

## **Autoliquidation de la TVA pour les travaux immobiliers réalisés en sous-traitance**

Pour les contrats de sous-traitance conclus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, en relation avec un bien immobilier, l'autoliquidation de la TVA par l'entreprise principale devient obligatoire. Le dispositif institué par la loi de finances pour 2014 vient de faire l'objet de commentaires de la part de l'administration fiscale au BOFIP (BOI-TVA-DECLA-10-10-20-2014124, n°531 à 538).

L'article 283, 2 nonies du CGI instaure un dispositif d'autoliquidation de TVA pour les travaux de construction, y compris ceux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec un bien immobilier par une entreprise assujettie sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti. La TVA afférante à ces opérations est acquittée par le preneur.

### **1• Champ d'application du dispositif**

#### **1.1. Opérations réalisées en sous-traitance**

Le dispositif s'applique en cas d'opérations de sous-traitance. La sous-traitance s'entend, au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n°75-1334 du 31 décembre 1975, comme "l'opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise ou d'une partie du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage".

La mesure d'autoliquidation ne vise que les travaux immobiliers réalisés par un sous-traitant quel que soit son rang en cas de sous-traitance en chaîne. En conséquence, le sous-traitant du sous-traitant doit également facturer hors TVA en mentionnant « Autoliquidation » sur la facture et son donneur d'ordre autoliquidate la TVA.

Dans le cas particulier où l'entreprise principale, qui sous-traite une partie de son marché, serait en franchise de TVA ou auto-entrepreneur, la situation est identique pour le sous-traitant qui facture sans TVA avec la mention "autoliquidation" mais l'entreprise principale, y compris un auto-entrepreneur, qui est un assujetti au sens de l'art 283-2 nonies devra autoliquider la TVA nonobstant la circonstance qu'il est exonéré; il devra donc s'immatriculer au SIE et payer la TVA (puisque étant exonéré il n'est pas en mesure de la déduire).

#### **1.2. Travaux visés et opérations exclues**

##### **1.2.1. Travaux immobiliers**

Les travaux visés sont les travaux de construction de bâtiment et autres ouvrages immobiliers, y compris les travaux de réfection, de nettoyage, d'entretien et de réparation des immeubles et installations à caractère immobilier tels que définis pour la TVA au titre des travaux immobiliers. Ils comprennent notamment :

- les travaux de bâtiment exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction ou la rénovation des immeubles ;
- les travaux publics et ouvrages de génie civil ;
- les travaux d'équipement des immeubles, c'est-à-dire, les travaux d'installation comportant la mise en œuvre d'éléments qui perdent leur caractère mobilier en raison de leur incorporation à un ensemble immobilier, qui sont considérés, pour l'application de la TVA, comme des travaux immobiliers dès lors qu'ils ont pour effet d'incorporer aux constructions immobilières les appareils ou les canalisations faisant l'objet de l'installation ;
- les travaux de réparation ou de réfection ayant pour objet la remise en état d'un immeuble ou d'une installation à caractère immobilier. Il s'agit des opérations comportant la mise en œuvre de matériaux ou d'éléments qui s'intègrent à un ouvrage immobilier ou lorsque ces opérations ont pour objet soit le remplacement d'éléments usagés d'une installation de caractère immobilier, soit l'adjonction d'éléments nouveaux qui s'incorporent à cette installation ou à l'immeuble qui l'abrite.

#### 1.2.2. Opérations de nettoyage

Les opérations de nettoyage sont aussi visées, dès lors que celles-ci sont le prolongement ou l'accessoire des travaux visés ci-dessus. Elles sont alors soumises au même régime que ces travaux.

Seules les opérations de nettoyage faisant l'objet d'un contrat de sous-traitance séparé sont exclues du dispositif d'autoliquidation. Elles sont facturées avec la TVA selon le droit commun.

#### 1.2.3. Fabrication

Lorsque qu'une entreprise titulaire du marché ou sous-traitante fait appel à une autre entreprise pour la fabrication de matériaux ou d'ouvrages spécifiques destinés à l'équipement de l'immeuble faisant l'objet des travaux, cette opération ne s'analyse pas comme de la sous-traitance mais comme une opération consistant en la livraison d'un bien meuble corporel et est donc exclue du dispositif d'autoliquidation. Il peut s'agir par exemple de la fabrication sur mesures de fenêtres, d'escalier. L'opération est donc facturée avec la TVA selon le droit commun.

#### 1.2.4. Prestations intellectuelles

Les prestations intellectuelles confiées par les entreprises de construction à des bureaux d'études, économistes de la construction ou sociétés d'ingénierie sont exclues du dispositif.

#### 1.2.5. Contrats de location

Les contrats de location d'engins et de matériels de chantier, y compris lorsque cette location s'accompagne du montage et du démontage sur le site, ne sont pas visés par l'autoliquidation de la TVA (camions, échafaudage, ...). La facture doit donc mentionner la TVA applicable selon le droit commun.

### 2• Modalités d'application du dispositif d'autoliquidation

#### 2.1. Contrat de sous-traitance

##### 2.1.1. Le contrat de sous-traitance

Les dispositions relatives à l'autoliquidation s'appliquent aux prestations fournies dans le cadre de contrats de sous-traitance signés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Le contrat de sous-traitance n'est pas un contrat formel, mais la CAPEB recommande de recourir au contrat écrit et propose un contrat type de sous-traitance.

En l'absence de contrat de sous-traitance formel, le dispositif d'autoliquidation de la TVA s'applique. Tient lieu de contrat de sous-traitance, tout devis, bon de commande signé ou autre document permettant d'établir l'accord de volonté entre l'entreprise principale et son sous-traitant pour la réalisation des travaux sous-traités et leur prix.

##### 2.1.2. Conclu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014

Le dispositif s'applique aux contrats de sous-traitance conclus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014. C'est la date du contrat de sous-traitance qui est retenue et non la date du marché principal ou la date d'émission de la facture.

Ne sont pas concernées par le dispositif les prestations fournies en exécution de bons de commande, d'avenants ou de levée d'option de tranches conditionnelles postérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2014 relatifs à des contrats-cadre ou à des contrats de sous-traitance signés avant cette date. Ces opérations continuent à être facturées en faisant apparaître la TVA due.

En revanche, les prestations fournies en exécution d'un contrat de sous-traitance antérieur à cette date sont dans le champ du dispositif, lorsque ce contrat a fait l'objet d'une tacite reconduction postérieure à cette date et que ces prestations sont elles-mêmes réalisées après la date de la tacite reconduction.

## 2.2. Factures et déclarations de TVA

### 2.2.1. Rédaction de la facture

La facture relative aux opérations concernées par l'autoliquidation ne mentionne pas la TVA exigible.

Cependant, elle doit faire apparaître distinctement que la TVA est due par le preneur (le donneur d'ordre) assujetti et porter la mention "**autoliquidation**", en application du 13 du I de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, justifiant l'absence de collecte de la taxe par le sous-traitant.

### 2.2.2. Déclarations de TVA

Le preneur assujetti à la TVA en France mentionne le montant hors taxes des prestations qui lui sont fournies et qui sont soumises à l'autoliquidation sur la ligne « autres opérations imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires. La taxe ainsi acquittée est déductible dans les conditions de droit commun. Attention ! Le défaut de déclaration par le donneur d'ordre est sanctionné par l'amende de 5 % prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

Il peut s'agir de l'entreprise principale ou du sous-traitant de premier rang en cas de sous-traitance en chaîne.

Le sous-traitant mentionne symétriquement sur la ligne « autres opérations non imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors taxes, de l'opération. Même s'il ne collecte pas lui-même la taxe, le sous-traitant peut déduire la TVA qu'il supporte sur ses propres dépenses dans les conditions de droit commun. Cette déduction peut, selon le cas, prendre la forme d'une imputation de taxe ou d'un remboursement de crédit de taxe, généralement en trente jours.

<b>A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES</b>		
<b>OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)</b>		
01 Ventes, prestations de services .....	0979	
02 Autres opérations imposables .....	0981	
2A Achats de prestations de services intracommunautaires .....	0044	
<b>SOUS-TRAITANT</b>		
3A Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France .....	0030	
3B Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France (article 283-1 du Code général des impôts) .....	0040	
3C Régularisations..... (Important : cf. notice). ....	0036	
<b>B DÉCOMpte DE LA TVA À PAYER</b>		
<b>TVA BRUTE</b>		
Opérations réalisées en France métropolitaine		
<b>OPÉRATIONS NON IMPOSABLES</b>		
04 Exportations hors CE .....	0032	
05 Autres opérations non imposables .....	0033	1000
06 Livraisons intracommunautaires .....	0034	
6A Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France .....	0029	
07 Achats en franchise .....	0037	
7A Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujetti non établi en France (article 283-1 du Code général des impôts) .....	0043	
7B Régularisations..... (Important : cf. notice). ....	0039	
<b>Base hors taxe</b>		<b>Taxe due</b>

<b>A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES</b>		
<b>OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)</b>		
01 Ventes, prestations de services .....	0979	
02 Autres opérations imposables .....	0981	1000
2A Achats de prestations de services intracommunautaires .....	0044	
03 Acquisitions intracommunautaires .....		
<b>ENTR. PRINCIPALE</b>		
<b>OPÉRATIONS NON IMPOSABLES</b>		
04 Exportations hors CE .....	0032	
05 Autres opérations non imposables .....	0033	
06 Livraisons intracommunautaires .....	0034	
6A Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid .....	0029	
<b>B DÉCOMpte DE LA TVA À PAYER</b>		
<b>TVA BRUTE</b>		
Opérations réalisées en France métropolitaine		
08 Taux normal 19,6 % .....	0206	0
09 Taux réduit 5,5 % .....	0105	0
9B Taux réduit 7 % .....	0150	0
<b>Base hors taxe</b>		<b>Taxe due</b>
<b>TVA DEDUCTIBLE</b>		
19 Biens constituant des immobilisations .....	0703	
20 Autres biens et services .....	0702	200
21 Autre TVA à déduire .....	0059	
(dont régularisation sur de la TVA collectée [cf. notice] .....		
22 Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration .....	8001	

### 2.2.3. Règlements directs par les clients

Dans le cas de paiements directs des sous-traitants par le maître de l'ouvrage (code des marchés publics, art. 116), délégation de paiement ou action directe (loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975, art. 12 et 14), ce dernier paye, au nom et pour le compte de l'entrepreneur principal (le donneur d'ordre), directement le sous-traitant pour la part du marché dont il assure l'exécution.

**Par conséquent, le maître de l'ouvrage paye le sous-traitant sur une base hors taxe et l'entrepreneur principal autoliquidé la TVA.**

Exemple :

Soit une entreprise principale A titulaire d'un marché public de 100 000 euros HT et une TVA correspondante au taux de 10 % d'un montant de 10 000 euros ; elle sous-traite une partie de ce marché à une entreprise B acceptée par le maître de l'ouvrage pour un montant de 40 000 euros HT (la TVA correspondante sera autoliquidée par l'entreprise principale au taux de 20 % pour un montant de 8 000 euros).

Dès lors que le maître de l'ouvrage a agréé les conditions de paiement prévues par le contrat de sous-traitance, il paye le sous-traitant pour la part du marché dont il assure l'exécution.

Ainsi, le sous-traitant B adresse au maître de l'ouvrage sa demande de paiement accompagnée de l'original de la **facture libellée au nom de l'entreprise A**, laquelle mentionne le montant HT du marché soit 40 000 euros sans faire apparaître la TVA exigible ; il porte à la place la mention "**autoliquidation**". Dès que l'entreprise principale donne son accord de paiement, exprès ou tacite, au maître de l'ouvrage public, celui-ci dispose de 30 jours pour payer le sous-traitant. **Le paiement s'effectue sur une base HT soit 40 000 euros.**

L'entreprise principale A doit autoliquer la TVA de son sous-traitant B en portant le montant de 40 000 euros sur la ligne "**autres opérations imposables**" de sa déclaration de chiffre d'affaires. Parallèlement, le sous-traitant B porte ce même montant sur la ligne "**autres opérations non imposables**" de sa déclaration.

Le maître de l'ouvrage informe le titulaire du marché des paiements qu'il effectue au sous-traitant.

**Lorsque l'exigibilité de la TVA est l'encaissement**, le titulaire du marché doit alors acquitter la TVA correspondant au paiement direct effectué par le maître d'ouvrage au sous-traitant et adresser au maître d'ouvrage un décompte ou une facture comportant le montant du versement direct fait au sous-traitant, soit, dans l'exemple, une facture de 40 000 TTC (36 363,64 euros HT + 3 636,36 euros de TVA au taux de 10 %). Le maître d'ouvrage règle au titulaire du marché le montant de cette facture, TVA comprise, déduction faite des sommes payées par ses soins directement au sous-traitant (soit ici, 40 000 - 40 000 = 0 euros). L'entreprise A, titulaire du marché, portera le montant de TVA collectée de 3636,36 euros sur sa déclaration de chiffre d'affaires du mois du paiement direct au sous-traitant.

Au moment de solder le marché, l'entreprise A, titulaire du marché, émet une facture pour le maître de l'ouvrage de 100 000 euros HT + 10 000 euros de TVA au taux de 10 % soit un montant TTC de 110 000 euros desquels il retranche les paiements TTC déjà effectués (soit 36 363,64 euros HT + 3 636,36 euros de TVA au taux de 10 %). Le maître de l'ouvrage versera donc à réception de la facture un montant TTC de 70 000 euros à l'entreprise A (soit 63 637,36 euros HT + 6 363,64 euros de TVA au taux de 10 %). L'entreprise A portera le montant de TVA collectée de 6 363,64 euros sur sa déclaration de chiffre d'affaires du mois du paiement

### 3• Schéma de présentation

