

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-IMM-20-10-10-20-20160302

Date de publication : 02/03/2016

**TVA - Opérations concourant à la production ou à la livraison
d'immeubles - Opérations immobilières réalisées dans le secteur du
logement social - Opérations locatives sociales - Livraisons de terrains à
bâtir, livraisons et livraisons à soi-même d'immeubles - Conditions
d'exercice du droit à déduction**

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 1 : Livraisons de terrains à bâtir, livraisons et livraisons à soi-même d'immeubles

Sous-section 2 : Conditions d'exercice du droit à déduction

Sommaire :

I. Taxe grevant les dépenses concourant à la réalisation de logements locatifs sociaux

A. Livraisons à soi-même des logements locatifs sociaux

1. Conditions de fond du droit à déduction

2. Date de la déduction

a. Dépenses effectuées à compter de la date à laquelle un organisme constructeur est assujéti au titre d'une opération portant sur des logements locatifs sociaux

b. Dépenses effectuées antérieurement à la date d'assujettissement d'un organisme constructeur

3. Conditions formelles d'exercice du droit à déduction

4. Modalités d'imputation de la taxe déductible et de remboursement des crédits de taxe non imputables

B. Livraisons d'immeubles neufs

II. Taxe due au titre de la livraison à soi-même

III. Constitution d'un secteur distinct d'activité

A. Portée de la sectorisation

B. Obligations

C. Durée de la sectorisation

IV. Cas particulier : immeubles comprenant à la fois des locaux d'habitation et des locaux professionnels

**I. Taxe grevant les dépenses concourant à la réalisation de
logements locatifs sociaux**

A. Livraisons à soi-même des logements locatifs sociaux

1. Conditions de fond du droit à déduction

1

L'organisme HLM est autorisé à déduire la TVA afférente aux dépenses liées à la réalisation des logements (notamment la taxe ayant grevé l'acquisition du terrain et les travaux) sans devoir attendre que soient remplies l'ensemble des conditions posées au I de l'[article 278 sexies du code général des impôts \(CGI\)](#), notamment les conditions tenant à la signature d'un contrat de prêt aidé ou à l'agrément octroyé par le représentant de l'État dans le département.

Le montant de ladite taxe peut, le cas échéant, être récupéré sous la forme d'un remboursement de crédits de TVA.

10

Les dépenses qui ne se rapportent pas directement à l'opération de réalisation des logements sociaux proprement dite, comme par exemple l'entretien courant ou les travaux de grosses réparations effectués postérieurement à l'achèvement de l'immeuble, c'est-à-dire postérieurement à l'événement qui rend exigible l'imposition de la livraison à soi-même ([CGI, art. 269, 2](#)) n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA qui les a grevées.

2. Date de la déduction

a. Dépenses effectuées à compter de la date à laquelle un organisme constructeur est assujéti au titre d'une opération portant sur des logements locatifs sociaux

20

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez les fournisseurs ([CGI, art. 271, I-2](#)).

Il en résulte que l'organisme constructeur mentionne la TVA déductible sur sa déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires déposée au titre du mois au cours duquel cette taxe est devenue exigible chez le fournisseur du bien ou du service.

30

Pour ce qui concerne les règles d'exigibilité concernant les livraisons de biens, les prestations de services et les travaux immobiliers, il convient de se reporter au [BOI-TVA-BASE-20](#).

40

La date qui vient d'être définie pour mentionner la taxe déductible sur les déclarations s'impose aux organismes constructeurs. Toutefois, lorsque la mention sur la déclaration de cette déduction a été omise, l'[article 208 de l'annexe II au CGI](#) prévoit que la taxe déductible peut figurer sur les déclarations déposées jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle l'omission a été commise, à condition d'être mentionnée sur une ligne spécialement prévue à cet effet sur la déclaration n° **3310-CA3-SD** (CERFA n° 10963) accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

b. Dépenses effectuées antérieurement à la date d'assujettissement d'un organisme constructeur

50

En contrepartie de l'imposition de la livraison à soi-même, l'organisme constructeur peut déduire la totalité de la taxe grevant les dépenses nécessaires à la réalisation des logements sociaux. Sont donc concernées les dépenses pour lesquelles la taxe est devenue exigible antérieurement à la date d'assujettissement de l'organisme constructeur au titre d'une opération de construction de logements sociaux.

60

Pour ces dernières dépenses, le délai de péremption du droit à déduction de la TVA prévu à l'[article 208 de l'annexe II au CGI](#) ne commence à courir qu'à compter de la date du début d'assujettissement de l'organisme constructeur au titre de l'opération de construction de logements sociaux concernée.

3. Conditions formelles d'exercice du droit à déduction

70

Les organismes constructeurs sont tenus, pour exercer leur droit à déduction, de respecter les conditions de forme de droit commun telles qu'elles sont posées par le II de l'[article 271 du CGI](#) et commentée au [BOI-TVA-IMM-10-30](#).

Dès lors, ils devront détenir les originaux des factures délivrés par leurs fournisseurs (par exemple, les actes d'acquisition des terrains).

80

Par ailleurs, les factures devront contenir, outre les mentions obligatoires de droit commun, l'identification précise des immeubles auxquels ils se rapportent (adresse, numéro des bâtiments etc.).

90

En cas de construction d'un immeuble ne comportant pas exclusivement des logements locatifs sociaux, les organismes constructeurs, afin de faciliter le calcul de leurs droits à déduction et, le cas échéant, la justification ultérieure de ceux-ci, pourront mentionner sur les factures reçues les éléments de calcul de ces droits.

4. Modalités d'imputation de la taxe déductible et de remboursement des crédits de taxe non imputables

100

Si l'organisme constructeur dépose déjà des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires du fait qu'il exerce par ailleurs une activité imposable à la TVA (ex : location de locaux commerciaux), il ne doit souscrire qu'une seule déclaration sur laquelle il porte l'ensemble des opérations qu'il effectue.

La TVA déductible qui est ainsi déclarée est imputée sur la taxe due, le cas échéant, par l'organisme constructeur, si celui-ci exerce par ailleurs une activité imposée à la TVA. Si la TVA déductible excède la taxe due, ou si l'organisme constructeur ne réalise par ailleurs aucune autre opération imposée à la TVA, l'excédent est reporté sur la ou les déclarations suivantes.

110

La taxe déductible dont l'imputation n'a pu être opérée peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun prévues pour les redevables habituels de la TVA ([CGI, ann II, art. 242-0 A et suivants](#)).

Pour obtenir le remboursement des crédits de TVA non imputables, les organismes constructeurs doivent présenter une demande sur imprimé n° **3519-SD** (CERFA n° 11255) auprès de l'administration selon les modalités habituelles ([BOI-TVA-DED-50-20-10](#)).

B. Livraisons d'immeubles neufs

120

Ces opérations ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun.

II. Taxe due au titre de la livraison à soi-même

130

L'immeuble à usage d'habitation étant destiné à une activité locative sociale permanente, il est comptabilisé par le bailleur dans ses immobilisations.

La TVA due par les organismes constructeurs au titre de la livraison à soi-même des logements locatifs sociaux n'est pas déductible ([CGI, art. 271](#)), dès lors que les locaux concernés font l'objet d'une location destinée à l'habitation et qui, à ce titre, est obligatoirement exonérée de la TVA ([CGI, art. 261 D](#) et [CGI, art 260, 2°](#)).

III. Constitution d'un secteur distinct d'activité

140

En application du 1° du I de l'[article 209 de l'annexe II au CGI](#), un immeuble, un ensemble d'immeubles ou une fraction d'immeuble composé de logements locatifs sociaux dont la livraison à soi-même est imposée au taux réduit constitue un secteur d'activité distinct.

A. Portée de la sectorisation

150

Chaque immeuble, ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble composé de logements concernés par la mesure doit faire l'objet d'un suivi distinct dès lors que seules les dépenses affectées à ces logements sont susceptibles d'ouvrir droit à la déduction de la TVA qui les a grevées.

Le périmètre du secteur coïncide donc avec l'immeuble, l'ensemble d'immeubles ou la fraction d'immeuble qui a fait l'objet de la décision favorable d'agrément.

160

Par ensemble d'immeubles, il faut entendre non seulement un groupe de bâtiments ayant fait l'objet d'un même plan de masse, d'un permis de construire unique, ou d'un même programme de construction, réalisé sur un terrain appartenant à une même personne, mais également deux ou plusieurs immeubles construits sur un même terrain et destinés à la seule activité de location de

logements sociaux par l'organisme constructeur.

Une fraction d'immeuble représente, quant à elle, une partie de la totalité d'un immeuble, regroupant au sein de cet immeuble les locaux d'une même nature et les parties communes y afférentes. En pratique, une fraction d'immeuble peut correspondre à un ou plusieurs étages composé de locaux affectés à un même usage. Cette fraction peut être exprimée en millièmes de la surface totale de l'immeuble.

B. Obligations

170

Les organismes constructeurs sont tenus de faire connaître à l'administration la création des secteurs concernés par le nouveau cas d'imposition de livraison à soi-même au taux réduit ([CGI, art. 286 et suiv.](#); [CGI, ann. IV, art 40, 2](#)).

Ils indiquent à cet égard que les conditions posées par la loi pour que l'opération de construction relève de la livraison à soi-même imposée au taux réduit sont satisfaites. Ils joignent à cet effet en tant que de besoin copie des décisions qui conditionnent le bénéfice de l'imposition de la livraison à soi-même au taux réduit.

Le service des impôts doit ainsi notamment s'assurer lors de la déclaration de la création du secteur concerné que l'organisme constructeur fournit à l'appui de sa déclaration une copie de la décision favorable d'agrément.

A défaut de la production de ce document, l'attention du service est appelée sur le fait que l'organisme en question ne dispose pas, en tout état de cause, de la possibilité de déduire la TVA ayant grevé les dépenses concourant à la réalisation des logements concernés au titre du secteur pour lequel la déclaration est effectuée.

180

Les organismes doivent respecter strictement les autres modalités d'application du régime des secteurs distincts ([BOI-TVA-DED-10-20](#)).

Ainsi, la comptabilité de l'organisme constructeur doit notamment suivre d'une façon distincte pour chaque secteur d'activité constitué :

- les dépenses d'acquisitions de biens et services ;
- la ventilation de ces dépenses lorsque l'immeuble ne comprend pas exclusivement des logements concernés par la livraison à soi-même au taux réduit ;
- la ou les livraisons à soi-même des logements locatifs sociaux qui constituent le secteur d'activité distinct.

Pour la mise en œuvre de cette obligation, la tenue de deux ou plusieurs comptabilités séparées n'est pas exigée, dès lors que la comptabilité de l'organisme, complétée, le cas échéant, par des registres annexes, fait apparaître distinctement les données comptables propres à chaque secteur, et qu'ainsi l'organisme puisse justifier les mentions portées sur ses déclarations.

190

Par ailleurs, dans l'hypothèse de la construction d'un immeuble qui comprend à la fois des logements locatifs sociaux bénéficiant de la décision favorable d'agrément, et d'autres logements, il y a lieu de ventiler en fonction de critères physiques (exemple : rapport respectif des surfaces concernées) la

TVA déductible mentionnée sur les factures ou mémoires adressés par les fournisseurs, dès lors que seule la quote-part de la TVA grevant les dépenses utilisées exclusivement pour la réalisation de la livraison à soi-même imposée au taux réduit est déductible dans le cadre du secteur qui est constitué pour cette livraison à soi-même.

200

Enfin, il est rappelé que les organismes sociaux n'ont pas à établir une déclaration de chiffre d'affaires pour chacun de leurs secteurs d'activités, et ce, qu'il s'agisse de secteurs correspondant à des logements locatifs sociaux devant faire l'objet d'une livraison à soi-même ou de secteurs retraçant d'autres activités de ces organismes.

Ceux-ci doivent souscrire une seule déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires sur laquelle sont regroupés les éléments propres à chaque secteur d'activité.

Cette déclaration récapitule la TVA brute afférente au chiffre d'affaires de l'ensemble des activités de l'organisme ainsi que la totalité des droits à déduction, tous secteurs confondus.

Avant leur globalisation sur la déclaration unique, les droits à déduction doivent être préalablement calculés par secteur en fonction des limitations particulières applicables à chacun de ces secteurs.

Afin de faciliter ces calculs, un imprimé spécifique n° **3310-ter** (CERFA n° 10203) pourra être utilisé par les organismes constructeurs et est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

C. Durée de la sectorisation

210

La sectorisation des immeubles, ensembles d'immeubles ou fractions d'immeubles composés de logements locatifs sociaux prévue par l'[article 209 de l'annexe II au CGI](#) doit être maintenue tant que les logements à usage locatif social conservent les caractéristiques qui leur ont permis de bénéficier de la taxation au taux réduit.

220

Cela étant, pour les immeubles, et ensembles d'immeubles composés exclusivement de logements locatifs sociaux et d'autres logements dont la location est exonérée de TVA, il est admis à titre de simplification du suivi des dépenses ultérieures afférentes à ces locaux que la sectorisation spécifique de la première catégorie de logements cesse d'être exigée lorsque la TVA due au taux réduit sur la livraison à soi-même de ces logements a été acquittée au Trésor.

230

Si l'organisme exerce par ailleurs des activités soumises à la TVA, il sera simplement astreint de suivre les opérations de location exonérées de TVA se rapportant à ces immeubles, dans un secteur distinct d'activité constitué en application des règles de droit commun de la sectorisation prévues à l'[article 209 de l'annexe II au CGI](#).

240

En revanche, pour ce qui concerne les immeubles ou ensembles d'immeubles qui sont composés à la fois de logements locatifs sociaux et de locaux affectés à une activité imposée à la TVA (en pratique, location soumise de plein droit ou sur option à la TVA), la sectorisation des logements locatifs sociaux doit être maintenue tant qu'une activité imposée est réalisée au sein de l'immeuble ou de l'ensemble d'immeubles.

IV. Cas particulier : immeubles comprenant à la fois des locaux d'habitation et des locaux professionnels

250

En application du 2° du 1 du II de l'[article 257 au CGI](#), le bailleur d'immeubles doit taxer la livraison à soi-même des immeubles neufs, qu'il s'agisse de locaux à usage professionnel ou d'habitation. Cette taxation permet la déduction immédiate de la taxe grevant les dépenses de construction ([BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-B -1 § 170](#)).

260

La livraison à soi-même de la partie de l'immeuble composée de logements locatifs sociaux est imposée au taux réduit. La TVA due au titre de la livraison à soi-même au taux réduit n'est pas déductible (cf. [II § 130](#)).

270

La livraison à soi-même de la partie restante de l'immeuble est imposée au taux normal. La TVA due au titre de cette livraison à soi-même est déductible dans les conditions de droit commun ([CGI, art. 271](#) et [CGI, ann. II, art. 206](#)).

280

Si les locaux sont affectés à la fois pour une location exonérée et pour une location taxable (de plein droit ou sur option), la TVA sera déductible par application du coefficient de déduction prévu à l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#).

Le cas échéant, le bailleur devra constituer des secteurs distincts d'activités conformément à l'[article 209 de l'annexe II du CGI](#). A cet égard, il est rappelé que la partie donnée en location soumise à la TVA sur option constitue un secteur distinct d'activité en application du 2° du l'article 209 de l'annexe II au CGI.