

Livraison à soi-même (LASM)

La SCI X (SCI non soumise à l'IS) a acheté un terrain à bâtir le 10/01/2019 pour 145 000 € auprès d'un particulier en vue de construire un immeuble destiné à la location.

Elle fait construire l'immeuble par un entrepreneur.

L'immeuble est achevé le 16/12/2019.

Première utilisation le 10/01/2020.

Montant des honoraires (notaire, géomètre, architecte et expert-comptable) réglés au 30/11/2015 : 45 000 € HT (TVA 9 000 €)

Taxes d'urbanisme et assimilées : 40 000 € (dont 20 000 € non payés au 31/12/2019)

Frais financiers au 16/12/2019 : 20 000 €

Factures passées en comptabilité et réglées à l'entrepreneur :

Date facture	Montant HT	TVA	Date de Règlement
01/02/2019	40 000	8 000	04/02/2019
01/04/2019	40 000	8 000	05/05/2019
01/07/2019	80 000	16 000	10/07/2019
01/12/2019 (solde)	80 000	16 000	09/01/2020

Conséquences fiscales (LASM) dans les 4 situations suivantes

1° - Tous les lots sont à usage professionnel (location de locaux nus à usage professionnel) et **option à la TVA en janvier 2019. Lors de l'acquisition du terrain, la SCI a pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) – application du droit fixe de 125 €.**

2° - Tous les lots sont à usage d'habitation (pas de TVA sur les loyers) et **lors de l'acquisition du terrain, la SCI n'a pas pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) et a acquitté les DMTO au taux de droit commun (5.8%).**

3° - Tous les lots sont à usage d'habitation (pas de TVA sur les loyers) et **lors de l'acquisition du terrain, la SCI et lors de l'acquisition du terrain, la SCI a pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) – application du droit fixe de 125 €.**

4° - La ½ des lots est à usage professionnel (location de locaux nus à usage professionnel) et l'autre moitié à usage d'habitation. Les loyers perçus dès l'achèvement sont identiques pour les locaux à usage d'habitation et les locaux à usage professionnel **et option à la TVA en janvier 2019. Lors de l'acquisition du terrain, la SCI a pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) – application du droit fixe de 125 €.**

Livraisons à soi-même (LASM) d'immeubles neufs construits par des assujettis

Principes : L'imposition à la TVA de la livraison à soi-même est exigée en application de l'article 257, II-1-2° du CGI pour les immeubles neufs construits en vue de leur affectation à l'exploitation, non vendus par le constructeur assujetti agissant en tant que tel dans les deux ans de l'achèvement, lorsque l'assujetti réalisant la construction ne peut déduire intégralement la TVA.

Cas N°1. Tous les lots sont à usage professionnel (location de locaux nus à usage professionnel) et option à la TVA en janvier 2019. Lors de l'acquisition du terrain, la SCI a pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) – application du droit fixe de 125 €.

- Livraison à soi-même (LASM) : pas de LASM.

Systématiquement exigée à défaut de vente de l'immeuble dans les deux ans de l'achèvement lorsque celui-ci **était antérieur au 22 décembre 2014**, la livraison à soi-même d'immeubles neufs est depuis cette date d'application limitée. **La simple constatation qu'un immeuble achevé depuis cette date n'est pas vendu dans les deux ans de son achèvement n'entraîne plus la taxation de plein droit d'une livraison à soi-même.**

L'achèvement d'un immeuble à compter du 22 décembre 2014 peut toutefois justifier l'imposition d'une livraison à soi-même lorsque l'assujetti ne peut déduire intégralement la taxe qui les grève.

La taxation de la livraison à soi-même d'un immeuble construit par l'entreprise pour ses propres besoins n'est effectivement exigible que lorsque l'acquisition d'un tel immeuble auprès d'un autre assujetti n'ouvrirait pas droit à déduction complète parce que le droit à déduction de la taxe afférente au bien fait l'objet d'une limitation (utilisation pour les besoins d'une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction).

- **Régime des déductions** (compte tenu que tous les lots sont à usage professionnel et de l'option à la TVA en janvier 2019 qui porte sur la totalité de l'immeuble et vise donc tous les locaux loués à usage professionnel situés dans l'immeuble) : **la TVA qui a grevé les dépenses de construction d'un immeuble neuf** (acquisition et aménagement du terrain, travaux de construction, services utilisés pour la construction) **est déductible dans les conditions de droit commun.**

Au cas d'espèce : 57 000 € (application des règles normales de déductibilité)

Nota : la livraison de l'immeuble 5 ans après son achèvement, en l'absence d'option, peut entraîner une régularisation de la déduction.

Cas N°2. Tous les lots sont à usage d'habitation (pas de TVA sur les loyers) et lors de l'acquisition du terrain, la SCI n'a pas pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) et a acquitté les DMTO au taux de droit commun (5.8%).

- Principes

- La suppression au 1° du II de l'article 256 du terme «meuble» en tant qu'il constituait une restriction vise à traduire le principe selon lequel, conformément à la directive TVA, les livraisons d'immeubles doivent être traitées de la même manière que les livraisons de biens meubles corporels (**placer les livraisons d'immeubles dans le droit commun de la TVA**). Ainsi, du fait de la suppression du mot meuble à l'article 256 du CGI, toutes les livraisons d'immeubles sont désormais comprises dans le champ d'application de droit commun de la TVA dès lors qu'elles sont réalisées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

. Précisions sur la notion d'assujetti. Il convient pour déterminer si une personne qui réalise une livraison d'immeuble a la qualité d'assujetti de faire application du droit commun de la TVA qui vise les opérations réalisées par «un assujetti agissant en tant que tel». Conformément à l'article 256 A, sont considérées comme assujetties les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de cet article (activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de service), quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

- La Cour de justice rappelle que bien que l'article 9 de la « directive TVA » assigne un champ d'application très large à la TVA, visant toute activité ayant un caractère économique définie en ce qu'elle comporte « l'exploitation d'un bien en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence », il ressort d'une jurisprudence constante que les paiements « qui résultent de la simple propriété du bien » ne constituent pas la contrepartie d'une opération ou d'une activité économique et n'entrent dès lors pas dans le champ de la taxe.

- Une distinction majeure est ainsi opérée entre l'**activité** d'un investisseur agissant à titre privé, **qu'il soit individuel ou organisé en société civile, et qui tient au simple exercice du droit de propriété (qui demeure en dehors du champ de la directive)**, et celle d'un investisseur professionnel dont les opérations constituent une activité économique en ce qu'elles sont effectuées « dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial ».

Au cas d'espèce : **la SCI X (non soumise à l'IS et qui lors de l'acquisition du terrain n'a pas pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) et a acquitté les DMTO au taux de droit commun de 5.8%) est hors champ d'application de la TVA (non-assujetti).**

- **Déductions** : la totalité de la TVA ayant grevé l'ensemble des éléments du prix de revient n'est pas déductible. Les dépenses ont en effet été engagées par un non-assujetti (réalisation d'une opération hors champ d'application de la TVA).

<p><u>Coefficient de déduction = Coefficient d'assujettissement x Coefficient d'admission x Coefficient de taxation (0 x 1 x 0) = 0</u></p>
--

Cas N°3. Tous les lots sont à usage d'habitation (pas de TVA sur les loyers) et lors de l'acquisition du terrain, la SCI a pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) – application du droit fixe de 125 €

- Principes

Le I du A de l'article 1594-0 G du CGI dispose que, sous réserve d'application de l'article 691 bis du CGI, sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement **les acquisitions d'immeubles réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans (éventuellement prorogeable) les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI**(y compris les travaux qui seraient nécessaires pour terminer un immeuble inachevé).

Dans ce cas, la SCI X peut être éligible au régime de faveur visé au I du A de l'article 1594-0 G du CGI (exonération de taxe de publicité foncière et application du droit fixe de 125 €), **mais cela rendra exigible une livraison à soi-même (LASM) lors de la construction d'un immeuble neuf, non revendus dans les deux ans de son achèvement, avec les conséquences fiscales (obligations déclaratives) et financières (taxation de la LASM) qui en découlent.**

- Dans cette situation, l'achèvement d'un immeuble justifiera l'imposition d'une livraison à soi-même lorsque l'assujetti ne peut déduire intégralement la taxe qui les grève.

La taxation de la livraison à soi-même d'un immeuble construit par l'entreprise pour ses propres besoins n'est effectivement exigible que lorsque l'acquisition d'un tel immeuble auprès d'un autre assujetti n'ouvrirait pas droit à déduction complète parce que le droit à déduction de la taxe afférente au bien fait l'objet d'une limitation (utilisation pour les besoins d'une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction).

- Redevable : c'est le constructeur, c'est-à-dire la personne qui se livre à elle-même l'immeuble.

Au cas d'espèce : la SCI X

- Fait générateur et Exigibilité : pour les livraisons à soi-même, le fait générateur et la date d'exigibilité se produisent au moment de la livraison, c'est-à-dire lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire.

Au cas d'espèce : décembre 2019 (dans le mois qui suit la date du dépôt en mairie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux prévue par la réglementation relative au permis de construire, **la SCI doit informer par un imprimé spécial n° 940 l'administration des impôts de la date à laquelle est intervenu l'achèvement**).

Quand bien même le redevable viendrait à manquer à ses obligations déclaratives au regard de cette réglementation, le fait générateur de la LASM sera réputé néanmoins intervenu dès lors que sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible cette déclaration d'achèvement.

- Assiette : la TVA est assise sur le prix de revient total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport, **à l'exclusion des frais financiers pour les LASM de locaux destinés à l'habitation.**

Au cas d'espèce : Base = 470 000 € HT

Terrain	= 145 000 €
Construction	= 240 000 €
Honoraires	= 45 000 €
Taxes d'urbanisme	= 40 000 €

- Taux : les LASM relèvent en principe du taux normal. Par dérogation, à compter du 01/01/2018, application du taux intermédiaire ou du taux réduit (plus rarement) aux LASM d'immeubles relevant du secteur du logement social dont l'acquisition aurait bénéficié de ce taux. Taux intermédiaire également pour les LASM de certains logements neufs dans le secteur locatif intermédiaire dont l'acquisition aurait bénéficié de ce taux.

Au cas d'espèce : 20%

- Déductions : la totalité de la TVA ayant grevé l'ensemble des éléments du prix de revient. **La déduction immédiate de la TVA d'amont est justifiée par la taxation de la livraison à soi-même.** Les dépenses ont en effet été engagées pour la réalisation d'une opération soumise à la TVA (la LASM).

Au cas d'espèce : 57 000 € (application des règles normales de déductibilité)

Pas de TVA payée lors de l'acquisition du terrain (acquisition auprès d'un non assujetti : opération hors champ d'application de la TVA). La TVA facturée par les entreprises doit être déduite dans le mois de leur règlement (TVA sur travaux de construction plus TVA sur honoraires = 57 000 €).

- TVA collectée au titre de la LASM : $470\,000 \times 20\% = 94\,000 \text{ €}$

- TVA à déduire au titre du même mois en tant qu'immobilisation = 0

<p><u>Coefficient de déduction = Coefficient d'assujettissement x Coefficient d'admission x Coefficient de taxation (1 x 1 x 0) = 0</u></p>
--

Nota : la TVA qui a grevé la livraison à soi-même d'un immeuble immobilisé affecté à une activité économique est déductible dans les conditions et limites prévues par la réglementation générale des déductions. Le coefficient de déduction doit être déterminé à la date d'achèvement de l'immeuble : coefficient provisoire puis définitif **et régularisations annuelles à partir de la variation dans le temps du coefficient de déduction.**

La TVA ayant grevé un immeuble n'est susceptible d'être déduite que si cet immeuble fait l'objet d'une opération passible de cette taxe **(la cession ultérieure de l'immeuble, selon qu'elle est ou non soumise à TVA, peut entraîner une possibilité de déduction de la TVA liquidée au titre de la LASM, ou s'il est utilisé pour les besoins de l'exploitation pour une opération passible de la TVA).**

- Formalités et obligations : l'assujetti redevable de la TVA et qui doit, éventuellement, se livrer à lui-même un immeuble, est tenu au dépôt des CA3 (CA 12 éventuellement) et d'une déclaration spéciale n° 940 souscrite obligatoirement dans le mois qui suit l'achèvement de l'immeuble. La LASM est déclarée sur la déclaration CA3 (CA 12 éventuellement) selon les modalités de droit commun, sous réserve qu'il en soit fait spécialement **mention dans le cadre «correspondance», assortie d'une référence à la déclaration spéciale n° 940.**

La déclaration et le paiement de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même d'immeubles neufs peuvent toutefois être effectués jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble.

Au cas d'espèce : 31 décembre 2021

Si l'immeuble est cédé pendant le délai prorogé, la TVA sur la livraison à soi-même doit être liquidée avant cette mutation.

Cas N°4. La ½ des lots est à usage professionnel (location de locaux nus à usage professionnel) et l'autre moitié à usage d'habitation. Les loyers perçus dès l'achèvement sont identiques pour les locaux à usage d'habitation et les locaux à usage professionnel et option à la TVA en janvier 2019. Lors de l'acquisition du terrain, la SCI a pris l'engagement de construire (CGI art. 1594-0 G) – application du droit fixe de 125 €.

L'achèvement d'un immeuble à compter du 22 décembre 2014 justifie l'imposition d'une livraison à soi-même lorsque l'assujetti ne peut déduire intégralement la taxe qui les grève.

La taxation de la livraison à soi-même d'un immeuble construit par l'entreprise pour ses propres besoins n'est effectivement exigible que lorsque l'acquisition d'un tel immeuble auprès d'un autre assujetti n'ouvrirait pas droit à déduction complète parce que le droit à déduction de la taxe afférente au bien fait l'objet d'une limitation (utilisation pour les besoins d'une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction).

- Redevable: c'est le constructeur, c'est-à-dire la personne qui se livre à elle-même l'immeuble.

Au cas d'espèce : la SCI X

- Fait générateur et Exigibilité: pour les livraisons à soi-même, le fait générateur et la date d'exigibilité se produisent au moment de la livraison, c'est-à-dire lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire.

Au cas d'espèce : décembre 2019 (dans le mois qui suit la date du dépôt en mairie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux prévue par la réglementation relative au permis de construire, la SCI doit informer par un imprimé spécial n° 940 l'administration des impôts de la date à laquelle est intervenu l'achèvement).

Quand bien même le redevable viendrait à manquer à ses obligations déclaratives au regard de cette réglementation, le fait générateur de la LASM sera réputé néanmoins intervenu dès lors que sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible cette déclaration d'achèvement.

- Assiette : la TVA est assise sur le prix de revient total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport, à l'exclusion des frais financiers pour les LASM de locaux destinés à l'habitation.

Au cas d'espèce : Base = 480 000 € HT

Terrain	= 145 000 €
Construction	= 240 000 €
Honoraires	= 45 000 €
Taxes d'urbanisme	= 40 000 €
Frais financiers	= 10 000 €

- Taux : les LASM relèvent en principe du taux normal. Par dérogation, à compter du 01/01/2018, application du taux intermédiaire ou du taux réduit (plus rarement) aux LASM d'immeubles relevant du secteur du logement social dont l'acquisition aurait bénéficié de ce taux. Taux intermédiaire également pour les LASM de certains logements neufs dans le secteur locatif intermédiaire dont l'acquisition aurait bénéficié de ce taux.

Au cas d'espèce : 20%

- Déductions : la totalité de la TVA ayant grevé l'ensemble des éléments du prix de revient.

La déduction immédiate de la TVA d'amont est justifiée par la taxation de la livraison à soi-même. Les dépenses ont en effet été engagées pour la réalisation d'une opération soumise à la TVA (la LASM).

Au cas d'espèce : 57 000 € (application des règles normales de déductibilité)

Pas de TVA payée lors de l'acquisition du terrain (acquisition auprès d'un non assujetti : opération hors champ d'application de la TVA). La TVA facturée par les entreprises doit être déduite dans le mois de leur règlement (TVA sur travaux de construction plus TVA sur honoraires = 57 000 €).

- TVA collectée au titre de la LASM : $480\,000 \times 20\% = 96\,000 \text{ €}$

- TVA à déduire au titre du même mois en tant qu'immobilisation : $96\,000 \times 0,5 = 48\,000 \text{ €}$

Coefficient de déduction = Coefficient d'assujettissement x Coefficient d'admission x Coefficient de taxation (1 x 1 x 1/2) = 0,5

Nota : la TVA qui a grevé la livraison à soi-même d'un immeuble immobilisé affecté à une activité économique est déductible dans les conditions et limites prévues par la réglementation générale des déductions. Le coefficient de déduction doit être déterminé à la date d'achèvement de l'immeuble : coefficient provisoire puis définitif **et régularisations annuelles à partir de la variation dans le temps du coefficient de déduction.**

La TVA ayant grevé un immeuble n'est susceptible d'être déduite que si cet immeuble fait l'objet d'une opération passible de cette taxe **(la cession ultérieure de l'immeuble, selon qu'elle est ou non soumise à TVA, peut entraîner une possibilité de déduction de la TVA liquidée au titre de la LASM, ou s'il est utilisé pour les besoins de l'exploitation pour une opération passible de la TVA).**

- Formalités et obligations : l'assujetti redevable de la TVA et qui doit, éventuellement, se livrer à lui-même un immeuble, est tenu au dépôt des CA3 (CA 12 éventuellement) et d'une déclaration spéciale n° 940 souscrite obligatoirement dans le mois qui suit l'achèvement de l'immeuble. La LASM est déclarée sur la déclaration CA3 (CA 12 éventuellement) selon les modalités de droit commun, sous réserve qu'il en soit fait spécialement mention dans le cadre «correspondance», assortie d'une référence à la déclaration spéciale n° 940.

La déclaration et le paiement de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même d'immeubles neufs peuvent toutefois être effectués jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble.

Au cas d'espèce : 31 décembre 2021

Si l'immeuble est cédé pendant le délai prorogé, la TVA sur la livraison à soi-même doit être liquidée avant cette mutation