

Locations immobilières



Pour les opérations de construction de biens immobiliers destinés à la location se reporter à la fiche « opérations immobilières »

I – PRINCIPES GENERAUX :

Conformément aux dispositions de l'article 256 du code général des impôts (CGI) les mises à disposition de biens immobiliers effectuées à titre gratuit ne sont pas soumises à la TVA.

S'agissant des locations réalisées à titre onéreux, les règles de TVA sont les suivantes.

En principe, les locations de locaux et bâtiments sont **imposables de plein droit à la TVA** (article 256 du CGI) ; toutefois, certaines d'entre elles bénéficient d'une **exonération** ; parmi celles-ci, certaines peuvent faire l'objet d'une **option** pour leur imposition volontaire. À cet égard, trois catégories de locaux et bâtiments peuvent être distinguées : les locaux à usage d'habitation, les locaux à usage professionnel et les bâtiments à usage agricole.

♦ Les locations de locaux à usage d'habitation (appartements, gîtes, etc.):

Les locations de **locaux nus** à usage d'habitation sont exonérées de TVA (2° de l'article 261 D du CGI), sans possibilité d'option pour leur imposition volontaire (sauf cas particulier des logements des gendarmes).

Les locations de **locaux meublés ou garnis** à usage d'habitation sont également exonérées de TVA (4° de l'article 261 D du CGI), qu'elles soient occasionnelles, permanentes ou saisonnières, sans possibilité d'option pour leur imposition volontaire. Toutefois, sont exclues de l'exonération – et sont donc soumises de plein droit à la TVA :

- les prestations d'hébergement fournies dans les hôtels de tourisme classés, les villages de vacances classés ou agréés et, sous certaines conditions, les résidences de tourisme classées ;

- les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle ;

- les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement entrant dans l'une des deux catégories ci-dessus, à l'exclusion de celles consenties aux exploitants de logements-foyers visés à l'article L. 633-1 du code de la construction et de l'habitation dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction ;

- les prestations d'hébergement fournies dans les villages résidentiels de tourisme, sous certaines conditions.

♦ Les locations de locaux à usage professionnel :

Il s'agit des locaux à usage autre que d'habitation ou agricole : locaux destinés à abriter l'exercice d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, administrative, etc.

Les locations de locaux à usage professionnel sont imposables de plein droit à la TVA (article 256 du CGI) lorsque les locaux sont loués aménagés, c'est-à-dire munis du mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'activité du locataire.

En revanche, les locations de locaux nus à usage professionnel sont exonérées de TVA (2° de l'article 261 D du CGI). Toutefois, **peuvent faire l'objet d'une option pour leur imposition volontaire (2° de l'article 260 du CGI) les locations de locaux nus à usage professionnel consenties pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la TVA ou, si le bail est conclu à compter du 1er janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti à la TVA. Dans cette dernière situation, le bail doit faire mention de l'option par le bailleur.**

Cas particulier : logements des gendarmes situés dans la même enceinte que les locaux professionnels.

Par son arrêt n° 313138 « SA La Métairie » du 7 septembre 2009, le Conseil d'État a précisé que le périmètre de l'option du 2° de l'article 260 du CGI s'étend aux locaux à usage d'habitation dès lors, d'une part, que l'ensemble du bâtiment concerné est nécessaire à l'exercice de l'activité du preneur et, d'autre part, que le personnel auquel les locaux sont affectés est chargé de fonctions impliquant par nature et au regard de l'activité exercée par le preneur une résidence permanente sur les lieux mêmes de son travail (cf. rescrit n° 2010/73 (TCA)).

Il résulte de l'article D 14 du code du domaine de l'État que les personnels de tous grades de la gendarmerie nationale en activité de service bénéficient d'une concession de logement par nécessité absolue de service.

Par conséquent, en cas d'exercice de l'option par une collectivité locale pour la taxation à la TVA des loyers afférents à la gendarmerie, l'option couvrira l'ensemble des locaux, y compris ceux affectés à l'habitation des gendarmes soumis à l'obligation de logement sur le site.

♦ **Les locations de terres et bâtiment à usage agricole :**

Les locations de terres et de bâtiments à usage agricole sont exonérées de TVA (1° de l'article 261 D du CGI). Elles **peuvent toutefois faire l'objet d'une option pour leur imposition volontaire (6° de l'article 260 du CGI), à la double condition que la location fasse l'objet d'un bail enregistré et que le preneur soit un redevable de la TVA.**

♦ **Cas particuliers :**

↳ *Locations d'immeubles nus réputées commerciales*

Les locations de locaux nus sont imposables de plein droit à la TVA dans les cas suivants (2° de l'article 261 D du CGI) :

- la location constitue pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial (par exemple, location au bénéficiaire de l'apport d'un fonds de commerce des locaux nécessaires à l'exploitation de celui-ci) ;
- la location permet d'accroître les débouchés du bailleur (par exemple, lorsque bailleur et locataire font partie d'un ensemble commercial intégré) ;
- le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire (association aux profits et aléas de l'exploitation du locataire ; par exemple, loyers indexés sur les recettes de l'exploitation).

↳ *Locations consenties à prix très faible*

En application de l'article 11 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux, la règle qui subordonnait l'imposition à la TVA des locations immobilières consenties par les collectivités locales – ainsi que la déduction de la taxe sur les investissements – à ce qu'un loyer « normal » d'au moins 4 % ou 5 % du prix de revient soit pratiqué n'est plus applicable. Les locations d'immeubles consenties par les collectivités locales sont donc imposables à la TVA même si le loyer ne couvre pas l'amortissement normal du bien, pourvu cependant qu'elles

soient réalisées à titre onéreux, et non moyennant un loyer dérisoire ou symbolique qui assimilerait la location à une libéralité n'entrant pas dans le champ d'application de la taxe. L'appréciation du caractère onéreux d'une activité économique doit être réalisée au cas par cas en fonction des circonstances propres à chaque situation.

↳ *Locations de salles communales*

Les locations de salles communales telles que salles des fêtes ou salles de réunion sont imposables de plein droit à la TVA (article 256 du CGI), dès lors qu'elles portent sur des locaux aménagés (munis de tables, chaises, etc.) à usage autre que d'habitation ou agricole.

↳ *Pépinières d'entreprises*

Les opérations dites pépinières d'entreprises, effectuées par les collectivités locales dans une optique de développement économique, consistent à consentir à de jeunes entreprises, dans le but de faciliter leur création, leur développement et leur insertion dans le tissu économique, la location de locaux, assortie de services annexes tels que soutien et conseils, secrétariat, reprographie, accueil des visiteurs, standard téléphonique, etc. La situation au regard de la TVA de ces opérations est la suivante :

– la location des locaux relève des règles exposées dans la présente fiche (imposition de plein droit à la TVA si les locaux sont loués aménagés, sous réserve de l'application de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI, ou imposition sur option s'ils sont loués nus) ;

– les services annexes offerts aux entreprises locataires sont imposables de plein droit à la TVA (article 256 du CGI), sous réserve de l'application de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI.

↳ *Places de stationnement*

Stationnement sur les voies publiques affectées à la circulation

Les autorisations de stationner pendant un temps limité sur la chaussée réservée à la circulation doivent être rattachées à l'exercice du pouvoir de police du maire ; les droits perçus en contrepartie de ce service administratif sont donc placés hors du champ d'application de la TVA en vertu des dispositions de l'article 256 B.

Dans une telle situation, les collectivités locales ne peuvent notamment déduire, ni la taxe afférente à la construction ou à la réparation des voies publiques en cause, ni celle afférente à des biens qui y sont incorporés (parcmètres).

En cas d'exploitation déléguée, se référer à la fiche « activités affermees ».

Stationnement dans les parcs publics spécialement aménagés à cet effet

La location d'emplacements publics de stationnement des véhicules constitue un service rendu aux usagers pouvant être réalisé par une entreprise privée. À ce titre, les recettes perçues sont imposables à la TVA et ne sont pas susceptibles d'être placées hors du champ d'application par l'article 256 B du code général des impôts.

En cas d'exploitation déléguée se référer à la fiche « activités affermees ».

II – BÉNÉFICE DE LA FRANCHISE EN BASE DE TVA :

D'une manière générale, lorsqu'une activité est imposable à la TVA, la personne qui l'exerce peut bénéficier de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI, si les recettes générées par l'activité ne dépassent pas un certain seuil. La franchise en base est un dispositif qui dispense du paiement de la TVA l'assujetti qui en bénéficie. Corrélativement, celui-ci ne peut exercer aucun droit à déduction au titre de la taxe grevant ses dépenses, et la mention de la TVA sur ses factures est interdite. Il est toutefois possible d'y renoncer en optant pour le paiement de la TVA. Pour plus de précisions se reporter à la section II « franchise en base » de la fiche sur les activités affermees.

Cependant, en application des dispositions de l'article 293 C du CGI, la franchise en base n'est pas applicable aux opérations soumises à la TVA en vertu d'une option, donc, notamment, aux locations de locaux nus à usage professionnel imposées par option (2° de l'article 260 du CGI) et aux locations de terres et de bâtiments à usage agricole (6° de l'article 260 du CGI).

III – MODALITÉS D'IMPOSITION :

A. Assiette de la TVA

La base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes perçues en contrepartie de la location, y compris, le cas échéant, les subventions directement liées au prix de ces opérations¹.

↳ Subventions octroyées par des collectivités locales afin de favoriser l'implantation d'une entreprise

Par un arrêt du 27 janvier 2010 ([CE N°299 113, SARL « Les Jardins de Beauce »](#)), le Conseil d'État a jugé que, compte tenu de la finalité de l'opération dans son ensemble, les subventions consenties par des personnes publiques aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge d'une entreprise afin de favoriser son implantation étaient, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, directement liées au prix de sous-location de l'immeuble au sens du 1 de l'article 266 du code général des impôts et étaient, par suite, imposables à la TVA.

Remarque :

Le litige portait sur l'assujettissement à la T.V.A. des subventions octroyées par la ville de Chartres, la région Centre et le Comité de développement économique d'Eure-et-Loir (CODEL) afin de favoriser l'implantation à Chartres de la S.A. « Muller Bem ».

Les subventions litigieuses n'avaient pas été directement versées au bénéficiaire, la SA « Muller Bem », mais lui étaient consenties, par le jeu de rétrocessions successives, par la SARL « Les jardins de Beauce » sous forme de réductions de loyers. La SARL « Les jardins de Beauce » avait pris en crédit-bail, auprès des SICOMI, le bâtiment industriel qu'elle sous-louait à la SA « Muller Bem ». Les subventions étaient allouées aux SICOMI, qui s'étaient engagées à les reverser, sous forme d'avoirs ou de rétrocessions, à la SARL « Les jardins de Beauce », qui s'était elle-même engagée à les répercuter sur le loyer facturé à la S.A. « Muller Bem ».

Par la décision du 27 janvier 2010, le Conseil d'État a jugé que, eu égard à la finalité de l'opération prise dans son ensemble, les subventions consenties par la commune de Chartres et la région Centre ainsi que la bonification d'intérêts octroyée par le C.O.D.E.L. aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge de la S.A. « Muller Bem » afin de favoriser son implantation, étaient, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, directement liées au prix de sous-location de l'immeuble au sens du § 1. de l'article 266 du CGI et étaient, par suite, imposables à la T.V.A.

Le Conseil d'Etat a considéré qu'il résultait des engagements pris par les différents intervenants à chaque stade du système mis en place, que les autorités versantes accordaient en réalité, et en définitive, les subventions en litige à la SARL « Les jardins de Beauce » afin que cette dernière les répercute sur le montant des loyers facturés à la S.A. « Muller Bem ». La finalité des subventions en litige consistait à favoriser l'implantation à Chartres de la S.A. « Muller Bem » en lui permettant de louer un immeuble à un prix inférieur au coût de revient de ce dernier grâce à la réduction consentie par la SARL « Les jardins de Beauce » qui percevait, en contrepartie, lesdites subventions par l'intermédiaire des SICOMI.

B. Taux de TVA

¹ Cf. [BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115](#).

Le taux de TVA applicable aux locations immobilières est le taux normal.

Toutefois, pour les prestations d'hébergement imposables de plein droit le taux applicable est le taux intermédiaire de 10 % (a de l'article 279 du CGI).

C-Exigibilité de la TVA

L'exigibilité se définit comme le droit que l'administration des finances publiques peut faire valoir auprès du redevable de la TVA, à partir d'un moment donné, pour obtenir le paiement de la taxe. Ainsi, en pratique, l'exigibilité détermine la période au titre de laquelle le montant des opérations imposables et celui de la taxe correspondante doivent faire l'objet d'une déclaration.

Pour les prestations de services, la TVA est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits (art. 269 du CGI).

Cependant, par mesure de tempérament², les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement. De la sorte, pour l'ensemble de leurs opérations, le montant du chiffre d'affaires imposable à déclarer au titre d'une période déterminée est égal au total des sommes ayant fait l'objet des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période.

D- Droit à déduction

Les communes redevables de la TVA au titre de locations immobilières peuvent récupérer par la voie fiscale la TVA grevant leurs dépenses, en exerçant le droit à déduction prévu à l'article 271 du CGI.

Par dérogation aux règles de droit commun selon lesquelles la TVA déductible peut être déduite lorsqu'elle devient exigible pour le fournisseur du bien ou du service (2 du I de l'article 271 du CGI), il est admis³, pour les collectivités locales, que le montant des déductions de TVA à porter sur les déclarations correspond au total de la TVA déductible figurant sur les factures d'achat ayant donné lieu à l'émission de mandats par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses et qui ont été pris en charge dans les écritures du comptable au cours de la période déclarative considérée.

Lorsque le montant de la TVA déductible excède, après imputation, le montant de la TVA collectée, la commune peut déposer auprès du SIE une demande de remboursement du crédit de TVA déductible ainsi généré, sous certaines conditions (art. 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI) qui diffèrent selon le régime d'imposition dont relève la commune.

Cas particulier des immeubles pour lesquels seule une partie est affectée à une activité imposable (exemple : local à usage de boulangerie imposé sur option exercée avec appartement à usage d'habitation au-dessus)

Lorsque certaines de ces dépenses sont affectées à la réalisation d'opérations non imposables ou d'opérations imposables mais bénéficiant d'une exonération, le droit à déduction de la TVA d'amont est limité ou réduit. Ainsi, la TVA grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction qui est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission (articles 205 et 206 de l'annexe II au CGI).

Le coefficient de déduction est calculé pour chaque bien ou service (immobilisation ou autre bien et service (ABS)) acquis, importé, ou livré à soi-même par un assujetti.

➤ *coefficient d'assujettissement (II de l'article 206 de l'annexe II au CGI)*

² Cf. BOI-TVA-CHAMP-50-20-20120912

³ Cf. BOI-TVA-CHAMP-50-20-20120912

Ce coefficient est destiné à mesurer la proportion d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations imposables (situées dans le champ d'application de la TVA) même si elles sont exonérées.

Dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation du bien ou service, l'assujetti doit procéder à son affectation :

- soit le bien ou service est exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA : dans ce cas le coefficient est égal à 0 ;
- soit le bien ou service est exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA : dans ce cas le coefficient est égal à 1 ;
- soit le bien ou service est concurremment utilisé pour la réalisation d'opérations dans le champ et hors du champ d'application de la TVA (utilisation mixte) : dans ce cas le coefficient doit être calculé pour chaque bien ou service acquis selon un critère physique technique ou financier traduisant son utilisation mixte ou plus exactement sa proportion d'utilisation pour des opérations imposables. Cette proportion est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité.

Toutes les activités de locations constituant une activité économique sont situées dans le champ de la TVA même si certaines d'entre elles sont exonérées. Par suite le coefficient d'assujettissement correspondant est égal à 1.

➤ *coefficient de taxation (III de l'article 206 de l'annexe II au CGI)*

Ce coefficient est destiné à mesurer la proportion d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation, au sein des opérations imposables, d'opérations ouvrant droit à déduction, notamment des opérations imposables taxées, des exportations ou des livraisons intracommunautaires de biens.

Dès l'acquisition du bien ou service, l'assujetti doit procéder à son affectation :

- soit le bien ou service est exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction (opérations exonérées) : dans ce cas le coefficient est égal à 0 ;
- soit le bien ou service est exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction (opérations imposables et effectivement imposées) : dans ce cas le coefficient est égal à 1 ;
- soit le bien ou service est concurremment utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction (utilisation mixte) : dans ce cas le coefficient doit être calculé de manière forfaitaire selon les modalités précisées au [BOI-TVA-DED-20-10-20-20130610](#), paragraphe 20.

Cas particulier d'un ensemble immobilier utilisé pour des opérations ouvrant droit à déduction (loyers des locaux à usage professionnels imposés sur option) et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (loyers des logements exonérés).

Le coefficient de taxation est donc égal à :

(Loyers HT afférents aux locaux à usage professionnel)/(Loyers HT perçus pour l'ensemble des locaux y compris les logements)

➤ *coefficient d'admission (IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI)*

Ce coefficient exprime, pour une catégorie de biens ou services, l'existence d'une exclusion totale ou partielle du droit à déduction (exclusion prévue par un texte législatif).

- pour un bien ou service ne faisant l'objet d'aucune mesure d'exclusion : le coefficient est égal à 1 ;
- pour un bien ou service faisant l'objet d'une mesure d'exclusion totale : le coefficient est égal à 0 (exemple : dépenses de logement au profit du personnel) ;
- pour un bien ou service faisant l'objet d'une mesure d'exclusion partielle, le coefficient d'admission applicable est prévu aux 3 et 4 du IV de l'article 206 annexe II au CGI (par exemple,

pour les dépenses de gazole des véhicules utilisés pour la réalisation d'opérations imposables, le coefficient est égal à 0,8).

➤ *Coefficient de déduction*

Le coefficient de déduction applicable est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

IV – OBLIGATIONS FISCALES BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES :

A. Déclaration d'existence et option pour l'imposition à la TVA d'une location

La collectivité locale qui effectue des locations d'immeubles imposables de plein droit à la TVA doit, dans les 15 jours du commencement de l'activité, déclarer celle-ci auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont elle relève et fournir certains renseignements relatifs à l'activité (article 286 du CGI ; imprimés à retirer auprès du SIE).

Ces déclarations doivent également être souscrites si la collectivité locale bénéficie de la franchise en base de TVA. Elles doivent être renouvelées en cas de modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité (article 35 de l'annexe IV au CGI).

Pour les locations de locaux nus à usage professionnel imposables sur option (cf. articles 193 à 195 A de l'annexe II au CGI), celle-ci doit être formulée auprès du SIE dans les 15 jours du commencement de l'assujettissement et prend effet au premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été formulée. Elle doit être expresse : à défaut, même si les loyers sont soumis à la TVA, l'option n'est pas valable et, en conséquence, la collectivité locale ne peut exercer de droit à déduction. L'option est formulée sur papier libre, signée de l'ordonnateur et accompagnée d'une copie de la décision d'opter prise par l'organe délibérant.

L'option couvre la période qui se termine le 31 décembre de la neuvième année qui suit celle au cours de laquelle elle est exercée. Lorsque l'option concerne un immeuble non encore achevé, la durée de l'option s'étend obligatoirement jusqu'au 31 décembre de la neuvième année suivant celle de l'achèvement de l'immeuble. Elle est renouvelable par tacite reconduction, sauf dénonciation à l'expiration de chaque période. Toutefois, lorsque le bailleur a obtenu un remboursement de crédit de taxe, au cours ou à l'issue d'une période d'option, il ne peut pas dénoncer l'option qui est reconduite de plein droit pour une nouvelle période fixée à dix ans.

B. Obligations déclaratives et de paiement de la TVA

La collectivité locale qui effectue des locations d'immeubles imposables à la TVA doit souscrire des déclarations périodiques, dans les conditions de droit commun (article 287 du CGI). Ces déclarations mentionnent notamment les opérations imposables réalisées, la TVA due à ce titre, la TVA déductible, et, selon le cas, après imputation de l'une sur l'autre, la TVA nette à payer ou le crédit de TVA déductible dégagé.

Dans l'hypothèse où la collectivité locale exerce, par ailleurs, d'autres activités soumises à la TVA, les locations d'immeubles imposables à la TVA ne peuvent pas faire l'objet d'une déclaration séparée (modification du BOFiP du 15 février 2013). En effet, en principe, les assujettis qui exercent plusieurs activités imposables doivent souscrire une seule et unique déclaration de TVA⁴.

D'une manière générale, la périodicité et les modalités de déclaration diffèrent selon le régime d'imposition applicable, qui dépend de la nature des opérations imposables, du montant du chiffre d'affaires réalisé, et, le cas échéant, d'une option exercée. Les règles présidant à la détermination du régime d'imposition étant ainsi assez complexes, il est conseillé, par l'intermédiaire de son

⁴ Cf. BOI-TVA-DED-20-20-20130215.

comptable, à la collectivité de se rapprocher du SIE qui pourra lui apporter toute information utile à ce sujet.

C. Obligations d'ordre comptable

Les personnes assujetties à la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de justifier le détail des opérations imposables ou non imposables qu'elles réalisent, ou, à défaut de comptabilité, un livre spécial (article 286 du CGI). Compte tenu de la réglementation budgétaire et comptable spécifique qui leur est applicable, les collectivités locales satisfont par principe à cette obligation prévue par la réglementation fiscale.

D. Obligation de facturation

La collectivité locale assujettie à la TVA au titre de locations d'immeubles est soumise à l'obligation de facturation prévue par l'article 289 du CGI.

Cette facturation est obligatoire lorsque le client est un autre assujetti à la TVA ou une personne morale non assujettie, y compris pour les acomptes perçus avant la réalisation de l'opération imposable. Elle ne l'est en revanche pas lorsque le client est un particulier.

Les factures doivent comporter toutes les mentions prévues par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, notamment, outre les coordonnées des parties, le montant HT, le taux de TVA et le montant TTC.

Si la collectivité locale bénéficie de la franchise en base, les factures ne font pas apparaître la TVA et doivent comporter la mention « TVA non applicable, art. 293 B du CGI ».

E. Déclaration de cessation d'activité

En cas de cessation de l'exercice de l'activité imposable, la collectivité locale doit en faire la déclaration auprès de son SIE dans les 30 jours suivant cette cessation (articles 286 du CGI et 36 de son annexe IV).

F. Suivi budgétaire et comptable

Si, eu égard aux conditions de son exercice, l'activité de location peut être considérée comme constitutive d'un service public à caractère industriel et commercial, les opérations y afférentes sont retracées dans un budget M4. Dans ce cas, en vertu de l'article L. 1412-1 du CGCT, ce budget est celui d'une régie dotée de la seule autonomie financière (budget annexé au budget principal de la collectivité locale, disposant d'une comptabilité séparée avec son propre compte 515) ou d'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière (budget et comptabilité propres indépendants de ceux de la collectivité locale de rattachement).

Sinon, les opérations sont retracées, selon l'instruction budgétaire et comptable applicable (M14, M52, etc.) :

- soit dans le budget principal de la collectivité locale, au sein duquel elles doivent (M14, M52, etc.) faire l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats, faisant apparaître le montant des opérations budgétaires hors taxe, le montant de la TVA collectée ou déductible applicable à ces opérations et le montant TTC ;

- soit dans un budget annexe (budget sans compte 515, rattaché comptablement au budget principal par le biais du compte de liaison 451).

V – QUELQUES QUESTIONS-RÉPONSES GÉNÉRIQUES

Une commune met à disposition d'une association un bâtiment lui appartenant. Cette mise à disposition est consentie nue et gratuitement. La commune peut-elle opter pour soumettre à la TVA cette mise à disposition et ainsi récupérer par la voie fiscale la taxe ayant grevé les travaux de réhabilitation du bâtiment ?

Les mises à disposition d'immeubles consenties à titre gratuit ne sont pas des opérations situées dans le champ d'application de la TVA défini par le I de l'article 256 du CGI. L'option prévue au 2° de l'article 260 du CGI n'est pas applicable. Il s'ensuit que la commune ne peut récupérer par la voie fiscale la TVA supportée au titre des travaux de réhabilitation du bâtiment mis à disposition de l'association. L'exercice du droit à déduction prévu par le I de l'article 271 du CGI ne peut, en effet, porter que sur la taxe grevant les éléments du prix d'une opération imposable ouvrant droit à déduction.

Dans le cadre de sa compétence relative au développement économique, une communauté de communes consent à des entreprises des locations de bâtiments industriels, pour lesquelles elle a exercé l'option pour leur imposition volontaire à la TVA (locaux nus à usage professionnel). Les opérations de dépenses et de recettes relatives à ces locations sont individualisées dans un budget annexe M14. La communauté de communes verse à ce budget annexe, depuis son budget principal, des subventions destinées à équilibrer sa section de fonctionnement. Ces subventions doivent-elles être soumises à la TVA ?

Les mouvements de crédits ou transferts financiers effectués entre deux budgets d'une même personne de droit public sont fiscalement qualifiés de *virements internes*. Cette notion doit être distinguée de celle de *subventions*, qui désigne des mouvements financiers intervenant entre deux personnes juridiquement distinctes ; si les virements internes sont usuellement désignés sous le terme de subventions et sont retracés comme telles en comptabilité, ils relèvent toutefois d'un régime fiscal qui leur est propre.

Ainsi, lorsqu'ils sont effectués par une collectivité locale au bénéfice d'un budget annexe individualisant une activité soumise à la TVA (par exemple, comme en l'espèce, des locations immobilières imposées par option), les virements internes ne sont pas, par nature, imposables à cette taxe, et ne peuvent l'être par décision de la collectivité concernée⁵. En outre, cette non-imposition n'entraîne pas de dégradation du droit à déduction : les virements internes ne sont pas pris en compte dans le calcul du coefficient de taxation — qui participe à la détermination du coefficient de déduction prévu par l'article 206 de l'annexe II au CGI⁶.

Quelles sont les règles de TVA applicables aux dépôts de garantie (usuellement appelés cautions) réclamés par les bailleurs aux locataires dans le cadre des locations immobilières soumises à la TVA ?

Pour les prestations de services – dont les locations immobilières –, la base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations (du a du 1 de l'article 266 du CGI). À ce titre, toutes les sommes exigées des preneurs de bail doivent, quelle que soit leur dénomination (droits d'entrée, pas-de-porte, loyers d'avances, etc.), être incluses dans le chiffre d'affaires imposable à la TVA dès leur perception si le bailleur est redevable de la taxe et dans la mesure où elles présentent le caractère de complément de loyers.

En revanche, les cautionnements ou dépôts de garantie qui sont exigés de leurs cocontractants par les bailleurs d'immeubles, en sus du prix de la location, ne sont pas la contrepartie des prestations prévues au contrat et ne sont définitivement acquis par les bailleurs que si, et au moment où, le preneur n'exécute pas les obligations auxquelles le contrat subordonne le remboursement du dépôt. Ils ne doivent donc être soumis à la TVA que lorsque survient la cause contractuelle de leur conservation par le bailleur. Ainsi, les bailleurs ne doivent comprendre le montant des dépôts de garantie dans leur base d'imposition qu'au moment où se réalise le risque (non-paiement des loyers à leur terme, remise en état des biens loués) que ces dépôts sont destinés à couvrir⁷.

⁵ Cf. BOI-TVA-CHAMP-50-20 et BOI-TVA-BASE-10-10-10.

⁶ Cf. BOI-TVA-DED-20-10.

⁷ Cf. BOI-TVA-BASE-10-10.

Quelles sont les règles de TVA applicables aux opérations effectuées par les collectivités locales dans le cadre d'une pépinière d'entreprises ?

Les opérations dites *pépinières d'entreprises*, effectuées par les collectivités locales dans une optique de développement économique, consistent à consentir à de jeunes entreprises, dans le but de faciliter leur création, leur développement et leur insertion dans le tissu économique, la location de locaux, assortie de services annexes tels que soutien et conseils, secrétariat, reprographie, accueil des visiteurs, standard téléphonique, etc. La situation au regard de la TVA de ces opérations est la suivante :

- la location des locaux relève des règles exposées dans la présente fiche (imposition de plein droit à la TVA si les locaux sont loués aménagés, sous réserve de l'application de la franchise en base de TVA prévue par l'article 293 B du CGI, ou imposition sur option s'ils sont loués nus) ;

- les services annexes offerts aux entreprises locataires sont imposables de plein droit à la TVA (article 256 du CGI), sous réserve de l'application de la franchise en base de TVA prévue par l'article 293 B du CGI.

Une commune fait construire un bâtiment destiné à être loué nu à un commerçant, avec option pour l'imposition à la TVA de cette location. L'achèvement du bâtiment doit-il donner lieu à taxation à la TVA d'une livraison à soi-même ?

Il résulte des dispositions combinées des articles 256 et du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI que la production d'un immeuble neuf par une collectivité locale qui l'utilise intégralement pour des activités taxables à la TVA ne donne pas lieu à une « livraison à soi-même d'immeuble »⁸.

VI – POUR ALLER PLUS LOIN...

A. Textes législatifs et réglementaires

- CGI : articles 256, 257, 260, 261 D, 266, 271, 278, 279, 286, 287, 289, 293 B, 293C, 296, 297
- CGI, annexe II : articles 193 à 195 A, 205, 206, 242-OA, 242 nonies A
- CGI annexe IV : 35, 36, 39
- Code de la construction et de l'habitation : L.633-1
- CGCT : L.1412-1

B. Réponses ministérielles

Sur le remboursement de crédit de TVA : réponse ministérielle Jean-Marc Roubaud n° 37494 publiée au JO Assemblée nationale le 24 mars 2009

C. Doctrine

- sur les règles de TVA applicables aux locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation : BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20, BOI-TVA-CHAMP-30-10-50
- sur les locaux nus à usage professionnel dont la location est imposée par option : BOI-TVA-CHAMP-50-10
- sur les règles de TVA applicables aux remboursements de charges et réparations locatives perçus par les bailleurs de leurs locataires : BOI-TVA-BASE-10-10-30
- sur les locations consenties pour un loyer dérisoire ou symbolique : BOI-TVA-DED-20-10
- sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables : BOI-TVA-BASE-10-10-10
- sur les règles du droit à déduction : instruction CP n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007 et BOI-TVA-DED-20-10
- sur les règles de facturation en matière de TVA : BOI-TVA-DECLA-30-20
- sur l'exigibilité de la TVA : BOI-TVA-CHAMP-50-20

⁸ Dispositions applicables aux livraisons dont le fait générateur (achèvement) est intervenu à compter du 22 décembre 2014.

Cette fiche constitue un document de travail, énonçant l'état du droit à la date de dernière mise à jour, non exhaustif, destiné à apporter une première aide et des informations générales sur des sujets susceptibles d'être rencontrés au quotidien par les collectivités locales.

Elle n'a pas vocation à se substituer à la doctrine administrative et fiscale existante, qui dans un cadre juridique en évolution, peut faire l'objet de modifications parfois substantielles.

En outre, compte tenu de la complexité et de la diversité des régimes présentés en matière de TVA portant sur les activités commerciales, l'attention du lecteur est appelée sur la nécessité d'examiner avec attention la situation particulière qui lui est soumise, notamment au regard des autres impôts commerciaux (impôt sur les sociétés ; contribution économique territoriale)