

B.O.I. N° 85 du 5 MAI 1998 [BOI 3A-3-98]

Références du document	3A-3-98
Date du document	05/05/98
Annotations	Lié au BOI 3B-2-06

113

- 29 -

5 mai 1998

8 507085 P- C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975	B.O.I.	I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau I C 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12		
Directeur de publication : Jean-Pascal BEAUFRET	Responsable de rédaction : Michel BERNE	
Impression : Roto Presse Numeris, 20, rue de la Victoire Z.I. La Molette - 93150 Le Blanc-Mesnil	Abonnement : 715 FFTC Prix au N° : 16,50 FFTC	

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 A-3-98

N° 85 du 5 MAI 1998

3 C.A. / 18 - 3 B

INSTRUCTION DU 27 AVRIL 1998

TVA. BASE D'IMPOSITION. TAXE SUR LES SALAIRES. SYNDICATS DE COPROPRIÉTAIRES QUI GERENT DES IMMEUBLES OU DES RESIDENCES AVEC SERVICES

(C.G.I., art. 256, art. 267-II-2°, 271 et 273)

NOR : ECO F 98 30011 J

[S.L.F. - Bureaux D 1 et C 1]

PRESENTATION

Cette instruction décrit les règles de TVA et de taxe sur les salaires applicables aux syndicats de copropriétaires qui gèrent des immeubles ou des résidences avec services.

•

I. L'activité des syndicats de copropriétaires

1. Dans la majorité des cas, l'action des syndicats de copropriétaires, dont la constitution est prévue à l'article 14 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, se limite à la conservation d'un immeuble et à l'administration des parties communes d'une copropriété dont l'usage est limité au logement ou, éventuellement, à une occupation professionnelle (bureaux, commerces).

Toutefois, les syndicats de copropriétaires sont parfois amenés à rendre des services supplémentaires aux résidents, notamment dans le cadre des résidences avec services (restauration, blanchisserie, loisirs ...).

2. L'activité des syndicats de copropriétaires s'analyse en une prestation de services à titre onéreux de gestion de la copropriété rendue aux copropriétaires. Le syndic intervient, quant à lui, en qualité de prestataire de services du syndicat de copropriétaires.

L'activité des syndicats de copropriétaires entre donc dans le champ d'application de la TVA. Toutefois, les remboursements de certaines dépenses peuvent ne pas être imposés à la TVA.

II. Le cas des syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une copropriété traditionnelle dont l'usage est limité à l'habitation ou à l'occupation professionnelle ¹ des immeubles

3.L'article 267-II-2° du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1er janvier 1993, prévoit l'exclusion de la base d'imposition, sous certaines conditions, des dépenses engagées par des intermédiaires au nom et pour le compte de commettants.

4.Agissant le plus souvent en leur nom propre, les syndicats de copropriétaires qui rendent aux copropriétaires un service de gestion de l'immeuble, devraient soumettre à la TVA l'intégralité des remboursements de charges qu'ils perçoivent et pourraient déduire, sous réserve des limitations et des exclusions de droit commun, la TVA grevant les dépenses qui leur sont facturées.

5. Toutefois, pour tenir compte des contraintes inhérentes à leur activité, il a paru possible d'admettre que les syndicats de copropriétaires ² dont l'activité se limite à gérer des immeubles utilisés pour l'habitation ou pour une occupation professionnelle continuent à exclure de leur base d'imposition les versements effectués par les copropriétaires et destinés à couvrir les charges des syndicats (« remboursements de charges »).

6.Le bénéfice de cette mesure est strictement limité aux « remboursements de charges » afférents :

- à la conservation, l'entretien et l'administration des parties communes,
- aux éléments d'équipement commun (ascenseurs et monte-charges, installations de chauffage collectif et de conditionnement d'air, installations de production et de distribution d'eau chaude, compteurs, interphones, gaines à ordures ...),
- aux éléments d'équipement affectés à des services collectifs courants dans ce type de copropriété (jeux d'enfants, piscines et courts de tennis) à l'exclusion des sommes réclamées au titre de l'utilisation de ces équipements (droit d'usage, rémunération d'un professeur de tennis ...),
- aux services de gardiennage et d'enlèvement des ordures ménagères.

7.Il est précisé que les charges concernées peuvent constituer des frais propres du syndicat, employeur du personnel ou propriétaire des matériels.

8.L'exclusion de la base d'imposition est subordonnée dans tous les cas au respect des conditions suivantes :

- reddition de compte aux copropriétaires,
- justification de la nature et du montant exact des débours.

9.Les syndicats de copropriétaires qui ne réalisent aucune opération imposable à la TVA en application des dispositions qui précèdent ne peuvent pas déduire la TVA grevant les dépenses engagées pour le compte des copropriétaires (art. 271 du CGI).

10.Ils sont dispensés de souscrire la déclaration d'existence prévue à l'article 286-1° du code général des impôts.

11. Il est rappelé que les copropriétaires qui exercent une activité imposable à la TVA ouvrant droit à déduction peuvent déduire, dans les conditions habituelles, la taxe sur la valeur ajoutée qui figure sur le relevé des charges qui leur est délivré, soit par le syndic s'il y en a un, soit par le syndicat des copropriétaires (cf. DB 1211 n° 12).

III. Le cas des syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une copropriété fournissant des services supplémentaires

12.Il s'agit principalement du cas des résidences avec services (résidences pour personnes âgées, par exemple).

1. Champ d'application - Base d'imposition - Exonérations

13. Le syndicat de copropriétaires qui gère une résidence avec services exerce deux types d'activité : une activité liée à la gestion classique d'une copropriété et une activité liée à la gestion des services supplémentaires.

14. Pour la première de ces activités, le syndicat bénéficie de la mesure prévue au II dans les mêmes conditions et limites.

15. En revanche, les services supplémentaires (restauration, soins, blanchissage, services de coiffure, installations sportives autres que celles qui sont considérées comme des services courants (cf. II), animations, aide ménagère ...) et, le cas échéant, les livraisons de biens doivent être soumis à la TVA selon les modalités décrites dans l'instruction du 14 novembre 1988 (BOI 3 C-18-88)

16. Ces opérations sont imposables qu'elles soient exécutées directement par le syndicat ou que celui-ci fasse appel à un fournisseur extérieur et quelles que soient les modalités selon lesquelles le prix en est réclamé aux copropriétaires : inclusion dans les charges communes de copropriété ou prix réclamé distinctement au copropriétaire.

17. Doivent donc être comprises dans la base d'imposition à la TVA de ces opérations, non seulement les sommes payées par les utilisateurs au titre de ces services mais aussi la quote-part des charges de copropriété relative à ces services : charges correspondant à la conservation, l'entretien et l'administration des parties communes affectées à ces services, aux éléments d'équipement, aux frais de personnel ...

18. Précisions

1) Lorsqu'un syndicat de copropriétaires confie la gestion des services spécifiques à un organisme tiers avec mise à disposition des installations nécessaires, il est fréquent que celui-ci ne lui verse aucune contrepartie financière pour la mise à disposition des locaux. Dans cette situation, les charges de copropriété afférentes à l'entretien des locaux concernés que le syndicat réclame aux copropriétaires doivent être comprises dans la base d'imposition de l'organisme gestionnaire des services puisqu'elles constituent une quote-part du prix des services réclamé aux clients (cf. BOI 3 C-18-88). L'organisme gestionnaire ne peut pas, en revanche, déduire la TVA incluse dans les charges de copropriété afférentes aux locaux mis à sa disposition.

Dans le cas où le syndicat de copropriétaires effectue une mise à disposition de ces locaux à titre onéreux, l'organisme gestionnaire pourra, selon les modalités habituelles, exercer un droit à déduction au titre de cette mise à disposition, le syndicat lui ayant délivré une facture établie à son nom et mentionnant la TVA conformément aux dispositions de l'article 289 du code.

2) Les prestations de soins rendues par le syndicat à l'aide d'infirmières salariées ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue à l'article 261-4-1° du code, dès lors que les soins ne sont pas dispensés dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale (CE n° 115-511 du 31 mars 1993, clinique Lafourcade) L'exonération prévue à l'article 261-4-1° ter (issu de l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1995 du 30 décembre 1995) n'est pas non plus applicable dès lors que les résidences avec services ne sont pas des établissements d'hébergement relevant de la loi n° 75-535 du 30 juin 1975.

3) Les locations nues ou meublées (chambres d'hôte) éventuellement consenties par le syndicat sont exonérées de TVA dans les conditions prévues aux articles 261 D-2° et 261 D-4° (DB 3 A 316 et 317).

Il est précisé que l'ensemble des règles qui précèdent s'appliquent aux organismes visés dans l'instruction 3 C-18-88.

2. Exigibilité

19. La TVA afférente à la quote-part des charges de copropriété liée à la réalisation des services imposables est exigible lors de l'encaissement (sauf autorisation pour le paiement d'après les débits) qu'il s'agisse de provisions ou de régularisations sur charges.

20. La TVA afférente aux sommes réclamées de manière spécifique aux copropriétaires au titre de tels services (ex : restauration, blanchisserie, etc.) ou des ventes imposables, est exigible selon les règles propres à la catégorie à laquelle appartient l'opération concernée.

3. Taux

21. Les prestations de services et les livraisons de biens imposables doivent être soumises au taux qui leur est propre.

22. Les soins sont imposables au taux normal.

23. La fourniture des repas est en principe imposable au taux normal. Toutefois, les syndicats de copropriétaires bénéficient de la décision ministérielle du 4 septembre 1988 qui permet de soumettre la fourniture de repas au taux réduit sous certaines conditions (cf. BOI 3 C-18-88).

4. Droits à déduction

24. La TVA ayant grevé les dépenses engagées exclusivement pour les besoins de la copropriété traditionnelle ne peut, bien entendu, faire l'objet d'aucune déduction (CGI, art. 271).

25. Les droits à déduction afférents aux opérations des services supplémentaires s'exercent suivant les règles de droit commun propres à chacune de ces opérations (CGI, annexe II art. 212, 213 et 219 notamment).

Ainsi :

- la TVA qui se rapporte aux dépenses qui sont utilisées d'une manière exclusive pour la réalisation des services supplémentaires imposés à la TVA est déductible dans les conditions habituelles ;
- la TVA ayant grevé les dépenses qui sont utilisées exclusivement pour les besoins des services supplémentaires exonérés n'ouvre pas droit à déduction ;
- pour ce qui concerne les biens et services utilisés concurremment pour les opérations de gestion traditionnelle non soumises à la TVA et pour les services supplémentaires imposables, seule une fraction de la taxe ayant grevé ces biens et services est déductible par le syndicat.

26. La part de la taxe déductible est déterminée en fonction du rapport suivant :

Chiffre d'affaires des services supplémentaires ouvrant droit à déduction

Ressources totales du syndicat y compris les « remboursements de charges » relatifs à la gestion de la copropriété traditionnelle

27. Cela étant, il est admis que le syndicat détermine la part de taxe déductible à partir du critère qui est retenu pour la répartition des dépenses communes (ex : surfaces).

28. Les syndicats sont tenus de justifier auprès du service des impôts de la nature et du montant exact des débours. Leur comptabilité doit permettre de s'assurer de la pertinence de la ventilation des dépenses entre les opérations de gestion de la copropriété traditionnelle et les services supplémentaires rendus

29. Il est précisé que, même s'ils sont utilisés pour la réalisation d'opérations imposées, les investissements, propriété indivise des copropriétaires, ne peuvent pas ouvrir droit à déduction compte tenu du fait que leur coût n'est pas supporté par le syndicat (CGI, art. 271). Il ne pourrait en être autrement que si le syndicat détenait une facture de ces dépenses établie à son nom et répercutait leur coût dans le prix de ses services imposés.

IV. Situation des syndicats de copropriétaires au regard de la taxe sur les salaires

30. Il est rappelé que les syndicats de copropriétaires dont l'activité est limitée à la gestion d'une copropriété traditionnelle (voir ci-dessus II) et qui par suite ne réalisent aucune opération soumise à la TVA sont redevables de la taxe sur les salaires, dans les conditions de droit commun, à raison de l'ensemble des rémunérations versées aux personnels salariés chargés du gardiennage et de l'entretien des immeubles de la copropriété (cf. documentation de base 5L 122 n° 23).

31. Les syndicats de copropriétaires qui fournissent des services supplémentaires au-delà de la simple gestion de la copropriété sont redevables de la TVA à raison de ces services dans les conditions exposées au III ci-dessus.

S'ils sont assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires, ils restent redevables de la taxe sur les salaires.

32. La taxe est calculée en appliquant à l'ensemble des rémunérations versées le rapport existant au titre de l'année civile précédant celle du paiement des salaires, entre le montant total des recettes et autres produits n'ayant pas ouvert droit à déduction de la TVA, y compris les « remboursements de charges » relatifs à la gestion traditionnelle de la copropriété, et le total des recettes et autres produits réalisés au titre de la gestion traditionnelle et des services supplémentaires.

V. Entrée en vigueur. Règlement du passé

33. Les dispositions de la présente instruction s'appliquent à compter du 1er juillet 1998. Elles ne donneront lieu ni à rappel ni à restitution pour les opérations réalisées avant cette date.

Annoter : DB 3 A 1121 n° 33

3 C 221 n° 16 et suivants

3 D 1611

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie

Dominique STRAUSS-KAHN

1 Activités commerciales, libérales.

2 Il en va de même des unions de syndicats de copropriétaires (art. 29 de la loi du 10 juillet 1965 modifiée) lorsqu'elles agissent dans les mêmes conditions que les syndicats pour la répartition de charges de copropriété.