RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-IMM-20-10-20-20-20160302
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 - Livraison à soi-même de travaux - 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 2 : Livraisons à soi-même de travaux
Sous-section 2 : Conditions d'exercice du droit à déduction

Sommaire :

I. Taxe grevant les dépenses concourant à la réalisation de travaux de rénovation, d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien de logements sociaux à usage locatif
A. Conditions de fond du droit à déduction
B. Date de la déduction
1. Dépenses effectuées par un bailleur assujetti au titre de l'opération de travaux
2. Dépenses effectuées antérieurement à la date d'assujettissement du bailleur au titre de l'opération de travaux
3. Non-imposition de la livraison à soi-même au taux réduit du fait du changement d'affectation des logements ou des immeubles sur lesquels ont porté les travaux
4. Précisions concernant les retenues de garantie effectuées par les organismes appliquant la règle pratique des « mandatements »
C. Conditions formelles d'exercice du droit à déduction
D. Modalités d'imputation de la TVA déductible et de remboursement des crédits non imputables
II. TVA due au titre de la livraison à soi-même
III. Constitution d'un secteur distinct d'activité
A. Portée de la sectorisation
1. Principes
2. Mesure de simplification
B. Obligations
C. Durée de la sectorisation
IV. Cas particulier : travaux de rénovation, d'amélioration, de transformation ou d'aménagement réalisés, dans un même immeuble, sur des locaux affectés au logement social locatif et sur des locaux affectés à un autre usage

I. Taxe grevant les dépenses concourant à la réalisation de travaux de rénovation, d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien de logements sociaux à usage locatif

A. Conditions de fond du droit à déduction

1

L'imposition de la livraison à soi-même de certains travaux de rénovation ou de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien de logements sociaux à usage locatif au taux réduit de 5,5% ou au taux de 10% permet l'exercice du droit à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses (mémoires des entrepreneurs ayant exécuté les travaux, achats de biens et services utilisés pour l'amélioration, la transformation ou l'aménagement des logements etc.), quel que soit le taux auquel ces dépenses ont été soumises, qui concourent à la réalisation de travaux immobiliers dont la livraison est ainsi imposée.

Les conditions d'imposition des livraisons à soi-même de travaux immobiliers prévue au 1° du 3 du I de l'article 257 du code général des impôts (CGI) sont exposées au BOI-TVA-IMM-20-10-20-10.

10

Le bailleur doit remplir les conditions prévues au IV de l'article 278 sexies du CGI ou à l'article 278 sexies A du CGI pour être autorisé à déduire la TVA afférente aux dépenses nécessaires à la réalisation des travaux de réhabilitation ou d'entretien de logements ou logements-foyers sociaux à usage locatif.

Les travaux doivent concerner des locaux mentionnés aux 2 à 8 du I de l'article 278 sexies du CGI.

20

Par ailleurs, conformément au 1° du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI, il est rappelé que chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble dans lequel sont réalisés des travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement de logement, imposés par la constatation d'une livraison à soi-même en application du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI, doit être constitué en un secteur distinct d'activité (cf. III § 240).

(30)

B. Date de la déduction

1. Dépenses effectuées par un bailleur assujetti au titre de l'opération de travaux

40

Pour les dépenses effectuées à compter de la date à laquelle un bailleur satisfait aux conditions prévues au IV de l'article 278 sexies du CGI ou à l'article 278 sexies A du CGI au titre de travaux de rénovation ou d'entretien de logements sociaux à usage locatif, 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 bailleur 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.

50

Pour ce qui concerne les règles d'exigibilité concernant les livraisons de biens, les prestations de services et les travaux immobiliers considérés comme des prestations de services en application du IV de l'article 256 du CGI, il convient de se reporter au BOI-TVA-BASE-20.

La date ainsi définie pour mentionner la taxe déductible sur leur déclarations s'impose aux organismes bailleurs. Toutefois, lorsque la mention sur la déclaration de cette déduction a été omise, le I de 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** (CERFA n° 10963) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" (BOI-TVA-DED-40-20).

2. Dépenses effectuées antérieurement à la date d'assujettissement du bailleur au titre de l'opération de travaux

60

Pour l'imposition de la livraison à soi-même des travaux portant sur des logements sociaux à usage locatif, le bailleur doit remplir les conditions prévues au IV de l'article 278 sexies du CGI ou à l'article 278 sexies A du CGI dès le lancement des travaux.

Toutefois, dès lors qu'elles seraient comprises dans la livraison à soi-même, le bailleur peut également déduire la taxe afférente à des dépenses de biens et services exposées avant la date d'assujettissement (exemple : matériaux achetés par le bailleur précédemment) mais qui sont utilisés pour des travaux remplissant les conditions pour bénéficier du dispositif prévu au IV de l'article 278 sexies du CGI ou à l'article 278 sexies A du CGI.

70

Pour ces dépenses, le délai de péremption du droit à déduction de la TVA prévu au I de l'article 208 de l'annexe II au CGI ne commence à courir qu'à compter de la date du début d'assujettissement du bailleur au titre des travaux de réhabilitation de logements sociaux concernés.

80

Dans ces cas, la taxe ayant grevé les dépenses qui ont été engagées avant la date de l'assujettissement et dont l'exigibilité est intervenue est portée sur la déclaration de chiffre d'affaires déposée au titre du premier mois de l'assujettissement à la TVA de l'organisme bailleur pour la réalisation de travaux de réhabilitation de logements sociaux locatifs.

3. Non-imposition de la livraison à soi-même au taux réduit du fait du changement d'affectation des logements ou des immeubles sur lesquels ont porté les travaux

90

Dans l'hypothèse où il renonce à l'affectation des logements ou des immeubles à un usage locatif social avant l'événement qui motive l'imposition de la livraison à soi-même au taux réduit de 5,5% ou au taux de 10%, le bailleur doit, en application du III de l'article 271 du CGI et du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI, reverser intégralement la TVA qu'il avait été autorisé à déduire. Cette situation est différente de celle exposée au II-B § 320 du BOI-TVA-IMM-20-10-20-10.

4. Précisions concernant les retenues de garantie effectuées par les organismes appliquant la règle pratique des « mandatements »

100

En application de cette règle pratique, définie au BOI TVA-CHAMP-50-20 au IV-B § 250 , les collectivités et établissements publics peuvent déduire la taxe afférente à des prestations de services au moment de la prise en charge dans les écritures du comptable du mandat émis par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses.

Cette solution pratique n'a toutefois pas pour effet de modifier les conditions d'application des règles relatives à l'exigibilité de la TVA dont les fournisseurs des collectivités ou établissements sont redevables.

110

Or, en cas de travaux immobiliers, l'exigibilité de la TVA due au titre de la retenue de garantie intervient normalement lors de l'encaissement effectif de la somme représentant la retenue par l'entreprise (CGI, art. 269, 2 ; BOI-TVA-IMM-20-10-20-10 au II-A-2 § 280). Cette exigibilité peut donc dans les faits intervenir plusieurs mois après le paiement du montant, diminué de la retenue de garantie, du mémoire ou de la facture adressé par l'entreprise à la collectivité.

120

Afin d'éviter une déduction anticipée excessive, seul le montant de la TVA relatif à ce paiement partiel peut être déduit à la date de la prise en charge de son mandatement, et ce, quand bien même le mandatement porterait sur le montant total du mémoire ou de la facture.

La TVA calculée sur le prix retenu en garantie ne devient déductible, quant à elle, qu'à la date de la prise en charge par le comptable du mandatement ultérieur du montant correspondant au prix toutes taxes comprises (ou à défaut de mandat, celle de son paiement effectif) ou, le cas échéant, à la date de son versement à l'entrepreneur par un consignataire.

C. Conditions formelles d'exercice du droit à déduction

130

Les organismes bailleurs sont tenus, pour l'exercice de leur droit à déduction, de respecter les conditions de forme de droit commun telles qu'elles sont posées par le I de l'article 271 du CGI et commentées au BOI-TVA-DED-40-10 et au BOI-TVA-IMM-10-30.

Dès lors, ils devront détenir les originaux des factures délivrés par leurs fournisseurs et sur lesquels devront bien entendu figurer les mentions obligatoires de droit commun.

140

Lorsque des travaux éligibles aux dispositifs prévus par le IV de l'article 278 sexies du CGI ou par l' article 278 sexies A du CGI ont été réalisés par le syndic en sa qualité de mandataire (BOI-TVA-IMM-20-10-20-10 au I-C-3 § 100), le bailleur copropriétaire peut déduire la taxe ayant grevé les dépenses

qui concourent à la réalisation de travaux de réhabilitation ou d'entretien dont la livraison est imposée, qui figure, le cas échéant, sur le relevé de charges délivré par le syndic (BOI-TVA-DED-40-10-10 au II-D § 130).

150

Par ailleurs, dès lors que les organismes bailleurs sont tenus de justifier la quotité de leurs droits à déduction, ils doivent porter sur les factures l'identification précise des immeubles ou des logements auxquels ils se rapportent (adresse, numéro des bâtiments etc.).

160

Il est précisé que lorsque les travaux ne portent que sur une partie des logements d'un même immeuble, l'identification doit permettre de distinguer les logements concernés (numéro des lots ou, le cas échéant, numéro des logements dans le bâtiment etc.).

170

Lorsqu'une même facture porte sur des travaux éligibles aux dispositifs prévus par le IV de l'article 278 sexies du CGI ou par l'article 278 sexies A du CGI, mais qui ont été réalisés dans plusieurs immeubles, ensembles d'immeubles ou fractions d'immeubles constitués en autant de secteurs distincts, il appartient au bailleur de ventiler, sous sa responsabilité, le montant de cette facture entre les différents secteurs en fonction de la part des travaux facturés les concernant.

180

Enfin, lorsque sur un immeuble, sont réalisés des travaux qui ne peuvent pas bénéficier, dans leur totalité, du dispositif prévu par le IV de l'article 278 sexies du CGI ou du dispositif prévu par l'article 278 sexies A du CGI, les organismes bailleurs, afin de faciliter le calcul de leurs droits à déduction et, le cas échéant, la justification ultérieure de ceux-ci, peuvent mentionner sur les factures reçues les éléments de calcul de ces droits.

D. Modalités d'imputation de la TVA déductible et de remboursement des crédits non imputables

190

Si le bailleur dépose déjà des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires du fait qu'il exerce par ailleurs une activité imposable à la TVA (location de locaux commerciaux ou construction de logements locatifs sociaux concernés par le dispositif prévu par le 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI par exemple), il ne doit souscrire qu'une seule déclaration sur laquelle il porte l'ensemble des opérations qu'il effectue.

La TVA déductible déclarée au titre de travaux est imputée sur la taxe due, le cas échéant, par le bailleur, si celui-ci exerce par ailleurs une activité imposée à la TVA.

200

Si la TVA déductible excède la taxe due, ou si le bailleur ne réalise par ailleurs aucune autre opération imposée à la TVA, l'excédent est reporté sur la ou les déclarations suivantes.

210

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 non imputables, les bailleurs sociaux doivent présenter une demande sur imprimé n° **3519-SD** (CERFA n° 11255) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" (BOI-TVA-DED-50-20-10).

220

Les bailleurs sociaux qui ne sont pas déjà redevables de la TVA au titre d'activités imposables et qui procèdent à certains travaux de rénovation ou à des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien répondant aux critères énoncés au BOI-TVA-IMM-20-10-20-10 doivent se faire connaître de l'Administration afin, notamment, de pouvoir exercer le droit à déduction de la taxe qu'ils supportent au titre de ces travaux.

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

230

La TVA due par les bailleurs au titre de la livraison à soi-même de travaux portant sur des logements sociaux à usage locatif n'est pas déductible (CGI, art. 271).

En effet, les travaux concernés portent sur des logements faisant l'objet d'une location, destinée à l'habitation, et qui, à ce titre, est exonérée de la TVA sans possibilité pour le bailleur d'opter pour l'assujettissement des loyers à la taxe (CGI, art. 261 D et CGI, art. 260, 2°).

III. Constitution d'un secteur distinct d'activité

240

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 dans lequel sont réalisés des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien de logements sociaux à usage locatif dont la livraison à soi-même est imposée à la TVA au taux réduit en application du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI constitue un secteur d'activité distinct.

> **Remarque :** S'agissant des travaux d'entretien, les conditions d'exercice du droit à déduction par les bailleurs de logements locatifs sociaux sont identiques à celles exposées au IV § 350 à 370 en ce qui concerne les travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement.

A. Portée de la sectorisation

1. Principes

250

Chaque immeuble, ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble dans lequel sont réalisés les travaux concernés par cette mesure doit faire l'objet d'un suivi distinct dès lors que seules les dépenses affectées à ces travaux sont susceptibles d'ouvrir droit à la déduction de la TVA qui les a grevées. Le périmètre du secteur coïncide donc, en principe, avec l'immeuble, l'ensemble d'immeubles ou la fraction d'immeuble dans lequel sont réalisés des travaux.

260

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 bailleur.

270

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 à plusieurs étages composés de locaux affectés à un même usage. Cette fraction peut être exprimée en millièmes de la surface totale de l'immeuble.

2. Mesure de simplification

280

Afin de simplifier la constitution et le suivi de la sectorisation par les bailleurs sociaux disposant d'un patrimoine important, il est admis qu'il soit constitué un seul secteur pour l'ensemble des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien effectués, par année civile, par un bailleur pour l'ensemble des logements locatifs sociaux lui appartenant.

B. Obligations

290

Les bailleurs sont tenus de faire connaître à l'administration la création des secteurs concernés par la taxation de la livraison à soi-même de travaux prévue au 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI (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 les travaux de rénovation éligibles ou les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien relèvent de la livraison à soi-même imposée au taux réduit de 5,5 % ou au taux réduit de 10 % sont remplies (cf. I-A § 10).

300

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

Ainsi, la comptabilité du bailleur doit notamment suivre d'une façon distincte pour chaque secteur d'activité constitué :

- les dépenses d'acquisition de biens et de services ;

- la ventilation de ces dépenses lorsque les travaux ne concernent pas exclusivement des logements sociaux à usage locatif remplissant les conditions pour bénéficier du dispositif prévu par le 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI (cf. I-C § 160 à 180) ;

- la ou les livraison(s) à soi-même des travaux.

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 que

l'organisme peut justifier les mentions portées sur ses déclarations.

310

Par ailleurs, dans l'hypothèse de la réalisation de certains travaux de rénovation ou de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien qui porteraient à la fois sur des logements locatifs sociaux visés au IV de l'article 278 sexies du CGI ou à l'article 278 sexies A du CGI et sur d'autres logements ou locaux, il y a lieu de ventiler en fonction de critères physiques (exemple : rapport respectif des surfaces concernées) la taxe 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 de 5,5 % ou au taux de 10 % est déductible dans le cadre du secteur qui est constitué pour cette livraison à soi-même.

320

Enfin, il est rappelé que les bailleurs sociaux n'ont pas à établir une déclaration de taxes sur le 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.

Ils 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 préalablement être 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) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" pourra être utilisé par les bailleurs et joint à la déclaration unique.

C. Durée de la sectorisation

330

La sectorisation des immeubles, ensemble d'immeubles ou fractions d'immeubles dans lesquels sont réalisés des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien de logements sociaux à usage locatif dont les livraisons à soi-même sont imposables en application du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI doit être maintenue jusqu'à la date de l'imposition effective de la livraison à soi-même.

Le cas échéant, la sectorisation doit être maintenue jusqu'à l'expiration du délai de prolongation accordé par le directeur régional ou départemental des finances publiques (BOI-TVA-IMM-20-10-20-10 au II-E-2-b § 400 à 420).

340

Il est toutefois rappelé que si l'organisme exerce, par ailleurs, des activités soumises à la TVA, il est astreint de suivre les opérations de location exonérées de TVA se rapportant aux immeubles ou fraction d'immeubles correspondants dans un secteur distinct d'activité constitué en application des règles de droit commun de la sectorisation prévues au 1° du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI.

IV. Cas particulier : travaux de rénovation, d'amélioration, de transformation ou d'aménagement réalisés, dans un même immeuble, sur des locaux affectés au logement social locatif et sur des locaux affectés à un autre usage

350

La TVA grevant les travaux relatifs aux locaux affectés au logement social locatif est déductible, dès lors que la livraison à soi-même de ces travaux est taxable dans le cadre du dispositif du IV de l'article 278 sexies du CGI ou de l'article 278 sexies A du CGI.

360

La TVA grevant la quote-part des travaux relatifs aux locaux affectés à un usage autre que le logement social locatif est déductible selon les règles de droit commun (CGI, art. 271 et CGI, ann. II, art. 206).

370

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

Il est rappelé que les immeubles dont la location est soumise à la TVA sur option en application du 2° de l'article 260 du CGI constituent un secteur distinct d'activités conformément au 2° du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI.