

Secrétariat général du
gouvernement

Nouméa, le 30 mai 2017

Direction des services fiscaux

Note

Objet : TGC applicable aux travaux immobiliers – Régime transitoire.

Conformément à l'article Lp 488 § 1 du code des impôts, les livraisons d'immeubles bâtis intervenant au-delà du 31 décembre de la troisième année qui suit celle de leur achèvement sont exonérées de la TGC.

Cela signifie qu'à contrario, les livraisons d'immeubles intervenant avant cette échéance sont soumises à la TGC de plein droit lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel.

De la même manière, les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir sont exonérées de TGC et, a contrario, les livraisons de terrains à bâtir sont soumises de plein droit à la TGC lorsqu'elles sont le fait d'un assujetti agissant en tant que tel.

Pourquoi taxer les livraisons d'immeubles neufs à la TGC ?

La taxation de ces opérations permet :

1) d'assurer la neutralité de la taxe pour les immeubles acquis pour les besoins de la réalisation d'opérations imposables.

En effet, lorsque l'immeuble est affecté à des opérations ouvrant droit à déduction, la TGC supportée sur l'acquisition de l'immeuble neuf sera déductible ce qui constituera une diminution de la charge fiscale par rapport à la situation antérieure.

Avant que la TGC ne remplace les taxes à l'importation et la taxe de solidarité sur les services (TSS) l'acquéreur acquitte en effet un prix qui comprend à la fois les taxes à l'importation sur les matériaux mis en œuvre dans la construction et la TSS sur les travaux de construction. Ces « taxes cachées » qui représentent 8 à 10 % du coût de la construction peuvent représenter 5 % du prix d'acquisition de l'immeuble neuf.

L'application de la TGC en lieu et place de ces taxes permet d'éliminer ce phénomène de rémanence de taxes pour la personne qui affecte l'immeuble à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction de la TGC.

2) de taxer de manière transparente les acquisitions d'immeubles par le consommateur final.

De la même manière, pour l'acquisition de logement par les particuliers, le prix inclut

ces mêmes taxes cachées dans des proportions comparables.

La soumission à la TGC de l'immeuble neuf permet de rendre visible la fiscalité indirecte applicable aux livraisons d'immeubles neufs, mais surtout, de moduler, par l'application de taux différents, le niveau de cette fiscalité acquittée au moment de l'acquisition d'un immeuble neuf.

Ainsi, les livraisons d'immeubles sont soumises en principe au taux spécifique de la TGC dont le niveau sera proche de celui des taxes cachées de manière à assurer le même niveau de charge fiscale sur l'acquisition de l'immeuble.

Par ailleurs, dans certaines hypothèses où le taux applicable est inférieur à ce taux d'équilibre, la charge fiscale sur l'acquisition de l'immeuble sera moindre que celle qui résulte de la fiscalité actuelle.

C'est le cas notamment des acquisitions des primo accédant pour lesquelles le taux réduit s'applique.

C'est également le cas pour les opérations qui sont soumises à taux zéro en matière de logement social ou dans certaines zones géographiques telles que les zones de développement prioritaire.

Une exonération des livraisons d'immeubles qui n'aurait pas permis la déduction de la TGC supportée sur les travaux et matériaux par le constructeur se serait soldée par un phénomène de « taxe cachée » dans le prix des immeubles.

Dès lors que les opérations de construction immobilière se déroulent sur un temps plus ou moins long, il y avait lieu de prévoir des dispositions transitoires qui permettent de préserver l'équilibre économique des projets immobiliers en cours au moment de l'entrée en vigueur de la taxe et de ceux qui auront été initiés pendant la marche à blanc et qui se dénoueront au-delà.

De manière à assurer la neutralité de la TGC dans l'équilibre économique des contrats dont l'application est susceptible de s'étendre sur trois périodes (avant, pendant et après la marche à blanc) des dispositions spécifiques ont été prises dans la loi du pays instaurant la TGC.

Elles ont été complétées par des dispositions en matière de taux par la délibération n° 175 du 19 octobre 2016.

Ces dispositions reposent sur le principe que l'équilibre économique à respecter est celui qui est constaté à la date à laquelle le permis de construire (pour les livraisons d'immeubles neufs) ou le permis de lotir (pour les livraisons de terrains à bâtir) ont été obtenus.

I – Les opérations initiées avant le 1^{er} avril 2017

A – Economie générale du dispositif transitoire

Le b) du 12. de l'article Lp 488 du CI prévoit que les livraisons d'immeubles neufs résultant d'une construction ayant fait l'objet d'un permis de construire obtenu avant le 1^{er} avril 2017 sont exonérées de TGC, quelle que soit la date à laquelle elles interviennent.

Cette disposition déroge au principe selon lequel le régime fiscal de l'opération est déterminé à la date du fait générateur de la vente, lequel intervient pour les livraisons d'immeubles à la date de l'acte constatant la mutation. Ainsi quand bien même cet acte serait postérieur au 1^{er} avril 2017, la livraison de l'immeuble est exonérée dès lors que le permis de construire a été obtenu avant cette date.

De la même manière, le a) du 12. de l'article Lp 488 du CI prévoit que les livraisons de terrains à bâtir réalisées dans le cadre d'une opération de lotissement ayant fait l'objet d'un permis de lotir antérieur au 1^{er} avril 2017 sont exonérées quelle que soit la date à laquelle elles interviennent.

Dès lors que les livraisons de terrains à bâtir et d'immeubles neufs exonérées n'ouvrent pas droit à déduction, il y a également lieu de veiller à ce que la TGC normalement applicable sur les travaux dont le fait générateur est postérieur au 1^{er} avril 2017 ne conduise pas à renchérir le coût de revient de la production de ces immeubles.

Aussi, le 13. de l'article Lp 488 exonère de TGC les travaux concourant à la viabilisation de ces terrains ainsi que les travaux concourant à la construction des immeubles dont la livraison est exonérée dans les conditions prévues ci-dessus et dont le fait générateur intervient pendant la marche à blanc.

Cette exonération permet de ne pas renchérir le montant de ces travaux qui sont d'ores et déjà soumis à la taxe de solidarité sur les services et dont le coût de revient intègre par ailleurs des taxes à l'importation sur les matériaux mis en œuvre dans ces travaux.

Pour ces mêmes travaux dont le fait générateur est postérieur au 30 juin 2018, et qui ne seront plus soumis, ni à la TSS, ni aux taxes d'importation, la TGC s'appliquera à taux spécifique en application du c) du 3. de l'article R 505 du CI dans sa rédaction issue de la délibération n°175 du 19 octobre 2016.

Ce taux doit être fixé à un niveau légèrement supérieur à celui de la TSS de manière à garantir que le montant TGC comprise de ces travaux soit équivalent à celui qui résultait de l'application de la TSS sur une base incluant les taxes à l'importation sur les matériaux.

La combinaison de ces dispositions permet de maintenir un coût de revient identique à celui qui avait été calculé par les lotisseurs et promoteurs dans le contexte de l'application de la TSS et des taxes à l'importation.

Ces mesures permettent donc d'assurer la neutralité de l'introduction de la TGC dans l'équilibre économique de ces opérations.

Enfin, le 14. de l'article Lp 488 exonère les travaux de construction de maison individuelle réalisés en application d'un contrat conclu et enregistré avant le 1^{er} avril 2017¹.

B – Portée du dispositif

1) Les livraisons exonérées

Il s'agit en premier lieu des livraisons de terrains à bâtir situés dans des lotissements pour lesquels un permis de lotir a été obtenu avant le 1^{er} avril 2017, quelle que soit la date à laquelle intervient la cession du terrain.

Exemple : une opération de lotissement ayant fait l'objet d'un permis de lotir le 1^{er} mars 2017 fait l'objet de travaux d'aménagement et de viabilisation du 1^{er} avril 2017 au 30 juin 2018, les cessions de terrains s'échelonnent entre le 1^{er} juillet 2018 et le 30 juin 2019. Les cessions de terrains sont exonérées de TGC quand bien même leur fait générateur intervient au-delà de la marche à blanc.

Il s'agit ensuite des livraisons d'immeubles avant le 31/12 de la troisième année qui suit celle de leur achèvement, lorsqu'ils ont fait l'objet d'un permis de construire avant le 1^{er} avril 2017.

Exemple : un promoteur a obtenu un permis de construire le 30 décembre 2016, les travaux commencent le 1^{er} avril 2017 les ventes en état futur d'achèvement ont débuté le 1^{er} février 2017, les derniers lots sont vendus achevés (« queues de programme ») après la fin des travaux le 1^{er} mars 2019.

Les ventes en état futur d'achèvement qui interviennent entre le 1^{er} avril 2017 et mars 2019 sont exonérées de TGC de même que les ventes de lots intervenant après l'achèvement et jusqu'au 31/12 2022.

Dans la mesure où les constructions sur terres coutumières ne font pas l'objet de permis de construire, il est admis que les exonérations de TGC dont les modalités sont décrites par la présente note s'applique également aux livraisons d'immeubles ou aux travaux de construction d'immeubles qui sont réalisés sur terres coutumières. La preuve de l'antériorité du projet peut être apportée par tous moyens (ordre de service notifiant la date de commencement des travaux au titulaire du contrat général d'entreprise par exemple). Une demande doit néanmoins être adressée à la Direction

¹ Le texte de la loi du pays instaurant la TGC comporte à cet égard une erreur matérielle en mentionnant la date du 1^{er} janvier 2017. Cette erreur matérielle sera réparée à la plus prochaine occasion.

des services fiscaux pour faire valider l'antériorité du projet et son éligibilité au régime transitoire décrit ci-dessus.

2) Les travaux en amont d'une livraison exonérée visée au 1) (§ 13 de l'article Lp 488)

a) Nature des travaux

- **Travaux concourant à la viabilisation en amont d'une livraison de terrains à bâtir visée au a du 12 de l'article Lp 488.**

Les travaux concernés sont les travaux d'aménagement des terrains : terrassement, voirie, raccordements aux différents réseaux, mais également les travaux d'études en amont de la réalisation du lotissement (géomètre expert par exemple)

- **Travaux immobiliers en amont d'une livraison d'immeuble visée au b du 12 de l'article Lp 488**

Outre les travaux de viabilisation visés ci-dessus, il s'agit des travaux de construction de l'immeuble en tant que tels :

- travaux de gros œuvre : maçonnerie, charpente, couverture, menuiseries extérieures notamment ;
- travaux de second œuvre : menuiseries intérieures, plomberie, électricité, cloisons, plâtre, isolation, décoration intérieure notamment.

Au-delà de ces travaux, il est admis que sont également concernés par l'exonération les prestations nécessaires à la réalisation de ces travaux tels que les prestations d'architecture, de maîtrise d'œuvre et, de manière générale, les prestations de préparation et coordination des travaux.

Il est également admis que les prestations de contrôle technique des constructions soient exonérées.

En revanche, ne sont pas exonérées les livraisons de biens réalisées au profit du maître de l'ouvrage, du maître d'œuvre et des différents intervenants dans le cadre de la construction.

Par ailleurs, et par souci d'équité avec les situations dans lesquelles l'immeuble construit fait l'objet d'une livraison exonérée, le bénéfice de la mesure est étendu, dans les mêmes conditions, à l'ensemble des opérations de construction d'immeubles pour lesquelles un permis de construire a été obtenu avant le 1^{er} avril 2017 alors même que l'immeuble construit n'a pas vocation à être vendu.

Il s'agit de toutes les opérations réalisées sous maîtrise d'ouvrage, qu'elle soit publique ou privée (hors contrats de construction de maisons individuelles faisant l'objet de mesures spécifiques - cf. 3 ci-dessous).

b) Personnes éligibles

Les personnes éligibles sont celles qui sont en relation directe avec le maître de l'ouvrage² dans le cadre d'une opération de construction ou avec le lotisseur dans le cadre d'une opération de lotissement.

Pour les opérations de construction d'immeuble, il s'agit de l'entreprise titulaire d'un contrat d'entreprise générale ou des entreprises titulaires d'un lot dès lors qu'elles ont contracté directement avec le maître de l'ouvrage.

Par conséquent, les sous-traitants intervenant dans le cadre d'une opération de construction éligible facturent la TGC à leurs donneurs d'ordres dans les conditions du droit commun.

Toutefois, afin de ne pas faire peser les rémanences sur les seules personnes en relation avec le maître de l'ouvrage, il est admis que les travaux exonérés sur le fondement du 13 de l'article Lp 488 du CI ouvrent droit à déduction.

Ainsi, les assujettis concernés pourront déduire la taxe grevant les dépenses supportées en amont de ces travaux exonérés et notamment celle qui leur aura été facturée par leurs sous-traitants.

c) Formalités

Le maître de l'ouvrage d'une opération de construction ou le lotisseur d'une opération de lotissement éligibles doivent délivrer aux prestataires avec lesquels ils sont en relation une attestation par laquelle ils indiquent que la construction pour laquelle ils recourent aux services d'un entrepreneur a fait l'objet d'un permis de lotir ou de construire délivré avant le 1^{er} avril 2017.

Les modèles figurant dans l'espace « Téléchargements³ » peuvent être utilisés par les maîtres d'ouvrage pour porter à la connaissance de leurs prestataires le statut de l'opération sur laquelle ils interviennent. Ces documents doivent être conservés par les prestataires pour justifier de l'exonération appliquée.

3) Les travaux de construction de maisons individuelles

Les travaux éligibles sont ceux qui sont réalisés par le titulaire d'un contrat de construction de maison individuelle signé avant le 1^{er} avril 2017.

Afin de garantir que l'exonération ne soit appliquée qu'à des contrats signés avant cette date, il est prévu que la preuve de l'antériorité des contrats soit apportée par l'enregistrement à la recette des impôts afin de leur donner date certaine.

² Promoteur pour les opérations de construction destinées à la vente ou maîtres d'ouvrage publics ou privés (hors construction de maisons individuelles) pour les opérations qui ne sont pas destinées à la vente.

³ « Attestation Lp 488-13 (Construction) » ou « Attestation Lp 488-13 (Lotissement) »

Toutefois, les contrats pour lesquels une déclaration d'ouverture de chantier avait été adressée à la commune dans le ressort de laquelle la construction se situe avant le 1^{er} avril 2017 sont dispensés de cette formalité.

Les travaux éligibles sont les mêmes que ceux visés au a) du 2 ci-dessus.

Par ailleurs, l'exonération ne s'applique qu'aux seules prestations du titulaire du contrat de construction et ne concerne pas les prestations des différents opérateurs auxquels il recourt pour la réalisation de la construction et qui lui facturent donc la TGC pour les travaux dont le fait générateur est postérieur au 1^{er} avril 2017.

Toutefois, afin de ne pas faire peser sur le seul titulaire du contrat la charge de la TGC à taux marginal grevant les travaux réalisés pendant la marche à blanc il est admis que les travaux exonérés du constructeur ouvrent droit à déduction. Ainsi, ce dernier pourra déduire la taxe grevant les travaux de construction réalisés par les prestataires auxquels il recourt.

La TGC correspondante pourra s'imputer sur celle qui sera collectée au taux marginal sur les constructions de maisons individuelles qui sont réalisés en application d'un contrat conclu pendant la marche à blanc.

II – Opérations initiées pendant la marche à blanc.

Le régime transitoire résulte de la combinaison des dispositions des 5 et 6 de l'article R 505 du code des impôts dans sa rédaction issue de la délibération n°175 du 19 octobre 2016 relative aux taux de la TGC, et de l'article Lp 501-3 § d), e) et f) du code des impôts dans sa rédaction issue de la loi du pays instituant la TGC.

1) Application du taux marginal (5 et 6 de l'article R 505 du CI)

Quelle que soit la date de leur fait générateur, les opérations suivantes, initiées pendant la marche à blanc, sont soumises au taux marginal de la TGC :

- les livraisons de terrains à bâtir dans le cadre d'un lotissement qui a fait l'objet d'un permis de lotir obtenu entre le 1^{er} avril 2017 et le 30 juin 2018
- les livraisons d'immeubles bâtis intervenant avant le 31/12 de la troisième année qui suit leur achèvement lorsqu'ils ont fait l'objet d'un permis de construire obtenu entre le 1^{er} avril 2017 et le 30 juin 2018
- les travaux de construction de maisons individuelles réalisés en application d'un contrat conclu entre le 1^{er} avril 2017 et le 30 juin 2018.

Ainsi, en application combinée de la délibération n°175 du 19 octobre 2016 et de l'arrêté n°2017-209 du 17 janvier 2017, les taux applicables sont les suivants :

- le taux de 0,25 % pour les livraisons d'immeubles bâtis, les livraisons de terrains à bâtir et les travaux de construction de maisons individuelles lorsque ces opérations sont réalisées au profit de primo-accédant ;

- le taux de 0,35 % pour les travaux de construction de maisons individuelles pour d'autres preneurs que des primo-accédant ;
- le taux normal de 0,5 % pour les autres opérations. Le 3 de l'article R 505 dans sa rédaction issue de la délibération du 19 octobre 2016 ne prévoit en effet l'application du taux spécifique pour les livraisons de terrains à bâtir et d'immeubles bâtis que pour les opérations ayant fait l'objet d'un permis de lotir ou de construire au-delà du 30 juin 2018.

2) Exclusion du droit à déduction

Toutefois, de manière à éviter un « effet d'aubaine » qui résulterait de la déduction de la TGC à taux plein supportée sur les dépenses en amont de ces opérations et dont le fait générateur serait postérieur au 1^{er} juillet 2018, l'article Lp 501-3 d) à f) prévoit que les opérations soumises au taux marginal n'ouvrent pas droit à déduction.

Le directeur des services fiscaux



Mickael JAMET

