

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-20-50-20-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

TVA - Base d'imposition - Fait générateur et exigibilité - Modification de l'exigibilité de la TVA à la suite d'une option - Exclusion de l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons de travaux immobiliers - Cas des immeubles affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Base d'imposition

Titre 2 : Fait générateur et exigibilité

Chapitre 5 : Modification de l'exigibilité de la TVA à la suite d'une option

Section 2 : Exclusion de l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons de travaux immobiliers

Sous-section 2 : Cas des immeubles affectés à l'habitation pour les $\frac{3}{4}$ au moins de leur superficie

Sommaire :

- I. Définition des immeubles affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie
 - A. Notion de locaux affectés à l'habitation
 - B. Calcul de la superficie affectée à l'habitation
 - 1. Principes
 - 2. Surélévation d'immeuble - Addition de construction
 - 3. Dépendances
 - 4. Garages
- II. Travaux d'aménagement des terrains
- III. Travaux de construction proprement dits
 - A. Opérations concourant à la création et à l'aménagement de terrains de jeux piscines, parcs, jardins ...
 - B. Construction de garages
- IV. Travaux d'installation d'équipements fonctionnels
 - A. Travaux concernés
 - B. Précisions complémentaires
 - 1. Éléments de rangement incorporés à titre définitif dans les cuisines
 - 2. Installation d'armoires sèche-linge

1

En application des dispositions de l'article 78-3, al. 2 et 3 de l'annexe III au code général des impôts (CGI), l'option ne s'applique pas aux travaux qui entrent dans le cadre des opérations concourant :

- à la production ou à la livraison des immeubles dont les trois-quarts au moins de la superficie totale sont affectés à l'habitation ;
- à la réparation et à la réfection des locaux d'habitation ainsi que de parties communes des immeubles dont les trois-quarts au moins de leur superficie sont affectés à l'habitation.

Il sera tout d'abord procédé à la définition de la notion d'immeubles affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie pour ensuite préciser les travaux immobiliers concernés qui comprennent :

- les travaux d'aménagement des terrains destinés à recevoir les immeubles susvisés ;
- les travaux de construction proprement dits ;
- les travaux d'installation ayant pour objet d'incorporer à titre définitif dans les immeubles considérés les ensembles d'équipements fonctionnels.

I. Définition des immeubles affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie

A. Notion de locaux affectés à l'habitation

10

L'article 1594-0 G-A-VI du CGI précise que les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à une exploitation à caractère commercial ou professionnel ne sont pas considérés comme affectés à l'habitation.

Cette disposition vise les immeubles ou fractions d'immeubles affectés à l'exercice de la profession de loueur en meublé.

Remarque : Il est rappelé que le bailleur, qui loue habituellement plusieurs logements meublés, est réputé exercer la profession de loueur en meublé, que la location s'accompagne ou non de prestations secondaires telles que location de linge, nettoyage des locaux, préparations culinaires. En revanche, n'est pas considéré comme tel, le bailleur d'une ou plusieurs pièces de sa propre habitation, même isolée, ni le bailleur de moins de quatre pièces dont il a recouvré la disposition en application des articles 1er et 2 de la loi n° 54-781 du 2 août 1954. Mais la circonstance que la location d'un logement meublé soit consentie pour une période seulement de l'année n'ôte pas à l'opération son caractère habituel, au sens du texte précité, dès lors qu'elle se répète annuellement.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 1594-0 G-A-VI du CGI concernent aussi tous les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à l'exercice d'une exploitation quelconque à caractère commercial ou professionnel.

Ainsi, ne peuvent être considérés comme affectés à l'habitation :

- les locaux à usage d'hôtels ;
- les locaux loués à usage de bureaux ;
- les locaux servant à l'exercice de la profession de médecin ou d'architecte.

20

En revanche, les locaux destinés effectivement et exclusivement au logement du personnel d'un hôtel doivent être regardés comme affectés à l'habitation.

De même, le caractère d'immeubles d'habitation est reconnu aux biens suivants dès lors qu'ils ne sont pas l'objet d'une exploitation présentant un caractère commercial ou professionnel :

- maisons à usage de colonie de vacances ou maisons familiales ;
- immeubles affectés à l'usage d'établissement de cure et de repos ;
- locaux affectés à l'hébergement des malades dans les hôpitaux psychiatriques : dortoirs, réfectoires, salles de jeux, de séjour, à l'exclusion des salles de soins ;
- locaux à usage de maison d'accueil ;
- maisons de retraite ;
- locaux d'un établissement scolaire devant être utilisés pour le logement des personnes, tels que les dortoirs ou réfectoires, à l'exclusion des salles de classe.

30

Par ailleurs, il n'y a pas lieu de distinguer entre les habitations ordinaires et les habitations d'agrément ou servant à la villégiature, ni entre les locaux occupés personnellement par le propriétaire et ceux donnés en location, autres bien entendu, que ceux affectés à l'exercice de la profession de loueur en meublé.

On entend par tranche fonctionnelle un immeuble ou une partie d'immeuble qui réunit toutes les conditions permettant son habitabilité.

B. Calcul de la superficie affectée à l'habitation

1. Principes

40

Pour déterminer si l'immeuble construit peut, ou non, être considéré comme affecté à l'habitation pour les trois-quarts au moins de sa superficie totale, il convient de prendre en considération le rapport existant entre, d'une part, la superficie développée des locaux destinés à l'habitation ou à un usage mixte d'habitation et professionnel et de leurs dépendances (caves, greniers, terrasses, balcons, etc.) et d'autre part, la superficie développée de l'ensemble des locaux composant l'immeuble. En outre, la superficie des parties communes (entrées, escaliers, ascenseurs, etc.) doit être ventilée

proportionnellement à la surface des locaux affectés à l'habitation et à celle des autres locaux. Toutefois, ces parties communes doivent, le cas échéant, être rattachées à la catégorie de locaux (locaux d'habitation ou autres) qu'elles desservent exclusivement.

Remarque : En cas de construction d'un groupe d'immeubles, la situation de chaque immeuble compris dans ce groupe doit être considérée isolément.

2. Surélévation d'immeuble - Addition de construction

50

Deux hypothèses peuvent être envisagées :

- l'opération de surélévation peut être rattachée à l'opération de construction initiale. Ainsi, lorsque les deux phases de la construction constituent en fait les éléments d'une seule et même opération (ce qui peut être le cas lorsqu'elles ont fait l'objet d'un même permis de construire ou lorsqu'elles ont été entreprises à des dates rapprochées ou encore lorsque les structures de la construction initiale permettent de considérer que la surélévation avait été envisagée dès l'origine), il convient pour déterminer la superficie affectée à l'habitation, de prendre en considération la totalité de l'immeuble. La même solution doit être adoptée en cas d'addition de construction ;

- dans le cas contraire, chacune des opérations de construction doit être considérée isolément. Par suite, en cas de surélévation d'immeuble, pour déterminer si cette nouvelle opération peut être considérée comme affectée à l'habitation pour les trois-quarts au moins de la superficie totale, il convient de tenir compte uniquement de l'affectation de la fraction dudit immeuble nouvellement construite.

3. Dépendances

60

L'affectation à l'habitation d'un immeuble s'apprécie en tenant compte non seulement des locaux proprement dits mais également de leurs dépendances.

70

Dépendances individuelles (caves, greniers, terrasses, etc.) : leur superficie doit être ajoutée à celle des locaux dont elles dépendent.

80

Dépendances collectives extérieures (piscines, terrains de jeux, aires de stationnement pour véhicules).

Ces ouvrages constituent généralement des immeubles.

Cependant, lorsqu'ils sont construits en même temps que le ou les immeubles dont ils constituent la dépendance, leur superficie n'est pas prise en compte pour déterminer si ces immeubles sont ou non destinés à être affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie totale. En d'autres termes, la construction de ces dépendances collectives n'influe pas sur le régime applicable à la construction des locaux principaux.

Le même régime est applicable à ces dépendances lorsqu'elles ne sont pas construites en même temps que les locaux principaux, ce régime étant fonction de l'affectation des immeubles dont ils dépendent.

4. Garages

90

Pour déterminer si un immeuble est destiné à être affecté à l'habitation pour les trois-quarts au moins de sa superficie totale, il convient de faire abstraction de la surface des garages autres que ceux constituant une exploitation commerciale. Toutefois, cette solution étant susceptible d'être défavorable aux redevables lorsque les garages constituent exclusivement ou principalement des dépendances de l'habitation, les parties ont la possibilité de demander qu'il soit tenu compte de leur surface et de leur destination, à la condition d'apporter la preuve de cette dernière, soit d'après les prescriptions du permis de construire, soit par tout autre moyen en leur pouvoir.

II. Travaux d'aménagement des terrains

100

Les travaux d'aménagement des terrains destinés à recevoir les immeubles visés au [I § 20 à 90](#) ne bénéficient pas de l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons.

Ces travaux s'entendent des diverses opérations réalisées en vue de préparer et d'équiper le terrain pour le rendre apte à recevoir une construction :

- préparation du terrain (nettoyage, travaux de démolition) ayant pour objet d'éliminer la végétation et les constructions existantes sur le terrain à aménager ;
- opérations d'assainissement, de drainage, de nivellement du sol et remblayage ;
- travaux d'équipement proprement dits du terrain (mise en viabilité) : adduction d'eau, de gaz, d'électricité, téléphone, construction des voies intérieures et des voies d'accès, des égouts avec raccordement au réseau existant.

Ces travaux ne bénéficient pas de l'option quelle que soit la superficie du terrain, à la condition que celui-ci soit affecté exclusivement à la construction de l'immeuble avec ses dépendances (cours et jardins). Dans le cas d'un groupe d'immeubles, chaque immeuble doit être considéré isolément et seuls les travaux d'aménagement effectués sur la partie du terrain correspondant aux immeubles affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie n'ouvrent pas droit à l'option. Les redevables intéressés doivent alors opérer une ventilation entre ces travaux et ceux qui bénéficient de l'option.

III. Travaux de construction proprement dits

110

L'option ne s'applique pas aux travaux de construction proprement dits des immeubles désignés au [I § 20 à 90](#).

Ces travaux comprennent toutes les opérations exécutées pour la construction de l'immeuble par les différents corps de métiers qui relèvent de l'activité du bâtiment, opérations qui sont définies au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30](#).

La construction de dépendances d'un immeuble dont les trois-quarts au moins de la superficie sont affectés à l'habitation, ne bénéficie pas de l'option dans la mesure où cette opération peut être rattachée à la construction de l'immeuble proprement dit.

A. Opérations concourant à la création et à l'aménagement de terrains de jeux piscines, parcs, jardins ...

120

La construction de piscines, terrains de jeux, garages, aires de stationnement pour véhicules, buanderies, ne bénéficie pas de l'option si le ou les immeubles dont ces ouvrages dépendent, sont affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie.

Le même régime est applicable à ces dépendances lorsqu'elles ne sont pas construites en même temps que les locaux principaux.

En ce qui concerne les travaux concourant à la réalisation de terrains de jeux, piscines, parcs, jardins, espaces verts, l'option ne s'applique pas aux travaux d'entreprise proprement dits : terrassements, nivellement, drainage, dallage, etc., constructions d'escaliers, de rampes, de puits, de rocailles, de clôtures, adduction d'eau, etc.

Les opérations de plantation, reboisement, organisation de jardins, préparation des massifs, ensemencement des pelouses et celles qui consistent en travaux de pur jardinage, effectuées en vue de la réalisation de terrains de jeux, piscines, parcs, jardins et espaces verts sont soumises :

- au régime des travaux immobiliers, lorsqu'elles concourent à la réalisation de terrains de jeux, piscines, parcs, jardins et autres espaces et qu'elles se rattachent à des travaux d'entreprise proprement dits (terrassement, nivellement, drainage, dallage, etc., constructions d'escaliers, de rampes, de puits, de rocailles, de clôtures, adduction d'eau, etc.) dont elles sont le prolongement ;

- au régime des prestations de services, lorsque les opérations en cause sont effectuées en dehors de la réalisation d'ouvrages immobiliers et notamment, dans le cadre de l'entretien de ces ouvrages.

Le régime d'imposition des végétaux utilisés pour la réalisation de ces opérations diffère selon qu'il s'agit de travaux immobiliers ou de prestations de services.

Dans le premier cas, la valeur des végétaux constitue un élément du prix de revient des travaux immobiliers et ne peut être dissociée du montant global du marché qui bénéficie ou non de l'option, selon le régime de droit commun applicable à ces travaux.

Dans le second cas, la fourniture des végétaux constitue une opération distincte, qui s'analyse en une vente de produits passibles du taux applicable aux végétaux lorsqu'ils sont fournis dans l'état ou ils sont obtenus au stade agricole.

Lorsque le service est exécuté par un exploitant agricole qui n'est pas redevable de la TVA, la fourniture de végétaux provenant de son fonds demeure en dehors du champ d'application de cette taxe. Mais la prestation de services rendue en sus de cette fourniture est imposable dans les conditions de droit commun.

La simple vente de végétaux dans l'état où ils sont généralement obtenus au stade agricole constitue une opération qui n'est pas imposée lorsqu'elle est réalisée par un exploitant agricole non redevable de la TVA.

Dans l'hypothèse où l'entreprise qui effectue cette prestation de service traite moyennant un prix forfaitaire comprenant le coût des travaux et le prix des végétaux sans aucune discrimination, elle peut déterminer la valeur de ces produits de la manière suivante :

- par le prix d'achat majoré de 30 % pour les produits provenant d'achats ;
- par le prix de vente «clients» indiqué au tarif syndical, pour les produits provenant de la culture des entreprises intéressées.

B. Construction de garages

130

Les travaux immobiliers concourant à la construction de garages non destinés à une exploitation commerciale bénéficient de l'option que les garages soient compris dans un immeuble collectif quelle que soit leur superficie ou, qu'ils fassent l'objet d'une construction isolée.

L'option trouve à s'appliquer lorsque les garages font l'objet d'une exploitation commerciale. Il en est ainsi, notamment, des garages comportant des ateliers de réparation ou d'entretien ou une station-service, des parkings destinés à une exploitation commerciale autres que ceux construits sur les dépendances du domaine public et des garages construits par des entreprises industrielles ou commerciales en vue de remiser leurs véhicules.

IV. Travaux d'installation d'équipements fonctionnels

A. Travaux concernés

140

Ces travaux ont pour objet l'installation complète des équipements ci-après :

- plomberie (à l'exclusion des installations à usage spécifiquement industriel ou commercial) comportant les canalisations et robinetterie, les tuyaux d'évacuation et de raccordement aux égouts ou aux plateaux bactériens ainsi que les fosses septiques (fosses et épurateurs) ; installation de surpresseurs, d'adoucisseurs d'eau ;
- équipements de chauffage central (comprenant chaudières ou générateurs, l'appareillage des sous-stations, les bacs de combustibles, les canalisations et radiateurs, etc.) et de climatisation ;

- équipements d'isolation phonique et thermique ;
- équipements électriques (à l'exclusion des installations à usage spécifiquement industriel et commercial) comprenant les postes de transformations, les colonnes d'alimentation, les compteurs, les tableaux, les appareils de coupures et de protection (disjoncteurs, coupe-circuits), les canalisations (tubes et moulures), les conducteurs (fils et câbles), les interrupteurs et prises de courant fixés au mur, les douilles à bout de fils (à l'exclusion des appareils d'éclairage et de chauffage). Installations d'appareils pour l'éclairage des parties communes des immeubles, incorporés dans des volumes spécialement prévus dans la construction, et d'appareils d'éclairage des cours, jardins et voies privées ; les opérations terminales de pose de lampes, supports de lampes, rampes lumineuses, globes protecteurs suivent le même régime que les installations électriques de base lorsqu'elles sont comprises dans le marché global passé pour ces installations ;
- installation de sonneries électriques ;
- installation de paratonnerres ;
- équipements téléphoniques, à l'exception des appareils ;
- installation d'appareils élévateurs : ascenseurs et monte-charge, y compris la cabine et la machinerie ;
- installation complète des appareils sanitaires ci-après, y compris la robinetterie et les accessoires de pose : baignoire, bac à laver, douche complète, lavabo, bidet, urinoirs, W-C y compris chasse d'eau et abattant de cuvette, lave-mains, poste d'eau ;
- installation d'appareils de production d'eau chaude collectifs ou individuels, réalisée à l'occasion d'une installation complète d'appareils sanitaires ;
- éviers, timbres, blocs-éviers, avec ou sans table de préparation, y compris la robinetterie, tous accessoires de pose, ainsi que les rayonnages et tiroirs des blocs-éviers ;
- éléments de rangement incorporés à titre définitif (cf. [IV-B § 150 et 160](#)) dans les cuisines, y compris leurs rayonnages et tiroirs, armoires sèche-linge avec échangeur et générateur, mais à l'exclusion des appareils ménagers proprement dits qui, incorporés ou non, sont susceptibles d'être déplacés ou changés sans inconvénient : cuisinières, réchauds, plaques chauffantes, hottes électriques, séchoirs à linge, réfrigérateurs, machines à laver le linge ou la vaisselle, etc. ;
- placards de rangement, à l'exclusion des installations à usage spécifiquement industriel ou commercial incorporés à titre définitif dans les volumes spécialement prévus dans la construction y compris leurs rayonnages et tiroirs, mais à l'exclusion des autres aménagements intérieurs amovibles de ces placards ;
- installation de ventilation mécanique des logements, à l'exclusion des appareils susceptibles d'être déplacés ou changés sans inconvénient ;
- antennes et gaines collectives de radio et de télévision ;
- installation complète des vide-ordures, y compris les vidoirs ;
- boîtes aux lettres scellées dans la maçonnerie ;

- revêtement direct de sols bruts, à l'exclusion des tapis ;
- fermetures extérieures, y compris les boîtes à rideaux.

Les travaux d'installation de ces équipements ne bénéficient pas de l'option, quelle que soit la nature du local où ils sont effectués dès lors qu'ils sont réalisés dans le cadre de la construction d'un immeuble affecté à l'habitation pour les trois-quarts au moins de sa superficie.

La fourniture et la pose dans cet immeuble de tous les éléments autres que ceux visés au **IV-A** bénéficient de l'option.

De même, sous réserve des dispositions analysées ci-dessus, les travaux immobiliers et les travaux d'installation de toute nature effectués dans le cadre de la construction des immeubles autres que ceux dont les trois-quarts au moins de la superficie sont affectés à l'habitation, ouvrent droit à l'option.

B. Précisions complémentaires

1. Éléments de rangement incorporés à titre définitif dans les cuisines

150

L'interprétation des termes « incorporés à titre définitif » doit se faire comme suit :

S'agissant d'installations complètes d'éléments de rangement, la notion d'incorporation à titre définitif doit être appréciée en fonction, d'une part, de l'adaptation de ces éléments à la configuration des cuisines, d'autre part, des détériorations que provoquerait leur retrait en vue de la remise en état d'habitabilité des lieux.

Habituellement, les installations de l'espèce donnent lieu à l'établissement d'un projet d'équipement à partir d'un plan détaillé des lieux et en fonction des appareils ménagers acquis ou dont l'acquisition est envisagée par le client. Les éléments de rangement préfabriqués sont ensuite adaptés de manière à épouser le plan des murs. Les éléments bas reposent soit directement sur le sol, soit sur un socle prévu à cet effet, en maçonnerie le cas échéant, et sont scellés aux murs et au sol par des pattes de fixation. Des dégagements aménagés en fonction de leur emplacement permettent le passage des conduites de gaz et d'eau. Les éléments suspendus également scellés aux murs par des procédés de fixation appropriés complètent l'aménagement de la cuisine. L'opération de pose s'effectue souvent avant le carrelage des murs si bien que ce revêtement n'est appliqué qu'aux surfaces demeurées apparentes. Cette technique qui a pour avantage de parfaire la stabilité des éléments et d'assurer l'étanchéité de l'ensemble implique inévitablement des détériorations en cas de démontage des éléments.

Dès lors, bien que leur fixation ne soit généralement assurée que par des attaches simplement vissées, les éléments de rangement, installés dans les conditions analysées ci-dessus, constituent des équipements fonctionnels considérés comme incorporés à titre définitif aux locaux dans lesquels ils sont installés.

Il est rappelé que les travaux d'installation de ces équipements ne bénéficient pas de l'option dès lors qu'ils sont réalisés dans le cadre de la construction d'un immeuble affecté à l'habitation pour les trois-

quarts au moins de sa superficie.

L'option ne s'applique pas non plus aux travaux de réparation et de réfection des équipements fonctionnels installés dans les locaux d'habitation neufs ou anciens.

En revanche, quelle que soit la nature de l'immeuble où elles sont effectuées, les installations d'objets ou d'appareils meubles qui, une fois posés, conservent un caractère mobilier, s'analysent en des ventes de matériels, assorties de prestations de services.

En ce qui concerne les aménagements de cuisines, il en est ainsi par exemple :

- de tous objets, appareils ou machines simplement reliés à une source de chaleur ou d'énergie, quel que soit le procédé de raccordement ;
- de meubles autonomes dont le scellement a simplement pour but d'assurer la stabilisation ;
- d'appareils ménagers proprement dits tels cuisinières, réchauds, plaques chauffantes, hottes électriques, séchoirs à linge, réfrigérateurs, machines à laver le linge ou la vaisselle, qui, incorporés ou non, sont susceptibles d'être déplacés ou changés sans inconvénients.

2. Installation d'armoires sèche-linge

160

Le régime des travaux immobiliers s'applique aux installations d'armoires sèche-linge dans la mesure où elles font corps avec la maçonnerie de l'immeuble et perdent leur caractère mobilier par suite de leur incorporation aux locaux d'habitation.

En revanche, lorsque les armoires sèche-linge se présentent sous la forme de meubles simplement raccordés au secteur électrique, à la distribution d'eau froide, à la colonne d'évacuation des eaux et que leur déplacement n'entraîne pas de graves détériorations soit des armoires elles-mêmes, soit de l'immeuble dans lequel elles ont disposées, de telles installations ne peuvent bénéficier du régime des travaux immobiliers, mais s'analysent en des ventes de matériels assorties de prestations de services.