

fiches **pratiques financières**

TVA immobilière : modalités de récupération pour les activités taxées **Partie 1 : Les activités en régie**

Les collectivités peuvent traditionnellement récupérer la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé la construction ou l'acquisition d'immeubles de deux manières : par le fonds de compensation de la TVA pour les activités non assujetties et par le régime normal pour les activités assujetties lorsqu'elles engagent des investissements destinés à être utilisés pour la réalisation de ces opérations. La réforme de la TVA immobilière a substantiellement modifié les modalités de récupération de la taxe sur la valeur ajoutée pour les immeubles. L'instruction n° 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 en présente les nouvelles règles applicables.

La généralisation de la procédure de livraison à soi-même (LASM) constitue l'élément central du nouveau régime que ce soit pour les activités en régie ou celles en délégation de service public lorsque la collectivité réalise elle-même ses investissements. Si le principe de la LASM n'est pas nouveau, le développement de son usage nécessite que les collectivités s'approprient ce mécanisme spécifique.

Le tableau ci-dessous retrace les modalités de récupération de la TVA pour un immeuble en fonction du régime applicable et du mode d'exploitation retenu.

Pour les activités imposables en régie, la récupération de la taxe d'amont se fait, au fur et à mesure de l'activité par le biais de la déclaration n° 3310-CA3. En sus, lorsqu'elles se font construire un bien immobilier, les collectivités doivent impérativement accomplir la formalité de la LASM (a du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI) dès lors que l'investissement est affecté à des activités imposables.

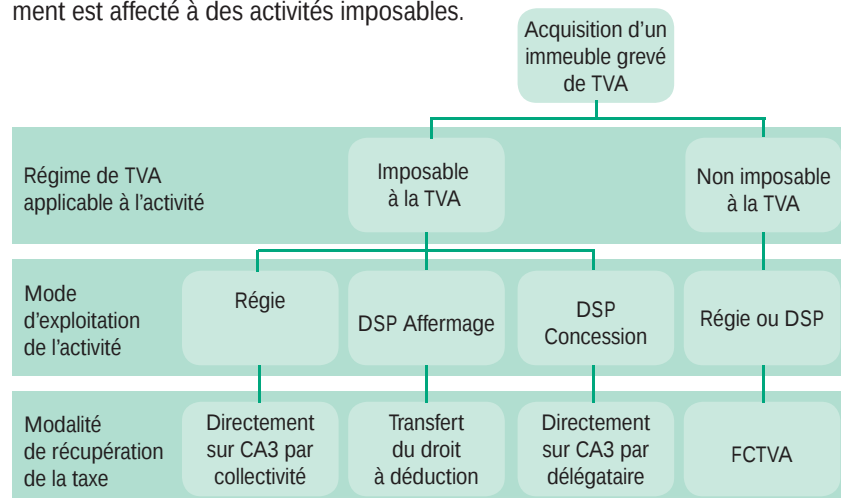
Le principe : généralisation de la LASM

La livraison à soi-même d'un bien est une technique propre à la TVA dont l'objet est de permettre une application uniforme des règles qui régissent cet impôt quelle que soit la façon dont l'assujetti entre en possession des biens affectés à son exploitation. Ce système vise à assurer l'égalité de traitement entre l'assujetti qui se fait construire un bien et celui qui se le fait livrer. Elle permet également de tenir compte d'une modification de l'utilisation du bien professionnel et d'en tirer les conséquences au regard du droit à déduction.

La réforme de la TVA immobilière a généralisé les situations où les collectivités doivent procéder à cette LASM. Désormais, les immeubles à usage professionnel, ou destinés à la revente mais non vendus avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble, pour leurs opérations de

lotissement par exemple, doivent donner lieu à cette opération. À défaut, une pénalité de 5 % de la TVA déductible peut être réclamée étant entendu que la base de la pénalité est désormais réduite à proportion des éléments du coût de revient qui ont déjà supporté la taxe (article 1788 A du CGI).

Cette formalité est neutre si l'activité exercée ouvre intégralement droit à déduction comme dans le cas des opérations de cessions qui donnent lieu au paiement de la TVA. Si la collectivité exerce une activité partiellement imposable (cas où certaines opérations sont hors du champ de la TVA ou



Auteurs

Joseph Bensimon, Cabinet Altra Consulting
Olivier Wolf, élève administrateur territorial,
INET/CNFTP

exonérées), la formalité de la LASM impliquera un reversement d'une quote-part de la TVA antérieurement déduite laquelle est déterminée en fonction de son coefficient de déduction. Pour mémoire, ce dernier est égal à la somme des coefficients d'assujettissement (traduction du principe d'affectation), de taxation (pour l'affectation incomplète des redevables partiels) et d'admission (selon l'existence de mécanismes particuliers) définis à l'article 206 de l'annexe II du CGI.

Ce coefficient de déduction doit être déterminé à l'achèvement de l'immeuble et servira de référence pour toutes les régularisations ultérieures de TVA. La date de livraison d'un immeuble a donc son importance dans la mesure où elle constitue le fait générateur, soit le point de départ de toute régularisation de la TVA initialement déduite.

L'assiette de la taxe correspond au prix de revient total des immeubles déterminé HT, y compris le coût des terrains (ou leur valeur d'apport) et les frais annexes supportés pendant la construction (financiers, taxes...). Les LASM imposables donnent lieu, généralement, à l'application du taux normal de 19,6 % (sauf cas spécifique pour le logement social, la gestion sélective des déchets...).

Traduction comptable de la LASM

La réalisation comptable de cette opération peut être décrite en quatre étapes :

1. La déduction de 100 % (ou selon coefficient de déduction) de la TVA d'amtant durant les travaux

23...	100,00		
44562	19,60	119,60	404

À la réception de chaque facture, la dette envers le fournisseur est créditée au compte « 404-Fournisseur d'immobilisation » par le débit des subdivisions concernées du compte « 23-Travaux en cours » et « 44562-TVA déductible ».

2. L'établissement de la CA3 mensuelle

44567	19,60	19,60	44562
-------	-------	-------	-------

Trois déclarations mensuelles sur CA3 (Cerfa n° 3310) sont effectuées par l'ordonnateur, les crédits de TVA étant imputés au « 44567-Crédit de TVA à reporter » par le comptable public.

3. Le remboursement du crédit de TVA

4458	58,80	58,80	44567
515	58,80	58,80	44562

La demande de remboursement du crédit TVA est effectuée par le biais du formulaire Cerfa n° 3519. Il est à noter que l'obligation de remboursement trimestriel a disparu depuis 2009. Elle est traduite par les opérations suivantes

chez le comptable public : le compte 44567 est débité par le compte « 4458-TVA à régulariser » pour la demande de remboursement qui est lui-même crédité avec comme contrepartie le débit du compte « 515-Compte au Trésor » lors de la matérialisation de l'encaissement du remboursement.

4. La livraison à soi-même de l'immeuble

21...	300,00	300,00	23...
44562	58,80	58,80	44571
44571	58,80	58,80	44562

À la date d'achèvement des travaux, le prix de revient total, le montant de la TVA déductible et la base totale d'imposition de la livraison à soi-même doivent être déclarés (imprimé fiscal n° 941). Dans un deuxième temps est liquidée la taxe exigible sur la LASM (44571-TVA collectée) concomitamment au basculement des travaux en cours (23...) en travaux terminés (21...) pour le montant hors taxe par une opération d'ordre non budgétaire. S'ensuit la déduction de la taxe supportée dans les conditions de droit commun. L'opération est donc bien blanche. Cette taxation-déduction est liquidée sur le relevé n° 3310 CA3 en insérant une mention particulière se référant à cette déclaration de livraison à soi-même.

Les éventuelles régularisations

La taxe initialement déduite est en principe définitivement acquise. Toutefois, pour les immobilisations, une régularisation doit intervenir chaque fois que les conditions d'utilisation du bien sont significativement modifiées, et plus encore lorsque celui-ci sort du patrimoine du redevable. Elles peuvent être annuelles ou globales (II de l'article 207 de l'annexe II du CGI).

Les régularisations annuelles doivent être effectuées avant le 25 avril de l'année N + 1 dès lors que la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année N et le même produit à la date de référence est supérieur en valeur absolue à 10 %. La régularisation est calculée en multipliant la différence par l'annuité qui est le rapport entre la TVA déduite initialement et le nombre d'années de régularisation (20 ans pour un immeuble). Elle peut prendre la forme d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction est supérieur au coefficient de référence.

La régularisation globale consiste à anticiper, en une fois, à l'occasion d'un événement particulier (cession non soumise à la taxe sur le prix total, transfert entre secteurs d'activités, sortie du champ de la TVA...), toutes les régularisations annuelles auxquelles un redevable serait tenu jusqu'à extinction de la période de régularisation si sa situation demeurait jusqu'à ce terme dans l'état résultant de cet événement. Elles se traduisent généralement par le reversement de la TVA initialement déduite en proportion du délai restant à courir.

