RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-IMM-20-10-20-10-28/10/2013
Date de publication : 28/10/2013
Date de fin de publication : 15/07/2014

TVA - Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles - Opérations immobilières réalisées dans le secteur du logement social - Opérations locatives sociales - Livraison à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien - Champ d'application et modalités d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles
Titre 2 : Opérations immobilières réalisées dans le secteur du logement social
Chapitre 1 : Opérations locatives sociales
Section 2 : Livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien
Sous-section 1 : Champ d'application et modalités d'imposition

Sommaire :

I. Champ d'application de la livraison à soi-même
A. Personnes concernées
B. Immeubles concernés
1. Principes
2. Cas particuliers
a. Travaux de réhabilitation ou d'entretien de garages
b. Précisions concernant les logements-foyers
C. Nature des travaux
1. Travaux d'amélioration
a. Travaux permettant d'obtenir une subvention à l'amélioration des logements locatifs sociaux
b. Travaux de grosses réparations
c. Travaux de ravalement
2. Travaux de transformation
3. Travaux d'aménagement
4. Travaux d'entretien
5. Travaux de démolition partielle

D. Déroulement des opérations
1. Ouverture du chantier
2. Réalisation des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien
a. Réalisation des travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement
b. Réalisation de travaux d'entretien
II. Modalités de taxation de la livraison à soi-même
A. Base d'imposition
1. Travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement
2. Travaux d'entretien
3. Travaux de démolition partielle
B. Taux applicable
C. Fait générateur
1. Travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement
2. Travaux d'entretien
D. Exigibilité
E. Déclaration et paiement de la taxe
1. Déclaration et lieu d'imposition
2. Paiement de la taxe
a. Principe
b. Cas particulier : prorogation de délai du dépôt de la déclaration
c. Prise en compte des nouveaux redevables
F. Dispositions applicables dans les départements de la Corse et dans les départements d'outre-mer
1. Dispositions applicables dans les départements de la Corse
2. Dispositions applicables dans les départements d'outre-mer
a. Travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement
b. Travaux d'entretien

1

Aux termes du b du 1° du 3 du I de l'article 257 du code général des impôts (CGI), les travaux immobiliers visés au III de l'article 278 sexies du CGI doivent être soumis à une livraison à soi-même (BOI-TVA-IMM-10-10-20au I-B-3 § 230).

Le III de l'article 278 sexies du CGI prévoit l'application du taux réduit aux livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, lorsqu'ils ne bénéficient pas du taux réduit direct prévu à l' article 279-0 bis du CGI, portant sur les locaux mentionnés aux 2 à 8 du I de l'article 278 sexies du CGI.

10

S'agissant des logements locatifs sociaux, le bénéfice du taux réduit sur la livraison à soi-même de ces travaux est subordonné au seul conventionnement APL de l'opération, indépendamment des modalités de son financement.

I. Champ d'application de la livraison à soi-même

A. Personnes concernées

20

La qualité du bailleur n'est pas un critère déterminant : seules sont prises en compte les caractéristiques intrinsèques du logement conformément aux conditions posées par la réglementation applicable en matière de logement social.

30

Par suite, sous réserve de remplir les conditions posées par le III de l'article 278 sexies du CGI les bailleurs éligibles au dispositif peuvent être :

- des organismes d'habitation à loyer modéré visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ;

- des sociétés d'économie mixte ayant pour objet la construction de logements (SEM) ;

- des collectivités publiques ;

- des opérateurs privés (personnes physiques ou morales).

B. Immeubles concernés

1. Principes

40

L'imposition de la livraison à soi-même des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, qui est prévue par le b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI concerne les locaux visés aux 2 à 8 de l'article 278 sexies du CGI :

- logements locatifs sociaux ou logements-foyers locatifs sociaux qui ont fait l'objet une convention conclue entre le représentant de l'État dans le département et le bailleur ouvrant droit à l'aide personnalisée au logement (APL) prévue aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation ;

- logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession conclus dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière, qui font l'objet, dans des conditions fixées par décret (article R. 331-76-5-1 du code de la construction et de l'habitation), d'une convention et d'une décision d'agrément prise par le représentant de l'État dans le département ;

- logements appartenant aux structures d'hébergement temporaire ou d'urgence faisant l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département et destinées aux personnes visées au II de l'article L. 301-1 du code de la construction et de l'habitation ;

- logements sociaux à usage locatif appartenant à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation lorsqu'elle a conclu avec l'État une convention en application du 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation ;

- logements à usage locatif à l'association mentionnée à l'article L 313-34 du code de la construction et de l'habitation ou à des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts, situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine et destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas le montant mentionné à l'article R. 391-8 du code de la construction et de l'habitation ;

- locaux appartenant aux établissements mentionnés aux 6° et 7° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée, de même pour la seule partie des locaux dédiée à l'hébergement s'agissant des établissements mentionnés au 2° du I du même article L.312-1du code de l'action sociale et des familles, lorsqu'ils hébergent à titre permanent ou temporaire des personnes handicapées, ou des personnes âgées remplissant les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation, et que ces locaux font l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département.

50

Outre les locaux affectés au logement proprement dit, entrent également dans le champ d'application de la mesure les locaux annexes tels que les parties communes, les loges de gardien ou de concierge, les locaux communs et les dépendances (garages...).

2. Cas particuliers

a. Travaux de réhabilitation ou d'entretien de garages

60

Lorsqu'ils constituent des dépendances de logements locatifs sociaux, les garages entrent dans le champ d'application du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI. En conséquence, les travaux de réhabilitation ou d'entretien portant sur ces locaux entrent dans le champ d'application du taux réduit de TVA (RM Terrasse n° 22857, JO Débats Assemblée nationale 12 avril 1999, p 2210).

b. Précisions concernant les logements-foyers

70

Les logements-foyers mentionnés au 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation sont ceux qui ouvrent droit au bénéfice de l'aide personnalisée au logement (APL).

L'aide personnalisée au logement est attribuée aux personnes qui résident dans des logements-foyers qui répondent aux conditions prévues aux articles R. 351-55, R. 351-56, et R. 351-57 du code de la construction et de l'habitation.

Il résulte donc de l'ensemble de ces dispositions que les logements-foyers concernés par la livraison à soi-même des travaux de réhabilitation ou d'entretien éligible au taux réduit sont :

- les logements-foyers qui hébergent à titre principal des personnes handicapées ou des personnes âgées ;

- les logements-foyers, dénommés résidences sociales, destinées aux familles éprouvant, au sens de l'article 1er de la loi n° 90-449 du 31 mai 1990 visant à la mise en œuvre du droit au logement, des difficultés particulières pour accéder à un logement décent et indépendant ;

- les logements-foyers hébergeant à titre principal des jeunes travailleurs ou des travailleurs migrants et ayant fait l'objet d'une convention APL signée avant le 1er janvier 1995 ;

- les logements-foyers assimilés qui sont mentionnés aux articles R 351-56 et R 351-57 du code de la construction et de l'habitation.

C. Nature des travaux

80

L'article 279-0 bis du CGI prévoit l'application du taux réduit aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien effectués dans les logements susvisés. Sont visés les travaux portant sur des logements sociaux à usage locatif achevés depuis plus de deux ans, ainsi que ceux portant sur leurs dépendances usuelles, et répondant aux autres conditions générales prévues par cet article (BOI-TVA-LIQ-30-20-90).

> **Remarque :** Les travaux afférents aux parties communes d'un immeuble collectif contenant pour partie des logements sociaux, qui ne peuvent pas bénéficier directement du taux réduit en application de l'article 279-0 bis du CGI, tel l'aménagement d'espaces verts dans les parties communes et qui sont répercutés au propriétaire d'un logement conventionné, peuvent bien entendu faire l'objet d'une livraison à soi-même soumise au taux réduit de la taxe dans les conditions de droit commun).

90

Sont soumis au taux réduit de la TVA, dans le cadre de la livraison à soi-même, les travaux effectués dans des logements sociaux à usage locatif lorsqu'ils ne satisfont pas aux conditions prévues à l' article 279-0 bis du CGI. Ainsi en est-il notamment :

- des travaux portant sur des logements sociaux à usage locatif achevés depuis moins de deux ans ;

- de la fourniture des gros équipements mentionnés à l'article 30-00 A de l'annexe IV au CGI ;

- de l'aménagement des espaces verts ;

- des travaux éligibles à la livraison à soi-même effectués par le propriétaire (travaux en régie) ;

- des travaux de construction de logements sociaux à usage locatif éligibles au taux réduit par le mécanisme de la livraison à soi-même, sur le fondement du 3 du I de l'article 257 du CGI, lorsque les conditions prévues sont remplies (y compris pour leurs dépendances usuelles, même construites ultérieurement et quel que soit leur mode de financement).

100

Sont concernés les travaux d'amélioration, les travaux de transformation, les travaux d'aménagement, les travaux d'entretien et les travaux de démolition partielle.

RES N°2005/50 (TCA) du 6 septembre 2005 : Travaux d'amélioration des logements sociaux - Co-traitance

Question :

Les livraisons de matériaux effectuées en qualité de co-traitant de marchés de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des logements sociaux à usage locatif achevés depuis plus de deux ans peuvent-elles bénéficier de l'application du taux réduit de la TVA ?

Réponse :

L'application directe du taux réduit, dans les conditions fixées à l'article 279-0 bis du code général des impôts (CGI), bénéficie aux travaux effectués dans les logements sociaux à usage locatif achevés depuis plus de deux ans (BOI-TVA-LIQ-30-20-90).

Les travaux ne relevant pas de l'article 279-0 bis du CGI, mais entrant dans le champ du b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI demeurent éligibles au taux réduit par le biais du mécanisme de la LASM. Il en est ainsi, par exemple, des travaux portant sur les logements sociaux à usage locatif achevés depuis moins de deux ans.

En application de l'article 279-0 bis du CGI, seules les matières premières et les fournitures livrées et facturées par l'entreprise prestataire dans le cadre de la prestation de travaux qu'elle réalise sont soumises directement au taux réduit. Les fournitures livrées directement au preneur des travaux dans le cadre d'un contrat de co-traitance sont donc en principe facturées au taux normal, à charge pour le bailleur social d'imposer une LASM au taux réduit.

Cela étant, à titre de simplification, il est admis que les fournitures de matériaux qui sont nécessaires aux travaux portant sur des logements sociaux à usage locatif de plus de deux ans effectuées par une entreprise membre d'un groupement momentané d'entreprises dans le cadre d'un marché global (contrat de co-traitance, conjoint au solidaire) et qui pourraient faire l'objet d'une LASM soumise au taux réduit par le bailleur social en vertu des dispositions combinées du 1° du 3 du I de l'article 257 et du III de l'article 278 sexies du CGI bénéficient de l'application directe de ce taux.

1. Travaux d'amélioration

110

Les travaux d'amélioration comprennent les travaux permettant d'obtenir une subvention à l'amélioration des logements locatifs sociaux, les travaux de grosses réparations et les travaux de ravalement.

a. Travaux permettant d'obtenir une subvention à l'amélioration des logements locatifs sociaux

120

Ces travaux sont définis à l'article R. 323-3 du code de la construction et de l'habitation et à l'arrêté du 30 décembre 1987.

Il s'agit essentiellement de travaux ayant pour effet de mettre les logements en conformité avec les normes minimales d'habitabilité, de travaux destinés à économiser l'énergie, de travaux destinés à la réalisation d'économies de charges, au renforcement de la sécurité des biens et des personnes ou de travaux destinés à l'amélioration de la vie quotidienne.

b. Travaux de grosses réparations

130

Les travaux de grosses réparations sont :

- les travaux qui en cas de démembrement du droit de propriété incombent au nu-propriétaire en application de l'article 605 du code civil ;

- les travaux qui consistent en la remise en état, la réfection ou le remplacement d'équipements qui permettent de maintenir l'immeuble en état d'être utilisé conformément à son objet.

140

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les travaux énumérés à l'article 606 du code civil (réparations des gros murs et des voûtes, rétablissement des poutres et des couvertures entières, ...) ;

- la réfection totale d'une installation électrique ou sanitaire ;

- le remplacement d'équipements devenus vétustes (chauffage, ascenseur, rambardes équipant les terrasses ou balcon, ...) ;

- le remplacement des ouvertures (portes extérieures, fenêtres) ou des volets et caissons ;

- la réfection de l'étanchéité d'une toiture-terrasse ;

- la réfection des installations électriques ;

- le renouvellement des équipements sanitaires intérieurs.

c. Travaux de ravalement

150

Les travaux de ravalement sont ceux qui requièrent la remise en état des façades ou des murs extérieurs d'un immeuble, quelle que soit la technique employée (grattage, brossage, lavage, crépis, enduit, peinture, ...).

2. Travaux de transformation

160

Ces travaux comportent notamment la transformation en logement de locaux ou d'immeubles auparavant non affectés à cet usage ainsi que les travaux de reconstruction, de restructuration lourde ou d'agrandissement, sous réserve que ces derniers n'aient pas pour effet de placer l'immeuble dans le champ d'application du I de l'article 257 du CGI.

3. Travaux d'aménagement

170

Les travaux d'aménagement s'entendent des travaux qui ont pour objet d'apporter à un immeuble un élément de confort nouveau ou indispensable au respect des normes en vigueur. Certains travaux de cette catégorie sont déjà éligibles à la mesure en tant que travaux pouvant être financés à l'aide de la subvention à l'amélioration des logements locatifs sociaux (cf. **I-C-1-a § 120**).

Entrent dans cette catégorie les travaux consistant en l'installation d'équipements sanitaires dans des logements qui ne comportaient pas les équipements indispensables à leur utilisation locative (par exemple, les travaux d'installation d'équipements sanitaires dans des locaux transformés en logements locatifs sociaux).

180

De même, l'aménagement d'espaces verts dans les parties communes peut faire l'objet d'une livraison à soi-même soumise au taux réduit.

190

Remarque : Sous réserve d'en remplir les conditions, les travaux de la nature de ceux visés ci-dessus aux I-C § 80 à 180 réalisés par des bailleurs copropriétaires sont également éligibles au dispositif prévu au b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI à raison de la quote-part mise à leur charge par le syndicat de copropriété.

4. Travaux d'entretien

200

Les travaux d'entretien s'entendent des travaux qui ont pour objet de maintenir un immeuble en bon état et d'en permettre un bon usage sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial. Ces travaux correspondent à la fois :

- aux travaux ayant le caractère de réparations locatives dont la liste est fixée par le décret n° 87-712 du 26 août 1987 ;

- aux travaux effectués par le propriétaire correspondant à des dépenses qui n'ont pas le caractère de grosses réparations. Ces travaux s'entendent notamment de ceux qui correspondent à des dépenses ayant le caractère de charges récupérables par le propriétaire sur le locataire dont la liste est fixée par le décret n° 82-955 du 9 novembre 1982 ;

- aux travaux effectués par le propriétaire correspondant à des dépenses ayant le caractère de charges non récupérables lorsqu'il s'agit de petites réparations nécessaires à la maintenance et la gestion courante du patrimoine.

Remarque : Les contrats de maintenance (chauffage, ascenseurs,...) qui concernent des opérations d'entretien courant entrent dans le champ d'application de la livraison à soi-même. En revanche, les contrats qui consistent en la fourniture de biens tels que les combustibles sont exclus du bénéfice de la mesure. Par suite, en cas de contrat mixte, le prestataire devra, le cas échéant, préciser sur une facture distincte faisant référence au contrat le montant des travaux d'entretien réalisés que le bailleur doit soumettre à l'imposition à la LASM.

5. Travaux de démolition partielle

210

Les travaux de démolition partielle d'immeubles qui consistent à alléger les structures existantes (remodelage, écrêtement, creusement de « trous » dans les étages...) peuvent être assimilés à des travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement des logements locatifs sociaux, dès lors que leur réalisation permet de conserver des logements sociaux réhabilités dans les immeubles concernés.

220

Des travaux consistant à démolir des immeubles de logements sociaux afin, par exemple de les remplacer par des espaces verts, et en toute hypothèse, les démolitions totales d'immeubles non suivies de reconstruction sont exclus du bénéfice de l'imposition de la livraison à soi-même.

RES N°2009/16 (FI) du 17 mars 2009 : TVA - Taux - Travaux de démolition partielle des immeubles à usage locatif social en vue de leur réhabilitation.

Question : *Quel est le taux de TVA applicable aux travaux de démolition partielle des immeubles à usage locatif social, réalisés dans le cadre d'une opération de renouvellement urbain, lorsque les immeubles détruits et construits sont situés sur des emprises foncières distinctes ?*

Réponse :

En application du III l'article 278 sexies du code général des impôts (CGI), les travaux de démolition partielle des immeubles à usage locatif social en vue de leur réhabilitation entrent dans l'assiette de la livraison à soi-même (LASM) soumise au taux réduit de la TVA.

Toutefois, demeurent exclus du bénéfice de l'imposition de la LASM, les travaux consistant à démolir des immeubles de logements sociaux afin, par exemple, de les remplacer par des espaces verts, et en toute hypothèse, les démolitions totales d'immeubles non suivies de reconstruction.

Cela étant, eu égard aux objectifs poursuivis et aux circonstances particulières entourant les opérations de renouvellement urbain faisant l'objet d'une convention

avec l'agence nationale de rénovation urbaine (ANRU), il est admis que les travaux de démolition soient considérés, sous certaines conditions, comme inclus dans la base d'imposition de la LASM des logements locatifs sociaux créés au titre du projet et remplissant les conditions exposées au a du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI, quand bien même les immeubles détruits et construits seraient situés sur des emprises foncières distinctes.

Tel est notamment le cas lorsque les travaux de démolition des logements concernés sont suivis d'une reconstruction pour partie sur le site de la démolition et pour partie sur une emprise foncière distincte de l'emprise foncière démolie ; ou lorsque les travaux de démolition des logements sont suivis de travaux de création d'espaces verts sur le site démoli et les logements sont reconstruits sur un autre site.

Dans ces situations, le bénéfice du taux réduit sera conditionné, d'une part, au fait que les démolitions totales d'immeubles soient suivies d'une reconstruction en nombre sensiblement équivalent de logements locatifs sociaux, et d'autre part, à l'identité de maîtrise d'ouvrage de la démolition et de la reconstruction.

D. Déroulement des opérations

1. Ouverture du chantier

230

L'imposition de la livraison à soi-même des logements sociaux locatifs au taux réduit est subordonnée à certaines conditions.

Ainsi, le bailleur doit remplir, dès le lancement des travaux, les conditions prévues par le III de l' article 278 sexies du CGI, notamment pour être autorisé à déduire la TVA afférente aux dépenses nécessaires à la réalisation des travaux immobiliers.

Tout d'abord, les logements dont l'amélioration, la transformation, l'aménagement ou l'entretien est engagé doivent être affectés à un usage locatif social par une convention conclue entre le préfet et le bailleur qui ouvre droit à l'aide personnalisée au logement prévue aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation.

Lorsque les logements locatifs sociaux sont issus de la transformation de locaux antérieurement affectés à un autre usage, le bailleur doit produire la convention conclue avec le préfet à l'appui de la demande de décision favorable, même si l'affectation réelle au logement à caractère social n'interviendra dans la pratique qu'après l'achèvement des travaux.

2. Réalisation des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien

a. Réalisation des travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement

240

La taxation de la livraison à soi-même ne modifie pas le régime fiscal applicable aux travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement. Par suite, les entreprises doivent toujours soumettre les travaux immobiliers, les prestations de services ou les livraisons de biens qui participent à l'opération de réhabilitation ou de transformation au taux de TVA applicable à l'opération. Il est donc inutile, à ce stade, de rechercher la destination de l'immeuble auquel les travaux se rapportent.

b. Réalisation de travaux d'entretien

250

La taxation de la livraison à soi-même ne modifie pas le régime fiscal applicable aux travaux d'entretien. Par suite, les entreprises doivent toujours soumettre au taux normal de la TVA les prestations de services ou les livraisons de biens qui concourent à l'entretien des immeubles locatifs sociaux.

II. Modalités de taxation de la livraison à soi-même

260

L'imposition de la livraison à soi-même permet d'appliquer à l'ensemble des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, le taux réduit lorsque l'immeuble répond aux critères du logement social.

A. Base d'imposition

270

Conformément au 6 de l'article 266 du CGI, la taxe exigible sur les livraisons à soi-même s'applique au prix de revient total des travaux (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au II-B § 360).

RES N°2005/66 (TCA) du 6 septembre 2005 : Travaux réalisés par les bailleurs sociaux

Question :

Les bailleurs sociaux doivent-ils inclure les rémunérations du personnel salarié dans la base d'imposition de la livraison à soi-même (LASM) taxable au taux réduit déclarée au titre des travaux ?

Les prestations de maîtrise d'œuvre ou d'études et les prestations de maintenance des équipements de réseaux de chaleur portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux peuvent-elles bénéficier directement du taux réduit ou d'une LASM soumise au taux réduit ?

Réponse :

1) L'article 24 de la loi de finances pour 2004 a modifié la portée du mécanisme de la livraison à soi-même (LASM) prévu par le III de l'article 278 sexies du CGI. Il a

en effet étendu l'application directe du taux réduit dans les conditions de l'article 279-0 bis du CGI aux travaux effectués dans les logements sociaux à usage locatif achevés depuis plus de deux ans (BOI-TVA-LIQ-30-20-90).

Les dispositions du III de l'article 278 sexies du CGI restent applicables aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur les logements sociaux à usage locatif achevés depuis moins de deux ans ou à ceux d'entre eux qui ne sont pas éligibles au taux réduit de la TVA en application de l'article 279-0 bis du CGI.

S'agissant des rémunérations des personnels, la base d'imposition à la TVA de la LASM des opérations de construction de logements locatifs sociaux inclut, lorsqu'elle est réalisée en régie, les seules rémunérations du personnel du bailleur affecté au suivi des opérations de construction au sein du secteur distinct constitué par l'immeuble dont la LASM est imposable (BOI-TVA-IMM-20-10-10-10).

Toutefois, dès lors qu'au regard de la taxe sur les salaires, le personnel qui participe aux opérations de LASM n'est pas affecté de manière permanente et exclusive au secteur constitué par cette livraison, il est admis de ne pas comprendre dans la base d'imposition de la LASM le montant des rémunérations de ces personnels, qui est inclus dans l'assiette de la taxe sur les salaires.

Dans les mêmes conditions, la rémunération du personnel salarié de l'organisme bailleur qui participe aux travaux d'amélioration, d'aménagement, de transformation et d'entretien de logements sociaux à usage locatif (travaux en régie) mentionnés au 7° bis de l'article 257 du CG et qui est incluse dans l'assiette de la taxe sur les salaires ne sera pas comprise dans la base d'imposition de la LASM.

2) L'article 279-0 bis du CGI soumet au taux réduit de la TVA les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans.

Les travaux relevant du III de l'article 278 sexies du CGI, dont les travaux d'entretien (cf. I-C-4 § 200), qui répondent aux conditions d'application de l'article 279-0 bis du CGI, telles que précisées par la doctrine en vigueur (BOI-TVA-LIQ-30-20-90), bénéficient désormais de l'application directe du taux réduit de la TVA.

Sont ainsi directement soumis au taux réduit de la TVA :

- les travaux d'entretien, de réparation ou de mises aux normes d'une chaudière, individuelle ou collective, installée dans des locaux éligibles, y compris les pièces et fournitures nécessaires ;

- les contrats de maintenance ou d'entretien. Toutefois, lorsque les contrats portant sur des installations de chauffage ont une clause de « garantie totale » qui prévoit le remplacement en cas de besoin de tout élément assurant le chauffage, y compris la chaudière elle-même, 20 % de la part de la redevance est soumise au taux normal, car réputée correspondre au remplacement de chaudière dont la fourniture est soumise au taux normal.

En revanche, ces dispositions ne permettent pas de soumettre au taux réduit les prestations de maintenance des équipements de réseaux de chaleur.

En effet, ces prestations portent sur des équipements concédés à l'entreprise gestionnaire d'un réseau qui, d'une manière générale, alimente une zone urbaine excédant le périmètre et les besoins de chacun des locaux ou établissements divers qui y sont raccordés. Elles entrent dans les charges d'exploitation du gestionnaire du réseau et sont comprises dans la part abonnement du tarif de livraison d'énergie calorifique facturée aux usagers.

Les opérations en cause relèvent par conséquent du taux normal de la TVA, comme l'ensemble des services facturés par les réseaux de chaleur dans le cadre de la fourniture d'énergie calorifique.

Elles ne peuvent pas faire l'objet de la LASM au taux réduit prévu au III de l'article 278 sexies du CGI.

Enfin, les prestations de maîtrise d'œuvre sont susceptibles de bénéficier de l'application directe du taux réduit de la TVA, dès lors qu'elles se rattachent à des travaux eux-mêmes éligibles à ce taux. De même, lorsque les prestations d'études sont suivies de prestations de maîtrise d'œuvre réalisées par un même prestataire, l'ensemble des prestations est considéré, pour l'application du taux de la TVA, comme une opération unique susceptible de bénéficier du taux réduit de la taxe.

Seules les prestations d'études considérées isolément doivent toujours être soumises au taux normal. Toutefois, dans les logements sociaux à usage locatif, ces dépenses pourront également faire l'objet d'une LASM dans les conditions habituelles et bénéficier ainsi du taux réduit de la TVA.

1. Travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement

280

Le prix de revient des travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement comprend :

- les mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement ;

- les honoraires des architectes, géomètres, métreurs, etc ... ;

- le prix d'achat des biens ou des services utilisés pour l'amélioration, la transformation ou l'aménagement des logements ;

- le coût de la main-d'œuvre utilisée pour réaliser les travaux lorsque les travaux sont effectués par le personnel salarié de l'organisme bailleur (travaux en régie) ;

- le cas échéant, la retenue de garantie quand celle-ci est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux.

290

Il est rappelé que l'exigibilité de la TVA due au titre de la retenue de garantie intervient selon les conditions de droit commun (CGI, art. 269, 2) soit normalement en cas de travaux immobiliers lors de l'encaissement effectif par l'entreprise de travaux de la somme représentant la retenue. Le montant de la taxe afférente à la retenue de garantie devenue exigible est déductible par le bailleur selon les conditions de droit commun (cf. toutefois BOI-TVA-IMM-20-10-20-20 au I-B-4 § 100).

Le prix de revient doit être déterminé hors taxe sur la valeur ajoutée.

Remarque : Le prix d'achat ou de revient des logements réhabilités, notamment lorsque l'opération s'analyse comme une acquisition-amélioration au sens des 3° et 4° de l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation n'est pas à retenir dans l'assiette de la livraison à soi-même.

2. Travaux d'entretien

300

Le prix de revient des travaux d'entretien comprend :

- les factures des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux d'entretien ;

- le prix d'achat des biens ou des services utilisés pour l'entretien des immeubles de logements ;

- le coût de la main d'œuvre utilisée pour réaliser les travaux d'entretien lorsque ces derniers sont effectués par le personnel du bailleur.

3. Travaux de démolition partielle

310

Le prix de revient des travaux de démolition partielle comprend :

- les factures des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux de démolition ;

- le prix d'achat des biens ou des services utilisés pour les travaux de démolition ;

- le coût de la main d'œuvre utilisée pour réaliser ces mêmes travaux lorsque ces derniers sont effectués par le personnel du bailleur.

B. Taux applicable

320

Le III de l'article 278 sexies du CGI soumet les livraisons à soi-même des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien portant sur des logements sociaux locatifs au taux réduit lorsque ces travaux ne bénéficient pas du taux réduit en application de l'article 279-0 bis du CGI .

330

L'application du taux réduit de TVA est subordonnée au respect de l'ensemble des conditions posées par l'article 278 sexies du CGI.

340

Conformément au III de l'article 284 du CGI, les bailleurs, qui ont imposé la livraison à soi-même de logements sociaux au taux réduit, sont tenus de verser le complément de TVA résultant de la différence entre le taux réduit et le taux normal lorsque les conditions d'application du taux réduit ne sont pas ou plus remplies dans les trois ans qui suivent le fait générateur de l'opération.

C. Fait générateur

1. Travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement

350

Conformément aux dispositions du d du 1 de l'article 269 du CGI, le fait générateur de l'imposition est constitué par l'achèvement des travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement (BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I-B-1-b § 90).

Dans le cas de la réhabilitation d'un groupe d'immeubles, la livraison à soi-même doit être réalisée au fur et à mesure de l'achèvement des travaux portant sur chacun des immeubles.

2. Travaux d'entretien

360

Par dérogation aux dispositions du premier alinéa du d du 1 de l'article 269 du CGI, le fait générateur de la livraison à soi même des travaux d'entretien intervient le dernier jour du trimestre civil au cours duquel ces travaux ont été réalisés (CGI, art. 269, 1-d, 2nd alinéa).

D. Exigibilité

370

En application du a du 2 de l'article 269 du CGI, la TVA devient exigible lors de la réalisation du fait générateur (BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I-B-2 § 110).

E. Déclaration et paiement de la taxe

1. Déclaration et lieu d'imposition

380

Il convient de se référer aux commentaires figurant au BOI-TVA-IMM-10-20-30.

2. Paiement de la taxe

a. Principe

390

Conformément à l'article 1692 du CGI, la taxe afférente aux livraisons à soi-même imposées en application du b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI doit être acquittée lors du dépôt de la déclaration.

b. Cas particulier : prorogation de délai du dépôt de la déclaration

400

Les redevables qui se trouveraient empêchés de réunir tous les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition définitive peuvent adresser une demande de prorogation au directeur régional ou départemental des finances publiques du lieu d'imposition contenant :

- l'indication de la date à laquelle les intéressés proposent de reporter le dépôt de leur déclaration de livraison à soi-même ;

- des renseignements précis sur les causes qui rendent impossibles l'établissement de cette déclaration avant l'expiration du délai normal de deux ans.

> **Exemple :** Si le motif invoqué est le retard apporté par les fournisseurs ou entrepreneurs à produire leurs factures ou mémoires, l'identité de ces derniers doit être mentionnée ainsi que la nature, l'importance et la date des fournitures ou travaux non facturés.

410

Au cas où ces motifs invoqués seraient inexacts, le délai supplémentaire accordé, le cas échéant, se trouverait annulé de plein droit sans préjudice des pénalités encourues de ce fait.

En tout état de cause, s'agissant d'une mesure de faveur dérogatoire, l'octroi d'une prolongation de délai peut être subordonnée :

- soit à la présentation de garanties ;

- soit au versement effectif d'une provision, déterminée d'après les éléments connus. Cette seconde solution implique le dépôt de déclarations n° **941** (CERFA n° 11 114) et **943** (CERFA n° 11 116) disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" et annotées de la mention « provisoire ».

420

Les rectifications affectant tant la TVA déductible au titre des dépenses concourant à la livraison à soi-même, que la base d'imposition de cette opération et la TVA due à ce titre devraient être exceptionnelles.

Cela étant, si de telles rectifications devaient être effectuées après le paiement de la TVA due au titre de la livraison à soi-même, les bailleurs devraient introduire auprès du service des impôts une réclamation dans les conditions prévues à l'article R*. 196-1 du Livre des procédures fiscales (LPF).

c. Prise en compte des nouveaux redevables

430

Les bailleurs sociaux, qui ne sont pas déjà redevables de la TVA au titre d'activités imposables et qui procèdent à des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien soumis à la livraison à soi-même, doivent se faire connaître des services compétents de la Direction générale des finances publiques afin, notamment, de pouvoir exercer le droit à déduction de la taxe qu'ils supportent au titre de ces travaux.

F. Dispositions applicables dans les départements de la Corse et dans les départements d'outre-mer

1. Dispositions applicables dans les départements de la Corse

440

Le taux réduit s'applique aux livraisons à soi-même imposables en application du b du 1° du 3 du I de l'article 257 du code général des impôts (CGI) de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien qui se rapportent à des immeubles de logements locatifs sociaux situés dans les départements de Corse.

2. Dispositions applicables dans les départements d'outre-mer

450

Les dispositions figurant ci-après s'appliquent dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

a. Travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement

460

Les dispositions relatives aux prêts et aides pour la réhabilitation de logements sociaux mentionnées à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation ne sont pas applicables dans les départements d'outre-mer (articles R. 331-28 et R. 323-12 du code de la construction et de l'habitation).

470

Toutefois, ces départements bénéficient d'un dispositif d'aides spécifiques de l'État en faveur de la construction et de la réhabilitation du logement social équivalent aux dispositions applicables en métropole, prévus aux articles R. 372-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation.

Les aides au logement locatif social sont servies sous la forme :

- de prêts locatifs sociaux (prêts LLS et LLTS) consentis selon les modalités fixées aux articles R. 372-20 à R. 372-24 du code de la construction et de l'habitation ;

- d'une subvention visée aux articles R. 372-9 et suivants du code de la construction.

480

Dès lors, il est admis que la livraison à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement de logements locatifs sociaux soit soumise à la TVA au taux réduit de l'article 296 du CGI lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- l'amélioration, la transformation ou l'aménagement sont financés avec l'aide effective de l'État (cf. **II-F-2-a § 470**) ;

- le financement aidé (prêt ou subvention) a fait l'objet d'une décision favorable du préfet ;

- l'opération porte sur des logements faisant l'objet d'une affectation effective à la location à caractère social conformément aux conditions d'octroi des aides de l'État.

Il y a lieu de remettre en cause le bénéfice de l'application du taux réduit, conformément aux dispositions du II de l'article 284 du CGI lorsque le bailleur ne respecte pas son engagement d'affecter les logements à la location à caractère social, indépendamment des sanctions qui peuvent être appliquées par ailleurs par le ministre du logement.

490

En revanche, les aides à l'accession à la propriété (prêt à taux zéro), subventions accordées au titre des logements évolutifs sociaux (LES et LES autoconstruction), aides au promoteur, subventions pour l'acquisition-amélioration de logements très sociaux (AALTS), prêts conventionnés garantis par le FGAS, aides au logement intermédiaire (PLI-DOM) ou aides à l'amélioration de l'habitat des propriétaires occupants (AH) n'ouvrent pas droit à l'imposition de la livraison à soi-même au taux réduit.

b. Travaux d'entretien

500

La livraison à soi-même de travaux d'entretien de logements locatifs sociaux est soumise à la TVA au taux réduit de l'article 296 du CGI lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- la construction, l'amélioration, la transformation ou l'aménagement des logements ont été financés avec l'aide effective de l'État (cf.**II-F-2-a § 470**) ;

- les travaux d'entretien portent sur des immeubles de logements qui font l'objet d'une affectation effective à la location à caractère social conformément aux conditions d'octroi des aides de l'État.