

1 Autoliquidation de la TVA en cas de sous-traitance dans le secteur du bâtiment

L'administration vient de commenter la mesure contenue dans la loi de finances pour 2014 relative à un nouveau cas d'autoliquidation en cas de sous-traitance dans le secteur du bâtiment.

BOFiP Actualités du 24 janvier 2014

- ✓ La TVA doit être autoliquidée pour les travaux de construction, réparation, nettoyage, d'entretien, de transformation et démolition effectués sur un bien immobilier par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti. / 1-1
- ✓ Le mécanisme d'autoliquidation s'applique aux prestations fournies dans le cadre de contrats de sous-traitance signés à compter du 1^{er} janvier 2014. / 1-6
- ✓ Les prestations relatives à des contrats de sous-traitance antérieurs au 1^{er} janvier 2014 mais reconduits tacitement à compter de cette date doivent être autoliquidés. / 1-8
- ✓ La fabrication de biens nécessaires à la réalisation des travaux ainsi que les prestations intellectuelles et la location de matériel sont exclues du mécanisme de l'autoliquidation. / 1-4 et 1-5
- ✓ La facture doit porter la mention « autoliquidation » pour justifier l'absence de collecte de la taxe par le sous-traitant. / 1-9
- ✓ En cas de paiement direct des travaux sous-traités par le maître d'ouvrage au sous-traitant, le maître de l'ouvrage paye le sous-traitant sur une base hors taxe et l'entrepreneur principal (maître d'œuvre) autoliquide la TVA. / 1-12

Objectif et présentation de la mesure

1-1 Afin d'intensifier la lutte contre la fraude dans le secteur du bâtiment et de mettre fin à une distorsion de concurrence au détriment des entreprises sous-traitantes respectueuses de leurs obligations fiscales, la loi de finances pour 2014 a institué 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 sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti (CGI art. 283-2 nonies ; BOFiP-TVA-DECLA-10-10-20-SS 531 à 538-24/01/2014).

La TVA afférente à ces opérations est acquittée par le preneur.

Opérations devant être autoliquidées

Travaux immobiliers sous-traités

1-2 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 (BOFIP-TVA-DECLA-10-10-20-§ 533-24/01/2014).

La sous-traitance est « l'opération par laquelle un entrepreneur (maître d'œuvre) 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 » (loi 75-1334 du 31 décembre 1975, art. 1^{er}).

Nature des travaux immobiliers concernés

1-3 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 (BOFIP-TVA-CHAMP-10-10-40-30-§ 20-12/09/2012). Ils comprennent notamment (BOFIP-TVA-DECLA-10-10-20-§ 534-24/01/2014) :

- les travaux de bâtiment exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction ou à 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.

Opérations de nettoyage. Les opérations de nettoyage qui sont le prolongement ou l'accessoire des travaux visés ci-dessus sont 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.

Opérations exclues du mécanisme d'autoliquidation

Fabrication de biens nécessaires à la réalisation des travaux

1-4 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 (BOFIP-TVA-DECLA-10-10-20-§ 534-24/01/2014).

Prestations intellectuelles et locations de matériels

1-5 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. Il en est de même pour 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 (BOFIP-TVA-DECLA-10-10-20-S 534-24/01/2014).

Modalités d'application du dispositif d'autoliquidation

Contrats de sous-traitance signés à compter du 1^{er} janvier 2014

1-6 Le mécanisme d'autoliquidation s'applique aux prestations fournies dans le cadre de contrats de sous-traitance signés à compter du 1^{er} janvier 2014.

En l'absence de contrat de sous-traitance formel, 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.

Bons de commande, avenants, levée d'option de tranches conditionnelles

1-7 Ne sont pas concernées par le mécanisme d'autoliquidation les prestations fournies en exécution de bons de commande, d'avenants ou de levée d'option de tranches conditionnelles postérieurs au 1^{er} janvier 2014 et relatifs à des contrats-cadres ou à des contrats de sous-traitance signés avant cette date.

Contrat de sous-traitance antérieur au 1^{er} janvier 2014 reconduit tacitement

1-8 Les prestations fournies en exécution d'un contrat de sous-traitance antérieur au 1^{er} janvier 2014 doivent être autoliquidées 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.

Formalisme de la facture

1-9 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 assujéti (le donneur d'ordre) et porter la mention « autoliquidation », justifiant l'absence de collecte de la taxe par le sous-traitant (CGI, ann. II, art. 242 nonies A-I-13).

Obligations déclaratives

1-10 Le preneur assujéti à la TVA en France mentionne le montant hors taxe 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. Le défaut de déclaration par le donneur d'ordre est sanctionné par l'application d'une amende de 5 % du montant de la TVA déductible (CGI art. 1788 A-4).

Le sous-traitant mentionne symétriquement sur la ligne « Autres opérations non imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires le montant total, hors taxe, de l'opération.

Exercice de son droit à déduction par le sous-traitant

1-11 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.

Paiement direct des travaux par le maître d'ouvrage au sous-traitant

1-12 Dans le cas de paiements directs des sous-traitants par le maître de l'ouvrage, c'est-à-dire la personne au bénéfice de laquelle sont réalisés les travaux (c. marchés publics art. 116), délégation de paiement ou action directe (loi 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 ou maître d'œuvre), 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 (maître d'œuvre) autoliquide la TVA.

→ E X E M P L E

Une entreprise principale A (maître d'œuvre) est titulaire d'un marché de 100 000 € HT (TVA correspondante au taux de 10 % : 10 000 €).

Elle sous-traite une partie de ce marché à une entreprise B (sous-traitant) acceptée par le maître de l'ouvrage pour un montant de 40 000 € HT.

Le maître de l'ouvrage qui a agréé les conditions de paiement prévues par le contrat de sous-traitance, paye le sous-traitant pour la part du marché dont il assure l'exécution. Ce paiement doit intervenir dans les 30 jours de l'accord donné au maître de l'ouvrage par A. B adresse au maître de l'ouvrage sa demande de paiement accompagnée de l'original de la facture libellée au nom de A, laquelle mentionne le montant HT du marché, soit 40 000 €, sans faire apparaître la TVA exigible. Il indique sur la facture la mention « autoliquidation ». Le paiement du maître de l'ouvrage au sous-traitant s'effectue sur une base HT, soit 40 000 €.

La TVA correspondante est autoliquidée par A au taux de 20 % pour un montant de 8 000 €. A autoliquide la TVA de B en portant 40 000 € sur la ligne « Autres opérations imposables » de sa déclaration de chiffre d'affaires. Parallèlement, B porte ce même montant sur la ligne « Autres opérations non imposables » de sa déclaration.

Le maître de l'ouvrage informe A des paiements qu'il effectue à B. Lorsque l'exigibilité de la TVA est l'encaissement, A doit alors acquitter la TVA correspondant au paiement direct effectué par le maître d'ouvrage à B et adresser au maître d'ouvrage un décompte ou une facture comportant le montant du versement direct fait à B, soit une facture de 40 000 € TTC (36 363,64 € HT + 3 636,36 € de TVA au taux de 10 %).

Le montant de cette facture, TVA comprise, est déduit des sommes payées par le maître de l'ouvrage directement au sous-traitant (soit ici, 40 000 – 40 000 = 0).

A porte le montant de TVA collectée de 3 636,36 € sur sa déclaration de chiffre d'affaires du mois du paiement direct du maître d'ouvrage au sous-traitant B.

Au moment de solder le marché, A émet une facture pour le maître de l'ouvrage de : 100 000 € HT + 10 000 € de TVA au taux de 10 %, soit un montant TTC de 110 000 € desquels il retranche les paiements TTC déjà effectués (soit 36 363,64 € HT + 3 636,36 € de TVA au taux de 10 %).

Le maître de l'ouvrage verse donc, à réception de la facture, un montant TTC de 70 000 € à A (soit 63 637,36 € HT + 6 363,64 € de TVA au taux de 10 %). A porte le montant de TVA collectée de 6 363,64 € sur sa déclaration de chiffre d'affaires du mois du paiement.

Ⓢ « La TVA », RF 1043, § 2770