RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-IMM-20-10-20-10-15/07/2014
Date de publication : 15/07/2014
Date de fin de publication : 01/07/2015

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 - 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 de rénovation
a. Travaux ayant pour objet la réalisation d'économies d'énergie et de fluides
b. Travaux d'accessibilité et d'adaptation de l'immeuble et du logement aux personnes en situation de handicap ou aux personnes âgées
c. Travaux de mise en conformité des locaux avec les normes minimales de confort et d'habitabilité
d. Travaux de protection de la population contre les risques sanitaires liés à une exposition à l'amiante ou au plomb
e. Travaux de protection des locataires
2. Travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien
a. Précisions sur les travaux d'entretien

b. Travaux de démolition partielle
D. Déroulement des opérations
1. Ouverture du chantier
2. Réalisation des travaux de rénovation, d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien
a. Réalisation des travaux de rénovation, 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. Précisions concernant les travaux réalisés par les bailleurs sociaux
a. Les rémunérations du personnel salarié
b. Les prestations de maitrise d'œuvre ou d'études et les prestations de maintenance des équipements portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans
2. Travaux de rénovation, d'amélioration, de transformation ou d'aménagement
3. Travaux d'entretien
4. Travaux de démolition partielle
B. Taux applicable
C. Fait générateur
1. Travaux de rénovation, 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 de rénovation, 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 IV de l'article 278 sexies du CGI et à l'article 278 sexies A du CGI doivent être soumis à une livraison à soi-même (BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-B-3 § 230).

Le IV de l'article 278 sexies du CGI prévoit l'application du taux réduit de 5,5% aux livraisons à soi-même de travaux de rénovation dont l'objet est de concourir à la réalisation d'économies d'énergie et de fluides, à l'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées, à la mise aux normes des logements, à la protection des populations et des locataires contre certains risques, ainsi qu'aux livraisons à soi-même de travaux induits indissociablement liés à ces travaux.

L'article 278 sexies A du CGI prévoit l'application du taux de 10% 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 de 5,5% en application du IV de l'article 278 sexies du CGI,

L'ensemble des travaux doivent porter 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 de 5,5% ou du taux de 10% sur la livraison à soi-même de ces travaux est subordonné au seul conventionnement APL de l'opération, indépendamment des modalités de son financement.

Les travaux portant sur des logements sociaux bénéficient du taux réduit de la TVA de 5,5% prévu à l'article 278-0 bis A du CGI ou de 10% prévu à l'article 279-0 bis du CGI en facturation directe sous réserve du respect des conditions qui y sont mentionnées. Ainsi, pour ces travaux, le recours au dispositif de la livraison à soi-même prévue au IV de l'article 278 sexies du CGI et à l'article 278 sexies A du CGI n'est pas obligatoire.

Lorsque les travaux ne peuvent bénéficier du taux réduit prévu de 5,5 % ou du taux de 10 % par ces deux dispositifs (CGI, art. 278-0 bis A et art. 279-0 bis), ils peuvent néanmoins en bénéficier si les conditions prévues par l'article 278 sexies du CGI ou par l'article 278 sexies A du CGI sont remplies.

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 IV de l'article 278 sexies du CGI ou par l'article 278 sexies A 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 (CCH) ;

- 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, 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 CCH ;

- 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 (CCH, art. R. 331-76-5-1), 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 CCH ;

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

- logements à usage locatif appartenant à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du CCH 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 CCH ;

- logements à usage locatif appartenant aux organismes réalisant les opérations prévues par une convention mentionnée 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 situées sur des terrains octroyés au titre des contreparties mentionnées au onzième alinéa de l'article L. 313-3 du CCH et dont la réalisation était initialement prévue par l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du CCH. Ces logements sont 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 CCH ;

- 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.312-1 du 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 CCH, 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 AN du 12 avril 1999, p 2210), de 5,5% ou de 10% selon la nature des travaux concernés.

b. Précisions concernant les logements-foyers

70

Les logements-foyers mentionnés au 5° de l'article L. 351-2 du CCH 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 à l'article R. 351-55 du CCH, à l' article R. 351-56 du CCH, et à l'article R. 351-57 du CCH.

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 ou au taux intermédiaire 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 à l'article R. 351-56 du CCH et à l'article R. 351-57 du CCH.

C. Nature des travaux

1. Travaux de rénovation

73

Le IV de l'article 278 sexies du CGI prévoit l'application du taux réduit de 5,5% de la TVA, dans le cadre de la livraison à soi-même, aux travaux de rénovation effectués dans les logements sociaux à

usage locatif concourant directement à la réalisation d'économies d'énergie et de fluides, à l'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées et âgées, à la mise aux normes des logements, à la protection des populations et des locataires contre certains risques, ainsi qu'aux travaux induits indissociablement liés à ces travaux.

Ce dispositif complète le dispositif général prévoyant l'application du taux réduit de la TVA de 5,5% aux travaux d'amélioration de la qualité énergétique portant sur l'ensemble des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans, prévu à l'article 278-0 bis A du CGI (BOI-TVA-LIQ-30-20-95).

Sont ainsi soumis au taux réduit de 5,5% les travaux de rénovation suivants :

- les travaux d'installation et de remplacement des équipements ou de leurs composants ;

Remarque : On entend par travaux de remplacement de composant, les travaux induisant le remplacement de pièces essentielles au bon fonctionnement de l'équipement ainsi que les travaux de gros entretien liés à ces remplacements qui dépassent les simples travaux d'entretien courant.

- la prestation de main d’œuvre concourant à la réalisation des travaux de rénovation ;

- la fourniture d'équipement nécessaire à la rénovation ;

- les prestations d'études préalables, de suivi ou d'expertise (notamment les diagnostics préalables aux travaux, les prestations de contrôle de la conformité des travaux, etc).

Sont également soumis au taux réduit de 5,5% les travaux indissociablement liés aux travaux de rénovation réalisés, tels que :

- les travaux de désinstallation ou de déconstruction des matériaux ou équipements devant être rénovés ;

- la pose et la dépose de matériels permettant la réalisation des travaux principaux (pose d’échafaudage, d'équipement de sécurité...).

- les travaux induits figurant aux § 50 à 90 du III du BOI-TVA-LIQ-30-20-95 liés aux travaux concourant à la réalisation d'économies d'énergie et de fluides. Ces travaux induits sont également soumis au taux réduit de 5,5% de la TVA dès lors qu'ils sont liés aux travaux concourant à l’amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées et âgées, à la mise aux normes des logements et à la protection des populations et des locataires contre certains risques visés aux I-C-1-d et e § 77 et 78.

Remarque 1 : Lorsque des travaux se rapportant à des travaux passibles de taux différents font l'objet d'une facturation globale et forfaitaire, il appartient au redevable de ventiler les recettes correspondant à chaque taux, de manière simple et économiquement réaliste, sous sa propre responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'Administration, conformément aux dispositions de l'article 268 bis du CGI.

Remarque 2 : 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 278-0 bis A du CGI, peuvent bien entendu faire l'objet d'une livraison à soi-même soumise au taux de 5,5% en application du IV de l'article 278 sexies du CGI, à hauteur de la quote-part de logements sociaux présents dans l'immeuble.

a. Travaux ayant pour objet la réalisation d'économies d'énergie et de fluides

74

Ces travaux concernent la pose et la fourniture portant sur l'installation ou le remplacement d'équipements à la condition qu'ils concourent directement à la réalisation d'économies d'énergie et de fluides :

- Les éléments constitutifs de l'enveloppe du bâtiment : Sont visés les prestations de pose et de fourniture d'isolants thermiques portant sur les parois opaques, les parois vitrées et les systèmes de distribution, tels que les isolants muraux, de toitures, de planchers ou de plafonds, le renouvellement des fenêtres et portes d'entrée.

- Les systèmes de chauffage et d'eau chaude sanitaire : Sont visés les prestations de pose et de fourniture de systèmes de production et de distribution de chauffage et d'eau chaude sanitaire liée ou non au chauffage, et de systèmes de régulation de chauffage.

- Les systèmes de refroidissement dans les départements d'outre-mer : Sont visés les prestations de pose et de fourniture des systèmes de climatisation pour les logements sociaux situés dans les départements d'outre-mer.

- Les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable : Sont visés les prestations de pose et de fourniture d'équipements de production de chauffage, d'électricité ou d'eau chaude fonctionnant grâce à l'énergie solaire, hydraulique, éolienne, pompe à chaleur, biomasse.

- Les systèmes de ventilation : Sont visés les prestations de pose et de fourniture des systèmes de ventilation mécanique ou naturelle hybride.

- Les systèmes d'éclairage des locaux : Sont visés les prestations de pose et de fourniture des équipements relatifs au système d'éclairage, tels que les luminaires, avec un ballast électronique et les dispositifs automatiques d'extinction ou de variation de la puissance d'éclairage à détection de présence à horloge ou en fonction de l'éclairement naturel.

- Les systèmes de répartition des frais d'eau ou de chauffage : Sont visés les prestations de pose et de fourniture portant sur les systèmes de répartition des frais d'eau ou de chauffage ainsi que les travaux portant sur les matériels de récupération et de communication des données (compteurs).

b. Travaux d'accessibilité et d'adaptation de l'immeuble et du logement aux personnes en situation de handicap ou aux personnes âgées

75

Ces travaux concernent l'accessibilité aux personnes âgées ou handicapées des cheminements extérieurs et du stationnement, des entrées du bâtiment et des parties communes, ainsi que l'accessibilité et l'adaptation des logements aux personnes âgées ou handicapées.

Sont visés notamment les travaux d'installation de rampes d'accès, de main courante, de création de places de stationnement adaptées, l'élargissement des portes et couloirs, l'installation, la rénovation ou le remplacement d’ascenseurs, etc.

c. Travaux de mise en conformité des locaux avec les normes minimales de confort et d'habitabilité

76

Les travaux concernés sont destinés à rendre le logement conforme aux normes mentionnées à l' article 25 de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 tendant à favoriser l'investissement locatif.

Il s'agit des travaux d'aménagement, d'installation et de remplacement des équipements des logements ou de leurs composants, dès lors qu'ils ne relèvent pas de l'entretien courant, ayant pour effet des les mettre en conformité avec les conditions définies dans le décret n° 87-149 du 6 mars 1987 fixant les conditions minimales de confort et d'habitabilité auxquelles doivent répondre les locaux mis en location (dimension et hauteur sous plafond minimale, d'au moins 2,20 mètres, création d'un coin cuisine, d'ouverture sur l'extérieur,...).

d. Travaux de protection de la population contre les risques sanitaires liés à une exposition à l'amiante ou au plomb

77

Les travaux concernés sont les suivants :

- les travaux et interventions mentionnés au décret n° 2012-639 du 4 mai 2012 relatif aux risques d'exposition à l'amiante, ainsi que les travaux liés à la lutte contre la présence d'amiante visés aux articles L. 1334-1 du code de la santé publique à L. 1334-8 du code de la santé publique ;

- les travaux portant sur les installations privées de distribution visant à se conformer à la référence de qualité de l'eau portant sur le paramètre plomb fixée par arrêté du ministère en charge de la santé conformément à l'article R.1321-3 du code de la santé publique ;

- les travaux nécessaires pour supprimer le risque d'exposition au plomb mis en évidence par la présence de revêtements dégradés contenant du plomb à des concentrations supérieures aux seuils définis par l'arrêté mentionné à l'article L.1334-2 du code de la santé publique. Ces travaux comprennent les travaux visant les sources de plomb elles-mêmes et ceux visant à assurer la pérennité de la protection.

e. Travaux de protection des locataires

78

Sont visés les travaux de pose et de fourniture d'équipements destinés à améliorer la protection des locataires en matière :

- de prévention et de lutte contre les incendies (travaux d'accessibilité des abords des bâtiments d'habitation aux services de secours, travaux sécurisant contre les risques d'incendies et de panique permettant l'évacuation rapide des occupants en sécurité, travaux permettant de limiter la propagation des incendies,...) ;

- de sécurité des ascenseurs. Il s'agit des travaux portant sur :

  - le système de contrôle de l'arrêt et du maintien à niveau de la cabine pour assurer, à tous les niveaux desservis, un accès sans danger ;

- le système de protection contre la vitesse excessive de la cabine, dans les ascenseurs électriques à adhérence ;

- le système de téléalarme entre la cabine et un service d'intervention et un éclairage de secours en cabine ;

- la résistance mécanique suffisante des portes palières lorsqu'elles comportent un vitrage ;

- le système de prévention des risques de chute libre, de dérive et d'excès de vitesse de la cabine, dans les ascenseurs hydrauliques ;

- la protection avec marquage ou signalisation éliminant le risque de contact direct des personnels d'intervention avec des composants ou conducteurs nus sous tension, dans les armoires de commande, les armoires électriques et les tableaux d'arrivée de courant ;

- le dispositif de protection des personnels d'intervention contre le risque de happement par les organes mobiles de transmission, notamment les poulies, câbles ou courroies ;

- l'éclairage fixe du local de machines ou de poulies assurant un éclairement suffisant des zones de travail et de circulation.

- de sécurité des installations de gaz et d'électricité et de leurs composants (travaux de mise en sécurité de l'installation gaz, travaux destinés à supprimer ou réduire les risques de chocs électriques, d'échauffement des canalisations ou d'interrupteurs, d'électrocution dues aux différences de potentiel dans les locaux contenant une baignoire ou une douche, de contacts directs avec les éléments sous tension, risques induits par les conducteurs non protégés mécaniquement) ;

- de prévention des risques naturels, notamment les travaux destinés à couvrir les risques sismiques, d'inondation, d'incendie feux de forêt. En matière de risque d'inondation et d'incendie feux de forêt, sont concernés les interventions mentionnées dans les plans de prévention des risques prescrits ou approuvés établis par l'État selon les conditions définies à l'article L. 562-1 du code de l'environnement ;

- de prévention des risques miniers et technologiques (interventions mentionnées dans les plans de prévention des risques prescrits ou approuvés, établis par l'État selon les conditions définies à l'article L.174-5 du code minier nouveau et aux articles L. 515-15 et suivants du code de l'environnement) ;

- de dispositif de retenue des personnes (barre d'appui, garde-corps, rampe,...).

2. Travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien

80

L'article 279-0 bis du CGI prévoit l'application du taux de 10% aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que ceux visés à l'article 278-0 bis A du CGI,

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).

Les travaux visés à l'article 279-0 bis du CGI constitue un dispositif général prévoyant l'application du taux réduit de la TVA de 10% aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur l'ensemble des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans. L'ensemble du dispositif est présenté aux BOI-TVA-LIQ-30-20-90 et suivants.

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 de 10% de la taxe dans les conditions de droit commun, à hauteur de la quote-part des logements sociaux présents dans l'immeuble.

90

Sont soumis au taux de 10% 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 bénéficient pas du taux réduit de 5,5% en application du IV de l'article 278 sexies du CGI ou de l'article 278-0 bis A 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).

Remarque : La livraison à soi-même au taux réduit de 5,5% continue de s'appliquer aux travaux facturés à 7% en application des dispositions de l'article 279-0 bis du CGI dans sa version en vigueur au 31 décembre 2013 et aux travaux facturés à 10% en application du même article dans sa version en vigueur au 1er janvier 2014, sous réserve que ces travaux aient fait l'objet d'un devis daté accepté par les deux parties avant le 1er janvier 2012 et ayant donné lieu à un acompte encaissé avant cette date ou ayant fait l'objet d'une décision d'octroi de la subvention mentionné à l'article R. 323-1 du CCH ou d'une décision favorable prise dans les conditions prévues à l'article R. 331-3 du CCH et à l'article R. 331-6 du CCH avant cette même date.

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 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.

Remarque : Sous réserve d'en remplir les conditions, les travaux de la nature de ceux visés ci-dessus au **I-C-2 § 80 à 100** 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.

(110 à 190)

a. Précisions sur les 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.

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.

b. 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 de l'article 278 sexies du 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 de 5,5% ou au taux de 10% est subordonnée à certaines conditions.

Ainsi, le bailleur doit remplir, dès le lancement des travaux, les conditions prévues par le IV de l' article 278 sexies du CGI et par l'article 278 sexies A 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 pour lesquels les travaux sont engagés 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 CCH.

Lorsque les logements locatifs sociaux sont issus de la transformation de locaux antérieurement affectés à un autre usage, l'affectation des locaux à l'usage de logement à caractère social doit être mentionnée dans la convention conclue entre le bailleur et le préfet dès lors que cette affectation réelle n'interviendra dans la pratique qu'après l'achèvement des travaux.

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

a. Réalisation des travaux de rénovation, 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 de rénovation, 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 de la TVA applicable 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 aux travaux de rénovation éligibles et à l'ensemble des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, le taux réduit de 5,5% ou le taux de 10% 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).

1. Précisions concernant les travaux réalisés par les bailleurs sociaux

a. Les rémunérations du personnel salarié

272

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 b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI 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.

b. Les prestations de maitrise d'œuvre ou d'études et les prestations de maintenance des équipements portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans

275

L'article 278-0 bis A du CGI soumet au taux réduit de 5,5% de la TVA les travaux d'amélioration de la qualité énergétique portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans, ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés.

L'article 279-0 bis du CGI soumet au taux de 10% 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 sous réserve de l'application du taux réduit prévu par l'article 278-0 bis A du CGI.

Les travaux relevant du IV de l'article 278 sexies du CGI ou de l'article 278 sexies A du CGI qui répondent respectivement aux conditions d'application de l'article 278-0 bis A du CGI ou de l'article 279-0 bis du CGI bénéficient de l'application directe du taux de 5,5% ou de 10% de la TVA.

Sont ainsi directement soumis au taux réduit de la TVA applicable :

- 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, s'agissant des contrats portant sur des équipements non mentionnés à l'article 278-0 bis A du CGI, lorsque les contrats portant sur des installations de chauffage collectif ont une clause de "garantie totale" prévoyant le remplacement de tout élément assurant le chauffage, y compris la chaudière elle-même, 20% de la redevance est soumise au taux normal, car réputée correspondre au remplacement de la chaudière dont la fourniture est soumise au taux normal (CGI, art. 279-0 bis et CGI, ann IV, art. 30-00 A). Le bailleur peut toutefois constater une livraison à soi-même, au taux réduit de 5,5 % de la TVA, de cette quote-part de 20 %, selon les disposition du IV 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 applicable à l'opération, 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.

2. Travaux de rénovation, d'amélioration, de transformation ou d'aménagement

280

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

- les mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux concernés ;

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

- le prix d'achat des biens ou des services utilisés pour la rénovation, 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 (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 CCH n'est pas à retenir dans l'assiette de la livraison à soi-même.

3. 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.

4. 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 IV de l'article 278 sexies du CGI soumet les livraisons à soi-même de certains travaux de rénovation portant sur des logements locatifs sociaux au taux réduit de la TVA.

L'article 278 sexies A du CGI soumet les livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien portant sur des logements sociaux locatifs au taux de 10% lorsque ces travaux ne bénéficient pas du taux réduit en application du IV de l'article 278 sexies du CGI ou de l'article 278-0 bis A du CGI, ni du taux de 10% en application de l'article 279-0 bis du CGI.

330

L'application du taux réduit ou du taux de 10% de la TVA est subordonnée au respect de l'ensemble des conditions posées par l'article 278 sexies du CGI et par l'article 278 sexies A du CGI.

Remarque : Le taux de TVA de 5,5% ou de 10% peut être appliqué uniquement au moment de la réalisation de la livraison à soi-même lorsque l'opérateur réalise des opérations taxables à des taux différents.

Par exemple, lorsqu'un opérateur réalise des travaux dont certains sont éligibles au taux de TVA de 5,5% en application de l'article 278-0 bis A du CGI et des travaux taxables au taux normal en facturation directe mais éligibles au taux de TVA de 10% par l'intermédiaire de la livraison à soi-même prévue à l'article 278 sexies A du CGI, il pourra se faire délivrer une facture comprenant l'ensemble des travaux taxés au taux normal de la TVA et appliquer les taux réduits correspondant aux travaux éligibles lors de la réalisation de la livraison à soi-même (soit le taux de 5,5% en application des dispositions du IV de l'article 278 sexies du CGI, soit le taux de 10% en application des dispositions de l'article 278 sexies A 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 de 5,5% ou au taux de 10%, sont tenus de verser le complément de TVA résultant de la différence entre le taux réduit de 5,5% ou de 10% de la TVA et le taux de 10% ou de 20% lorsque les conditions d'application de ce taux ne sont pas ou plus remplies dans les trois ans qui suivent le fait générateur de l'opération.

C. Fait générateur

1. Travaux de rénovation, 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 de rénovation, 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-al. 2).

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 n° **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 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 de 5,5% ou le taux de 10% s'applique aux livraisons à soi-même imposables en application du b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI de certains travaux de rénovation ou 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 de rénovation, 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 CCH ne sont pas applicables dans les départements d'outre-mer (CCH, art. R. 331-28 et R. 323-12).

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 CCH.

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 du CCH à R. 372-24 du CCH ;

- d'une subvention visée aux articles R. 372-9 et suivants du CCH.

480

Dès lors, il est admis que la livraison à soi-même de travaux de rénovation, 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 :

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

- 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.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/03/2024