

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 38 DU 30 MARS 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

8 A-2-10

INSTRUCTION DU 22 MARS 2010

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA). TAUX APPLICABLE AUX VENTES, APPORTS ET LIVRAISONS A SOI-MÊME DE LOCAUX D'ÉTABLISSEMENTS HÉBERGEANT DES PERSONNES HANDICAPÉES OU DES PERSONNES ÂGÉES, AINSI QU'AUX TRAVAUX D'AMÉLIORATION, DE TRANSFORMATION, D'AMÉNAGEMENT OU D'ENTRETIEN PORTANT SUR CES LOCAUX.

(CGI, articles 257, 266, 269, 278 sexies et 284)

NOR : ECE L 10 30008 J

Bureau D 2

PRESENTATION

Conformément aux dispositions combinées des articles 257 et 278 sexies du code général des impôts (CGI), tels qu'issus de l'article 45 de la loi du 5 mars 2007 n° 2007-290 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale (DALO), sont soumis au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), d'une part, les ventes, apports et livraisons à soi-même de locaux d'établissements mentionnés aux 6° et 7° du I de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF), agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée, lorsqu'ils accueillent des personnes handicapées ou, lorsqu'ils accueillent des personnes âgées s'ils remplissent les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH), et qui font l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'Etat dans le département, d'autre part, les livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, portant sur ces mêmes locaux.

La présente instruction commente les aménagements apportés à ce dispositif par le II de l'article 124 de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relatif aux patients, à la santé et aux territoires (HPST) qui étend d'une part le bénéfice du taux réduit de la TVA à la partie des locaux dédiée à l'hébergement des établissements mentionnés au 2° du I de l'article L.312-1 du CASF qui assurent, à titre principal, une éducation adaptée et un accompagnement social ou médico-social aux mineurs ou jeunes adultes handicapés, et précise d'autre part que les établissements, quelle que soit leur catégorie, doivent héberger les personnes à titre temporaire ou permanent.

L'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 redéfinissant les règles applicables en matière de TVA aux opérations immobilières modifie la codification des opérations en cause désormais mentionnées au 8 du I (livraisons), au II (livraisons à soi-même d'immeubles) et III (livraisons à soi-même de travaux immobiliers) de l'article 278 sexies du CGI.

•

- 1 -

30 mars 2010

3 507038 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est - 93192 Noisy-le-Grand cedex

INTRODUCTION

1. L'article 278 sexies du CGI prévoit notamment l'application du taux réduit de la TVA aux :

- livraisons de locaux aux établissements mentionnés aux 6° et 7° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée, de même pour la seule partie des locaux dédiée à l'hébergement s'agissant des établissements mentionnés au 2° du I du même article L. 312-1, lorsqu'ils hébergent à titre permanent ou temporaire des personnes handicapées, ou des personnes âgées remplissant les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation, et que ces locaux font l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'Etat dans le département (cf. 8 du I de l'article 278 sexies) ;

- livraisons à soi-même de ces mêmes immeubles (cf. II de l'article 278 sexies) ;

- livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien¹, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, portant sur ces mêmes locaux (cf. III de l'article 278 sexies) .

2. Ce dispositif permet aux établissements d'hébergement concernés de supporter une charge définitive de TVA au taux réduit au titre des différentes opérations d'acquisition, de construction ou de rénovation portant sur leurs locaux. Il a été commenté dans l'instruction du 24 juillet 2008 publiée au bulletin officiel des impôts (BOI) 8 A-1-08 s'agissant des établissements d'accueil des personnes adultes handicapées ou âgées.

3. La présente instruction commente les aménagements apportés à ce dispositif par le II de l'article 124 de loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relatif aux patients à la santé et aux territoires (publiée au Journal officiel de la République française du 22 juillet 2009) qui étend l'application du taux réduit à la partie dédiée à l'hébergement des locaux des établissements accueillant des enfants handicapés, et clarifie à titre subsidiaire la qualification des établissements concernés.

Section 1 : Etablissements concernés

4. Sont concernés les établissements mentionnés au 2° du I de l'article L. 312-1 du CASF, c'est-à-dire les établissements qui assurent, à titre principal, une éducation adaptée et un accompagnement social ou médico-social aux mineurs ou jeunes adultes handicapés.

5. Relèvent de cette catégorie :

- les établissements d'éducation spécialisée pour enfants déficients intellectuels et les instituts médico-éducatifs (IME) ;

- les instituts thérapeutiques, éducatifs et pédagogiques (ITEP) ;

- les établissements d'éducation spéciale pour enfants déficients moteurs et les instituts d'éducation motrice (IEM) ;

- les établissements pour enfants ou adolescents polyhandicapés ;

- les instituts d'éducation sensorielle pour enfants atteints de déficiences visuelles ou auditives.

6. Compte tenu de la nature particulière des missions assurées par ces établissements, l'application du taux réduit est réservée à la seule partie des locaux destinée à l'hébergement de jour et de nuit, temporaire ou permanent, des mineurs ou des jeunes adultes handicapés.

7. Sont ainsi éligibles les parties des locaux constituées des chambres, dortoirs, sanitaires ainsi que les pièces affectées à titre principal à l'usage des personnes hébergées telles que les cuisines, cantines, réfectoires et salles de repos dès lors que les repas seront servis à plus de 50 % aux personnes hébergées.

8. Les mêmes locaux non affectés à titre principal à l'usage des personnes hébergées ainsi que les locaux techniques nécessaires à l'hébergement (tels que buanderie, entretien) sont également éligibles à proportion du rapport entre la surface des locaux affectés à l'hébergement mentionnés au 7. et le total de cette surface et celle des locaux non affectés à l'hébergement mentionnés au 9..

9. Ne sont donc pas concernés par le taux réduit les locaux non affectés à l'hébergement tels que les parties communes, les locaux administratifs, les locaux à usage thérapeutique, les salles d'activité, les locaux à vocation pédagogique ou d'enseignement, les salles d'initiation et de formation professionnelle, les locaux affectés aux services d'éducation spéciale et soins à domicile (SESSAD), ou les locaux affectés à l'accueil de jour.

¹ autres que ceux bénéficiant du taux réduit de TVA prévu par l'article 279-0 bis du CGI.

10. Exemple :

Construction d'un institut médico-éducatif devant accueillir 25 enfants (15 enfants en internat, 10 enfants en accueil de jour), comprenant un pôle de service d'éducation spécialisée et de soins à domicile (SESSAD), un pôle soins, un pôle administratif et un pôle logistique :

| Nature des locaux | Surface (en mètres carrés) | Coefficient d'éligibilité au taux réduit |
|--|----------------------------|--|
| A - pièces affectées à l'hébergement (cf. 11.) | | |
| Chambres de l'internat | 120 | 100 % |
| Sanitaires de l'internat | 15 | 100 % |
| Salles à manger de l'internat | 25 | 100 % |
| Pièces de vie et salles de repos de l'internat | 30 | 100 % |
| Cuisine commune | 15 | 100 % ¹ |
| Réfectoire commun | 30 | 100 % ¹ |
| Sous-total A | 235 | 100 % |
| B - pièces non affectées à titre principal à l'hébergement et locaux techniques (cf. 12.) | | |
| Local d'entretien | 25 | 44 % ² |
| Chaufferie | 15 | 44 % ² |
| Buanderie | 15 | 44 % ² |
| Sous-total B | 55 | 44 %² |
| C - pièces non affectées à l'hébergement (cf. 13.) | | |
| Locaux administratifs | 45 | 0 % |
| Parties communes | 85 | 0 % |
| Salles d'activité | 55 | 0 % |
| Salles de thérapie | 30 | 0 % |
| Pôle du SESSAD | 25 | 0 % |
| Salles d'enseignement | 60 | 0 % |
| Sous-total C | 300 | 0 % |
| Total A+B+C | 590 | - |

¹ dès lors que les repas seront servis à plus de 50 % aux enfants accueillis (15/25).

² à proportion du rapport entre la surface des pièces affectées à l'hébergement et la somme de cette surface et de celle des pièces non affectées à l'hébergement (soit $A / (A+C)$ soit dans l'exemple $235 / (235+300) = 44 \%$).

Section 2 : Opérations concernées

11. Les conditions d'application du taux réduit sont identiques à celles retenues pour les établissements hébergeant des personnes adultes handicapées (cf. BOI 8 A-1-08 paragraphes **18.** à **21.** relatifs à la condition de non lucrativité et de gestion désintéressée d'une part, à la signature d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'état dans le département d'autre part, et paragraphes **22.** à **93.** relatifs aux opérations concernées, au taux applicable et aux changements de destination).

12. L'instruction de la convention formalisant l'engagement du propriétaire ou du gestionnaire des locaux d'affecter ces derniers en partie à l'hébergement des mineurs ou jeunes adultes handicapés est assurée par les services compétents de la direction départementale de la cohésion sociale.

13. Dans l'attente de la parution d'un modèle de cette convention par instruction de la direction générale de la cohésion sociale et sous réserve des préconisations de ses services, il conviendra d'utiliser le modèle reproduit en annexe au BOI 8 A-1-08 adapté par les mentions utiles.²

² Pour les opérations éligibles en cours ou achevées avant la publication de la présente instruction (cf. section 3 : Entrée en vigueur de la présente instruction) pour lesquelles la convention type n'a pas été signée, il est admis que les établissements sollicitant l'application du taux réduit peuvent produire la convention signée postérieurement à la vente ou au début des travaux dès lors qu'ils en ont fait la demande dans les trois mois suivant la date de publication de la présente instruction.

Section 3 : Entrée en vigueur

14. Les présentes dispositions s'appliquent aux ventes en état futur d'achèvement ou après complet achèvement intervenues à compter du 23 juillet 2009.

15. Les mêmes dispositions s'appliquent aux livraisons à soi-même de locaux ou de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien de ces locaux dont l'achèvement est intervenu à compter du 23 juillet 2009.

BOI lié : 8 A-1-08

La Directrice de la législation fiscale

Marie- Christine LEPETIT