

INSTRUCTION

N° 12-016-M0 du 9 juillet 2012

NOR : BUD Z 12 00035 J

REFONTE DE L'ANNEXE II AU CGI -
REFONTE DES RÈGLES DE DROIT À DÉDUCTION EN MATIÈRE DE TVA

ANALYSE

Diffusion de l'instruction fiscale BOI n° 66 du 9 mai 2007 sous la référence 3 D-1-07
relative à la détermination des droits à déduction des assujettis à la TVA

Date d'application : 09/07/2012

MOTS-CLÉS

COLLECTIVITÉ TERRITORIALE ; TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ; RÉGULARISATION ; DÉDUCTION FISCALE

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Instruction n° 12-002-M0 du 19 janvier 2012

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

DDFIP	DRFIP	TPG	RF	T	CFP	DOM						

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
Sous-direction de la gestion comptable et financière des collectivités locales
Bureau CL-1B

SOMMAIRE

1. LA DÉTERMINATION DU MONTANT DE LA TVA DÉDUCTIBLE LORS DE LA RÉALISATION D'UNE DÉPENSE	3
1.1. Les différentes composantes du coefficient de déduction.....	3
1.1.1. Le coefficient d'assujettissement	3
1.1.2. Le coefficient de taxation.....	4
1.1.3. Le coefficient d'admission	5
1.2. La détermination du coefficient de déduction.....	5
1.2.1. Le calcul du coefficient de déduction	5
1.2.2. Exemple.....	6
1.2.3. La détermination du coefficient de déduction définitif.....	6
1.2.4. La possibilité de recourir à une « clé de répartition » unique	8
2. LES RÉGULARISATIONS ET REVERSEMENTS.....	8
2.1. Les régularisations annuelles	8
2.1.1. Les cas de régularisations annuelles.....	8
2.1.2. Le calcul des régularisations annuelles	9
2.1.3. La comptabilisation des régularisations annuelles	9
2.2. Les régularisations globales	10
2.2.1. Les cessions de biens immobilisés	10
2.2.2. Les transferts entre secteurs d'activité	11
2.2.3. Les changements d'utilisation d'un bien.....	11
2.2.4. Le cas particulier des transmissions d'universalités de biens	12

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE : Instruction fiscale BOI n° 66 du 9 mai 2007 sous la référence 3 D-1-07 relative à la détermination des droits à déduction des assujettis à la TVA	13
--	----

La présente instruction a pour objet de porter à la connaissance des comptables des collectivités locales, des établissements publics locaux (dont les régies personnalisées, OPH et EPSMS) et des établissements publics de santé, l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts n° 66 du 9 mai 2007 dans la série 3 D-1-07. Elle présente les modalités de la refonte des règles de déduction de la TVA.

Les règles de déduction de la TVA ont en effet été modifiées par le [décret n° 2007-566 du 16 avril 2007](#). Auparavant codifiées aux articles 205 à 242 de l'annexe II au Code général des impôts (CGI), elles sont désormais reprises aux articles 205 à 210 de cette même annexe. La refonte des modalités du droit à déduction, applicable au 1^{er} janvier 2008, témoigne de changements dans l'approche de la gestion de la TVA. Jusqu'ici, la démarche en la matière se fondait sur deux critères : la qualité de l'assujetti et la nature du bien. Désormais, le raisonnement est centré sur la notion d' « opération économique ».

Cette instruction présente donc, d'une part, les mécanismes de détermination de la TVA déductible lors de la réalisation d'une dépense par les collectivités et établissements publics locaux cités supra et, d'autre part, les modalités de mise en œuvre des régularisations nécessaires dans certains cas.

L'instruction n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007 est abrogée.

1. LA DÉTERMINATION DU MONTANT DE LA TVA DÉDUCTIBLE LORS DE LA RÉALISATION D'UNE DÉPENSE

Lorsqu'une dépense est supportée par un assujetti, le calcul du montant de la TVA déductible est effectué par application d'un coefficient spécifique, le coefficient de déduction.

Le coefficient de déduction est déterminé pour chaque bien ou service et prend en compte différents paramètres attachés à chaque dépense.

Le montant de la TVA déductible correspond au produit du coefficient de déduction par le montant de la TVA qui a grevé l'acquisition du bien ou du service.

1.1. LES DIFFÉRENTES COMPOSANTES DU COEFFICIENT DE DÉDUCTION

1.1.1. Le coefficient d'assujettissement

Le coefficient d'assujettissement traduit, pour chaque bien ou service acquis par l'assujetti, sa proportion d'utilisation à des opérations imposables, c'est-à-dire des opérations situées dans le champ d'application de la TVA de plein droit en application des articles 256, 256 B et 257 du CGI ou sur option en vertu des articles 260 et 260 A du même code.

Une collectivité locale ou un établissement public local qui effectue de telles opérations doit donc, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation du bien ou du service, procéder à son affectation afin de déterminer la valeur de ce coefficient.

Ainsi :

- lorsqu'un bien ou service est affecté exclusivement à la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA, autrement dit non imposables, le coefficient d'assujettissement du bien ou du service est nul ;
- lorsqu'un bien ou service est affecté exclusivement à la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées, le coefficient d'assujettissement est égal à 1 ;
- lorsqu'un bien ou service est affecté à la fois à la réalisation d'opérations placées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA, il est nécessaire de déterminer la proportion d'utilisation de la dépense pour la réalisation d'opérations imposables. Le calcul de cette proportion se fonde sur les critères qui paraissent les mieux adaptés en fonction de la nature de la dépense : surface, temps d'utilisation, nombre de repas...

Exemples :

Une commune acquiert un immeuble d'une surface de 1 000 m², achevé depuis moins de 5 ans. Elle affecte le rez-de-chaussée (300 m²) à une location commerciale (le bail étant soumis à la TVA par formulation d'une option) et les deux étages à un service administratif de la commune (700 m²). Le coefficient d'assujettissement s'élève donc à :

$$\frac{\text{Surface affectée à des opérations imposables}}{\text{Surface totale de l'immeuble}} \text{ soit } \frac{300}{1\,000} \text{ soit } 0,30.$$

Un établissement de santé acquiert du matériel chirurgical pour un montant HT de 200 000 €. La TVA grevant le matériel s'élève à 39 200 €. Ce matériel est utilisé en principe par l'établissement lui-même à raison de 2 500 heures par an mais peut également être utilisé par des praticiens exerçant « en libéral »¹ et s'acquittant pour cela d'une redevance soumise à la TVA, à raison de 600 heures par an. La TVA grevant le matériel est alors déductible en proportion du temps d'utilisation du matériel « en libéral », l'activité de soins exercée par l'établissement lui-même n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA. Le coefficient d'assujettissement est le suivant :

$$\frac{\text{Temps d'utilisation « en libéral » du matériel}}{\text{Temps total d'utilisation du matériel}} \text{ soit } \frac{600}{2\,500 + 600} \text{ soit } 0,1935... \text{ arrondi à } 0,20.$$

1.1.2. Le coefficient de taxation

Le coefficient de taxation permet d'assurer le respect du principe selon lequel, dans le cadre de l'exercice d'une activité imposable, seule peut être déduite la taxe grevant les biens ou les services utilisés pour réaliser des opérations ouvrant droit à déduction, c'est-à-dire des opérations effectivement soumises à la TVA ou assimilées par la loi à de telles opérations.

- Lorsque le bien ou service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction, le coefficient de taxation est égal à 1.
- Lorsque le bien ou service n'est pas utilisé à des opérations imposables ouvrant à déduction, autrement dit lorsqu'il est utilisé soit à des opérations non imposables soit à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est nul.
- Lorsque le bien ou service est utilisé concomitamment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est déterminé forfaitairement. Ce coefficient de taxation forfaitaire est égal au rapport suivant :

¹ L'instruction n° 00-053-M21 du 26 juin 2000 inclut dans cette catégorie à la fois « les médecins libéraux autorisés à dispenser des soins au sein des établissements de santé » et « les praticiens statutaires exerçant à temps plein au sein des établissements de santé mais autorisés à exercer une activité libérale au sein des établissements dans lesquels ils ont été nommés ».

Chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations ouvrant droit à déduction

Chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations imposables (ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction)

Les montants inscrits au numérateur et au dénominateur représentent des montants totaux annuels, comprenant également les subventions directement liées aux prix des opérations concernées².

Le coefficient de taxation forfaitaire est l'équivalent du pourcentage de déduction (ou « prorata ») en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007. Toutefois, son dénominateur ne prend désormais plus en compte les subventions non imposables perçues par l'assujéti. Les distinctions opérées jusqu'à présent en matière de subventions exceptionnelles ou de subventions d'équipement sont donc désormais inopérantes pour l'application des règles de TVA.

Exemple :

Une collectivité de plus de 3 000 habitants affecte une partie d'un immeuble à la gestion d'un service de distribution d'eau et l'autre partie à des locations à usage d'habitation. Les opérations du service de distribution d'eau ouvrent droit à déduction tandis que les locations à usage d'habitation constituent des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le coefficient de taxation applicable aux frais généraux de l'immeuble se calcule donc comme suit :

Chiffre d'affaires annuel du service de distribution d'eau

Chiffre d'affaires annuel du service de distribution d'eau + loyers perçus au titre des locations

1.1.3. Le coefficient d'admission

Contrairement aux deux autres coefficients, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service est uniquement fixé par la réglementation en vigueur. Il traduit l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

- Lorsqu'un bien ou service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à 1.
- Lorsqu'un bien ou service fait l'objet d'une mesure d'exclusion partielle ou totale, son coefficient est réduit voire rendu nul.

Exemple : *le coefficient d'admission est nul dans le cadre d'un véhicule de tourisme.*

1.2. LA DÉTERMINATION DU COEFFICIENT DE DÉDUCTION

1.2.1. Le calcul du coefficient de déduction

Le coefficient de déduction est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

Chacun des facteurs du produit doit être, au préalable, arrondi à la deuxième décimale par excès. Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès pour constituer le coefficient de déduction.

² On se reportera utilement à l'instruction fiscale publiée au BOI n° 100 du 16 juin 2006 sous la référence 3A-7-2006.

1.2.2. Exemple

Une commune possède un immeuble qu'elle affecte selon le schéma suivant :

- le rez-de-chaussée est loué à un commerçant (surface de 200 m² ; loyer annuel HT de 30 000 €). L'activité que constitue cette location commerciale entre dans le champ d'application de la TVA et le bail est soumis à la TVA suite à la formulation d'une option par la commune. L'opération ouvre droit à déduction ;
- un étage est réservé à un service administratif de la commune (surface de 300 m²). Il est affecté à la réalisation d'opérations se situant hors du champ d'application de la TVA (état civil, administration scolaire...) ;
- les deux derniers étages sont affectés à des locations de locaux à usage d'habitation (surface des logements : 500 m² ; loyers annuels de 36 000 €). Ces opérations sont imposables mais exonérées de TVA. Elles n'ouvrent pas droit à déduction.

Dans quelle mesure la TVA afférente à une prestation de nettoyage des parties communes (prix : 100 € HT et 19,6 € de TVA) est-elle déductible ?

Le coefficient d'assujettissement de cette dépense sera le suivant :

$$\frac{\text{Surface affectée à des opérations imposables}}{\text{Surface totale}} \text{ soit } \frac{200 + 500}{1\,000} \text{ soit } 0,70.$$

Le coefficient de taxation attribué à cette dépense sera de :

$$\frac{\text{Loyers afférents à des opérations ouvrant droit à déduction}}{\text{Montant total des loyers perçus}} \text{ soit } \frac{30\,000}{30\,000 + 36\,000} \text{ soit } 0,454545... \text{ arrondi à } 0,46.$$

Le coefficient d'admission est ici de 1, la prestation réalisée n'étant pas concernée par une mesure d'exclusion.

Le coefficient de déduction est donc de $0,70 \times 0,46 \times 1$ soit 0,322 arrondi à 0,33.

La collectivité pourra déduire $0,33 \times 19,6$, soit 6,47 € de TVA.

La prestation donne alors lieu à comptabilisation selon le schéma suivant :

Débit 6283 « Frais de nettoyage des locaux »	100 + 19,60 - 6,47, soit 113,13
Débit 44566 « TVA déductible sur biens et services »	6,47.

1.2.3. La détermination du coefficient de déduction définitif

Chacun des coefficients est, dans un premier temps, déterminé de façon provisoire. La constatation de leur valeur définitive implique de connaître, en fin d'année, le montant exact du chiffre d'affaires résultant de l'activité considérée. L'arrêt de la valeur définitive des coefficients doit en principe être effectué avant le 25 avril de l'année suivante.

Ainsi, lorsque le bien ou le service acquis l'année n est affecté à la réalisation d'opérations imposables qui n'ouvrent pas toutes droit à déduction, il conviendra d'ajuster le coefficient de taxation forfaitaire applicable à cette dépense au vu du chiffre d'affaires définitif de cette même année.

Pour les biens et services autres que les immobilisations, la régularisation se traduit, quel que soit l'écart, par la constatation d'une charge ou d'un produit sur le compte par nature initial si l'opération est comptabilisée sur l'exercice en cours. Si l'opération est comptabilisée en n+1, il s'agit d'une charge ou d'un produit exceptionnel.

Pour les immobilisations, la régularisation se traduit par la constatation d'une charge ou d'un produit exceptionnel lorsque l'écart entre les coefficients de déduction provisoire et définitif n'excède pas 5 %. Dans le cas contraire, la régularisation modifie le coût d'entrée de l'immobilisation concernée³.

Reprise des exemples précédents :

- *L'un des appartements loués se situant dans l'immeuble cité au point 1.2.2. se libère en cours d'année. Cet appartement est alors occupé pour les mois de l'année restants par un nouveau locataire et le bail est signé sur la base d'un loyer d'un montant supérieur. Le montant total des loyers perçus au titre des locations à usage d'habitation s'élève finalement à 42 000 €. Le coefficient de taxation définitif est donc de :*

$$\frac{30\,000}{30\,000 + 42\,000} \text{ soit } 0,4166\dots \text{ arrondi à } 0,42.$$

Le coefficient de déduction définitif est donc de $0,70 \times 0,42 \times 1$ soit 0,294 arrondi à 0,30.

Le montant définitif de la taxe déductible sur la prestation de nettoyage est donc de : $0,30 \times 19,60$ soit 5,88 €. La commune doit par conséquent reverser $6,47 - 5,88$ soit 0,59 € de TVA.

Si l'opération est comptabilisée en journée complémentaire de l'exercice N, l'écriture est la suivante :

Débit 6283	0,59
Crédit 44571	0,59

Dans l'hypothèse d'une pluralité de prestations concernées, il y a lieu d'émettre un mandat sur chaque compte de charges par nature concerné.

Dans l'hypothèse d'un écart positif (déduction complémentaire de TVA), il y a lieu de procéder à la réduction du mandat initial à due concurrence du complément de TVA autorisé (débit 44566 à crédit 6283).

Si l'opération est comptabilisée sur l'exercice N + 1 :

Débit 678 « Charges exceptionnelles »	0,59
Crédit 44571	0,59

[Dans l'hypothèse d'une pluralité de prestations concernées, il y a lieu d'émettre un mandat global au compte 678.]

- *Le matériel chirurgical acquis par l'établissement de santé n'est finalement utilisé par des praticiens exerçant « en libéral » qu'à raison de 400 heures par an. La part de TVA déductible grevant le matériel est donc moindre que l'estimation réalisée initialement. Le coefficient d'assujettissement définitif doit donc être corrigé comme suivant :*

$$\frac{400}{2\,500 + 400} \text{ soit } 0,13793\dots \text{ arrondi à } 0,14.$$

Le coefficient de déduction définitif est donc de $0,14 \times 1 \times 1$ soit 0,14.

Le montant définitif de la taxe déductible sur l'acquisition de ce matériel est de : $0,14 \times 39\,200$ soit 5 488 €. La commune doit par conséquent reverser $7\,840 - 5\,488$ soit 2 352 € de TVA.

³ Rescrit n° 2007 / 46 (TCA).

Dès lors que l'écart entre le coefficient de déduction provisoire (égal à 0,20) et le coefficient de déduction définitif (égal à 0,14) est supérieur à 5 %, une opération de régularisation impactant la valeur brute de l'immobilisation doit être comptabilisée :

Débit 21	2 352		
	Crédit 44571		2 352

Dans l'hypothèse d'un écart positif (déduction complémentaire), il y a lieu d'émettre un titre de recettes au compte 778 (débit 44566 à crédit 778).

1.2.4. La possibilité de recourir à une « clé de répartition » unique

Lorsque des biens ou des services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA, la TVA grevant leur acquisition n'est déductible qu'en proportion de leur utilisation pour les besoins d'opérations imposables. Les CEPL doivent donc, en principe, déterminer cette proportion pour chaque dépense en fonction de l'utilisation projetée du bien ou du service correspondant.

Toutefois, ils peuvent être autorisés à déroger au principe de l'affectation de leurs dépenses en déterminant leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes ou non) en appliquant une clef de répartition unique. Cette autorisation nécessite une demande écrite auprès de l'administration.

La clé de répartition s'obtient en inscrivant au numérateur du rapport, le montant hors taxe des recettes de l'entité afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction et, au dénominateur, le montant total hors taxe des recettes de l'entité afférentes à ses opérations situées à la fois dans le champ et hors du champ d'application de la TVA.

2. LES RÉGULARISATIONS ET REVERSEMENTS

La TVA déduite est en principe définitivement acquise à l'assujetti. Néanmoins, la réglementation prévoit un certain nombre de situations dans lesquelles la déduction doit faire l'objet d'une régularisation. Les régularisations concernent les seuls biens immobilisés et sont susceptibles d'intervenir pendant un délai (appelé « période de régularisation ») de cinq années pour les biens meubles immobilisés dont celle au cours de laquelle ils ont été acquis, importés, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activité.

Pour les immeubles immobilisés, ce délai est de vingt ans.

Le décret distingue deux types de régularisations : les régularisations annuelles et les régularisations globales.

2.1. LES RÉGULARISATIONS ANNUELLES

2.1.1. Les cas de régularisations annuelles

Sur la « période de régularisation », l'assujetti doit chaque année prendre en compte les évolutions susceptibles d'être intervenues dans la proportion d'utilisation du bien immobilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction à condition que cette proportion ait varié par rapport à l'origine de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse. Pour ce faire, il détermine pour chaque immobilisation ses coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et les compare aux coefficients de référence correspondants.

Pratiquement, la régularisation doit être effectuée si la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence est supérieure, en valeur absolue, à un dixième⁴.

La régularisation doit avoir lieu avant le 25 avril de l'année suivante.

Exemple : *en N + 2, l'établissement public de santé possédant du matériel chirurgical constate une modification de la répartition du temps d'utilisation de ce matériel chirurgical par l'établissement ou « en libéral ». Le temps d'utilisation du matériel en libéral est désormais de 200 heures par an. Le coefficient d'assujettissement change :*

$$\frac{200}{2\,500 + 200} \text{ soit } 0,074... \text{ arrondi } 0,08.$$

La différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de N + 2 et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence est de : (0,08 x 1) - (0,20 x 1) soit - 0,12. Elle est donc supérieure à un dixième et rend nécessaire une régularisation, qui prendra ici la forme d'un reversement.

2.1.2. Le calcul des régularisations annuelles

Le calcul du montant des régularisations se fonde sur des « coefficients de référence » qui traduisent la situation à laquelle il convient de faire référence pour déterminer, selon les circonstances, les régularisations qui s'imposent. Ces coefficients de référence sont initialement égaux aux coefficients d'assujettissement et de taxation retenus pour le calcul de la déduction opérée lors de l'acquisition du bien. Ils sont susceptibles d'être modifiés à la suite de la survenue de certains événements.

Dans le cas de biens immobilisés autres que les immeubles, la régularisation s'effectue pendant cinq ans par cinquième. Pour les immeubles, la régularisation s'effectue pendant vingt ans par vingtièmes.

Le calcul de la régularisation prend la forme suivante :

$$\frac{1}{5} \text{ ou } \frac{1}{20} \times \text{taxe initiale} \times (\text{coefficient de déduction de N} - \text{coefficient de déduction de référence}).$$

Si le montant obtenu est positif, la régularisation consiste en une déduction complémentaire. Dans le cas contraire, la régularisation consiste en un reversement.

Dans le cadre de l'exemple présenté au 2.1.1., la régularisation sur la taxe grevant le matériel chirurgical (acheté pour 200 000 € HT) se calcule comme suit :

$$\frac{1}{5} \times 39\,200 \times (0,08 - 0,20) \text{ soit } - 940,80 \text{ €}.$$

L'établissement de santé doit reverser 940,80 € de TVA au titre de la régularisation de l'année N+2.

2.1.3. La comptabilisation des régularisations annuelles

D'un point de vue comptable, la régularisation de la TVA initialement déduite peut prendre deux formes : une déduction complémentaire ou un reversement de TVA.

- Si la variation du coefficient de déduction est positive, la déduction complémentaire donne lieu à la constatation d'un produit exceptionnel au compte 778x par le débit du compte 44566 ;
- Si la variation du coefficient de déduction est négative, le reversement donne lieu à la constatation d'une charge exceptionnelle au compte 678x par le crédit du compte 44571.

La prise en compte d'une régularisation annuelle ne modifie pas la valeur brute de l'immobilisation⁴.

⁴ Rescrit 2008/32 (TCA).

2.2. LES RÉGULARISATIONS GLOBALES

Lorsque certains événements interviennent, l'assujetti est tenu de procéder à des régularisations globales. La collectivité locale ou l'établissement public local procède alors en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurerait en l'état jusqu'à ce terme.

Seuls les principaux événements susceptibles d'intervenir sont présentés ci-après. Il convient de se reporter à l'instruction fiscale annexée pour une présentation exhaustive.

Pour la valeur des coefficients à prendre en compte pour le calcul de la régularisation, se reporter au paragraphe 31 de l'instruction fiscale jointe en annexe.

Précision : d'après les dispositions de l'article 207-III,4,2° de l'annexe II du CGI, les assujettis sont dispensés de la régularisation lorsque le bien immobilisé est détruit ou volé, à condition qu'il soit justifié de cette destruction, qui peut être soit fortuite (sinistre), soit volontaire (mise au rebut et destruction), ou de ce vol.

2.2.1. Les cessions de biens immobilisés

2.2.1.1. Les cessions non soumises à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

Les cessions d'immeubles immobilisés ne sont pas soumises à la TVA lorsque la mutation intervient plus de cinq ans après leur achèvement.

La cession d'une immobilisation non soumise à la TVA sur le prix total ou la valeur totale génère une régularisation globale (en une fois) en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.

Exemple : *une collectivité acquiert en N un immeuble pour un montant HT d'un million d'euros (la TVA s'élève à 196 000 €). Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble est de 0,7 et son coefficient de taxation de 0,5. Son coefficient d'admission étant de 1, le coefficient de déduction est de $0,7 \times 0,5 \times 1$, soit 0,35. La collectivité a donc pu déduire $0,35 \times 196\ 000$, soit 68 600 € de TVA.*

En N + 7, la collectivité décide de céder ce bien. Cette cession n'est pas soumise à la TVA. La collectivité doit effectuer une régularisation globale, égale à la somme des régularisations annuelles qui auraient dû intervenir entre les années N + 8 et N + 19 (soit douze ans) si, pour chacune de ces années, le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. La régularisation consiste donc ici en un reversement et se calcule comme suit :

$$\frac{12}{20} \times 196\ 000 \times (0 - 0,35) \text{ soit } - 41\ 160 \text{ €.}$$

Le compte 44571 est crédité de ce montant par le débit du compte d'immobilisation.

2.2.1.2. Les cessions soumises à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

Les cessions d'immeubles sont soumises à la TVA lorsqu'elles interviennent dans les cinq ans suivant leur achèvement. Les cessions de biens meubles immobilisés sont soumises à la TVA lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction (complète ou partielle) de la TVA lors de leur acquisition. Dans ces cas, le bien est réputé avoir été utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité telle que son coefficient de déduction soit égal à 1. La régularisation se traduit donc systématiquement par une déduction complémentaire.

Exemple : *l'établissement public de santé cède son matériel chirurgical (acquis en N pour 200 000 € HT) en N + 2 à un autre établissement pour 80 000 €. La période de régularisation étant de 5 ans pour les biens meubles immobilisés, la régularisation globale comprend les régularisations qui auraient dû avoir lieu en N + 3 et N + 4. La déduction complémentaire induite se calcule comme suit :*

$$\frac{2}{5} \times 39\,200 \times (1 - 0,20) \text{ soit } 12\,544 \text{ €.}$$

Le compte 44652 est débité de ce montant par le crédit du compte d'immobilisation. Il est tenu compte de cette opération pour la détermination de la VNC de l'immobilisation cédée.

2.2.2. Les transferts entre secteurs d'activité

Un transfert entre secteurs d'activité est traité comme une cession non soumise à la taxe, assortie d'un éventuel transfert de droit à déduction.

On se reportera, pour un exposé détaillé de ce cas, aux points 34 et suivants de l'instruction fiscale annexée.

2.2.3. Les changements d'utilisation d'un bien

2.2.3.1. Les biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

Une régularisation globale est nécessaire lorsque le bien immobilisé utilisé jusqu'ici à des opérations imposables dont aucune n'ouvre droit à déduction (coefficient de taxation égal à zéro) vient à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction.

Cette évolution entraîne, après réalisation de la régularisation, la fixation d'un nouveau coefficient de taxation de référence, selon la nouvelle utilisation du bien. Les autres coefficients restent inchangés.

Cette évolution n'ouvre pas de nouveau délai de régularisation.

Exemple : *une commune possède un immeuble (TVA ayant grevé l'immeuble : 196 000 €), initialement affecté à une location commerciale (sans formulation d'option et donc exonérée). Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble est alors de 1 et son coefficient de taxation est de 0. En N + 10, la commune formule une option pour soumettre cette location à la TVA. Son coefficient d'assujettissement est par conséquent toujours égal à l'unité et son coefficient de taxation est désormais de 1. La collectivité est alors en droit de déduire une fraction de la taxe initialement supportée :*

$$\frac{9}{20} \times 196\,000 \times (1 - 0) \text{ soit } 88\,200 \text{ €.}$$

La collectivité peut donc bénéficier d'un « crédit de départ » de 88 200 €.

Le compte 44562 est débité de ce montant par le crédit du compte d'immobilisation.

Il est à préciser qu'aucune déduction ne peut être opérée si le bien était à l'origine utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA (c'est-à-dire lorsque le coefficient d'assujettissement de référence est nul).

2.2.3.2. Les biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

- Biens restant utilisés à des opérations imposables

Dans ce cas, le coefficient d'assujettissement reste non-nul mais le coefficient de taxation devient nul. L'opération ne conduit pas à l'ouverture d'un nouveau délai de régularisation.

Exemple : *contrairement au cas envisagé au point précédent, la commune avait initialement formulé une option de soumission à la TVA. Elle dénonce cette option en N + 9 (selon les règles en matière de délai prévues par l'article 194 de l'annexe II au CGI). La régularisation est la suivante :*

$$\frac{10}{20} \times 196\,000 \times (0 - 1) \quad \text{soit} - 98\,000 \text{ €}.$$

La commune doit donc reverser 98 000 € de TVA.

Le compte 44571 est crédité par le débit du compte d'immobilisation.

- Biens cessant d'être utilisés à des opérations imposables

Les coefficients d'assujettissement et de taxation du bien deviennent alors nuls. Le bien sort définitivement du cycle des régularisations car il est désormais affecté à des activités situées en dehors du champ d'application de la TVA. Aucune déduction complémentaire n'est alors permise si le bien est à nouveau utilisé à des opérations imposables.

Exemple : *une collectivité possède un immeuble d'une valeur d'achat HT d'un million d'euros, affecté à la gestion d'un service de distribution d'eau. En N + 6, l'immeuble est affecté au service d'état civil de la commune. Activité située hors du champ d'application de la TVA, celle-ci entraîne une modification du coefficient d'assujettissement qui devient nul. La régularisation devant être effectuée donne lieu à un reversement égal à :*

$$\frac{13}{20} \times 196\,000 \times (0 \times 0 \times 1 - 1 \times 1 \times 1) \times \quad \text{soit} - 127\,400 \text{ €}.$$

La commune doit donc reverser 127 400 € de TVA.

Le compte 44571 est crédité de ce montant par le débit du compte d'immobilisation.

Une éventuelle ré-affectation ultérieure de l'immeuble, par exemple, en N + 11, à la gestion du service de distribution d'eau ne pourrait donner lieu à une déduction complémentaire (pas de crédit de départ).

2.2.4. Le cas particulier des transmissions d'universalités de biens

Les transferts de biens qui interviennent lors de changements de mode d'exploitation des services publics soumis à TVA (mise à disposition à un groupement lié à un transfert de compétences, à un fermier ou un concessionnaire dans cadre d'une délégation de service public) sont dispensés de taxation à la TVA et ne donnent également pas lieu au calcul, par le cédant, de régularisations des déductions initialement opérées.

Le bénéficiaire d'une telle transmission est réputé continuer la personne qui lui transfère l'universalité.

En conséquence, s'agissant des biens immobilisés transmis, d'une part, la période de régularisation initiée par le cédant continue à courir jusqu'à son terme chez le bénéficiaire de la transmission (les délais de régularisation ne sont donc pas remis à zéro) et d'autre part, les coefficients de référence qui étaient en vigueur chez le cédant sont repris par le bénéficiaire, aux fins du calcul par ce dernier, des régularisations annuelles ou globales ultérieurement exigibles.

LE CHEF DE SERVICE DES COLLECTIVITES LOCALES

FREDERIC IANNUCCI

ANNEXE : Instruction fiscale BOI n° 66 du 9 mai 2007 sous la référence 3 D-1-07 relative à la détermination des droits à déduction des assujettis à la TVA



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 D-1-07

N° 66 du 9 MAI 2007

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA). DROIT A DEDUCTION. REFORME DE L'ANNEXE II.

(CGI, annexe II, art. 205 à 210)

NOR : BUD F 07 30012J

Bureau D 1

Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 a procédé à la refonte des règles de déduction de la TVA. Celles-ci, auparavant codifiées aux articles 205 à 242 de l'annexe II au code général des impôts, sont désormais reprises aux articles 205 à 210 de cette même annexe.

La réécriture de ces articles s'est effectuée à droit quasi-constant. Sur le fond, il conviendra principalement de retenir toutefois les points suivants :

- la TVA grevant une immobilisation est totalement déductible lorsque le bien est utilisé exclusivement à des opérations ouvrant droit à déduction ; à l'inverse, aucune déduction n'est possible lorsque le bien est utilisé totalement à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ; la déduction est opérée de manière forfaitaire uniquement lorsque le bien a un caractère mixte, c'est-à-dire qu'il est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;

- afin de rétablir une égalité de traitement entre les redevables totaux, pour lesquels les subventions n'interféraient pas sur la détermination de leurs droits à déduction, et les redevables partiels, pour lesquels la perception de subventions non imposées dégradait leurs droits à déduction, les subventions non-imposables ne sont plus à prendre en compte pour le calcul du quantum de déduction ;

- les règles applicables aux assujettis partiels et aux redevables partiels sont harmonisées en ce qui concerne les seuils de régularisation de la taxe précédemment déduite ;

- l'autorisation administrative qui était nécessaire pour recourir à une détermination forfaitaire des droits à déduction afférents aux services et biens non immobilisés est supprimée ;

- les délais de régularisation ne sont plus remis à zéro en cas de « crédit de départ » ou de modification des règles encadrant les exclusions du droit à déduction.

Sur la forme, sont introduits trois coefficients attachés à chaque bien ou service, le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission, en fonction desquels ou en fonction de la variation desquels l'ensemble des droits à déduction du redevable et des régularisations qui lui incombent peuvent se calculer.



3 507066 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Directeur de publication : Bruno PARENT

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Responsable de rédaction : Christian MIRANDOL

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex



ANNEXE (suite)

I. Introduction : les raisons d'une refonte

1. L'article 271 du code général des impôts pose le principe général du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. La TVA supportée par les assujettis est déductible dans la mesure où leurs dépenses sont utilisées à des opérations imposables ouvrant droit à déduction.
2. L'article 273 de ce même code prévoit quant à lui que doivent être déterminées les conditions dans lesquelles les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction peuvent exercer leurs droits à déduction.
3. C'est dans ce cadre, inchangé, qu'il convenait jusqu'à présent de distinguer :
 - les assujettis partiels, qui effectuaient à la fois des opérations imposables et des opérations non-imposables ;
 - les redevables partiels, qui effectuaient exclusivement des opérations imposables, mais dont certaines ouvraient droit à déduction et d'autres n'ouvraient pas droit à déduction ;
 - les assujettis partiels redevables partiels, qui effectuaient à la fois des opérations non-imposables, des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction et des opérations imposables ouvrant droit à déduction.
4. Les règles à appliquer pour déterminer le quantum de taxe déductible variaient en fonction de chacune de ces catégories.
 - les assujettis partiels étaient soumis à la règle de l'affectation totale : la taxe grevant un bien ou un service était déductible à proportion exacte de son utilisation à des opérations ouvrant droit à déduction ;
 - les redevables partiels étaient soumis à des dispositions différentes selon la nature du bien ou du service. Pour les immobilisations corporelles, la règle était celle du prorata : la taxe grevant une immobilisation corporelle était déductible dans une proportion fixée forfaitairement en fonction de la part du chiffre d'affaires taxé dans le chiffre d'affaires total. Pour les autres biens et services (ABS), la règle était celle de l'affectation incomplète : la taxe grevant les ABS utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction était intégralement déductible ; celle grevant les ABS utilisés exclusivement à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction n'était pas déductible ; celle grevant les ABS mixtes était déductible à hauteur du prorata ;
 - enfin, les assujettis partiels redevables partiels étaient soumis à des règles résultant de la combinaison des principes rappelés aux deux alinéas précédents.
5. La prise en compte de l'arrêt Socofrein¹, qui conduit, pour les redevables partiels, à étendre aux immobilisations corporelles le principe de l'affectation partielle, jusque-là applicable uniquement aux ABS, se traduit :
 - par une unification des règles applicables aux redevables partiels, la distinction entre immobilisations et ABS devenant inopérante,
 - et par un rapprochement notable entre les règles applicables aux assujettis partiels et celles applicables aux redevables partiels, qui ne diffèrent plus qu'en ce qui concerne les biens mixtes.
6. Cet état de fait a rendu possible une refonte des articles réglementaires relatifs au droit à déduction. Effectuée à droit quasi-constant, elle abandonne l'approche antérieure, fondée sur la qualité de l'assujetti et sur la nature du bien, pour se centrer sur les opérations économiques, conformément à la présentation retenue aux articles 2 et 167 à 192 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.
7. Concrètement, la taxe déductible relative à chaque bien ou service est déterminée en proportion de son « coefficient de déduction », formule synthétique tenant compte à la fois de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi ou le règlement. Résultant du produit de trois coefficients, respectivement d'assujettissement, de taxation et d'admission qui expriment toute la diversité des situations rencontrées, ce coefficient de déduction permet à la fois de déterminer les montants de taxe déductible et, au travers de ses variations, les régularisations de taxe auxquelles l'assujetti est tenu.

¹ Cf. CE, 21 février 1979, n° 08070, Socofrein

ANNEXE (suite)

II. Détermination du quantum de taxe déductible

8. L'article 205 de l'annexe II au code général des impôts pose le principe général : « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujéti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction. » Le coefficient de déduction est lié au bien ou au service et peut donc varier d'un bien ou d'un service à l'autre, en fonction des éléments décrits ci-après.
9. Le I de l'article 206 de cette même annexe définit quant à lui le mode de calcul du coefficient de déduction, qui « est égal au produit des coefficients d'assujétissement, de taxation et d'admission ».

A. LE COEFFICIENT D'ASSUJETTISSEMENT

10. Le coefficient d'assujétissement est défini au II de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts. Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables. Un assujéti doit donc, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujétissement.
11. De cette définition, il découle :
 - que le coefficient d'assujétissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro ;
 - que le coefficient d'assujétissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est égal à 1, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.
12. La proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables est déterminée par l'assujéti sous sa propre responsabilité. Elle doit correctement traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

Un entrepreneur individuel A acquiert pour un million d'euros HT un immeuble neuf de 245 mètres carrés, qu'il entend affecter en partie à son entreprise. Il décide de conserver dans son patrimoine privé la partie de l'immeuble qu'il réserve à son usage privatif (logement à usage d'habitation), d'une surface de 85 mètres carrés. Le coefficient d'assujétissement de l'immeuble, déterminé

l'année de son acquisition, est égal à $\frac{245 - 85}{245}$, soit 0,65306... arrondi à 0,66. (à suivre)

13. En principe, l'assujéti doit calculer un coefficient d'assujétissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 1° du I du V de l'article 206, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables, un coefficient d'assujétissement unique.

B. COEFFICIENT DE TAXATION

14. Le coefficient de taxation est défini au III de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts. Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction. Il est :
 - égal à l'unité lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction, en d'autres termes lorsque le bien ou le service n'est pas utilisé à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ;
 - nul lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ou, en d'autres termes, lorsque le bien ou le service n'est aucunement utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction ; dans ce cas, il peut être utilisé soit uniquement à des opérations non-imposables, soit uniquement à des opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction, soit concurremment à de telles opérations ;
 - déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non-imposables. Cette détermination forfaitaire du coefficient de taxation correspond au traditionnel « prorata de déduction » tel qu'il ressortait des anciennes dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI et ses modalités de calcul en sont assez proches. On pourra ainsi se référer aux paragraphes 131 à 168 de l'instruction 3 CA 94 du 8 septembre 1994, sous réserve des précisions suivantes :

ANNEXE (suite)

- ❖ les modalités de prise en compte des produits financiers et immobiliers accessoires sont celles décrites dans l'instruction 3 A-1-06 du 10 janvier 2006 ;
 - ❖ comme annoncé dans l'instruction 3 A-7-06 du 16 juin 2006, les virements financiers internes constatés entre différents budgets de l'Etat, des collectivités locales ou des établissements publics n'ont pas à être pris en compte dans le calcul du coefficient de taxation ;
 - ❖ les subventions non-imposables en vertu des règles décrites dans cette même instruction ne sont pas prises en compte dans le calcul du coefficient de taxation² ;
 - ❖ lorsque l'assujetti a constitué des secteurs d'activité distincts au sens de l'article 209 de l'annexe II au code général des impôts, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du coefficient de taxation est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé. Lorsque le bien ou le service est utilisé pour plusieurs secteurs d'activité sans être utilisé pour tous les secteurs d'activité, le coefficient de taxation est déterminé au vu du chiffre d'affaires de ces quelques secteurs, contrairement à la réglementation antérieure où s'appliquait dans ce cas le prorata général de l'entreprise.
15. Comme évoqué précédemment, la détermination du coefficient de taxation :
- se fait de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service (immobilisation ou ABS) ;
 - se fait de manière forfaitaire uniquement lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé de façon mixte, c'est-à-dire concurremment à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.
16. En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 2° du 1 du V de l'article 206, il peut, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire.
17. Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.
18. On notera enfin que le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire.

Cet entrepreneur A exerce trois activités distinctes au regard des règles applicables en matière de TVA : une activité de conseil soumise à la taxe de plein droit ; une activité de formation professionnelle exonérée ; enfin il décide de louer une partie de ses locaux nus à usage professionnel, en optant pour la taxation de ses loyers. Il a constitué trois secteurs distincts au sens de l'article 209 de l'annexe II au CGI, pour chacune de ses activités qui ont dégagé respectivement un chiffre d'affaires annuel hors taxe de 100, 50 et 150. Le coefficient de taxation de l'immeuble, utilisé pour les trois secteurs distincts d'activité, est égal à

$\frac{100 + 150}{100 + 50 + 150}$, soit 0,8333... arrondi à 0,84. L'assujetti fait également appel à un prestataire afin de l'aider dans son activité de formation professionnelle et de location. Le coefficient de taxation retenu pour cette

dépense d'un montant de 4 000 euros HT est égal à $\frac{150}{50 + 150}$, soit 0,75. Par ailleurs, l'assujetti a acquis une voiture d'une valeur de 15 000 euros HT qu'il utilise pour ses activités de formation et de conseil. Le

coefficient de taxation retenu pour cette dépense est égal à $\frac{100}{100 + 50}$, soit 0,6666... arrondi à 0,67. Pour

l'usage de ce véhicule, il achète également sur l'année 1 000 euros HT de gazole, dont le coefficient de taxation est également de 0,67. (à suivre)

C. COEFFICIENT D'ADMISSION

19. Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

² Après les arrêts CE, 26 novembre 1999, n° 180276, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport de Rodez-Marcillac et CJCE, 6 octobre 2005, aff. C-243/03, Commission contre France, cette évolution permet de rétablir une égalité de traitement entre redevables totaux et redevables partiels.

ANNEXE (suite)

20. Lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Ce coefficient est réduit, éventuellement jusqu'à zéro, lorsque le bien ou le service fait l'objet de mesures d'exclusion. Le coefficient d'admission exprime la proportion maximale de taxe que la réglementation autorise un assujéti à déduire sur une telle dépense, avant prise en compte des spécificités propres à l'activité de cet assujéti. La valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année.
21. Le IV de l'article 206 reprend les exclusions et exceptions à ces exclusions figurant soit aux articles 273 septies A à 273 septies C et 298 du code général des impôts, soit aux anciens articles 230 à 242 de l'annexe II à ce code.

L'entrepreneur A constatera, pour son immeuble et pour la prestation d'assistance, des coefficients d'admission égaux à 1, ces dépenses n'étant pas exclues du droit à déduction ; pour son véhicule, un coefficient d'admission égal à 0 en vertu du 6° du 2 du IV de l'article 206 ; et pour le gazole, un coefficient d'admission égal à 0,8, en vertu du 4 du IV de ce même article. (à suivre)

D. COEFFICIENT DE DEDUCTION

22. Conformément au I de l'article 206, le coefficient de déduction est égal au produit des trois coefficients décrits précédemment. En vertu du 2 du V de ce même article, préalablement au calcul du produit, chacun de ces facteurs doit être arrondi à la deuxième décimale par excès (cf. exemples *supra*). Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès pour constituer le coefficient de déduction.
23. Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire³. Ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante⁴ ou pour ceux qui deviennent redevables de la TVA avant le 31 décembre de l'année suivante.

L'entrepreneur A calculera ainsi :

pour l'acquisition de l'immeuble, un coefficient de déduction égal à $0,66 \times 0,84 \times 1$, soit 0,5544 arrondi à 0,56 ;

pour la prestation d'assistance, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,75 \times 1$, soit 0,75 ;

pour la voiture, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 \times 0$, soit 0 ;

pour le gazole, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 \times 0,8$, soit 0,536 arrondi à 0,54.

Il déduira :

sur l'immeuble, $0,56 \times 1000000 \times 0,196$, soit 109 760 € ;

sur la prestation, $0,75 \times 4000 \times 0,196$, soit 588 € ;

sur la voiture, $0 \times 15000 \times 0,196$, soit 0 € ;

sur le gazole, $0,54 \times 1000 \times 0,196$, soit 105,84 €. (fin)

L'entreprise B, qui réalise uniquement des opérations imposables, a deux activités : une activité de formation professionnelle continue exonérée de TVA et une activité de vente de publications assujéti à la TVA. Le coefficient d'assujétissement est donc égal à 1. En outre, le coefficient de taxation des biens et services qui sont affectés à l'une et l'autre de ces activités s'avère être égal à 0,45. L'entreprise supporte une dépense de gazole de cent euros destinée à un véhicule de tourisme utilisé indistinctement pour l'ensemble de ses activités. Le coefficient de déduction de cette dépense est égal à $1 \times 0,45 \times 0,8$, soit 0,36 et l'entreprise pourra déduire un montant de TVA égal à $0,36 \times 100 \times 0,196$, soit 7,056 euros. Cette entreprise acquiert également une photocopieuse qu'elle utilise pour les seuls besoins de son activité de publication et du mobilier de bureau qu'elle utilise pour les seuls besoins de son activité de formation. Ces dépenses d'immobilisation ont respectivement été grevées d'une TVA de 200 € et 150 €. Le coefficient de déduction de la photocopieuse est égal à $1 \times 1 \times 1 = 1$, l'entreprise pourra donc déduire l'intégralité de la TVA d'amont. En revanche, le coefficient de déduction du mobilier de bureau est égal à $1 \times 0 \times 1 = 0$, l'entreprise ne pourra pas déduire la TVA qu'elle a supportée sur cette dépense.

La société C acquiert le 1^{er} mars de l'année N un ordinateur pour un prix hors taxe de 4 000 euros, soit une TVA correspondante de 784 euros. L'ordinateur est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le coefficient d'assujétissement attaché à cette dépense est égal à l'unité. Le coefficient de taxation attaché aux dépenses mixtes supportées par l'entreprise est, à titre temporaire au vu du chiffre d'affaires de l'année précédente, de 0,45. Enfin, cette dépense n'étant pas visée par une exclusion du droit à déduction, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Le coefficient de déduction provisoire attaché à cette dépense au moment de son acquisition en N est égal à $1 \times 0,45 \times 1$, soit 0,45. L'entreprise a ainsi pu déduire provisoirement $784 \times 0,45$, soit 352,80 euros. Au plus

³ Lorsque le coefficient de taxation applicable doit être calculé de manière forfaitaire conformément au 3 du III de l'article 206, il convient d'appliquer le dernier rapport définitif connu.

⁴ Les exploitants agricoles qui ont opté pour l'imposition selon l'exercice comptable arrêtent définitivement ces coefficients le cinquième jour du cinquième mois suivant la clôture de la période d'imposition.

ANNEXE (suite)

*tard le 25 avril de l'année N+1, l'entreprise arrête définitivement ses divers coefficients. Le coefficient d'assujettissement de cette dépense reste égal à 1, tandis que son coefficient de taxation s'avère finalement égal à 0,5. La société C peut donc déduire, en complément à la déduction opérée lors de l'acquisition du bien, un montant égal à $784 * 0,5 - 352,8$, soit 39,2 euros. (à suivre)*

III. Régularisations et reversements

24. Sous réserve, naturellement, du droit de contrôle de l'administration, la taxe initialement déduite par un assujetti lui est en principe définitivement acquise. La réglementation prévoit toutefois un certain nombre de cas où la déduction initiale doit être régularisée. Ces régularisations peuvent intervenir pendant un délai de cinq années pour les biens meubles immobilisés dont celle au cours de laquelle ils ont été acquis, importés, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activité. Pour les immeubles immobilisés, ce délai est de vingt ans.

A. RÉGULARISATIONS ANNUELLES

25. Pour calculer le montant de ces régularisations, il est fait appel à des « coefficients de référence » qui traduisent la situation à laquelle il convient de faire référence pour déterminer, selon les circonstances, les régularisations annuelles ou globales qui s'imposent. Ces coefficients de référence, définis au 2 du V de l'article 207 de l'annexe II au code général des impôts, sont initialement égaux aux coefficients retenus pour le calcul de la déduction opérée en application de l'article 206 de cette même annexe lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison à soi-même du bien. Ils sont ensuite susceptibles d'être modifiés, à la suite de la survenue de certains événements justifiant que la situation soit reconsidérée (voir *infra*).
26. Chaque année durant la période de régularisation, une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés doit être opérée lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part, est supérieure, en valeur absolue, à un dixième. En d'autres termes, il y a lieu à régularisation de la taxe initialement déduite si la proportion d'utilisation du bien immobilisé à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire, a varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, par rapport à la situation exprimée par le biais des coefficients de référence.
27. La régularisation prend la forme soit d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence, soit d'un reversement dans le cas contraire. Elle doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.
28. L'assujetti doit régulariser la taxe initialement déduite pendant cinq ans par cinquièmes pour les biens immobilisés autres que les immeubles et pendant vingt ans par vingtièmes pour les immeubles immobilisés. Pour l'appréciation de la période de régularisation, l'année au cours de laquelle le bien immobilisé a été acquis, achevé, utilisé pour la première fois ou transféré entre secteurs d'activité constitués en application de l'article 209 compte pour une année entière. La modification des règles encadrant les exclusions du droit à déduction ou, lorsqu'un assujetti devient redevable de la taxe, l'octroi d'un « crédit de départ » ne déclenchent plus, désormais, un nouveau délai de régularisation⁵.
29. Toutefois, il n'y a pas lieu à régularisation s'agissant :
- des biens dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul, c'est-à-dire des biens qui, dès l'origine ou au cours de leur utilisation, ont été utilisés exclusivement à la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la taxe (cf. CJCE, 11 juillet 1991, aff. C-97/90, Lennartz) ;
 - des immeubles livrés, acquis, apportés ou utilisés avant le 1^{er} janvier 1996, pour lesquels le délai de régularisation de la TVA avait été fixé à dix ans.

*A l'issue de l'année N+1, la société C constate que le coefficient de taxation à retenir pour les dépenses mixtes est égal à 0,62. Le coefficient de déduction de l'année attaché à l'ordinateur est donc égal à $1 * 0,62 * 1$, soit 0,62. L'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année ($1 * 0,62$) et le produit des coefficients de référence ($1 * 0,5$) étant supérieur à un dixième, l'entreprise opère au plus tard sur sa déclaration de chiffres d'affaires couvrant le 25 avril N+2, une déduction complémentaire égale à*

$$(1 * 0,62 * 1 - 1 * 0,5 * 1) * \frac{784}{5}, \text{ soit } 18,82 \text{ euros. En N+2, le coefficient de taxation applicable aux dépenses}$$

⁵ La documentation de base 3 D 183 est en conséquence rapportée.

ANNEXE (suite)

*mixtes s'avère être égal à 0,44. L'écart entre 1*0,44 et 1*0,50 n'étant pas supérieur à un dixième, aucune régularisation n'est effectuée. A l'issue de l'année N+3, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes est égal à 0,2. L'écart entre (1*0,2) et (1*0,5) étant supérieur à un dixième, il doit être procédé à une régularisation qui, en l'occurrence, prend la forme d'un reversement pour un montant égal à*

$$(1 * 0,2 * 1 - 1 * 0,5 * 1) * \frac{784}{5}, \text{ soit } - 47,04 \text{ euros.}$$

B. RÉGULARISATIONS GLOBALES

30. Dans un certain nombre de cas, énumérés au 1 du III de l'article 207, l'assujetti est tenu de procéder à des régularisations globales, exigibles dès la survenue des événements qui en sont à l'origine. Ces régularisations globales conduisent l'assujetti à procéder globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurait en l'état jusqu'à ce terme.
31. Le 2 du III de ce même article fixe les modalités de calcul de cette régularisation globale. Il précise en particulier la valeur des coefficients de l'année qu'il convient de retenir au titre des années restantes afin de déterminer chacune des régularisations annuelles qui devront être sommées pour établir le montant de la régularisation globale. En pratique, hormis dans le cas prévu au 2° du 1 du III (vente d'un bien en TVA pendant la période de régularisation), le 2 du III ne fixe pas la valeur qu'il convient de retenir pour les coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de l'année – dont on déduit aisément la valeur du coefficient de déduction de l'année -, mais uniquement la valeur qu'il convient de retenir pour l'un d'entre eux, selon le cas le coefficient d'assujettissement de l'année, le coefficient de taxation de l'année, ou le coefficient d'admission de l'année. En effet, la valeur des deux autres coefficients de l'année qu'il convient de retenir pour pouvoir effectuer le calcul découle de la logique même du mécanisme des régularisations globales, à savoir anticiper les régularisations annuelles qui auraient été opérées à raison d'événements qui affectent, par nature, un seul coefficient sur les trois. Les deux autres coefficients de l'année doivent donc être réputés égaux à leur valeur de référence, puisque aucun événement n'a entraîné leur modification.

1. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

32. Sont notamment visées les cessions d'immeubles immobilisés non-soumises à la TVA immobilière (mutation intervenant plus de 5 ans après l'achèvement ou seconde cession dans le délai de cinq ans par une personne n'agissant pas comme marchand de biens). Il y a lieu de procéder à une régularisation globale (en une fois) en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.

Une entreprise D acquiert en l'année N, un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Il s'avère que le coefficient d'assujettissement de ce bien est de 0,8 et son coefficient de taxation de 0,5. Son coefficient d'admission étant égal à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise D cède son immeuble à une entreprise E. Cette cession n'étant pas soumise à la TVA, l'entreprise D est tenue à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19 (soit 12 années), si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à

$$\sum_{8}^{19} (0 - 0,4) * \frac{196000}{20}, \text{ soit } - 47\,040 \text{ euros.} \quad \text{6 (à suivre)}$$

33. Lorsque le bien cédé constitue également une immobilisation pour son acquéreur, le cédant peut, conformément au 3 du III de l'article 207, lui « transférer » une partie de la TVA initiale, à proportion de la durée de régularisation non encore courue.

L'immeuble acquis par l'entreprise E constituant pour elle une immobilisation, l'entreprise D peut lui transférer

*un montant de TVA égal à $\frac{12}{20} * 196000$, soit 117 600 euros. Il s'avère que pour l'entreprise E, le coefficient*

d'assujettissement de l'immeuble est égal à 1 et son coefficient de taxation est égal à 0,35. L'entreprise E pourra donc déduire 41 160 euros. Elle sera elle-même tenue aux régularisations éventuelles pendant les vingt années suivant son acquisition, sur la base d'une TVA initiale égale à la TVA transférée, soit 117 600 euros.

⁶ soit 12 fois la régularisation annuelle correspondant à une variation à la baisse du coefficient de déduction de 0,4.

ANNEXE (suite)

2. Transferts entre secteurs d'activité

34. Le transfert d'immobilisations entre secteurs d'activité est traité comme une cession non soumise à la taxe, assortie d'un éventuel transfert de droit à déduction. Le transfert de l'immeuble d'un secteur d'activité vers un autre ouvre un nouveau délai de régularisation. Il est toutefois rappelé que le transfert d'un bien mobilier d'investissement à un secteur exonéré donne lieu à l'imposition d'une livraison à soi-même sur le fondement du 8° de l'article 257 du code général des impôts.

Une entreprise F acquiert en l'année N un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Elle l'affecte aux besoins d'un premier secteur d'activité. Il s'avère que le coefficient de taxation de ce bien est de 0,4. Ses coefficients d'assujettissement et d'admission étant égaux à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise F transfère son immeuble vers un second secteur d'activité, dans lequel le coefficient de taxation de l'immeuble est de 0,35. L'entreprise F est tenue au titre de ce premier secteur à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19, si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble

*était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à $\sum_8^{19} (0 - 0,4) * \frac{196000}{20}$, soit - 47 040 euros. Symétriquement, si le bien constitue également une immobilisation dans son nouveau secteur d'activité, elle pourra déduire 41 160 euros.*

35. Le transfert entre secteurs d'activité fait partie des événements qui entraînent la modification des coefficients de référence du bien. Lorsque dans le nouveau secteur, le bien est également immobilisé, l'opérateur a pu, en application du 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, déduire une partie de la taxe transférée, en fonction des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission découlant de la nouvelle utilisation du bien. Les coefficients de référence prennent alors la valeur de ces nouveaux coefficients.

Avant le transfert, l'entreprise F avait constaté que les coefficients de référence du bien étaient égaux, pour le coefficient d'assujettissement à 1, pour le coefficient de taxation à 0,4 et pour le coefficient d'admission à 1. Après le transfert, les coefficients de référence du bien seront égaux, pour le coefficient d'assujettissement à 1, pour le coefficient de taxation à 0,35 et pour le coefficient d'admission à 1.

3. Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

36. Dans le cas d'une cession ou d'un apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale, le bien est réputé avoir été utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité telle que son coefficient de déduction soit égal à 1. Peuvent par exemple être visées les cessions de biens mobiliers d'investissement.

*En l'année N, une banque G se livre sous le régime de la TVA immobilière un immeuble qu'elle affecte à l'ensemble de son activité économique. Le coefficient de taxation du bien, acquis pour un million d'euros hors taxe, s'avère égal à 0,5. Les autres coefficients étant égaux à 1, le coefficient de déduction du bien est égal à 0,5. La banque peut donc déduire $1\ 000\ 000 * 0,5 * 0,196$, soit 98 000 euros. En N+3, la banque cède son immeuble, encore sous le régime de la TVA immobilière. La déduction complémentaire dont bénéficie la*

*banque G est égale à $\sum_4^{19} (1 - 0,5) * \frac{196000}{20}$, soit 78 400 euros.*

37. Toutefois, lorsque l'immeuble était affecté à l'habitation, la taxe ayant grevé l'immeuble est déductible en totalité lors de sa revente ou de son apport, dès lors que ceux-ci sont soumis à la taxe.

Modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion

38. Une telle évolution se traduit par une modification du coefficient d'admission du bien. Une fois la régularisation globale effectuée, le coefficient d'admission de référence est modifié et prend la valeur qui résulte de la modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion. Les coefficients d'assujettissement et de taxation de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

Une entreprise H dont l'activité est intégralement soumise à la TVA a acquis en l'année N un bien meuble immobilisé exclu du droit à déduction pour un montant de dix mille euros hors taxe. La TVA y afférente, soit 1 960 €, n'a pas été déduite car le coefficient d'admission attaché à ce bien était nul, les coefficients d'assujettissement et de taxation du bien étant, quant à eux, égaux à l'unité. En N+2, une disposition réglementaire ouvre partiellement le droit à déduction à hauteur de 65 % pour les biens de cette nature. Une régularisation globale est effectuée en considérant que pour l'ensemble des années restant à courir dans la période de régularisation, le coefficient d'admission du bien est égal à 0,65. L'entreprise peut opérer une

*déduction complémentaire égale à $\sum_3^4 (1 * 1 * 0,65 - 1 * 1 * 0) * \frac{1960}{5}$, soit 509,60 euros. Pour le calcul des*

régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient d'admission de référence du bien devient égal à 0,65. En N+3, une nouvelle disposition réglementaire vient cette fois lever totalement l'exclusion.

ANNEXE (suite)

L'entreprise pourra opérer une nouvelle déduction complémentaire égale à $\sum_4^4 (1*1-1*1*0,65) * \frac{1960}{5}$, soit 137,20 euros. Une fois cette régularisation opérée, le coefficient d'admission de référence sera égal à 1.

5. Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

39. Une régularisation globale est également opérée lorsqu'un bien immobilisé utilisé jusqu'alors, en tout ou partie, à des opérations imposables dont aucune n'ouvre droit à déduction vient à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction. Une fois la régularisation globale opérée, le coefficient de taxation de référence est modifié et prend la valeur qui découle du nouvel usage du bien. Les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

Une entrepreneur individuel I a acquis en l'année N un immeuble pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Cet immeuble a été affecté à 20 % à un usage privé (son coefficient d'assujettissement est donc égal à 0,8). L'entrepreneur individuel exerce une activité de formation professionnelle, exonérée de TVA. Le coefficient de taxation de l'immeuble est donc nul, tandis que son coefficient d'admission est égal à l'unité. En N+9, cet entrepreneur débute une activité de conseil, soumise à la taxe, de telle sorte que le coefficient de taxation de l'immeuble, affecté de manière mixte aux activités, se révèle égal à 0,3. L'entrepreneur est en droit de déduire une fraction de la taxe initialement supportée, égale

*à $\sum_{10}^{19} (0,8 * 0,3 * 1 - 0) * \frac{196000}{20}$, soit 23 520 euros. Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient de taxation de référence est égal 0,3. Ainsi, en N+11, le coefficient de taxation de l'immeuble s'avère égal à 0,43. L'entreprise procédera à une déduction complémentaire (régularisation annuelle) égale à $(0,35 - 0,24) * \frac{196000}{20}$, soit 1 078 euros (étant fait observer, d'une part, que le coefficient de déduction de l'année a été arrondi à la deuxième décimale par excès et, d'autre part, que le produit $0,8 * 0,43$ diffère du produit $0,8 * 0,3$ de plus d'un dixième, ces deux produits, quant à eux, ne devant pas être arrondis).*

40. Par ailleurs, un assujetti a le droit de déduire à proportion de son coefficient de déduction la taxe initiale ayant grevé l'acquisition d'un bien en stock lorsque ce bien cesse d'être utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations exonérées (coefficient de taxation cessant d'être nul). Il en est de même de la taxe initiale ayant grevé l'acquisition d'un bien immobilisé si celui-ci n'a pas été encore utilisé.
41. Enfin, afin de prendre en compte la jurisprudence Lennartz déjà citée, aucune régularisation n'est opérée et aucun coefficient de référence n'est modifié lorsque le coefficient d'assujettissement de référence du bien est nul.

Une collectivité locale J acquiert en l'année N un immeuble, pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Cet immeuble a été affecté à 100 % à une activité placée hors du champ de la taxe en application de l'article 256 B du code général des impôts, son coefficient d'assujettissement de référence est donc égal à 0. En N+3, la collectivité décide d'utiliser ce bien à une activité soumise de plein droit à la taxe en application de ce même article. En application du b du 2° du 4 du III de l'article 207, elle ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire et aucune régularisation globale ne doit être opérée. Les modifications des coefficients de référence n'intervenant, en application du 2 du V de ce même article, qu'après qu'une régularisation globale a été effectuée, il n'y a pas lieu de modifier les coefficients de référence. Le coefficient d'assujettissement de référence du bien restera donc définitivement nul, de sorte que le bien ne donnera jamais lieu à régularisation.

6. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

a) Biens restant utilisés à des opérations imposables

42. Dans ce cas, le coefficient de taxation du bien devient nul, mais son coefficient d'assujettissement reste non-nul. Il y a lieu à régularisation globale, calculée comme il est dit au point 32 de la présente instruction. Le bien reste disponible pour une nouvelle régularisation sur la période de régularisation restant à courir, dans le cas où il serait de nouveau utilisé, au moins en partie, à des opérations ouvrant droit à déduction. La nouvelle régularisation globale serait opérée ainsi qu'il est dit au point 39. Cet événement entraîne la modification du coefficient de taxation de référence, qui devient nul, mais il ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

ANNEXE (suite)

b) Biens cessant d'être utilisés à des opérations imposables

43. Dans ce cas, le coefficient d'assujettissement du bien devient nul, ainsi que son coefficient de taxation et il y a lieu à régularisation globale. Contrairement à la situation décrite au point précédent, le bien sort définitivement du cycle des régularisations. Cet événement entraîne la modification du coefficient d'assujettissement de référence, qui devient nul, de sorte qu'aucune déduction complémentaire ne serait permise quand bien même le bien serait à nouveau utilisé à des opérations imposables.

*En l'année N, un entrepreneur individuel K, exerçant une activité intégralement soumise à la TVA, fait l'acquisition d'un immeuble neuf, qu'il décide d'affecter à son exploitation. Le coût d'acquisition s'élève à 100 000 euros hors taxe. Il déduit 19 600 euros. En N+6, l'immeuble est affecté au patrimoine privé de l'exploitant. Celui-ci est tenu à un reversement égal à $\sum_7^{19} (0 * 0 * 1 - 1 * 1 * 1) * \frac{19600}{20}$, soit - 12 740 euros. Le*

coefficient d'assujettissement de référence du bien devient nul, ainsi que le coefficient de taxation de référence. En N+8, il réaffecte son immeuble à son activité professionnelle. Il ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire. Le prélèvement dans les mêmes conditions d'un bien mobilier immobilisé donnerait lieu non pas à régularisation sur le fondement du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, mais à la taxation d'une livraison à soi-même dans les conditions prévues à la DB 3 A 124 n° 47.

C. ARTICULATION ENTRE LES REGULARISATIONS ANNUELLES ET LES REGULARISATIONS GLOBALES

44. Les modifications des coefficients de référence induites par une régularisation globale doivent être prises en compte pour le calcul des régularisations annuelles à compter de l'année suivante et des régularisations globales ultérieures, y compris celles qui interviendraient lors de l'année en cours. En revanche, elles ne doivent pas être prises en compte pour le calcul de la régularisation annuelle due au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la régularisation globale, et ce même si cette régularisation annuelle peut être liquidée jusqu'au 25 avril de l'année suivante, donc postérieurement à la régularisation globale.

Un entrepreneur individuel L acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Il l'affecte à 20 % à son usage privé. Il débute son activité sous le régime de la franchise. Les coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence de cet immeuble sont égaux, respectivement, à 0,8, 0 et 1. Il n'opère initialement aucune déduction. A partir de N+1, il affecte entièrement l'immeuble à son activité professionnelle, de sorte que pour chacune des années restantes dans la période de régularisation, de N+1 à N+19, le coefficient d'assujettissement du bien sera égal à 1. Du fait du développement de son activité, l'entrepreneur L quitte le régime de la franchise le 1^{er} mars N+4. Il bénéficie à cette date d'une régularisation globale, anticipant les régularisations annuelles auxquelles il aurait eu droit entre les années

*N+5 et N+19, égale à $\sum_5^{19} (0,8 * 1 * 1 - 0,8 * 0 * 1) * \frac{200000}{20}$, soit 120 000 euros. On constatera qu'alors même*

que depuis l'année N+1 le coefficient d'assujettissement du bien est égal à 1, c'est la valeur du coefficient d'assujettissement de référence, en l'occurrence 0,8, qui doit être retenue pour le calcul. Le fait que le coefficient d'assujettissement de référence soit désormais égal à 1 sera pris en compte chaque année lors de la détermination des régularisations annuelles. Toutes choses égales par ailleurs, l'entrepreneur L constatera

*ainsi, chaque année de N+5 à N+19, une régularisation annuelle égale à $(1 * 1 * 1 - 0,8 * 1 * 1) * \frac{200000}{20}$, soit*

*2 000 euros chaque année, étant fait observer, d'une part, que le produit (1*1) constaté chaque année diffère du produit de référence (0,8*1) de plus d'un dixième, ce qui justifie l'octroi d'une déduction complémentaire, et, d'autre part, que pour le calcul de chacune de ces régularisations dues au titre des années N+5 à N+19, le coefficient de taxation de référence a évolué après la régularisation globale opérée le 1^{er} mars N+4, passant de 0 à 1. Reste à déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+4, que l'entrepreneur L devra effectuer avant le 25 avril N+5. Au cours de l'année N+4, l'immeuble a été utilisé de manière mixte. Le coefficient de taxation de l'année doit donc être déterminé de manière forfaitaire. Il s'avère, au cas présent, que le chiffre d'affaires de cet assujetti est constant chaque mois. Le coefficient de taxation de l'année N+4*

est donc égal à $\frac{10}{12} = 0,83333...$ arrondi à 0,84. Pour déterminer la régularisation annuelle due au titre de

l'année N+4, les coefficients de référence à retenir ne doivent pas tenir compte des régularisations globales intervenues en N+4 et des substitutions subséquentes. La régularisation annuelle due au titre de l'année N+4

*est ainsi égale à $(1 * 0,84 * 1 - 0,8 * 0 * 1) * \frac{200000}{20}$, soit 8 400 euros. Sur toute la période de régularisation, des*

200 000 euros de TVA initialement supportés, l'entrepreneur L aura ainsi déduit 158 400 euros, soit 79,2 % de la TVA initiale. C'est effectivement le pourcentage moyen d'utilisation du bien à des opérations ouvrant droit à déduction.

45. Il en est de même en cas de vente du bien.

Une banque M ayant opté à la TVA acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ses coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence sont égaux, respectivement, à 1, 0,25 et 1. Le 1^{er} juillet N+4, la banque vend l'immeuble en TVA. Elle peut prétendre à une déduction

ANNEXE (suite)

complémentaire, égale à $\sum_5^{19} (1 * 1 * 1 - 1 * 0,25 * 1) * \frac{200000}{20} = 112\ 500$ euros. Sur le premier semestre, le bien avait été utilisé de manière mixte et la banque constate, avant le 25 avril N+5, que le coefficient de taxation des biens utilisés de manière mixte est égal à 0,1. Elle est alors tenue à une régularisation annuelle au titre de l'année N+4 sur l'immeuble qu'elle a cédé au 1^{er} juillet, qui prend la forme d'un reversement d'un montant égal à $(1 * 0,1 * 1 - 1 * 0,25 * 1) * \frac{200000}{20}$, soit 1 500 euros.

46. Il en est de même enfin en cas de transfert du bien entre secteurs d'activité.

Une entreprise P ayant constitué deux secteurs d'activité acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ce bien est utilisé exclusivement pour les besoins de son premier secteur d'activité. Son coefficient de déduction provisoire, auquel s'avèreront égaux son coefficient de déduction définitif et, par conséquent, son coefficient de déduction de référence, est égal à 0,6. Elle a donc déduit 120 000 euros. A partir du 15 mai de l'année N+1, elle utilise ce bien de manière conjointe à ses deux secteurs d'activité. Elle ne procède à cette date à aucune régularisation globale. Avant le 25 avril N+2, elle constate que le coefficient de déduction définitif du bien au titre de l'année N+1, calculé sur la base du chiffre d'affaires des deux secteurs, est égal à 0,8. Elle bénéficie d'une régularisation annuelle égale à $(0,8 - 0,6) * \frac{200000}{20} = 2\ 000$ euros. Le coefficient de déduction de référence reste égal à 0,6.

Une entreprise Q ayant constitué deux secteurs d'activité acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ce bien est utilisé exclusivement pour les besoins de son premier secteur d'activité. Son coefficient de déduction provisoire, auquel s'avèreront égaux son coefficient de déduction définitif et, par conséquent, son coefficient de déduction de référence, est égal à 0,6. Elle a donc déduit 120 000 euros. Le 15 mai de l'année N+1, elle transfère cet immeuble à son autre secteur d'activité, dans lequel le coefficient de déduction provisoire du bien est égal à 0,9. Elle procède tout d'abord à une régularisation globale, égale à un

reversement de $\sum_2^{19} (0 - 0,6) * \frac{200000}{20} = -108\ 000$ euros. Elle transfère d'un secteur à l'autre un montant de taxe

déductible égal à $\frac{18}{20} * 200000 = 180\ 000$ euros, que l'entreprise déduit à proportion du coefficient de

déduction du bien dans le second secteur d'activité (soit une déduction de 162 000 euros). Avant le 25 avril de l'année N+2, l'entreprise constate que le coefficient de déduction des biens utilisés sur le premier secteur est égal à 0,4 et que le coefficient de déduction des biens utilisés sur le second secteur est égal à 0,95. Dès lors que le transfert entre secteurs est assimilé à une vente, l'entreprise ne doit pas considérer que le bien a été utilisé concurremment aux deux secteurs au cours de l'année N+1. Elle doit au contraire constater, au titre du premier secteur, qu'elle est tenue d'opérer une régularisation annuelle, qui, au cas présent, prend la

forme d'un reversement de $(0,4 - 0,6) * \frac{200000}{20} = -2\ 000$ euros (étant précisé que l'écart entre le produit des

coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence, d'autre part, est supérieur à un dixième). Elle constate également, au titre du second secteur, que le coefficient de déduction définitif diffère du coefficient de déduction provisoire retenu au moment du transfert et à ce titre procède à une déduction complémentaire égale à $0,95 * 180000 - 162000 = 9\ 000$ euros. Le fait que l'écart entre le coefficient de déduction définitif et le coefficient de déduction provisoire soit inférieur à un dixième est, bien entendu, sans incidence. Le coefficient de déduction de référence du bien est désormais égal à 0,95.

D. REMARQUES GÉNÉRALES

47. Les assujettis sont dispensés de procéder à la régularisation de la taxe initialement déduite afférente aux biens immobilisés :
- dont la cession ou l'apport est dispensé du paiement de la TVA en application des dispositions de l'article 257 bis du code général des impôts relatif aux transmissions d'universalité totale ou partielle de biens ;
 - qui ont été volés ou détruits dès lors que ce vol ou cette destruction fait l'objet d'une justification ;
48. En cas d'événement donnant lieu à régularisation globale, celle-ci doit être calculée et prise en compte quand bien même la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation considérés pour les années restant à courir d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part, serait inférieure ou égale, en valeur absolue, à un dixième (cf. le 2 du III de l'article 207, qui fait référence aux 1, 2, 3 et 5 du II de ce même article, mais non au 4).

ANNEXE (suite)

49. Pour le calcul des régularisations annuelles ou globales à effectuer, la taxe initiale s'entend :
- de la taxe mentionnée sur les factures d'achat, perçue à l'import ou acquittée par les redevables eux-mêmes en vertu du mécanisme d'autoliquidation (acquisition intracommunautaire, achat auprès d'une entreprise non-établie en France, livraison à soi-même...) ;
 - de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au code général des impôts (transfert du droit à déduction en cas de vente non-soumise à la taxe d'une immobilisation ou de transfert entre secteurs) ;
 - de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 3 du I de l'article 210 de cette même annexe (transfert du droit à déduction par une autorité affermante ou concédante).

IV. Dispositions diverses

A. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

50. Les entreprises sont tenues de mentionner le montant de la taxe dont la déduction leur est ouverte sur les déclarations qu'elles déposent pour le paiement de la TVA. Cette mention doit figurer sur la déclaration afférente au mois qui est désigné au 3 du I de l'article 271 du CGI.
51. Toutefois, si un assujetti omet de porter la TVA déductible sur sa déclaration du mois en cause, il est autorisé à la faire figurer sur ses déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission, sous réserve que la taxe omise fasse l'objet d'une inscription distincte (cf. I de l'article 208 de l'annexe II au CGI).
52. L'excédent de taxe déductible qui n'a pu être imputé sur le montant de la TVA collectée au titre d'un mois donné est reporté jusqu'à épuisement sur les déclarations suivantes. Toutefois, cet excédent peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions fixées par les articles 242-0 A à 242-0 K.
53. Aux fins du droit à déduction, les opérations situées hors du champ d'application de la TVA, les opérations imposables et les secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent être comptabilisés dans des comptes distincts.

B. TRANSFERT DU DROIT À DÉDUCTION

54. Les règles actuellement applicables, qui permettent à une entreprise qui n'est pas propriétaire d'un bien qu'elle utilise dans le cadre de son activité ouvrant droit à déduction de déduire la taxe y afférente, ne sont pas remises en cause. Il est rappelé que ces dispositions s'appliquent :
- aux dépenses exposées pour les investissements publics que l'Etat, les collectivités territoriales ainsi que leurs groupements, ou leurs établissements publics confient à l'entreprise utilisatrice afin qu'elle assure, à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguée⁷, y compris les biens d'investissement qui sont loués par le délégant (cf. BOI 3 D-2-06 du 16 juin 2006) ;
 - aux immeubles utilisés par les porteurs de parts ou actions de sociétés de construction donnant vocation à l'attribution d'un immeuble en jouissance.
55. Ainsi qu'annoncé dans le BOI 3 D-1-06 du 27 janvier 2006, la « condition financière » du transfert du droit à déduction a été supprimée. Un délégataire de service public peut déduire la TVA qui lui est transférée sans qu'il lui soit besoin de répercuter le coût des investissements mis à sa disposition dans les prix réclamés aux usagers.

V. Entrée en vigueur

56. Les dispositions décrites ci-dessus entrent en vigueur au 1^{er} janvier 2008.
57. L'assujetti doit, aux fins du calcul des régularisations annuelles et globales futures, déterminer la valeur des coefficients d'assujettissement, de taxation, d'admission et de déduction de référence des biens immobilisés en cours d'utilisation à cette date.
58. La valeur des coefficients d'assujettissement et d'admission de référence est égale à celle qui aurait résulté de l'application des dispositions commentées ci-dessus à la date de l'acquisition, de l'importation, de la livraison à soi-même, de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité des biens en cause.

⁷ Le libellé de l'article a toutefois été modifié afin d'y inclure expressément les délégations innomées.

ANNEXE (suite et fin)

59. Le coefficient de taxation de référence ne peut être déterminé si le coefficient d'assujettissement de référence ainsi calculé est nul. Cela est néanmoins sans incidence sur le calcul des régularisations futures puisque la nullité du coefficient d'assujettissement fait sortir le bien du mécanisme de régularisation, tant annuelle que globale.
60. Dans les autres cas, le coefficient de taxation de référence est égal au rapport entre, au numérateur, la taxe effectivement déduite par l'assujetti lors de l'acquisition, de l'importation, de la livraison à soi-même, de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité et, au dénominateur, le produit de la taxe initiale ayant grevé le bien et du coefficient d'assujettissement de référence déterminé dans les conditions rappelées aux alinéas précédents.

Une entreprise R a acquis un immeuble en 2005, sur lequel elle a supporté 200 000 euros de TVA. Elle rend à la fois des prestations de conseil, taxables de plein droit, et des prestations de formation professionnelle continue, exonérées de TVA. Ses recettes au titre de ces deux activités sont respectivement de 150 000 euros et de 50 000 euros. Elle a également perçu une subvention d'équilibre, non-soumise à la TVA, d'un montant de 100 000 euros. Son rapport de déduction, calculé dans les conditions fixées à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts dans sa rédaction en vigueur à l'époque, s'élève à 0,5. Elle a donc déduit 100 000 euros. Au 1^{er} janvier 2008, les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence du bien sont égaux à 1, l'entreprise ayant eu en 2005 une activité entièrement située dans le champ d'application de la TVA et aucune mesure d'exclusion n'étant applicable à l'immeuble. Par suite, le coefficient

*de taxation de référence de l'immeuble sera égal à $\frac{100000}{200000 * 1} = 0,5$. On notera que cette valeur est différente*

de celle qui aurait résulté de l'application rétroactive du III de l'article 206 dans sa nouvelle rédaction.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT