RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 3B-2-06-21/03/2006
Date de publication : 21/03/2006

B.O.I. N° 51 du 21 MARS 2006

Sommaire :

PRESENTATION

3 507051 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : Bruno PARENT Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX
Impression : S.D.N.C.
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 B-2-06

N° 51 du 21 MARS 2006

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. BASE D'IMPOSITION. REMBOURSEMENTS DES CHARGES ET REPARATIONS
LOCATIVES PERCUS PAR LES BAILLEURS DE LEURS LOCATAIRES.

(CGI, art. 267-II-2°)

NOR : BUD F 06 30012J

Bureau D 1

Exporté le : 13/06/2025
https://bofip-archives.impots.gouv.fr/bofip/23729-AIDA.html/identifiant=3B-2-06-20060321

PRESENTATION

La présente instruction précise les règles de TVA applicables aux remboursements de charges et réparations locatives perçus par les bailleurs de leurs locataires.
•

1.En matière de locations immobilières soumises de plein droit ou sur option à la TVA, la réponse ministérielle « Frédéric-Dupont » (Journal officiel de l'Assemblée nationale du 8 février 1982, p.472, n° 6057) a précisé que les charges locatives qui présentent véritablement un caractère locatif, et dont le montant est avancé par le propriétaire pour le compte du locataire qui les lui rembourse exactement, sont exclues de la base d'imposition du propriétaire.

2.La présente instruction précise la portée de cette réponse compte tenu notamment des évolutions postérieures de la réglementation sur les loyers et des règles de TVA actuellement prévues, en matière de « débours », par l'article 267-II-2° du code général des impôts (CGI).

I. Les remboursements de charges locatives récupérables et de réparations locatives sont, en principe, inclus dans la base d'imposition du propriétaire

3.En application des dispositions du 2° du I de l'article 267 du CGI, les frais accessoires à une opération de location soumise, de plein droit ou sur option, à la TVA doivent être compris dans la base d'imposition du propriétaire. Tel est le cas des remboursements de charges ou réparations locatives perçus par le propriétaire de son locataire.

4.Pour les immeubles soumis à la réglementation sur les loyers d'habitation, au sens de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 modifiée ou de l'article L. 442-3 du code de la construction et de l'habitation 1 , la liste des charges récupérables est respectivement fixée par le décret n° 87-713 du 26 août 1987 et par le décret n° 82-955 du 9 novembre 1982 modifié par le décret n° 86-1313 du 26 décembre 1986. Le décret n° 87-712 du 26 août 1987 fixe également la liste des réparations locatives incombant au locataire mais pouvant être payées par le propriétaire, qui sera ultérieurement remboursé par le locataire.

5.Pour les immeubles qui échappent à ces réglementations sur les loyers et dans lesquels, compte tenu de la destination des locaux, peuvent être réalisées des locations soumises à la TVA 2 , une grande liberté contractuelle est laissée quant à la nature des charges à répartir. Dans ces situations, sont fréquemment mises à la charge du locataire les dépenses figurant sur les listes visées au point précédent, mais des dépenses d'une autre nature peuvent également être conventionnellement récupérables sur le locataire.

II. Le propriétaire peut, sous certaines conditions, exclure de sa base d'imposition le remboursement de certaines dépenses

1. Cas général

6.En application du 2° du II de l'article 267 du CGI, les bailleurs, lorsqu'ils se comportent en intermédiaires « transparents », n'ont pas à inclure dans leur base d'imposition les sommes que leur remboursent leurs commettants dès lors que les conditions suivantes sont remplies :

- les sommes correspondent à des dépenses qui ont été engagées au nom et pour le compte des locataires. En conséquence, dans ses relations avec les tiers auprès desquels il engage les dépenses, le bailleur doit clairement apparaître comme le représentant de ses locataires (cf. DB 3 B 1112, n° 26) ;

- ces sommes doivent être comptabilisées dans des comptes de passage 3 ;

- les bailleurs doivent rendre compte exactement aux locataires de l'engagement et du montant des dépenses ;

- les bailleurs doivent justifier, auprès de l'administration, de la nature et du montant exact des débours.

7.Ne peuvent à l'inverse jamais remplir les conditions mentionnées au point précédent :

- les charges faisant l'objet d'un remboursement forfaitaire ;

- les dépenses qui ne peuvent être engagées au nom et pour le compte d'une autre personne que celle à qui elle incombe normalement (il s'agit par exemple des impôts, taxes et droits dont le bailleur est le redevable légal) ;

- les charges qui constituent des dépenses d'exploitation engagées par le bailleur pour les besoins de sa propre activité de location et qui ne présentent pas un lien matériel direct avec les éléments privatifs ou collectifs de la chose louée (il s'agit par exemple des charges supportées par le bailleur au titre des fluides consommés dans le local où il exerce son activité, de ses frais de déplacements ou d'hébergement, des dépenses de personnels qui ne relèvent pas des charges locatives récupérables visées au n° 4, de ses frais administratifs tels que frais d'affranchissement ou communications téléphoniques...).

2. Mesure d'assouplissement concernant les charges et les réparations locatives

8.Agissant le plus souvent en leur nom propre auprès des fournisseurs, les propriétaires devraient, en principe, inclure dans leur base d'imposition à la TVA les remboursements des charges et réparations locatives perçus de leurs locataires.

9.Pour tenir compte des contraintes inhérentes à leur activité, les propriétaires, bien qu'agissant en leur nom propre, pourront exclure de leur base d'imposition les remboursements perçus des locataires au titre des charges et réparations locatives sous réserve des conditions suivantes :

- les remboursements doivent concerner des charges récupérables ou des réparations locatives visées au point 4, à l'exclusion toutefois des impositions et redevances y figurant, et ce, même si la location en cause n'est pas régie par les textes qui y sont cités ;

- les conditions posées aux trois derniers tirets du point 6 doivent être satisfaites.

10.Il sera en outre admis que les provisions pour charges soient exclues de la base d'imposition du bailleur à condition qu'il soit procédé à leur régularisation au moins une fois par an. A défaut, les provisions revêtent définitivement un caractère forfaitaire et, par suite, doivent être incluses dans la base d'imposition du bailleur.

III. Exercice du droit à déduction par le bailleur et le locataire

11.Les bailleurs ne peuvent pas déduire la TVA grevant les dépenses engagées pour le compte des locataires et dont les remboursements sont exclus de leur base d'imposition.

12.Lorsque le bailleur a recours au régime des débours et que les fournisseurs, contractant personnellement avec lui, lui adressent les factures, celui-ci transmet à son locataire le droit à déduction de la TVA sur les charges et réparations locatives par un document qui vaut compte rendu (DB 3 D 1211, n° 30). Ce compte rendu doit être suffisamment détaillé : nature des dépenses, montant, TVA y afférente.

13.Lorsque le bailleur est membre d'une copropriété, les factures sont, d'une manière générale, adressées par les fournisseurs au syndic ou au syndicat des copropriétaires. Ceux-ci délivrent à leur tour un relevé de charges au copropriétaire qui, fréquemment, fait apparaître le montant des charges récupérables et la TVA y afférente. Il est rappelé que le copropriétaire qui exerce une activité imposable à la TVA ouvrant droit à déduction peut déduire, dans les conditions de droit commun, la taxe qui figure sur ce relevé de charges et qui se rapporte aux dépenses qui lui incombent en tant que propriétaire (cf. BOI 3 A-3-98, n° 11) ou pour lesquelles il n'a pas choisi d'appliquer le régime des débours dans les conditions fixées par la présente instruction. Dans ce dernier cas à l'inverse, le copropriétaire devra délivrer à son locataire un compte rendu faisant apparaître la TVA relative aux charges récupérables afin que le locataire puisse, le cas échéant, exercer son droit à déduction.

IV. Précision particulière concernant le calcul du pourcentage de déduction du bailleur

14.Lorsque la location est exonérée de TVA (CGI, art. 261 D), les frais accessoires qui s'y ajoutent sont également exonérés.

15.Les remboursements de charges et de réparations locatives que le bailleur choisit de soumettre au régime des débours ne sont pas pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction que le propriétaire peut, le cas échéant, être amené à déterminer en application des dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI.

V. Entrée en vigueur

16.Les dispositions de la présente instruction s'appliquent à compter de sa date de publication. Elles ne donnent lieu ni à rappel, ni à restitution pour les opérations réalisées avant cette date.

17.Les commentaires figurant dans la réponse ministérielle « Frédéric-Dupont » déjà citée sont caducs à partir de cette même date.

DB supprimée : 3 B 1123, n° 84

DB liées : 3 B 1112, n ^{os}24 et suivants

3 B 1123, n° 23

3 D 1211, n° 12 et n° 30

BOI lié : 3 A-3-98, n° 11

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

1 Sont respectivement concernées les locations portant sur les locaux à usage d'habitation principale et à usage mixte professionnel et d'habitation principale et les locations concernant des immeubles appartenant aux organismes d'habitations à loyer modéré.

2 Sont notamment concernés les baux commerciaux ou les baux portant sur les locaux à usage exclusivement professionnel.

3 En pratique, ces sommes doivent être inscrites dans des comptes de tiers pour les redevables astreints aux règles de la comptabilité commerciale ou dans des comptes spécifiques pour les autres redevables.