
A : Université de Lyon
Dossier : Projet ENS / Opération restaurant universitaire Monod
Objet : Note fiscale sur le régime de TVA applicable à l'opération
Date : 08/06/2017
Version : v2

Document confidentiel

1. Rappel du contexte

1.1. *Montage foncier de l'opération ENS Lyon*

Pour mémoire :

- La Ville de Lyon est propriétaire du terrain d'assiette constituant l'emprise du site Monod. Elle a conclu avec l'Etat, le 7 février 1985, un bail emphytéotique d'une durée de soixante-quinze ans (soit jusqu'en 2060) en vue de la construction, par ce dernier, de l'Ecole Normale Supérieure sur le terrain. L'Etat dispose donc des droits réels sur les ouvrages édifiés. Un avenant au bail en date du 03/04/2014 augmente la durée à 99 ans.
- L'Etat a mis à disposition de l'ENS l'intégralité du site Monod, dans le cadre du mécanisme d'attribution prévu aux articles R. 2313-1 et suivants du CG3P.
La surface du site Monod et de la résidence Debourg ainsi mise à la disposition de l'ENS par l'Etat est de l'ordre de 60.828 m² SHON (totalité du site).
- L'ENS et l'UDL ont conclu une convention particulière, dite « convention d'occupation et d'engagements réciproques ».
Par cette convention, l'ENS a confié à l'UDL une mission globale portant sur la conception, la réalisation et le financement des travaux de réhabilitation, l'entretien courant et le gros entretien renouvellement d'une partie des ouvrages du site Monod.
La surface de la partie du site Monod ainsi mise à la disposition de l'UDL par l'ENS est de 49.750 m² SHON.
Cette surface comprend l'actuel restaurant universitaire de l'ENS (environ 2.400m²).

L'ENS verse à l'UDL en contrepartie de cette prestation réalisée par l'UDL une redevance (« loyer ») dont le montant a été fixé, lors de la signature de la convention, à 835.000€HT par an. Ce loyer représente un ratio de 16,78 €HT par m² mis à disposition et par an.
- L'Université de Lyon a signé le 18 avril 2016 un contrat de partenariat avec la société NEOLYS, au titre duquel elle a confié au partenaire privé le soin de réaliser des travaux de réhabilitation sur une partie du site et d'assurer des prestations d'entretien courant et GER sur les surfaces incluses dans le périmètre (49.750m² SHON).

1.2. *Situation fiscale actuelle du projet du point de vue de la récupération de la TVA*

L'UDL a obtenu le 18 septembre 2015 un rescrit de la DDFIP du Rhône, qui confirme que l'UDL a bien la qualité d'assujéti à la TVA pour cette opération, ce qui lui permet de récupérer la totalité de la TVA acquittée sur les redevances versées au partenaire privé.

Cette validation se base notamment sur le constat que la redevance versée par l'ENS à l'UDL n'a pas un caractère dérisoire ou symbolique. Pour établir ce constat, la DRFIP note notamment que « le prix envisagé au m², soit 16,78€HT, représente [...] 11,65% du coût moyen de location de locaux tertiaires non neufs à Lyon ».

1.3. *Projet de restructuration du restaurant universitaire Monod de l'ENS*

L'UDL et l'ENS envisagent de réaliser une opération de restructuration lourde du restaurant universitaire Monod de l'ENS.

Pour mémoire, les surfaces correspondant à ce restaurant sont incluses dans le périmètre du contrat de partenariat (périmètre de 49.750m² SHON), la maintenance de ces surfaces ayant été confiée au partenaire privé.

Il est à noter que l'opération va comprendre une extension du restaurant actuel (construction de surfaces), représentant environ 1.200m² SHON.

L'opération sera financée à hauteur de 81% par une subvention de la Région Auvergne Rhône Alpes (6,53M€), de 9% par l'ENS (0,75 M€) et de 9% par le CROUS (0,75 M€).

1.4. *Enjeu de la présente note*

L'UDL et l'ENS s'interrogent sur le choix de mode de réalisation à retenir pour le projet de restructuration du RU Monod.

Deux possibilités sont principalement étudiées :

- La réalisation dans le cadre du contrat de partenariat ENS, la réalisation des travaux étant intégrée par avenant au contrat de partenariat ;
- La réalisation par l'UDL dans le cadre d'une maîtrise d'ouvrage publique.

L'objectif de la présente note est d'indiquer les principales conséquences fiscales, du point de vue de la TVA, qui sont susceptibles de découler de ce choix.

2. Régime de TVA dans le cadre d'une opération réalisée en Contrat de Partenariat (intégration par avenant)

2.1. *S'agissant de la capacité de récupérer la TVA sur cette opération*

Pour rappel, l'opération sera financée à hauteur de 81% par une subvention de la Région Auvergne Rhône Alpes (6,53M€), de 9% par l'ENS (0,75M€) et de 9% par le CROUS (0,75M€).

(a) *Part financée par la Région*

Cette subvention sera versée par la Région à l'UDL. L'UDL reversera les sommes au partenaire privé, pour couvrir l'investissement.

Flux Région - UDL

Ce flux est hors champ de la TVA (subvention d'investissement).

Flux UDL – Partenaire

Montage A :

Il ressort de la note MAPPP jointe en annexe que, dès lors que la COMUE reverse directement au partenaire privé les sommes qu'elle reçoit de la Région, les sommes versées par la COMUE au Partenaire à ce titre ne sont pas taxables à la TVA.

Cette note de la MAPP dispose notamment que « Les « subvention d'équipement » (c'est à dire affectées à la réalisation d'une immobilisation) sont non imposables à la TVA (Instruction du 27 janvier 2006, 3D-1-06). Dès lors

que les subventions reversées au partenaire privé par le contractant public ont bien le caractère d'une subvention d'équipement du fait de leur affectation finale, elles bénéficient de cette exemption. Le fait que la subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ne suffit pas à rendre cette subvention imposable (BOI 3 A-7-06). ».

Montage B :

Dans l'hypothèse (a priori peu probable compte tenu de la note MAPPP) où l'administration fiscale remettrait en cause le caractère de « subvention » du versement de 6,53M€, cela conduirait l'UDL à devoir verser de la TVA en plus des 6,53M€ (+1,31M€ de TVA). Or, cette TVA sera récupérable, car l'UDL a la qualité d'assujetti à la TVA sur cette opération (rescrit obtenu).

Le choix entre ces deux montages (A = considérer que le flux est hors champ de la TVA ; B = acquitter la TVA et la récupérer) devra être fait en lien avec le comptable de l'UDL.

En tout état de cause, ils permettent tous deux une récupération de la TVA sur la part financée par la Région.

Or, le partenaire récupérant la TVA de son côté, les 6,53M€ versée doivent s'entendre comme finançant un investissement HT.

a. Part financée par le CROUS et l'ENS

Flux CROUS – UDL et ENS – UDL

La qualification des sommes versées par le CROUS et l'ENS constitue le principal point d'incertitude du montage.

La solution la plus optimisante serait de les qualifier de subventions d'investissement.

Toutefois, il nous semble exister un risque que l'administration fiscale considère que les 0,75M€ versés par le CROUS et par l'ENS n'ont pas la qualité de « subventions », mais constituent la contrepartie d'une mise à disposition des surfaces construites (car ils en bénéficient in fine, même si pour le CROUS la mise à disposition est faite par l'ENS et non l'UDL).

Dans ce cas, il faudrait que l'ENS et le CROUS s'acquittent de la TVA (soit +0,15 M€ chacun, récupérable partiellement à hauteur de leur coefficient de récupération propre).

Ce point reste à confirmer en lien avec le comptable de l'ENS et du CROUS.

Flux UDL – Partenaire

Régime identique à celui présenté plus haut pour la part « Région ».

2.2. S'agissant des effets de cette opération sur le rescrit obtenu bénéficiant à l'UDL pour la récupération de TVA de toute l'opération

L'intégration des surfaces dans le contrat de partenariat nécessiterait la passation :

- d'un avenant à la convention d'occupation et d'engagements réciproques ENS- UDL
- d'un avenant au contrat de partenariat.

Ces deux avenants auront pour effet d'augmenter les surfaces sur lesquelles portent les conventions (+2,4%) :

surface initiale SHON	surface rajoutée SHON	évolution
49.750 m ²	1.200 m ²	+2,4%

Pour conserver inchangé le ratio par m² du loyer versé par l'ENS à l'UDL, évoqué *supra*, il convient d'augmenter ce loyer au prorata des surfaces rajoutées, soit une augmentation de 20.040€ a minima (2,4% de 835k€).

Si cette évolution du loyer ENS-UDL est actée, les conditions du rescrit ne semblent pas significativement dégradées.

Le rescrit ne semble donc pas remis en cause.

3. Régime de TVA dans le cadre d'une opération réalisée en Maitrise d'Ouvrage Publique

Dans le cadre d'une opération réalisée en MOP, il apparaîtrait nécessaire :

- De conclure un avenant au contrat de partenariat retranchant les surfaces du restaurant actuellement comprises dans le périmètre¹ ;
- De prévoir une convention ad hoc pour la mise à disposition des surfaces par l'ENS à l'UDL, qui va les réhabiliter.

3.1. S'agissant de la capacité de récupérer la TVA sur cette opération

Dans le cadre d'une MOP, l'UDL recevrait directement les subventions de la Région, de l'ENS et du CROUS.

Sauf à ce que l'UDL puisse démontrer qu'elle agit sur cette opération en tant qu'assujetti à la TVA, elle ne récupèrera pas la TVA.

Pour faire cette démonstration, l'UDL pourrait tenter de reproduire le schéma mis en place sur le contrat de partenariat.

L'UDL facturerait donc un loyer à l'ENS en contrepartie de la mise à disposition des surfaces, ce qui lui permettrait de prendre la qualité d'assujetti à la TVA.

A priori, le loyer facturé à l'ENS devrait être égal ou supérieur à 16,78€/m².

Il est toutefois à noter :

- Que cela nécessite le dépôt d'un nouveau rescrit spécifique à l'opération MOP du restaurant ;
- Que ce rescrit ne pourra pas forcément bénéficier des « précédents » des autres rescrits obtenus, car il s'agissait de récupération sur des redevances de PPP.

L'obtention d'un rescrit favorable ne peut donc pas être garantie à ce stade.

En outre, même si la TVA était finalement récupérée, il conviendrait de veiller à ce que le loyer ENS – UDL continue à être versé sur une période de 20 ans. En effet, s'agissant de la récupération de TVA sur le coût de réalisation d'un immeuble², l'administration fiscale est fondée à demander le remboursement de la TVA récupérée si l'immeuble sort du champ de la TVA avant expiration d'une période de 20 ans (à hauteur d'1/20^{ème} de la TVA récupérée par année manquante).

3.2. S'agissant des effets de cette opération sur le rescrit obtenu bénéficiant à l'UDL pour la récupération de TVA de toute l'opération

Comme indiqué supra, la réalisation de l'opération en MOP nécessiterait a priori de conclure un avenant au contrat de partenariat et à la convention ENS/UDL retranchant les surfaces du restaurant actuellement comprises dans le périmètre de 49.750m² SHON (environ 2.400m²).

Ces deux avenants auraient pour effet de diminuer les surfaces sur lesquels portent les conventions d'environ -4,8%.

Pour ne pas passer en deçà du ratio par m² du loyer versé par l'ENS, évoqué *supra*, il conviendrait de conserver inchangée la redevance ENS (ou, au pire, de la diminuer de -4,8% au maximum, soit -40k€).

Il conviendrait également de veiller à ne pas mêler les deux opérations (CP ENS et MOP restaurant) dans les conventions ENS-UDL à conclure.

Si ces conditions sont respectées, les conditions du rescrit ne semblent pas significativement dégradées. Le rescrit ne semble donc pas remis en cause.

¹ Sauf à ce qu'il soit convenu avec le partenaire privé qu'il entretient des surfaces qu'il n'a pas réhabilité, ce qui n'apparaît pas optimal. Le coût de cet entretien devrait en tout état de cause être renégocié.

² et non sur une prestation de service de type « loyer », comme c'est le cas en PPP.

4. Synthèse

Le tableau suivant présente les principales conclusions de la présente analyse :

	Réalisation de l'opération dans le CP (avenant)	Réalisation de l'opération en MOP
Récupération de la TVA sur l'opération restaurant ?	Oui, récupération de la TVA sur l'opération.	Incertain : nécessite le dépôt d'un nouveau rescrit spécifique à l'opération MOP. Pas de précédent sur le site lyonnais.
Risque de remise en cause du rescrit actuel	A priori pas de remise en cause du rescrit à condition que le loyer ENS soit augmenté à proportion des surfaces rajoutées [=extension restaurant].	A priori pas de remise en cause du rescrit à condition que le loyer ENS soit conservé inchangé (ou au pire ne soit pas diminué au-delà de la stricte proportion des surfaces retranchées [=actuel restaurant inclus dans le périmètre]). Attention toutefois à ne pas mêler les deux opérations (CP ENS et MOP restaurant) dans les conventions ENS-UDL à conclure.

* *
*

Finance Consult
Fait à Lyon, le 8 juin 2017
Martin LIGER
Consultant Associé