

FP



DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

PARIS, LE 24 JUL. 2013

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

Sous-Direction D - Bureau D2

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 643
75572 PARIS CEDEX 12

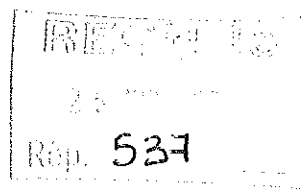
Affaire suivie par Catharina COUSIN

catharina.cousin@dgfip.finances.gouv.fr

Téléphone : 01.53.18.91.78

Télécopie : 01.53.18.36.02

Réf : SEC-D2/1200006308.DOC/D2-A



Monsieur,

Vous avez appelé l'attention sur les modalités d'application du rescrit n° 2009/16 (F1) du 17 mars 2009 relatif au taux de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux travaux de démolition partielle des immeubles à usage locatif social en vue de leur réhabilitation.

Celui-ci admet que les travaux de démolition, réalisés dans le cadre d'une opération de renouvellement urbain, soient, sous certaines conditions, inclus dans la base d'imposition de la livraison à soi-même (LASM) des logements locatifs sociaux réalisée au taux réduit de la TVA de 7 % en application du 2 du I et du II de l'article 278 sexies du code général des impôts (CGI), quand bien même les immeubles détruits et reconstruits seraient situés sur des emprises foncières distinctes.

En premier lieu, vous souhaitez savoir ce que recouvre la notion de «travaux de démolition» éligibles au bénéfice de la LASM à taux réduit.

Toutes autres conditions remplies par ailleurs, l'ensemble des frais de toute nature qui sont engagés pour la démolition des immeubles sont éligibles au bénéfice du taux réduit de la TVA via le mécanisme de la LASM. Il s'agit donc non seulement des travaux de démolition proprement dits mais également des honoraires et autres frais (coûts des études et des plans, mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux de démolition, frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la démolition) directement liés à ces travaux de démolition.

Monsieur Thierry BERT
Délégué Général
Union sociale pour l'habitat (USH)
14, rue Lord Byron
75384 PARIS CEDEX 08

En second lieu, vous souhaitez savoir dans la base de quelle LASM les travaux de démolition doivent être inclus lorsque la reconstruction de logements locatifs sociaux en nombre sensiblement équivalent est réalisée dans le cadre de plusieurs opérations effectuées sur différentes emprises foncières et qui s'étalent sur plusieurs années.

Les travaux de démolition peuvent être inclus dans l'assiette de la LASM des logements locatifs sociaux reconstruits car ils constituent un élément du prix de revient de ces logements.

Ainsi, dans l'exemple que vous proposez, une partie du coût des travaux de démolition de 100 logements locatifs sociaux préexistants constitue un élément du prix de revient de chacune des opérations de reconstruction opérées sur plusieurs emprises foncières et sur plusieurs années.

Dans cette situation, il convient alors de ventiler le coût des travaux de démolition pour inclure dans chacune des LASM réalisées au titre des logements locatifs sociaux reconstruits une quote-part du coût de ces travaux de démolition¹.

En troisième lieu, vous souhaitez obtenir des précisions s'agissant des droits à déduction de la TVA.

L'instruction fiscale publiée au BOI TVA IMM-10-30 du 12 septembre 2012 (reprenant les dispositions du bulletin officiel des impôts (BOI) 3 A-9-10 du 29 décembre 2010) prévoit que la TVA qui a grevé les dépenses de construction d'un immeuble neuf est intégralement déductible dans les conditions de droit commun, qu'il s'agisse de biens ou de prestations de services. En effet, dès lors que la construction est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, elle a vocation à être soumise à la LASM prévue au 1° du a du 3 du I de l'article 257 du CGI pour la totalité des éléments qui la composent (§ 1).

De plus, l'instruction publiée au BOI TVA IMM-20-10-10-20 du 12 septembre 2012 (reprenant les dispositions du BOI 3 A-5-10 du 23 septembre 2010) précise que l'organisme HLM, et plus généralement l'ensemble des bailleurs sociaux, est désormais autorisé à déduire la TVA afférente aux dépenses liées à la réalisation des logements (notamment la taxe ayant grevé l'acquisition du terrain et les travaux) sans devoir attendre que soient remplies l'ensemble des conditions posées aux alinéas correspondants du I de l'article 278 sexies du CGI, notamment les conditions tenant à la signature d'un contrat de prêt aidé ou à l'agrément octroyé par le représentant de l'Etat dans le département (§ 1).

Or, dès lors que les conditions du rescrit n° 2009/16 (FI) sont remplies, les travaux de démolition de logements sociaux à usage locatif sont réputés faire partie du prix de revient de la construction des logements sociaux à usage locatif réalisée sur des emprises foncières distinctes. Il s'agit donc de dépenses liées à la réalisation des logements locatifs sociaux éligibles au bénéfice de la LASM au taux réduit en application du 2 du I et du II de l'article 278 sexies du CGI.

Par suite, en application des dispositions combinées du 2 du I de l'article 271 et du c du 2 de l'article 269 du CGI, la TVA grevant les travaux de démolition est déductible au fur et à mesure du paiement desdits travaux.

En application du 1° du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI, chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble dont la LASM est imposable, en application du II de l'article 278 sexies du CGI, est constitué en secteurs distincts d'activité.

¹ Cette quote-part pourra être déterminée en appliquant au coût total des travaux de démolition un rapport constitué, au numérateur, du nombre de logements reconstruits dans le cadre de l'opération de reconstruction concernée et, au dénominateur, du nombre total de logements à reconstruire. Ainsi, dans l'exemple fourni, ce rapport sera de 20/100 pour l'opération de reconstruction B, de 50/100 pour l'opération de reconstruction C et de 30/100 pour l'opération de reconstruction D.

Ces secteurs peuvent être constitués dès l'ouverture du chantier ou à la réception des premières factures.

Dès lors que les travaux de démolition sont réputés faire partie du coût de revient des logements locatifs sociaux reconstruits sur des emprises foncières distinctes, dans les conditions posées par le rescrit n° 2009/16 (FI), le secteur distinct d'activité peut donc être constitué dès l'ouverture du chantier de démolition ou dès la réception des premières factures liées aux travaux de démolition.

Cela étant, le paragraphe 1 du BOI TVA IMM-10-30 déjà cité prévoit que, dès lors que la déclaration spéciale d'achèvement prévu à l'article 244 de l'annexe II au CGI vient formaliser l'intervention de la LASM, les règles de préemption du droit à déduction ne trouvent pas à s'appliquer pour les dépenses qu'elle prend en compte.

Ainsi, la TVA grevant les travaux de démolition pourra être déduite dès le paiement desdits travaux et jusqu'à la date de liquidation de la LASM.

Dans l'hypothèse où la reconstruction précède la démolition, si les conditions prévues par le rescrit n° 2009/16 (FI) sont remplies et dès lors que les travaux de démolition sont achevés avant la liquidation de la LASM réalisée dans les conditions prévues au II de l'article 270 du CGI, ceux-ci pourront alors être inclus dans la base d'imposition de ladite LASM.

En quatrième lieu, vous souhaitez également connaître le traitement fiscal des travaux de démolition lorsque la reconstruction a lieu sur la même emprise foncière.

Le paragraphe 220 du BOI TVA IMM-20-10-10-10 du 12 septembre 2012 (reprenant les dispositions du paragraphe 18 du BOI 3 A-5-10) prévoit que la base d'imposition de la LASM de logements locatifs sociaux est constituée du prix de revient total des immeubles. Le prix de revient comprend (cf. paragraphe 340 du BOI TVA IMM-10-20-10 du 12 septembre 2012) tous les éléments constitutifs du coût de l'immeuble et notamment le coût du terrain. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement du terrain entrent également dans le coût de celui-ci (par exemple : travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques,...).

Par conséquent, lorsque des logements locatifs sociaux sont démolis puis reconstruits sur un même terrain, le coût des travaux de démolition est toujours inclus dans la base de LASM. Les conditions posées par le rescrit n° 2009/16 (FI), notamment celle tenant à la reconstruction de logements locatifs sociaux en nombre sensiblement équivalent, n'ont alors pas besoin d'être remplies.

Lorsque le terrain sur lequel se situaient les logements locatifs sociaux démolis est redécoupé suite à la démolition et que les nouveaux logements locatifs sociaux sont reconstruits sur une seule partie de ce terrain, il est admis, dès lors que le surplus du terrain est cédé à une collectivité pour un prix symbolique, que l'intégralité des frais de démolition engagés puisse être incluse dans l'assiette de la LASM, sous réserve que l'ensemble des conditions posées par le rescrit n° 2009/16 (FI) soient remplies, à savoir l'identité de maîtrise d'ouvrage de la démolition et de la reconstruction ainsi que la reconstruction de logements locatifs sociaux en nombre sensiblement équivalent.

En cinquième lieu, vous souhaitez connaître les modalités de déduction de la TVA ayant grevé les travaux de démolition lorsqu'un terrain est cédé à un prix qui n'est pas symbolique mais qui ne permet pas au cédant de couvrir les coûts des travaux et honoraires de démolition.

La TVA afférente aux dépenses supportées lors des démolitions est déductible dans les conditions de droit commun (CGI, art. 271) dès lors que ces dépenses entretiennent un lien direct et immédiat avec une opération soumise à cette taxe, c'est-à-dire la cession d'un terrain à bâtir à un prix qui n'est ni symbolique ni dérisoire.

Dans cette situation, peu importe que le prix de vente du terrain puisse ne pas couvrir les coûts des travaux et honoraires de démolition.

En sixième lieu, vous sollicitez des précisions sur la notion de « reconstruction en nombre sensiblement équivalent » figurant dans le rescrit n° 2009/16 (FI).

En effet, celui-ci subordonne la possibilité d'inclure les travaux de démolition dans la base de la LASM au taux réduit, lorsque les immeubles détruits et reconstruits sont situés sur des emprises foncières distinctes, à la double condition que la maîtrise d'ouvrage de la démolition et de la reconstruction soit la même et que les démolitions totales d'immeubles soient suivies d'une reconstruction en nombre sensiblement équivalent de logements locatifs sociaux.

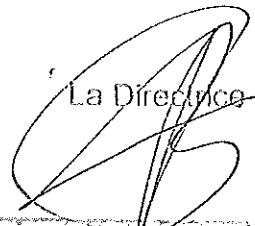
Cette seconde condition est justifiée par le fait que les travaux de démolition ne peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA via le mécanisme de la LASM que s'ils se rapportent directement à des travaux de construction de logements locatifs sociaux éligibles au bénéfice du taux réduit de la TVA en application du 2 du I et du II de l'article 278 sexies du CGI.

L'appréciation par les opérateurs de cette condition varie en fonction des circonstances particulières de chaque opération de renouvellement urbain. Toutefois, en réponse à vos attentes en termes de sécurité juridique, il sera considéré qu'une opération de démolition totale d'immeubles est suivie d'une reconstruction en nombre sensiblement équivalent de logements sociaux lorsque 95 % du nombre des logements sociaux démolis sont reconstruits. Est ainsi pris en compte l'objectif, dans certains programmes, de remédier à la densification des zones d'implantation d'origine des bâtiments. La loi d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine prévoit, en cas de démolitions, le relogement et la reconstitution de l'offre locative sociale dans le sens d'une meilleure répartition sur le territoire des agglomérations sans jamais aboutir à une raréfaction de cette offre.

En septième lieu, vous m'interrogez sur les modalités d'application temporelle du rescrit.

Celui-ci s'applique à l'ensemble des LASM dont le fait générateur, c'est-à-dire l'achèvement des travaux de reconstruction, est intervenu à compter de la publication dudit rescrit. Par conséquent, les frais de démolition de logements locatifs sociaux supportés avant la publication du rescrit pourront être inclus dans la base de LASM réalisée au titre de la reconstruction de logements locatifs sociaux, toutes autres conditions remplies par ailleurs, dès lors que le fait générateur de cette LASM est intervenu à compter de la publication du rescrit.

Je vous prie de croire, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

La Directrice

Véronique BLED-CHARRETON