

SOLIDARITÉS

ETABLISSEMENTS SOCIAUX ET MÉDICO-SOCIAUX

MINISTÈRE DU TRAVAIL,
DES RELATIONS SOCIALES, DE LA FAMILLE,
DE LA SOLIDARITÉ ET DE LA VILLE

Direction générale de l'action sociale

Sous-direction des institutions,
des affaires juridiques et financières

Bureau des affaires juridiques
et contentieuses (5 D)

Circulaire DGAS/SD5D n° 2009-226 du 21 juillet 2009 relative à la mise en œuvre du taux réduit de TVA prévu par l'article 45 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale

NOR : M TSA0917162C

Date d'application : entrée en vigueur de l'article 45 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale.

Résumé : précisions sur la mise en œuvre du taux réduit de TVA prévu par l'article 45 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale.

Mots clés : TVA, investissements, établissements hébergeant des personnes âgées ou handicapées, taux réduit de TVA.

Références :

Article 45 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale ;

Article 124 du projet de loi portant réforme de l'hôpital et relative aux patients à la santé et aux territoires ;

Instruction DGAS/SD5D n° 2008-69 du 25 février 2008 du ministère du travail, des relations sociales et de la solidarité et du ministère du logement et de la ville ;

Instruction publiée au *Bulletin officiel des impôts (BOI)* 8 A-1-08 n° 75 du 24 juillet 2008 de la direction générale des finances publiques.

Textes abrogés ou modifiés : articles 257 et 278 *sexies* du CGI.

Annexes :

Annexe I. – Fiche « questions-réponses ».

Annexe II. – Tableau comparatif PLS-TVA à taux réduit des articles 45 de la loi DALO.

Diffusion : les établissements potentiellement concernés par cette mesure doivent être destinataires de cette circulaire.

Le ministre du travail, des relations sociales, de la famille, de la solidarité et de la ville à Mesdames et Messieurs les préfets de région (directions régionales des affaires sanitaires et sociales [pour information]) ; Mesdames et Messieurs les préfets de département (directions départementales des affaires sanitaires et sociales [pour exécution]) ; Monsieur le directeur de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (pour information).

Ainsi qu'il est précisé par circulaires citées en référence, l'article 45 de la loi n° 2007-290 du

5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale (loi DALO) prévoit de nouvelles possibilités d'application de la TVA à taux réduit pour certains établissements et services sociaux et médico-sociaux.

La présente fiche ci-annexée, intitulée : « questions-réponses » rassemble sous forme de réponses à des questions types, l'ensemble des éléments fournis aux opérateurs qui sont intervenus auprès de mes services. Ces éléments d'information ont été élaborés en étroite collaboration avec les services de la direction générale des impôts et la direction générale de l'urbanisme, de l'habitat et de la construction. Cette fiche précise ou complète ainsi les instructions ci-dessus référencées, auxquelles il convient de se référer.

Par ailleurs, le projet de loi portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (loi HPST), au II de son article 124, prévoit un taux réduit de TVA pour les opérations intervenant sur les locaux, dédiés à l'hébergement, des établissements mentionnés au 2° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles. Des éléments d'information rappelant le contenu et le champ d'application de cette mesure vous seront prochainement communiqués.

Mes services restent à votre disposition pour toute information complémentaire sur les éléments figurant dans la fiche annexée soit directement (Carole Jourdan, tél. : 01-40-56-87-13, fax : 01-40-56-87-24, mél : carole.jourdan@sante.gouv.fr), soit par l'intermédiaire de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie.

Pour le ministre et par délégation :
Le directeur général de l'action sociale,
F. HEYRIES

ANNEXE I

FICHE « QUESTIONS-RÉPONSES »

1. Quels sont les établissements éligibles ?

L'article 45 de la loi DALO prévoit une possibilité de TVA à taux réduit ayant pour objet de favoriser les investissements en matière de logement. Cet article a modifié les articles 257 et 278 *sexies* du code général des impôts. Pour que les opérateurs soient éligibles au taux de TVA réduit prévu par l'article 45 de la loi DALO, les établissements sociaux et médico-sociaux doivent relever des 6° ou 7° de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles et doivent proposer de l'hébergement, au sens ci-dessous rappelé, agir sans but lucratif et avoir une gestion désintéressée. Sont donc concernés les établissements relevant du secteur associatif, mais aussi et *a fortiori* les établissements publics qui ne sont pas assujettis à la TVA, lorsqu'ils n'interviennent pas sur le même marché et dans les mêmes conditions que les entreprises privées du secteur commercial. En effet, les établissements publics n'ont pas la qualité d'assujetti à la TVA au titre de leur activité de gestionnaire d'EHPAD que s'il est démontré que leur non-assujettissement n'est pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence avec d'autres gestionnaires d'EHPAD assujettis à la TVA. Cette appréciation du non-assujettissement d'un établissement public ne peut s'apprécier qu'au cas par cas, localement.

Sont susceptibles de bénéficier du taux réduit de TVA :

- les établissements hébergeant des personnes adultes handicapées, quel que soit leur âge ou leur degré de handicap. Relèvent de cette catégorie les maisons d'accueil spécialisées (MAS), les foyers d'accueil médicalisés (FAM), les foyers d'hébergement ainsi que les foyers de vie ou les foyers occupationnels. Les établissements se limitant à proposer un accueil de jour n'entrent dans le champ de la mesure. Seuls les établissements agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée sont éligibles au taux réduit. Les établissements hébergeant des enfants handicapés n'entrent donc pas dans le champ d'application du dispositif de TVA à taux réduit prévu par l'article 45 de la loi DALO. Ils sont en revanche désormais éligibles, en vertu du II de l'article 124 du projet portant réforme de l'hôpital et relative aux patients à la santé et aux territoires, pour les opérations intervenant à l'effet de la loi sur la partie de leurs locaux dédiée à l'hébergement. Des précisions vous seront communiquées prochainement sur ce point ;
- les établissements hébergeant des personnes âgées. Sont susceptibles de bénéficier du taux réduit de TVA les établissements d'hébergement de personnes âgées (EHPA), les établissements d'hébergement de personnes âgées dépendantes (EHPAD), les logements foyers, les petites unités de vie et les unités pour personnes désorientées.

S'agissant des unités de soins de longue durée, il est bien entendu que seules sont éligibles au taux de TVA réduit prévu par l'article 45 de la loi DALO, pour la capacité devenue médico-sociale et relevant à ce titre du 6° de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (et éligible à ce même titre au PLS, autre dispositif), les USLD pour lesquelles le directeur de l'agence régionale de l'hospitalisation et le préfet du département ont fixé, par arrêté conjoint, en application des dispositions de l'article 46 de la loi du 19 décembre 2005 de financement de la sécurité sociale pour 2006, la répartition des capacités d'accueil et des ressources de l'assurance maladie relevant respectivement des objectifs mentionnés aux articles L. 314-3-1 du code de l'action sociale et des familles et L. 174-1-1 du code de la sécurité sociale.

Les établissements hébergeant des personnes âgées sont susceptibles de bénéficier du taux réduit :

1. S'ils assurent un hébergement de jour et de nuit, permanent ou temporaire. Les établissements se limitant à proposer un accueil de jour ne sont pas considérés comme entrant dans le champ de la mesure.

2. S'ils agissent sans but lucratif et si leur gestion est désintéressée.

3. S'ils sont éligibles à l'obtention du prêt locatif social (PLS). Pour mémoire, les conditions d'éligibilité au PLS sont décrites aux articles R. 331-1 et suivants du CCH. Celles requises pour l'application du taux réduit sont :

- les établissements doivent accueillir des personnes dont l'ensemble des ressources, à la date d'entrée dans les lieux, est au plus égal au montant déterminé par arrêté conjoint des ministres chargés du logement et des finances (le plafond est égal au plafond PLUS majoré de 30 %). Ce montant est réactualisé annuellement par voie de circulaire du ministère du logement. Cela implique donc que l'ensemble des résidents remplit cette condition de ressources ;
- les locaux doivent remplir le niveau minimum de qualité requis par l'article R. 331-8 du CCH ;
- les locaux ne doivent ensuite faire l'objet d'aucun changement d'affectation pendant une durée minimale de quinze ans.

2. Quelle sont les opérations concernées ?

Les opérations relevant du taux réduit sont les ventes et apports, les livraisons à soi-même des locaux d'établissements éligibles, ainsi que 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).

Quelles situations relèvent des « ventes et apports de locaux » ?

Sont concernées les mutations à titre onéreux d'immeubles bâtis neufs, qu'ils soient cédés en état futur d'achèvement ou après complet achèvement, dès lors qu'elles sont placées dans le champ de la TVA. A cet égard, il est rappelé que les opérations portant sur des immeubles qui sont achevés depuis plus de cinq ans ou qui, dans les cinq ans de leur achèvement, ont déjà fait l'objet d'une cession à titre onéreux à une personne n'intervenant pas en qualité de marchand de biens, ne sont pas soumises à la TVA.

Est également concernée, le cas échéant, la première revente de ces locaux intervenant dans les cinq ans de l'achèvement de l'immeuble dès lors que les conditions d'application du taux réduit demeurent satisfaites.

Quelles situations relèvent des « livraisons à soi-même de locaux » ?

Sont concernées les situations où l'établissement fait édifier un immeuble affecté à l'hébergement de personnes handicapées ou de personnes âgées ou rend à l'état neuf un immeuble existant, au sens des deuxième à sixième alinéas du c du 1 du 7° de l'article 257 du CGI, affecté à ce même usage à l'issue des travaux.

Quelles situations relèvent des « livraisons à soi-même de travaux » ?

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 sont obligatoirement imposés au taux réduit. Les travaux liés à la sécurité-incendie et ceux ayant pour objet la création d'espaces verts peuvent être éligibles au taux de TVA réduit.

Est-ce que les travaux d'extension peuvent être éligibles au taux de TVA réduit ?

Les travaux d'extension peuvent être éligibles et vont selon le cas relever de la livraison à soi-même de locaux neufs ou de la livraison à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien de locaux déjà existants.

3. Quels sont les locaux concernés ?

Entrent dans le champ d'application de la mesure, outre les locaux nécessaires à l'hébergement proprement dits, les locaux annexes tels que les parties communes et les autres locaux des établissements.

4. Que se passe-t-il pour les locaux communs à un établissement sanitaire et à un établissement médico-social ?

Pour être éligibles au taux de TVA réduit prévu par l'article 45 de la loi DALO, les établissements sociaux et médico-sociaux doivent relever des 6° ou 7° de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles et doivent proposer de l'hébergement, agir sans but lucratif et avoir une gestion désintéressée (cf. question 1). Les établissements relevant du secteur sanitaire n'entrent pas dans le champ d'application de ce dispositif.

Aussi, concernant des travaux relatifs à des locaux, qui seraient partagés par des établissements sanitaires et des établissements médico-sociaux, il convient de proratiser les sommes éligibles au taux de TVA réduit au regard de la proportion de lits relevant des champs respectifs.

5. Quelles sont les dépenses concernées par le taux de TVA réduit ?

Ventes et apports de locaux

L'assiette de la taxe est déterminée dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire par le prix de cession augmenté des charges qui s'y ajoutent à l'exclusion de la TVA elle-même [CGI, article 266-2 (b)].

Livraisons à soi-même de locaux

La taxe exigible afférente à la livraison à soi-même s'applique au prix de revient total déterminé hors taxe sur la valeur ajoutée de la construction des locaux, qui comprend notamment : le coût du terrain, c'est-à-dire les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, etc.), étant précisé que la valeur vénale de celui-ci ne doit pas être prise en considération.

Ainsi, lorsqu'un terrain est acquis pour un prix symbolique ou reçu gratuitement, seule la contrepartie effectivement payée par l'acquéreur doit être prise en compte dans l'assiette de la livraison à soi-même. 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 édiflée par une personne à laquelle le terrain a été loué, le prix de revient comprend :

- le montant des loyers afférents à la durée du bail, à l'exclusion, bien entendu, du prix d'acquisition du terrain par le bailleur ;
- le coût des travaux facturés par les entrepreneurs dans le cadre de contrats d'entreprises ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les honoraires des architectes, géomètres, maîtres d'œuvre, métreurs... ;
- les frais financiers engagés pour la construction ;
- les frais généraux.

Livraisons à soi-même de travaux

La base d'imposition de la livraison à soi-même des travaux est constituée par le prix de revient total hors TVA des travaux figurant sur les notes ou factures des entreprises ayant réalisé les travaux (factures des divers prestataires et fournisseurs relatives aux biens et services utilisés pour l'amélioration, la transformation, l'aménagement ou l'entretien des locaux).

Le prix de revient des travaux comprend notamment :

- les mémoires et factures des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux ;
- les honoraires des architectes, géomètres, métreurs... ;
- le prix d'achat des biens ou des services utilisés pour les travaux ;
- le coût de la main-d'œuvre utilisée pour réaliser les travaux lorsqu'ils sont effectués par le personnel salarié de l'établissement d'hébergement.

6. Quelle est la procédure ?

L'étude du droit au taux de TVA réduit est appréciée par les services de la DDASS et ceux de la direction des services fiscaux pour leur domaine respectif de compétence.

Préalablement au bénéfice du taux de TVA réduit, le propriétaire ou le gestionnaire des locaux doit signer une convention avec le représentant de l'Etat dans le département. L'instruction de cette convention est assurée par les services compétents de la direction départementale de l'action sanitaire et sociale.

La procédure applicable ensuite dépend du type d'opérations :

- s'il s'agit d'une vente ou d'un apport de locaux, elles sont directement imposables au taux réduit ;
- s'il s'agit de travaux de construction, le taux réduit s'applique *a posteriori* par le biais de la livraison à soi-même, qui se traduit par le remboursement du différentiel de taux de TVA ;
- s'il s'agit de travaux de réparation ou d'entretien :
 - lorsque ces travaux sont éligibles au taux réduit sur le fondement de l'article 279-0 *bis* du CGI, ils sont obligatoirement facturés directement à 5,5 % par le prestataire ;
 - lorsque les travaux ne sont pas éligibles au taux réduit sur le fondement de l'article 279-0 *bis* du CGI (travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien portant sur des locaux achevés depuis moins de deux ans ou effectués en propre par le propriétaire ; ces mêmes travaux lorsqu'ils portent sur des locaux achevés depuis plus de deux ans et sont non éligibles au taux réduit prévu par l'article 279-0 *bis* du CGI ; travaux d'aménagement des espaces verts ; travaux à l'issue desquels la surface de plancher hors œuvre nette [SHON] des locaux existants est augmentée de plus de 10 %), ils sont facturés à 19,6 % par le prestataire, l'établissement constate une livraison à soi-même et demande le remboursement du différentiel de taux aux services fiscaux.

Les établissements qui ne sont pas redevables de la TVA au titre d'autres activités imposables et qui procèdent à des livraisons à soi-même de locaux doivent se faire connaître de l'administration fiscale afin de pouvoir exercer le droit à déduction de la taxe qu'ils supportent au titre des travaux de construction de ces locaux.

Pour plus de précisions sur les modalités déclaratives, le paiement de la taxe et les droits à déduction, il convient de se reporter à l'instruction de la direction générale des finances publiques publiée au *Bulletin officiel* des impôts (BOI) 8 A-1-08 du 24 juillet 2008.

7. Quand la convention doit-elle être conclue ?

La convention doit être signée au plus tard au jour de la vente ou avant le début effectif des travaux : la signature du marché de maîtrise d'œuvre ne vaut pas commencement des travaux. Pour les opérations éligibles en cours ou achevées avant la publication de l'instruction de la direction générale des impôts, il est admis que les établissements puissent produire la convention postérieurement à la vente ou au début des travaux dès lors qu'ils en ont fait la demande dans les trois mois suivants la date de publication de ladite instruction.

8. Qui sont les signataires de la convention ?

La convention est signée entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'Etat dans le département. Le conseil général n'a donc pas, sauf en qualité de gestionnaire d'établissement, à être partie prenante à la signature de ces conventions et ce même si l'établissement concerné relève de sa compétence.

9. Est-il possible de cumuler le taux réduit de TVA avec d'autres aides ?

Le taux réduit de TVA peut être cumulé avec tout autre type d'aide (CPER, CNSA, collectivités locales, caisses de retraite...).

10. Comment ces dispositions s'articulent-elles avec le prêt locatif social ?

Le PLS et l'article 45 de la loi DALO sont deux dispositifs qui bien que prévoyant tous les deux un mécanisme de TVA à taux réduit sont distincts tant par leur champ d'application que leur procédure. Dans le cadre du PLS, il n'y a pas lieu de signer la convention annexée à la circulaire DGAS du 25 février 2008 pour bénéficier du taux de TVA réduit. L'obtention de la TVA au taux réduit est alors directement liée à l'obtention de la décision favorable de prêt PLS. Un tableau comparant les deux dispositifs est joint en annexe.

ANNEXE II

FINANCEMENT DES ÉTABLISSEMENTS POUR PERSONNES ÂGÉES ET HANDICAPÉES ADULTES :
TABLEAU COMPARATIF ENTRE LE PRÊT LOCATIF SOCIAL ET LES DISPOSITIONS PRÉVUES À
L'ARTICLE 45 DE LA LOI N° 2007-290 DU 5 MARS 2007 INSTITUANT LE DROIT AU LOGEMENT
OPPOSABLE

	PLS	ARTICLE 45 LOI DALO
Opérations finançables.	Tout établissement pour personnes âgées et handicapées adultes hors maison d'accueil spécialisé. Opérations de construction, d'extension, d'acquisition amélioration et de transformation de locaux en logements-foyers. Affectation pour une durée minimum de quinze ans.	Tout établissement hébergeant des personnes âgées (les établissements d'hébergement pour personnes âgées, les EHPAD, les logements foyers, les petites unités de vie, les unités pour personnes désorientées, de droit public ou de droit privé géré par des associations) ou des handicapés adultes (les maisons d'accueil spécialisée, les foyers d'accueil médicalisé, les foyers de vie ou foyers occupationnels, les foyers d'hébergement, de droit public ou de droit privé géré par des associations). <i>NB</i> : extension en cours pour les établissements relevant du 2° du I de l'article L.312-1 du CASF hébergeant des enfants handicapés (II de l'art. 28 de la loi n°... du... portant réforme de l'hôpital et relative aux patients à la santé et aux territoires). Opérations d'acquisition, de construction neuve, d'aménagement, de transformation, d'entretien et d'amélioration de locaux d'hébergement. Affectation pour une durée minimum de quinze ans.
Bénéficiaires.	Toute personne morale ou physique (art. R. 331-18 du CCH).	Personne morale à gestion désintéressée.
Conditions du prêt.	Quotité minimale d'emprunt fixée à 50 % du prix de revient prévisionnel de l'opération. Emprunt contracté auprès d'une banque adjudicataire du PLS.	Libre.
Conventionnement aides au logement.	Oui, convention APL obligatoire.	Non, allocation logement éventuelle.
Normes techniques.	Arrêté du 10 juin 1996 du ministère en charge du logement.	Règlement général de construction et, pour les EHPA(D), règles d'habitabilité de l'arrêté du 10 juin 1996 à respecter.
Fiscalité.	TVA à 5,5 % (selon le dispositif de la livraison à soi-même). Exonération de la TFPB sur vingt-cinq ans. Possibilité de cumul avec des aides non étatiques : CNSA, collectivités locales, caisses de retraite...	TVA à 5,5 % (selon le dispositif livraison à soi-même). Pas d'exonération de la TFPB. Possibilité de cumul avec tout autre type d'aide.
Conditions relatives aux résidents.	Les places réalisées sont destinées aux personnes dont le niveau de ressources ne dépassent pas 1,3 fois le plafond du prêt locatif à usage social (PLUS) avec possibilité de dérogation de ces plafonds pour une partie des résidents (généralement 20 %). Arrêté du 29 juillet 1987, modifié par l'arrêté du 3 décembre 2007, relatif aux plafonds de ressources.	Les résidents des établissements pour personnes âgées doivent tous respecter les plafonds PLS (1,3 fois du PLUS).
Instruction de la demande.	Préfet (DDE) ou collectivité locale délégataire des aides à la pierre.	Services des DDASS (instruction DGAS du 25 février 2007) et services fiscaux pour l'obtention de la TVA à 5,5 %.