

## FICHE 2

# LA TECHNIQUE DE LA LASM

La *Livraison à soi-même* (LASM) d'un bien est une technique propre à la TVA dont l'objet, ainsi que nous le verrons plus en détail ci-après, est de permettre une application uniforme des règles qui régissent cet impôt, quelle que soit la façon dont un assujetti entre en possession des biens affectés à son exploitation. Elle permet également de tenir compte d'une modification de l'utilisation d'un bien professionnel et d'en tirer les conséquences au regard du droit à déduction.

Les établissements d'enseignement supérieur et de recherche sont concernés par cette technique au titre de certaines de leurs opérations.

Il est apparu néanmoins que les règles à mettre en œuvre en ce domaine sont souvent méconnues en pratique par les établissements.

La présente fiche vise à remédier à cette situation en permettant aux personnes intéressées des établissements de comprendre les mécanismes de la LASM et ainsi de faire face à leurs obligations en la matière.

## 1. PRÉCISIONS GÉNÉRALES

### 1.1 Définition de la LASM

La *livraison à soi-même* est l'opération permettant à une personne d'obtenir un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, qu'il soit fait appel ou non à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien ou de cette prestation.

Par exemple, une personne se livre à elle-même un immeuble bâti lorsque, possédant un terrain, elle y fait élever une construction à l'aide de matériaux qui deviennent sa propriété au fur et à mesure des travaux et ce, quelle que soit l'importance de participation de tiers – architectes, entrepreneurs, etc. Une université peut se retrouver dans une telle situation lorsqu'elle fait procéder à l'édification d'un bâtiment comprenant des locaux destinés à abriter un ou plusieurs laboratoires au sein desquels il est projeté de réaliser, même partiellement, des opérations de nature commerciale (recherche ou autres)<sup>152</sup>.

### 1.2 Références légales

La notion de *livraison à soi-même* (LASM) est présente dans plusieurs dispositions de l'article 257 du CGI. Seules deux d'entre elles, le 7° et le 8° dudit article (transposition des articles 5 § 6 et 7 et 6 § 2 de la 6<sup>e</sup> directive), seront analysées : le 7° de l'article, consacré aux opérations de construction, prévoit l'imposition, dans le cadre de la « TVA immobilière », de certaines livraisons à soi-même d'immeubles tandis que le 8° fixe les cas d'imposition, dans le cadre de la TVA de droit commun, de certaines livraisons à soi-même de biens ou de services.

Préalablement à l'étude de ces dispositions, il convient d'apporter un certain nombre de précisions d'ordre général pour comprendre ce qu'est une LASM, particularité de la TVA.

### 1.3 Objectif de la LASM

Les LASM ont pour but de placer l'ensemble des entreprises dans des conditions normales de concurrence et de respecter le principe de neutralité fiscale qui s'attache à la TVA en mettant sur un plan d'égalité l'ensemble des redevables.

En particulier, le système vise à assurer une égalité de traitement (faire supporter une même charge de TVA) entre l'assujetti qui fait fabriquer un bien et l'assujetti qui acquiert le même type de bien ou encore entre un assujetti qui prélève un bien de son entreprise et un consommateur ordinaire qui achète un bien de même nature.

L'imposition à la TVA des LASM est exigée pour les personnes qui exercent une activité donnant lieu, en tout ou partie, à la réalisation d'opérations taxées.

Par voie de conséquence, ne sont pas imposables les livraisons à soi-même effectuées exclusivement dans le cadre d'une activité qui n'est pas imposée à la TVA et qui constitue

<sup>152</sup> Il est rappelé que la propriété juridique est inopérante en matière de TVA. Par suite, un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche faisant édifier un bâtiment est tenu de procéder à la LASM de ce bien indépendamment du fait qu'il en soit ou non le propriétaire.

un secteur distinct des autres activités d'un assujetti, au sens des dispositions de l'article 213 de l'annexe II au CGI.

Une université doit donc obligatoirement imposer à la TVA l'opération constituant une LASM d'un bien affecté à ses opérations taxées soit *en totalité* – affectation exclusive au secteur distinct d'activité regroupant les opérations taxées –, soit *partiellement* – bien mixte, c'est-à-dire utilisé concurremment pour les besoins du secteur d'activité taxé et pour ceux du secteur dans lequel figurent les opérations exonérées.

#### **1.4 Application pour les établissements**

L'imposition à la TVA d'une LASM vise principalement deux catégories d'opérations :

- d'une part, la LASM concerne les établissements qui fabriquent des biens d'équipement. Tel peut être le cas de la construction d'un immeuble par une université. Ces aspects sont exposés ci-dessous au 1.5, puis aux points 2 et 3 suivants.
- d'autre part, la technique de la LASM est utilisée pour régulariser le droit à déduction – notamment, par exemple, en cas de changement d'affectation d'un bien d'une activité taxée à une activité exonérée ou réciproquement. Ces aspects sont abordés au point 4.

De toute évidence, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont donc directement concernés par les dispositions applicables en matière de LASM.

#### **1.5 Éléments de compréhension de la LASM**

Pour appréhender au mieux la LASM et illustrer les règles qui vont être exposées, il paraît utile de raisonner à partir d'un exemple, que celui-ci reflète d'ailleurs, peu ou prou, la réalité.

Considérons ainsi qu'une université décide de procéder à un investissement dans un matériel scientifique destiné à être utilisé par l'un de ses laboratoires, afin d'exploiter commercialement un brevet que ce dernier a mis au point.

De deux choses l'une :

- ou bien l'université acquiert l'équipement en question auprès d'une entreprise spécialisée,
- ou bien disposant des moyens et compétences nécessaires (matériel et personnel), elle prend la décision de fabriquer elle-même le bien.

Examinons ces deux cas de figure.

##### ***L'université acquiert le bien d'équipement***

Dans ce cas, le fournisseur délivre à l'université une facture sur laquelle sont notamment mentionnés le montant hors taxe, le montant de la TVA correspondante, son taux.

Un droit à déduction peut être exercé, dans les conditions de droit commun, au vu de cette facture.

##### ***L'université fabrique le bien d'équipement***

Ici, l'université fait appel à son personnel et utilise divers biens (machines-outils, appareillage scientifique, ordinateurs par exemple) qu'elle possède déjà ou qu'elle acquiert spécialement pour fabriquer le matériel scientifique.

Cette manière de procéder s'oppose, contrairement au cas précédent, à la détermination, au regard de la TVA, du prix de revient hors taxe du bien fabriqué. En effet, les divers éléments qui constituent la valeur de ce bien (personnel, matériel utilisé, consommations diverses) ne sont pas facturés à l'université.

La technique de la LASM permet de remédier à cet inconvénient. En effet, l'université est considérée, par une sorte de fiction fiscale, à la fois comme le « fournisseur » et « l'acquéreur » du bien :

- en tant que « fournisseur », elle est redevable de la TVA exigible sur le prix de revient du bien. Nous verrons, dans le cadre de l'étude de la base d'imposition, quels sont les éléments constitutifs de ce prix de revient ;
- en tant qu'« acquéreur », elle peut déduire, dans les conditions de droit commun, le montant calculé sur le prix de revient.

Ainsi, quelle que soit la voie utilisée pour être en possession du matériel scientifique (achat ou fabrication), l'université se trouve placée dans une situation identique au regard de la TVA.

On constate également que ce procédé évite les distorsions de concurrence en plaçant sur un plan d'égalité l'ensemble des redevables, indépendamment des moyens auxquels ils ont recours pour disposer d'un bien affecté à leur exploitation.

En cela, le *principe de neutralité fiscale* qui caractérise cet impôt est respecté. Qui plus est, la LASM en donnant la possibilité de déterminer uniformément la TVA collectée (calcul sur le prix de revient du bien concerné) permet corrélativement d'apprécier, toujours uniformément, la manière dont cette taxe peut être déduite, là encore, quelle que soit la méthode utilisée pour posséder le bien. Cela est important, en particulier lorsque ce droit fait l'objet d'une limitation à la suite, par exemple, de l'application d'un pourcentage de déduction inférieur à 100.

Après ces explications liminaires, il convient d'examiner maintenant les cas d'imposition prévus par la loi et pouvant intéresser les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

## 2. CAS D'IMPOSITION DES LIVRAISONS À SOI-MÊME DE BIENS

Avant de se pencher sur les situations donnant lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM, il y a lieu de s'arrêter sur les cas où la technique de la LASM ne trouve pas à s'appliquer.

### 2.1 Cas où la technique de la LASM ne s'applique pas

La technique de la LASM ne s'applique pas au titre d'opérations pour lesquelles il existe une disposition particulière fixant les règles qui leur sont applicables.

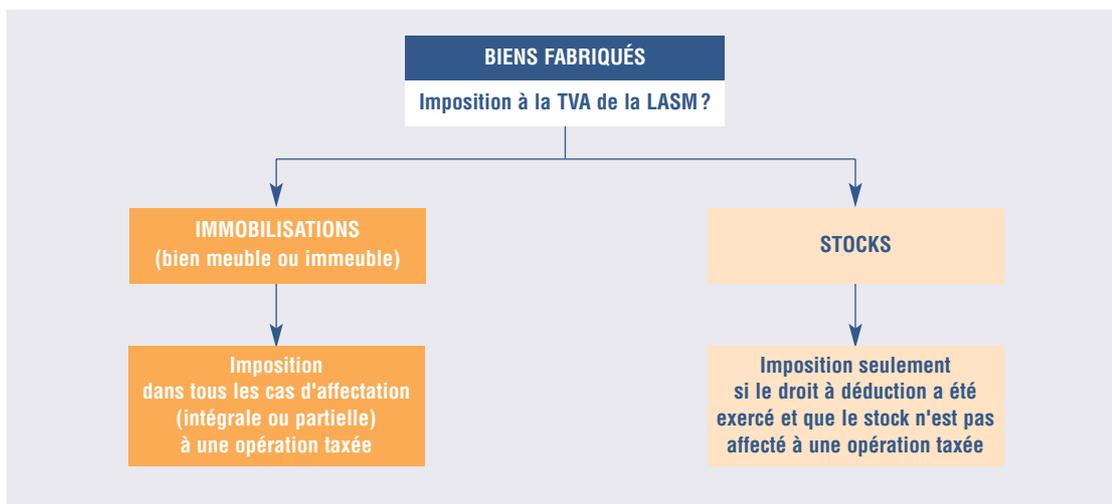
- Ainsi, les ventes de biens mobiliers d'investissement usagés sont obligatoirement soumises à la TVA si ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même (CGI, art. 261. 3. 1a). De telles ventes ne donnent donc pas lieu au calcul d'une LASM.

- Il n’y a pas non plus d’imposition de LASM en cas de cessions d’immeubles non soumises à la TVA dès lors que sont exigibles les régularisations prévues à l’article 210 de l’annexe II au CGI (reversement d’une fraction de la taxe déduite antérieurement).
- La LASM n’est pas non plus exigible lors d’un transfert de biens entre secteurs d’activités distincts taxés<sup>153</sup>. En effet, une régularisation sur le fondement de ce dernier article est également exigible (cf. supra, CORRECTIONS DE LA DÉDUCTION ANTÉRIEURE, point 1.5 du A).
- Aucune LASM n’est exigée non plus en cas de cessation d’opérations ouvrant droit à déduction<sup>154</sup> dès lors que, dans ce cas aussi, une régularisation de cette nature est exigible.

## 2.2 Cas d’application de la LASM

### *Les biens mis en service après leur fabrication*

La LASM s’applique aux biens fabriqués (*immobilisations* ou *stocks*) par les établissements publics d’enseignement supérieur et de recherche eux-mêmes, afin d’éviter des distorsions de concurrence ainsi que nous l’avons vu.



Toutefois une distinction doit être opérée :

- la taxation de la LASM est toujours exigée pour les immobilisations neuves ou en cours d’utilisation affectées à une activité taxable, quel que soit le pourcentage de déduction appliqué. Ainsi, même si le droit à déduction est égal à 100 %, la LASM doit être imposée à la TVA étant précisé que dans ce cas l’opération est qualifiée de « blanche » puisque la taxe collectée et la taxe déductible sont d’un égal montant. En effet, une immobilisation est toujours susceptible de donner lieu à régularisation de la TVA grevant son coût en application des articles 210 à 215 de l’annexe II au CGI (cf. supra, CORRECTIONS DE LA DÉDUCTION ANTÉRIEURE, point 1 du A).

<sup>153</sup> Par exemple, transfert d’un bien du secteur regroupant les opérations de valorisation de la recherche vers le secteur constitué au titre d’une activité d’édition.

<sup>154</sup> Par exemple, lorsque le chiffre d’affaires passe en dessous de la limite de la franchise en base et qu’il n’est pas formulé d’option pour le paiement de la TVA. La cessation d’opérations ouvrant droit à déduction est distincte de la cessation d’activité imposable qui entraîne l’imposition des LASM, sous réserve des immeubles (cf. renvoi 134).

- la taxation de la LASM n'est exigible pour les stocks que si le droit à déduction de la TVA y afférent fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation ou encore lorsque l'établissement bénéficie d'une franchise en base. À titre d'illustration, tel serait le cas d'une université qui produirait des substances chimiques (molécules, par exemple, suivies en stock) à des fins commerciales et qui en remettrait à titre gratuit une partie à une UMR.

Il faut aussi préciser que les travaux immobiliers relevant d'une LASM auxquels fait procéder un EPCSCP doivent donner lieu à l'imposition à la TVA selon les modalités suivantes.

■ Si les travaux concourent à la *production d'un immeuble neuf*<sup>155</sup> au sens de la TVA, une LASM doit, à la date de son achèvement, être imposée à la TVA en application de l'article 257,7.1.c du CGI dans la mesure où cet immeuble n'est pas affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie et qu'il est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (application de la LASM dans le domaine de la TVA immobilière). Cela a des impacts en matière de droits à déduction.

À cet égard, deux périodes sont à distinguer :

- Période correspondant à la phase d'exécution des travaux de construction : la TVA facturée par les divers fournisseurs, auxquels l'assujetti faisant édifier l'immeuble a recours, est déductible intégralement. En effet, l'ensemble des dépenses exposées durant la phase de construction concourent à la réalisation d'une opération taxable : l'imposition à la TVA de la LASM.
- Période postérieure à l'imposition à la TVA de la LASM : la TVA exigible au titre de la LASM est déductible dans les conditions de droit commun. Ainsi, le montant de cette taxe peut être déduit intégralement si l'immeuble est affecté exclusivement à la réalisation d'opérations taxées.

Dans l'hypothèse où l'immeuble est affecté concurremment à des opérations n'ouvrant pas droit et à des opérations ouvrant droit à déduction, la TVA est déductible à raison du pourcentage de déduction (financier ou, en cas de création d'une SAIC, physique ; cf. supra, MÉCANISME DE DÉDUCTION, point 1.3.2.3. du C) de l'assujetti qui a fait édifier l'immeuble.

**NOTA** Si lors de sa construction, l'immeuble est destiné à être utilisé exclusivement pour les besoins d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction (exonérées), aucune LASM de cet immeuble n'est exigible à la date de son achèvement (cf. ci-dessus, point 1.3). Bien entendu, la TVA grevant les travaux de construction n'est pas déductible.

■ Si les travaux visent à *améliorer un immeuble* (installation d'un ascenseur par exemple) ou à lui apporter quelques transformations (aménagements, pose de nouveaux revêtements, modification des installations électriques), une LASM est également exigible mais, cette fois, sur le fondement de l'article 257-8° du CGI. La déductibilité de la TVA due à raison de la LASM s'apprécie dans les conditions de droit commun.

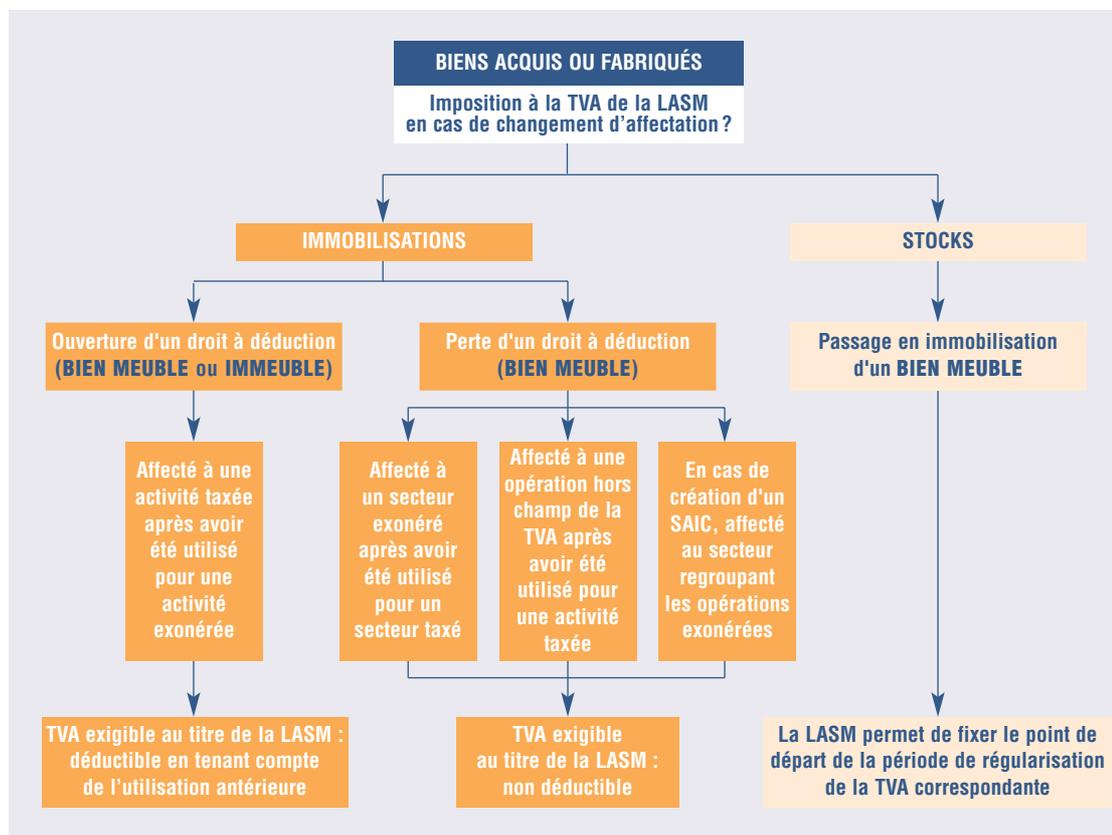
<sup>155</sup> Il est à noter qu'un immeuble rénové peut être considéré comme un immeuble neuf en raison de l'importance des travaux à effectuer. En pratique, tel est le cas si les travaux aboutissent à la reconstruction quasi totale des structures intérieures d'un immeuble. Il ressort des jurisprudences du Conseil d'État et de la Cour de cassation qu'il y a création d'immeuble lorsque les travaux effectués ont pour effet :

- d'apporter une modification importante au gros œuvre de l'immeuble existant ;
- d'y réaliser des aménagements internes qui, par leur importance, équivalent à une véritable reconstruction ;
- d'accroître son volume ou sa surface.

L'application de ces critères dépend essentiellement des circonstances de fait propres à chaque opération (Documentation administrative, série 8 A 1121, n° 48).

## Les biens acquis et fabriqués faisant l'objet d'un changement d'affectation

La LASM s'applique également aux biens (immobilisations ou stocks) lorsque ceux-ci font l'objet d'un changement d'affectation au cours de leur utilisation. Cette situation concerne tant les biens fabriqués que ceux qui ont été acquis.



Deux cas de figure sont à distinguer.

■ Les biens immobilisés<sup>156</sup> ne sont pas affectés au départ à une activité taxable (activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction) et reçoivent ensuite une telle affectation (immobilisation en cours d'utilisation).

Dans ce cas, la LASM, imposée en application de l'article 257-8°, 1.b du CGI<sup>157</sup>, permet de déterminer un montant de TVA déductible selon les modalités de calcul d'un « crédit de départ » de TVA déductible (documentation administrative, série 3 D 183, n° 8). Ce crédit permet de fixer l'étendue des droits à déduction afférents à ces biens en tenant compte de l'utilisation dont ceux-ci ont fait l'objet entre leur date d'acquisition et celle à laquelle intervient le changement d'affectation.

<sup>156</sup> Pour ce qui concerne les stocks, la TVA y afférente peut être déduite sans qu'il soit nécessaire de recourir à la technique de la LASM. Il appartient toutefois à l'assujéti d'établir un inventaire de ses stocks à la date à laquelle intervient le changement d'affectation.

<sup>157</sup> En contrepartie de l'imposition à la TVA de la LASM, la taxe ayant grevé initialement le bien est préalablement déduite.

Concrètement, cette utilisation, qui correspond à une période de consommation de la valeur économique d'un bien<sup>158</sup>, donne lieu à un abattement<sup>159</sup> à pratiquer sur le montant de TVA exigible au titre de la LASM.

Autrement dit, l'ouverture d'un droit à déduction s'attache à la LASM, laquelle n'est exigible que si le délai prévu à l'article 210 de l'annexe II au CGI pour les régularisations n'est pas expiré (cf. CORRECTIONS DE LA DÉDUCTION ANTÉRIEURE, point 1.3 du A). Bref, les modalités de calcul du montant de TVA déductible sont identiques à celles mises en œuvre pour lesdites régularisations (cf. ci-après, point 3.2).

Cela étant, la LASM a pour objectif de fixer le point de départ de la période au cours de laquelle le droit à déduction calculé au titre de la LASM peut être régularisé conformément aux articles 210 et 215 de l'annexe II au CGI.

### Exemple

Le 15 septembre 2003, une université acquiert, pour le prix de 500 000 € HT (98 000 € de TVA) un local qu'elle affecte à l'activité d'enseignement de chimie.

Le 1<sup>er</sup> septembre 2005, l'université décide d'affecter cet immeuble à un laboratoire pour les besoins de la réalisation d'opérations soumises à la TVA (réalisation d'analyses et de tests).

L'université procède à l'imposition de la LASM et détermine le montant de TVA qu'elle peut déduire de la manière suivante :

- imposition de la LASM sur le prix de revient du local :  
500 000 € HT x 19,6% = 98 000 € soit le montant total de TVA grevant ce bien ;
- déduction de la TVA due au titre de la LASM :  
abattement par vingtième : [98 000 € - (3/20 x 98 000 €)] ou [98 000 € x 17/20] = 83 300 € ;

L'abattement se calcule par vingtième car la durée de vie d'un bien immeuble est fixée à vingt ans en matière de TVA pour les immeubles livrés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1996.

Une durée de 3 ans (soit la consommation partielle de la valeur économique du bien) est prise en compte puisque le bien acquis en 2003 change d'affectation en 2005. On additionne dans ce cas le nombre d'années civiles entières (cas pour 2004) et/ou fraction d'années civiles (cas pour 2003 et 2005).

83 300 € correspond au montant de la TVA déductible au titre du bien concerné.

Par ailleurs, la technique de la LASM permet ici de fixer le point de départ de la période durant laquelle cette taxe peut, le cas échéant, être régularisée sur le fondement des articles 210 et 215 de l'annexe II au CGI (cf. supra, CORRECTIONS DE LA DÉDUCTION ANTÉRIEURE, point 1 du A).

■ Les biens (immobilisations ou stocks) sont acquis au contraire pour les besoins d'une activité taxable et affectés par la suite à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction (cf. infra, point 4.2).

Ici, une correction du droit à déduction s'attache à la LASM.

<sup>158</sup> Pour un bien meuble, la valeur économique, *indépendante de la durée d'amortissement*, représente, en matière de TVA, une période de cinq années dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Cette valeur économique est égale à dix ou vingt ans pour les immeubles selon que la date de leur acquisition, de leur livraison ou de leur apport est antérieure ou postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1996.

<sup>159</sup> Cet abattement est :

- d'un dixième ou d'un vingtième (selon que l'immeuble a été acquis, livré ou apporté avant ou après le 1<sup>er</sup> janvier 1996) par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle la taxe afférente au bien est devenue exigible, s'il s'agit d'un immeuble ;
- d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle la taxe afférente au bien est devenue exigible, s'il s'agit d'un bien autre qu'un immeuble.

**NOTA** L'absence d'imposition à la TVA d'une LASM donnant lieu à l'exercice d'un droit à déduction et dont l'exigibilité est intervenue entraîne une amende. Cette amende est égale à 5 % du rappel pour lequel le redevable bénéficie d'un droit à déduction (CGI, art. 1788 septies).

## CE QU'IL FAUT RETENIR

1. La LASM est une opération permettant à un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche d'obtenir un bien à partir d'éléments ou de moyens lui appartenant, qu'il soit fait appel ou non à des tiers pour ce faire.
2. Cette opération est destinée à respecter le principe de neutralité fiscale inhérent à la TVA et à placer les redevables dans des conditions normales de concurrence.
3. La LASM s'efface devant une disposition prévoyant l'application d'une règle particulière.
4. La LASM est susceptible de s'appliquer aux biens (immobilisations et stocks) fabriqués et acquis par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.
5. L'absence d'imposition à la TVA d'une LASM se traduisant par l'ouverture d'un droit à déduction de tout ou partie de cette taxe donne lieu à une amende.

Lorsqu'elle est taxable, une LASM obéit à des règles spécifiques en matière d'exigibilité et d'assiette qu'il convient maintenant d'examiner.

### 3. LA NOTION DE LIVRAISON À SOI-MÊME AU REGARD DE L'EXIGIBILITÉ ET DE LA BASE D'IMPOSITION

#### 3.1 Règles d'exigibilité

##### *Les LASM portant sur des immeubles neufs*

Pour les LASM entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257 du CGI, le fait générateur et la date d'exigibilité sont fixées au moment de la livraison de l'immeuble qui doit intervenir, au plus tard, lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (CGI, art. 269, 1.b et 2.a).

La livraison intervient lors de l'achèvement des immeubles ou fractions d'immeubles et, au plus tard, à la date de délivrance du récépissé de la déclaration prévue aux articles \*R460 à \*R460-4 du code de l'urbanisme (CGI, ann. II, art. 243).

Un immeuble est considéré comme achevé lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies ou, en cas d'occupation même partielle des locaux, quel que soit le titre juridique de cette occupation (CGI, ann. II, art. 258).

En pratique, une déclaration spéciale (imprimé n° 941) doit être déposée en double exemplaire, dans le mois de la livraison, à la recette des impôts du lieu de situation des immeubles ou, le cas échéant, du lieu où l'intéressé souscrit ses déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, ann. II, art. 244).

Faute de pouvoir établir cette déclaration dans le délai imparti (factures non encore délivrées par les fournisseurs), le redevable doit souscrire une déclaration provisoire (imprimé n° 940) dans ce même délai (un mois à compter de la livraison).

Le paiement intégral de la TVA calculée au titre de la LASM doit, en cas d'impossibilité de disposer de tous les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition, intervenir dans les douze mois qui suivent l'achèvement des immeubles (CGI, art. 1692). Une prolongation de ce délai est, toutefois, possible dans les conditions prévues à l'article 245 de l'annexe II au CGI (demande motivée auprès du directeur des services fiscaux du département où se situe l'immeuble).

La déclaration définitive (imprimé n° 941) doit être déposée dans ce délai accompagnée du relevé des taxes déductibles (imprimé n° 943 ; cf. infra). L'assujetti doit en outre, mentionner la LASM sur la déclaration de chiffre d'affaires (CA3) afférente au mois durant lequel l'imprimé 941 est déposé.

### ***Les LASM portant sur des immeubles en cours d'utilisation, des aménagements ou des améliorations d'immeubles***

Pour les LASM entrant dans le champ d'application du 8° de l'article 257 du CGI, la TVA due est exigible à la date de la première utilisation du bien concerné (CGI, ann. II, art. 175).

## **3.2 Précisions au sujet des règles d'assiette**

En matière d'assiette une distinction similaire à celle effectuée en matière d'exigibilité et concernant la nature des travaux doit être opérée.

### ***Les LASM portant sur des immeubles neufs***

Pour ce qui concerne les LASM relevant du 7° de l'article 257, la TVA est assise sur le prix de revient total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport (CGI, art. 266.2.a). Par coût du terrain, il faut entendre toutes les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession de celui-ci. Les frais de toute nature qui sont engagés, le cas échéant, pour l'aménagement du terrain font également partie des éléments constitutifs de son coût.

Lorsque le redevable ne se livre qu'une partie de l'immeuble édifié, une fraction seulement du coût du terrain est retenue pour le calcul de l'assiette de la TVA. Cette fraction est obtenue en faisant application du rapport existant entre la superficie des locaux soumis à déclaration et la superficie de l'ensemble de l'immeuble, abstraction faite des parties communes.

Outre le coût du terrain, les éléments du prix de revient sont :

- le coût des études, plan, etc. ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux de construction ;
- les honoraires des architectes, géomètres, métresseurs, etc. ;
- les frais financiers engagés pour la construction, étant précisé que pour ce qui concerne les intérêts afférents aux prêts contractés pour la réalisation de la construction, ne sont retenus que ceux échus avant la date d'achèvement de l'immeuble ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction.

La liquidation de la TVA exigible au titre d'une LASM d'immeuble nécessite la détermination préalable de la base d'imposition (prix de revient de l'immeuble ; cf. ci-dessus). Cette opération est effectuée sur l'imprimé n° 943.

### ***Les LASM portant sur des immeubles en cours d'utilisation, des aménagements ou améliorations d'immeubles***

Pour les LASM portant sur des biens visés à l'article 257-8° et concernant la situation donnant lieu à la perte d'un droit à déduction (cf. le schéma supra), la base d'imposition est constituée par le prix d'achat de ces biens ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés dans le lieu de situation de l'immeuble et au moment où la TVA devient exigible (CGI, art. 266.1.c ; transcription de l'article 11 A.1. sous b de la 6<sup>e</sup> directive).

Autrement dit, la valeur du bien (montant des travaux réalisés) à soumettre à l'imposition s'apprécie le jour de l'événement qui justifie l'imposition à la TVA de la LASM. En pratique, elle correspond à la valeur vénale du bien concerné.

Il ne doit pas être fait référence, en principe, à la valeur nette comptable.

Dans le cas de l'ouverture d'un droit à déduction (cf. le schéma supra), la base d'imposition de la LASM est constituée par le coût initial (prix d'achat ou prix de revient) du bien<sup>160</sup>.

La TVA exigible au titre de la LASM est déductible en tenant compte de l'utilisation dont le bien a fait l'objet entre sa date d'acquisition (ou de fabrication) et celle à laquelle intervient le changement d'affectation. Dès lors, la LASM n'intervient que si la valeur du bien au sens de la TVA n'est pas totalement consommée.

Le recours à la technique de la LASM ne vise pas seulement à appliquer des règles de TVA uniformes au regard du calcul de la TVA collectée et de la TVA déduite initialement. En effet, elle peut être utilisée également pour effectuer une régularisation de la TVA antérieurement déduite.

## **4. LA NOTION DE LIVRAISON À SOI-MÊME AU REGARD DE LA RÉGULARISATION DU DROIT À DÉDUCTION**

Outre le dispositif des corrections se traduisant par un reversement, l'ouverture d'une déduction ou une déduction complémentaire (cf. supra), la TVA déduite par un assujetti peut être corrigée par la technique de la livraison à soi-même de biens ou de services.

### **4.1 L'objectif de la livraison à soi-même pour ce qui concerne le droit à déduction**

En matière de TVA, les régularisations s'inscrivent dans l'objectif général de neutralité fiscale inhérent à cet impôt. Les LASM participent à cet objectif en plaçant les assujettis dans des conditions normales de concurrence quelle que soit la manière dont ils peuvent disposer d'un bien pour les besoins de leur exploitation.

<sup>160</sup> Pour les immeubles concernés, le coût du terrain n'est pas pris en compte (Doc. adm, série 3 A 1221, n° 29).

Pour ce qui concerne le respect du principe de neutralité, un second volet s'attache aux LASM. Dans ce cadre, les LASM peuvent également permettre de procéder à des corrections de la déduction de TVA opérée par un assujetti (reversement de la TVA antérieurement déduite). En effet, la technique de la LASM vise dans certains cas à éviter qu'un assujetti ne bénéficie d'un avantage économique injustifié en se servant pour un usage étranger à la réalisation d'opérations soumises à la TVA de biens et de services pour lesquels un droit à déduction a effectivement été exercé.

Autrement dit, cette technique conduit à mettre un assujetti placé dans cette situation dans la position d'un consommateur final redevable réel de la TVA<sup>161</sup>.

C'est pourquoi, certaines opérations sont assimilées à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

## 4.2 Présentation de certains cas d'application

Les divers cas d'imposition à la TVA des livraisons à soi-même de biens ou de services sont prévus à l'article 257-8° du CGI ou par la doctrine administrative.

On se contentera ici de présenter les cas les plus courants, dont certains sont susceptibles d'intéresser les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche. Puis, nous verrons le cas spécifique des établissements qui créent un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC).

### *Les cas où la TVA antérieurement déduite est corrigée par l'imposition de la LASM*

#### ■ Biens autres que les immobilisations (stocks)

Une LASM doit être imposée à la TVA chaque fois que des stocks font l'objet d'un changement d'affectation (passage en immobilisation) dans le cadre de la même activité ou dans le cadre d'un transfert entre secteurs d'activités (cf. le n° 181 de l'instruction du 8 septembre 1994 publiée au *Bulletin officiel des impôts* sous la référence 3 CA 94, numéro spécial). Cette situation vise les biens suivis en stock dont l'établissement utilise de façon durable une partie pour ses propres besoins.

La LASM permet de fixer le point de départ de la période au cours de laquelle peut être régularisé le droit à déduction de la TVA afférente aux stocks devenant des immobilisations (exemple : en cas de cessation d'opérations ouvrant droit à déduction ou en cas de variation du prorata dans le temps).

#### ■ L'ensemble des biens meubles

Lorsqu'un assujetti affecte à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction un bien meuble (immobilisation ou stock)<sup>162</sup> utilisé précédemment pour les besoins d'un secteur d'activité imposable, il est tenu de procéder à l'imposition à la TVA de la livraison de ce bien au secteur exonéré (CGI, ann. II, art. 257-8° 1.c.).

Bien entendu, la TVA exigible à ce titre n'est pas déductible.

<sup>161</sup> Cf. notamment les arrêts du 06/05/92 (aff. C-20/91), *deJong*, du 26/09/96 (aff. C-230/94), *Enkler* et du 08/03/01 (aff. C-415/98), *Lazlo Bakcsi*.

<sup>162</sup> S'il s'agit d'un immeuble, il y a lieu de procéder non pas à l'imposition à la TVA de la LASM mais à la régularisation de la TVA antérieurement déduite ainsi que cela est prévu supra au point 1.5 du A de « Les corrections de la déduction antérieure ».

Il en va de même lorsque des biens sont affectés à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, comme par exemple un prélèvement pour des besoins personnels ou une cession à titre gratuit (CGI, ann. II, art. 257-8° 1.b.).

#### ■ Application pour les établissements

Un exemple permet d'illustrer la situation que peut rencontrer un établissement.

Ainsi que nous l'avons décrit au paragraphe 1.5, l'établissement peut soit acquérir un bien soit le fabriquer. Retenons la situation d'une université qui conçoit et fabrique un bien d'équipement (bien meuble) pour les besoins de la réalisation d'opérations de recherche soumises à la TVA par exemple dans le cadre d'un contrat conclu avec une entreprise privée pour la réalisation d'essais.

Puisqu'il s'agit de la réalisation d'une opération taxée, l'ensemble des consommations effectuées pour produire ce bien ont fait l'objet de l'exercice du droit à déduction.

Le coût de revient du bien s'élève à 10 000 € HT.

L'université a pu exercer un droit à déduction de :  $10\,000\ € \times 19,60\% \text{ soit } = 1\,960\ €$ .

Ce matériel, après avoir été utilisé pour les besoins d'opérations de recherche appliquée soumises à la TVA, est affecté après deux années à des opérations exonérées de cet impôt alors même que sa valeur économique n'est pas totalement consommée.

*Il est rappelé qu'en matière de TVA, la valeur économique d'un bien meuble représente une période de cinq années dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.*

Dans cet exemple, le changement d'affectation intervient avant la fin de la valeur économique du bien soit l'année suivant celle au cours de laquelle le bien a été fabriqué. Autrement dit, 3 cinquièmes de la valeur économique du bien n'ont pas été consommés<sup>163</sup>.

Ce changement d'affectation doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM.

La LASM permet ici de placer l'université dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait acheté, auprès d'un tiers, un bien d'occasion identique (avec la même valeur économique) au bien faisant l'objet d'une nouvelle affectation.

En effet, la TVA sur la LASM est calculée sur une base correspondant à la valeur d'un bien similaire à celui qui est concerné par l'imposition.

Lors du changement d'affectation du bien, sa valeur économique est de :

$10\,000\ € \times 3/5 = 6\,000\ €$ .

Qui plus est, la LASM conduit à faire reverser, en quelque sorte, la TVA afférente à la valeur économique non consommée au titre d'opérations taxée (3 cinquièmes) puisque, en l'occurrence, la taxe est déterminée à raison d'une assiette égale à cette valeur économique et que le montant de cette taxe n'est pas déductible.

L'établissement devra donc reverser au Trésor public la TVA déduite sur cette base :

$6\,000\ € \times 19,60\% = 1\,176\ €$ .

Là encore, la LASM permet de respecter le *principe de neutralité* qui s'attache à la TVA et, partant, évite les distorsions de concurrence.

<sup>163</sup> Il est à noter qu'il est fait référence à la période de consommation de la valeur économique pour les besoins de compréhension de la LASM. En effet, dans le cas de figure examiné, l'imposition de la LASM est exigée quand bien même cette période est expirée. Autrement dit, au delà de ladite période, un bien d'occasion disposant encore d'une valeur vénale doit donner lieu à la taxation de la LASM. Bien entendu, si cette valeur vénale est nulle, l'imposition de la LASM n'est pas exigée.

### **Précisions**

- Les autres cas de transfert entre secteurs donnent lieu aux régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.
- Pour les biens immeubles, seules sont exigibles les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.

### ***Le cas spécifique des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ayant créé un service d'activités industrielles et commerciales***

Les établissements qui créent un SAIC bénéficient d'un régime dérogatoire pour déterminer leurs droits à déduction de la TVA grevant les dépenses qu'ils supportent (mise en œuvre de critères physiques pour déterminer le pourcentage du droit à déduction).

Cependant, nonobstant ce régime dérogatoire, le transfert au secteur regroupant les opérations exonérées (enseignement, formation professionnelle continue, recherche indépendante de toute vocation commerciale) d'un bien immobilisé initialement affecté à une opération imposée à la TVA ou assimilée du SAIC est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux, conformément au droit commun.

Corrélativement, ce transfert doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM dans les conditions décrites ci-dessus (cf. l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique).

Bien évidemment, la TVA correspondante ne peut pas être déduite.

### **CE QU'IL FAUT RETENIR**

1. Nonobstant son caractère absolu, le droit à déduction est susceptible de faire l'objet de corrections.
2. La mise en œuvre de ces corrections est différente selon qu'elles concernent des immobilisations ou des BAIS.
3. La technique de la LASM peut être utilisée pour procéder à des régularisations du droit à déduction.