

Dans le cadre des missions qui leur sont confiées par la loi (notamment en matière de développement économique ou d'action sociale), ou tout simplement dans le cadre de la gestion de leur patrimoine, les collectivités locales consentent couramment des locations de bâtiments ou locaux leur appartenant (logements, locaux et bâtiments à usage commercial, industriel, artisanal, etc.).

Les règles de TVA applicables à ces opérations sont les suivantes.

1. PRINCIPES GENERAUX

1.1. Situation au regard du champ d'application de la TVA

1.1.1. Règles applicables

En principe, les locations de locaux et bâtiments sont imposables de plein droit à la TVA (article 256 du code général des impôts - 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. A 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*

Les locations de locaux nus à usage d'habitation sont exonérées de TVA (article 261 D, 2° du CGI), sans possibilité d'option pour leur imposition volontaire.

Les locations de locaux meublés ou garnis à usage d'habitation sont également exonérées de TVA (article 261 D, 4° 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 (article 261 D, 2° du CGI). Toutefois, peuvent faire l'objet d'une option pour leur imposition volontaire (article 260, 2° 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 1^{er} 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.

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

Les locations de terres et de bâtiments à usage agricole sont exonérées de TVA (article 261 D, 1° du CGI). Elles peuvent toutefois faire l'objet d'une option pour leur imposition volontaire (article 260, 6° 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 (article 261 D, 2° 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 (cf. BOI 3 D-1-06 n°15 du 27 janvier 2006).

→ 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.

1.1.2. Bénéfice possible de la franchise en base

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'assujéti 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.

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 (article 260, 2° du CGI) et aux locations de terres et de bâtiments à usage agricole (article 260, 6° du CGI).

En définitive, la franchise en base est susceptible de concerner les locations de locaux soumises de plein droit à la TVA. Dans la mesure où le chiffre d'affaires de l'année N ne dépasse pas 34.000 €, la franchise en base est applicable au titre de cette année N si le chiffre d'affaires HT de N-1 n'excède pas 32.000 €, ou 34.000 €, sous réserve, dans ce dernier cas, que le chiffre d'affaires HT de N-2 n'excède pas 32.000 €. En début d'activité, la franchise en base s'applique de droit tant que le seuil de 34.000 € n'est pas franchi, sauf option pour le paiement de la TVA.

Pour plus de précisions sur la franchise en base, cf. instruction du 9 décembre 2008 publiée au BOI 3 F-2-08.

1.2. Modalités d'imposition

1.2.1. 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 opérations (sur cette notion, cf. BOI 3 A-7-06 n°100 du 16 juin 2006).

1.2.2. Taux de TVA

Le taux de TVA applicable aux locations immobilières est le taux normal de 19,6% en France continentale et en Corse (article 278 du CGI) et de 8,5% dans les DOM (article 296, 1°, b du CGI).

Toutefois, pour les prestations d'hébergement imposables de plein droit (article 261 D, 4° du CGI ; cf. ci-dessus § 1.1.1), le taux applicable est le taux réduit de 5,5% en France continentale (article 279, a du CGI), le taux particulier de 2,1% en Corse (article 297, I, 1, 2° du CGI) et le taux réduit de 2,1 % dans les DOM (article 296, 1, a du CGI).

1.2.3. Exigibilité de la TVA

L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor peut faire valoir auprès du redevable de la TVA, à partir d'un moment donné, pour obtenir le paiement de la taxe. Ainsi est-ce, en pratique, l'exigibilité qui 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.

En principe, pour les locations immobilières, la TVA est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits (article 269 du CGI).

Cependant, par mesure de tempérament (Documentation de Base DB 3 A 544, n 9 et 10, et DB 3 B 23, n°16 à 19), les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits : 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.

1.3. Droit à déduction

Les collectivités locales assujetties à la TVA au titre de la location d'immeubles peuvent récupérer par la voie fiscale la TVA grevant leurs dépenses, en exerçant, dans les conditions de droit commun, le droit à déduction prévu à l'article 271 du CGI.

L'article 205 de l'annexe II au CGI pose le principe selon lequel 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. Selon le I de l'article 206 de l'annexe II au CGI, ce coefficient de déduction est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission. (Sur ce point, cf. BOI 3 D-1-07 n°66 du 9 mai 2007 et instruction CP n°07-045-M0 du 19 novembre 2007).

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 (article 271, I, 2 du CGI), il est admis (Documentation de Base DB 3 A 544, n°9 et 10), pour les collectivités locales, que le montant des déductions de TVA à porter sur les déclarations correspondes 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 collectivité locale 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 collectivité locale (cf. § 1.4.2 ci-après).

→ Si le régime d'imposition dont relève la commune est le *régime réel normal*, elle peut demander le remboursement :

au terme de l'année civile, du crédit dégagé sur la déclaration CA3 souscrite au titre de la dernière période déclarative de l'année (selon le cas, mois ou trimestre) si ce crédit est au moins égal à 150 € ;

au terme de l'un quelconque des trois premiers trimestres civils, sous deux conditions :

1) **chacune des déclarations** de chiffre d'affaires déposées au titre du trimestre doit faire apparaître un **crédit** ;

2) le remboursement doit porter sur un **montant minimum de 760 €**.

Pour les redevables déposant des **déclarations trimestrielles**, il faut et il suffit que la déclaration trimestrielle mentionne un crédit minimum de 760 € et que le remboursement demandé atteigne au moins 760 €.

La demande de remboursement doit être présentée sur un imprimé spécifique (n°3519), au cours du mois de janvier si elle est souscrite au terme de l'année, au cours du mois suivant le trimestre ou le mois concerné si elle est souscrite au titre d'un des trois premiers trimestres civils ou d'un des onze premiers mois de l'année.

→ Si le régime d'imposition dont relève la collectivité locale est le *régime réel simplifié*, elle peut demander le remboursement :

➤ sur la déclaration annuelle CA12, si le crédit sur lequel porte la demande de remboursement est au moins égal à 150 € (les éventuels excédents de versements des acomptes trimestriels sont remboursables quel que soit leur montant) ;

➤ au titre d'un trimestre civil, si le crédit est constitué d'une TVA déductible sur immobilisations et est d'un montant au moins égal à 760 € ; la demande est alors présentée sur imprimé n°3519, et doit être déposée au cours du mois suivant le trimestre concerné, accompagnée de la ou des factures mentionnant la TVA déduite sur immobilisations.

Le décret n°2009-109 du 29 janvier 2009, pris dans le cadre du plan de relance de l'économie annoncé par le Président de la République le 4 décembre 2008, a modifié le II de l'article 242-0 C de l'annexe II au CGI afin de permettre **aux assujettis qui déposent des déclarations de TVA mensuelles** (mentionnées au 2 de l'article 287 du CGI) d'obtenir le **remboursement** de leurs crédits de taxe **selon une périodicité mensuelle**. Ce remboursement mensuel est accordé à la seule **condition** que le montant du crédit de taxe à rembourser soit au moins égal à **760 €**.

1.4. Obligations fiscales

1.4.1. 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 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 au cours duquel elle est 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 au cours de laquelle l'immeuble a été achevé. 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.

1.4.2. 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 doivent pas nécessairement faire l'objet d'une déclaration séparée. En effet, en principe, les assujettis qui exercent plusieurs activités imposables doivent souscrire une seule et unique déclaration de TVA (Documentation de base DB 3 D 1722, n°30). Toutefois, ce principe de l'unicité déclarative connaît plusieurs exceptions. Pour les collectivités locales, il en est ainsi des services publics (à caractère industriel et commercial) soumis à la TVA par option exercée en vertu de l'article 260 A du CGI, des opérations de lotissement et d'aménagement de zones, soumises à la TVA de plein droit ou sur option et de l'activité de location de locaux nus soumise à la TVA sur option. Chacun de ses services et chacune de ces opérations doivent donc faire l'objet d'une déclaration de TVA distincte (DB 3 D 1722, n°35).

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 doit être conseillé à la collectivité de se rapprocher du SIE (notamment au moment de la déclaration d'existence ou de l'option exercée pour l'imposition d'une location ; cf. § 1.4.1 ci-dessus) qui pourra lui apporter toute information utile à ce sujet.

→ Si le régime d'imposition dont relève la collectivité locale est le *régime réel normal*, elle doit souscrire des déclarations (modèle CA3) mensuelles ; toutefois, si le montant annuel de la taxe due est inférieur à 4.000 €, les déclarations peuvent être souscrites par trimestres civils.

Chaque déclaration doit être déposée au plus tard le 24 du mois suivant, selon le cas, le mois ou le trimestre au titre duquel elle est souscrite (article 39 de l'annexe IV au CGI).

Si la déclaration dégage une TVA à payer au Trésor, elle doit être accompagnée du paiement de celle-ci (article 287, 2 du CGI).

→ Si le régime d'imposition dont relève la collectivité locale est le *régime réel simplifié*, elle doit souscrire une déclaration annuelle (modèle CA12), déposée jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le 2^{ème} jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année qui suit celle au titre de laquelle elle est souscrite (article 242 sexies de l'annexe II au CGI).

En cours d'année, la collectivité locale est tenue au versement d'acomptes trimestriels, si la TVA due au titre de l'année précédente, avant déduction de la TVA déductible sur immobilisations, était au moins égale à 1.000 €. Ces acomptes sont versés en avril, juin, octobre et décembre, au plus tard le 24 de ces mois. Leur montant est égal au quart du montant de la TVA due au titre de l'année précédente, avant déduction de la TVA déductible sur immobilisations, sauf pour le mois de décembre où il est égal au cinquième de cette taxe ; ils peuvent toutefois être modulés à la baisse, dans certaines conditions. Ces éventuels acomptes trimestriels font l'objet d'une régularisation sur la déclaration annuelle.

1.4.3. 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.

1.4.4. 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, le montant TTC. (Sur ce point, cf. BOI 3 CA n°136 du 7 août 2003)

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 ».

1.4.5. 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 du SIE dans les 30 jours de cette cessation (articles 286 du CGI et 36 de son annexe IV).

1.5. 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 elle 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).

2. QUELQUES QUESTIONS-REponses GENERIQUES

2.1. 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 l'art. 256, I du CGI. L'option prévue à l'article 260-2° 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 l'article 271, I du CGI ne peut, en effet, porter que sur la taxe grevant les éléments du prix d'une opération imposable ouvrant droit à déduction au sens de l'article 271 du CGI.

2.2. 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 concernée (BOI 3 A-7-06 n°100 du 16 juin 2006, § 4). 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 CGI (BOI 3 D-1-07 n°66 du 9 mai 2007, § 14).

2.3. 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 (article 266, 1, a du CGI). A 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 couvrir (Documentation de base DB 3 B 111, n°4).

2.4. 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.

2.5. 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 ?

L'article 257, 7°, 1, c du CGI dispose que doivent donner lieu à livraison à soi-même les immeubles non affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie et destinés à être utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA.

Ces dispositions ont une portée générale : elles s'appliquent à tous les immeubles qu'elles visent (c'est-à-dire non affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur

superficie, et destinés à être utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA), quelle que soit l'activité assujettie à la TVA dans le cadre de laquelle ils sont utilisés.

La construction d'un bâtiment destiné à être utilisé dans le cadre d'une location soumise à la TVA consentie à un commerçant doit donc donner lieu, lors de l'achèvement de l'immeuble, à imposition d'une livraison à soi-même, dès lors qu'il est destiné être utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (location).

3. POUR ALLER PLUS LOIN

3.1. Textes de référence

- CGI : articles 256, 260, 261 D
- CGI, annexe II : articles 193 à 195 A
- sur les règles de TVA applicables aux locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation : BOI 3 A-2-03 n°79 du 30 avril 2003 (cf. instruction CP n°03-042-M0 du 24 juillet 2003)
- sur les modalités de déduction de la TVA grevant les locaux nus à usage professionnel dont la location est imposée par option : BOI 3 A-6-04 n°162 du 15 octobre 2004
- sur la forme de l'option pour l'imposition à la TVA des locations de locaux nus à usage professionnel : BOI 3 A-4-05 n°88 du 23 mai 2005
- sur les règles de TVA applicables aux remboursements de charges et réparations locatives perçus par les bailleurs de leurs locataires : BOI 3 B-2-06 n°51 du 21 mars 2006
- sur les locations consenties pour un loyer dérisoire ou symbolique : BOI 3 D-1-06 n°15 du 27 janvier 2006
- sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables : BOI 3 A-7-06 n°100 du 16 juin 2006
- sur les règles du droit à déduction : BOI 3 D-1-07 n°66 du 9 mai 2007 (cf. instruction CP n°07-045-M0 du 19 novembre 2007), BOI 3 D-2-09 n°11 du 4 février 2009

3.2. 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