d'immeuble) 278 sexies-I-11 (livraisons et travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction)

Annexe 2

Annexe 2 : Plafonds de ressources applicables à compter du 1er janvier 2010 pour les opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine

(revenu fiscal de référence N-2 en €)

Catégorie de ménage	<i>PLS - TVA réduite ANRU</i>		
	<i>Paris et</i>	<i>Reste de</i>	<i>Autres</i>
	<i>comm. limitrophes</i>	<i>l'île de France</i>	<i>régions</i>
1	31 562	31 562	27 440
2	47 168	47 168	36 643
3	61 836	56 703	44 066
4	73 827	67 918	53 198
5	87 839	80 403	62 582
6	98 841	90 476	70 528
Pers. suppl.	11 011	10 081	7 868

Article L. 411-2 du CCH (= plafonds PLS +11%)