

PRÉCISIONS ADMINISTRATIVES COMPLÉMENTAIRES SUR LES MODALITÉS DE DÉDUCTION DE LA TVA APPLICABLES A COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2008

1. L'Administration complète, dans plusieurs décisions de **rescrit datées du 23 octobre 2007**, ses premiers commentaires **relatifs aux modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA applicables à compter du 1^{er} janvier 2008**. Nous reproduisons intégralement ci-dessous ces décisions qui, dans le cadre de cette réforme, apportent des précisions sur :

- le mode de **calcul du coefficient de taxation forfaitaire** (*RES n° 2007/39 (TCA)* et *RES n° 2007/40 (TCA)*) y compris en cas de **changement de la proportion d'affectation** d'un bien (*RES n° 2007/44 (TCA)*);
- la notion d'**affectation aux besoins de l'exploitation** (*RES N°2007/41 (TCA)*) ;
- le cas du **changement d'affectation** d'une immobilisation en cours d'utilisation (*RES N°2007/42 (TCA)*) ;
- les cas de **cessation de l'activité** imposable (*RES N°2007/43 (TCA)*) ;
- l'**articulation des régularisations** annuelles (*RES n° 2007/45 (TCA)*) ;
- traitement de l'**écart entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif** (*RES n° 2007/46 (TCA)*).

► **Mode de calcul du coefficient de taxation forfaitaire** (*RES n° 2007/39 (TCA)*) :

Question :

Comment calculer le coefficient de taxation forfaitaire d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ?

Réponse :

Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction est toujours déterminé de manière forfaitaire. Il est égal au rapport entre d'une part au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. Ces montants totaux doivent toutefois être restreints aux montants propres au(x) secteur(s) d'activité pour le(s)quel(s) la dépense est utilisée. En revanche, quand bien même une affectation plus fine s'avérerait possible, ces montants ne peuvent en aucun cas être limités au chiffre d'affaires auquel la dépense concourt effectivement.

Exemple : Le chiffre d'affaires d'une entreprise réalisant exclusivement des opérations imposables s'élève au titre des opérations ouvrant droit à déduction à 150 k€ et au titre des opérations n'ouvrant pas droit à déduction à 50 k€. Elle supporte une dépense qui concourt à des opérations ouvrant droit à déduction à hauteur de 12 k€ et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction à hauteur de 30 k€. Le coefficient de taxation forfaitaire de cette dépense mixte est égal à $150/200 = 0,75$ (et non à $12/42$).

► **Mode de calcul du coefficient de taxation forfaitaire applicable au 1er janvier 2008** (RES n° 2007/40 (TCA)) :

Question :

Comment l'assujetti doit-il calculer le coefficient de taxation forfaitaire provisoire qu'il appliquera dès le 1er janvier 2008 à ses dépenses utilisées à la fois pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables exonérées n'ouvrant pas droit à déduction ?

Réponse :

Le coefficient de taxation forfaitaire appliqué provisoirement en cours d'année est en principe calculé sur la base des opérations de l'année précédente. Toutefois, l'application de cette règle en 2008 pourrait conduire à un résultat non significatif pour les personnes qui ont bénéficié de subventions non imposables au titre de l'année 2007. En effet, le prorata définitif de l'année 2007 doit prendre en compte ces flux, alors que le coefficient de taxation forfaitaire définitif de l'année 2008 ne les prendra plus en compte. Dès lors, le coefficient de taxation forfaitaire provisoire applicable au 1er janvier 2008 pourra correspondre au prorata de déduction arrêté définitivement au titre de l'année 2007 dans le cadre des anciennes dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI, sans toutefois inscrire à son dénominateur les subventions non imposables perçues en 2007.

► **Mode de calcul du coefficient de taxation forfaitaire en cas de changement de la proportion d'affectation d'un bien** (RES n° 2007/44 (TCA)) :

Question :

Comment sont déterminés les coefficients d'assujettissement et de taxation mentionnés au nouvel article 206, I de l'annexe II au CGI, lorsque l'année de l'acquisition du bien, des modifications dans la proportion de son affectation à des opérations imposables ou à des opérations ouvrant droit à déduction sont survenues ?

Réponse :

Si un bien est acquis le 1er janvier de l'année N et que l'assujetti l'affecte au moment de son acquisition à des opérations imposables dans une proportion de 60 %, le coefficient d'assujettissement provisoire du bien est de 0,6. Toutefois, si après les huit premiers mois de l'année, il modifie cette affectation en ramenant cette proportion à 40 %, l'assujetti devra prendre en compte cette nouvelle valeur avant le 25 avril de l'année N+1 lorsqu'il arrêtera définitivement le coefficient d'assujettissement de l'année du bien (qui ici sera également le coefficient de référence). Cette prise en compte permet de traduire de manière exacte l'affectation du bien à des opérations imposables au titre de l'année. Au cas présent, le coefficient d'assujettissement définitif du bien et son coefficient d'assujettissement de référence seront ainsi égaux à $(0.6 \times 8 + 0.4 \times 4)/12 = 0.5333$, arrondi à 0,54. Un tel raisonnement serait d'ailleurs applicable pour la détermination du coefficient de taxation définitif qui, quelle que soit la valeur retenue à titre provisoire ou l'utilisation du bien en fin d'année, doit, sous réserve des modalités précises de calcul définies par le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007, traduire l'utilisation du bien à des opérations ouvrant droit à déduction sur la base de l'année entière.

► **Notion d'affectation aux besoins de l'exploitation** (RES n° 2007/41 (TCA)) :

Question :

Le dispositif issu du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 et commenté par l'instruction [3 D-1-07](#) du 9 mai 2007 continue-t-il de conditionner l'exercice de la déduction de la TVA afférente à une dépense supportée par un assujetti à la circonstance que cette dépense soit nécessaire à son exploitation ?

Réponse :

Les dispositions du nouvel article 206, IV, 2, 1° de l'annexe II au CGI ne reprennent pas la condition de « nécessité » qui figurait à l'article 230, 1 de la même annexe. De fait, ces dispositions reviennent sur la distinction opérée par le Conseil d'Etat dans son arrêt « Disvalor » (CE, n° 281034, 6 mars 2006). À compter du 1er janvier 2008, les assujettis sont donc fondés à déduire la TVA qui grève leurs dépenses pour autant que, sur le fond, celles-ci ne soient pas visées par une mesure d'exclusion particulière et qu'elles soient utilisées pour les besoins de leurs opérations ouvrant droit à déduction (CGI, art. 271, II, 1). Il importera donc que la dépense en cause soit affectée par l'assujetti à son activité économique, c'est-à-dire qu'elle réponde aux besoins de son exploitation. En revanche, comme par le passé, il y a lieu d'exclure toute déduction lorsqu'une dépense est utilisée à plus de 90 % par l'assujetti à des fins étrangères à son entreprise : le coefficient d'admission attribué à une telle dépense est alors égal à zéro, tandis que son coefficient d'assujettissement se situe entre 0,01 et 0,09. Ce faisant, des régularisations annuelles pourront ainsi être constatées si le bien cesse d'être utilisé à plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise, et pour autant que le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année vienne à différer du produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence de plus d'un dixième.

► **Changement d'affectation d'une immobilisation en cours d'utilisation** (RES n° 2007/42 (TCA)) :

Question :

L'affectation d'une immobilisation en cours d'utilisation à un secteur d'activité au titre duquel les opérations sont exonérées de TVA entraîne-t-elle la constatation d'une livraison à soi-même prévue au 8° de l'article 257 du CGI ou une régularisation sur le fondement de l'article 207 nouveau de l'annexe II au même code ?

Réponse :

Comme par le passé, il y a lieu de considérer qu'en cas de transfert d'un bien mobilier d'investissement vers un secteur totalement exonéré, l'article 257, 8°, 1, c du CGI impose de constater une LASM. En revanche, lorsqu'un tel transfert concerne un immeuble immobilisé, il convient d'effectuer une régularisation (Doc. adm. 3 A-1221). De même, en cas d'affectation d'un immeuble, antérieurement affecté à une activité imposable ouvrant en tout ou partie droit à déduction, à une activité totalement située en dehors du champ d'application de la TVA, le bien cesse d'être utilisé pour la réalisation d'opérations imposables, ce qui constitue un événement déclenchant une « régularisation globale » sur le fondement des dispositions du nouvel article 207, III, 1, 5° de l'annexe II au CGI.

► **Cas de cessation de l'activité imposable** (RES n° 2007/43 (TCA)) :

Question :

En cas de cessation de l'activité économique imposable, faut-il procéder à des opérations de régularisation de la TVA prévues au nouvel article 207, III de l'annexe II au CGI ou constater des livraisons à soi-même sur le fondement de l'article 257, 8°, 1, d du même code ?

Réponse :

En cas de cessation d'activité, il y a lieu, pour les biens immeubles constituant des immobilisations, de procéder aux régularisations « globales » prévues à l'article 207, III de l'annexe II au CGI. Pour les biens mobiliers d'investissement et les stocks, c'est au contraire la livraison à soi-même qui sera applicable sur le fondement de l'article 257, 8°, 1, d du CGI. Enfin, pour les services, c'est un reversement intégral de la TVA initialement déduite qui est exigé, sur le fondement des articles 271, III, b du CGI et 207, VI de son annexe II.

► **Articulation des régularisations annuelles** (RES n° 2007/45 (TCA)) :

Question :

Lorsque, au cours d'une année N, intervient la cession d'un bien immobilisé, l'assujetti doit, le cas échéant, opérer une « régularisation globale » en application de l'article 207, III, 1, 1° ou 2° de l'annexe II au CGI. Comment faut-il procéder pour calculer les coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année qui permettront, avant le 25 avril de l'année N+1, de déterminer la « régularisation annuelle » exigible, le cas échéant, au titre de l'année N ?

Réponse :

Un immeuble immobilisé qui a été achevé depuis plus de 5 ans est en cours d'utilisation au 1er janvier de l'année N. Depuis son achèvement, il est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables. L'assujetti le cède le 1er juillet de l'année N. La cession n'étant pas soumise à la TVA (CGI, art. 257, 7°), une « régularisation globale » est exigible conformément aux dispositions de l'article 207, III, 1, 1° de l'annexe II au CGI. Par ailleurs, pour la détermination des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année qui permettront à l'assujetti de calculer, avant le 25 avril de l'année N+1, la régularisation annuelle exigible (CGI, ann. II, art. 207, II 1 et 2), le cas échéant, au titre de l'année N, la période où le bien figurait au patrimoine de l'entreprise est réputée constituer une année entière. L'exemple 46 de l'instruction [3 D-1-07](#) illustre d'ailleurs le fait qu'une cession ne dégrade pas le coefficient de taxation existant avant la cession ou le transfert du bien entre secteurs d'activité. Il en est de même pour le coefficient d'assujettissement de l'année qui, dans l'exemple évoqué, reste égal à l'unité bien que l'immeuble ait été cédé en cours d'année.

► **Ecart entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif** (*RES n° 2007/46 (TCA)*) :

Question :

Lorsque l'écart entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif appliqué au titre d'un bien immobilisé n'excède pas 5%, les assujettis peuvent-ils porter en perte ou profit exceptionnel l'écart de TVA déductible qui en résulte ?

Réponse :

L'Administration (*Doc. adm. 4 C-432 § 7 et 4 D-1321, § 11*) prévoit que les assujettis redevables partiels sont autorisés, lorsque l'écart de variation entre le prorata provisoire et le prorata définitif n'excède pas cinq points, à porter en perte ou profit exceptionnel l'écart de TVA déductible qui en résulte. Les dispositions du décret n°2007-566 ayant unifié le seuil des régularisations annuelles entre redevables partiels et assujettis partiels, cette faculté a désormais vocation à s'appliquer lorsque l'écart entre le coefficient de déduction provisoirement déterminé au moment de l'acquisition du bien immobilisé et celui arrêté définitivement avant le 25 avril de l'année suivante n'excède pas 5 %.