

LES NOUVELLES RÈGLES DE DÉDUCTION DE LA TVA

Le décret n 2007-566 du 16 avril 2007 a procédé à la refonte des règles de déduction de la TVA, en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2008, et traitées par les articles 205 à 210 de l'annexe II au Code général des impôts (CGI). L'instruction 3 D-1-07 du 9 mai 2007 en précise l'application.

RAPPELS

Le Chapitre 1^{er} du Titre II du CGI traite de la TVA : la section IV (article 270 et suivants) en précise les conditions de liquidation et notamment de déduction.

Principe général du droit à déduction, pour un structure assujettie à la TVA : la TVA supportée est déductible dans la mesure où les dépenses correspondantes sont utilisées à des opérations

- imposables
- ouvrant droit à déduction.

Lorsque les opérations réalisées par l'assujetti ne sont pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, les conditions du droit à déduction devaient être précisées, et dépendaient, jusqu'en 2007 :

- de la qualité de l'assujetti (assujettis partiels, redevables partiels...)
- de la nature du bien (immobilisations, autres biens et services...)

NOUVELLES MODALITÉS DE CALCUL DU DROIT À DÉDUCTION

A partir du 1^{er} janvier 2008, le droit à déduction se centre sur les opérations économiques, et est désormais relatif à **chaque bien ou service**, auquel est affecté un « coefficient de déduction », calculé en fonction :

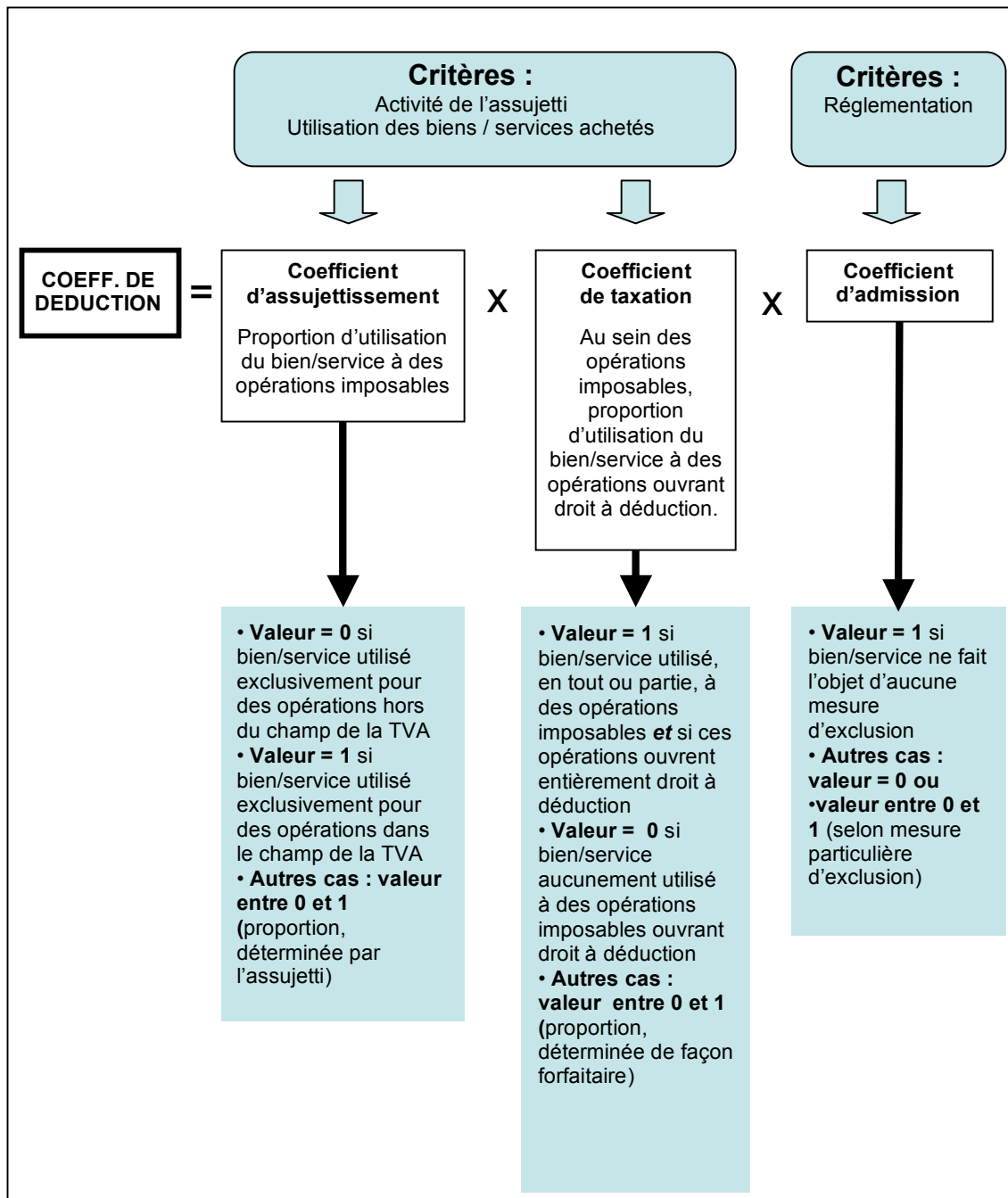
- de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction
- de restrictions éventuelles prévues par la loi ou le règlement.

$$\begin{array}{c} \text{Coefficient de déduction} \\ = \\ \text{Coeff. d'assujettissement} \times \text{Coeff. de taxation} \times \text{Coeff. d'admission} \end{array}$$

Les coefficients d'assujettissement et de taxation 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, lui, dépend uniquement de la réglementation en vigueur (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).

Le coefficient de déduction permet ensuite de déterminer les montants de taxe déductible, pour chaque bien ou service.

À noter, ces coefficients sont d'abord déterminés de façon provisoire : ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante (ou, pour ceux qui deviennent redevables de la TVA, avant le 31 décembre de l'année suivante).



LE COEFFICIENT D'ASSUJETTISSEMENT

Un assujetti doit, dès l'acquisition (ou importation ou première utilisation) d'un bien ou service, déterminer, sous sa propre responsabilité, la valeur du coefficient d'assujettissement : celui-ci correspond à **la proportion d'utilisation du bien ou service à des opérations imposables.**

Sont par nature imposables les livraisons de biens meubles et les prestations de services :

- * effectuées à titre onéreux
- * relevant d'une activité économique exercée à titre indépendant
- * par un assujetti agissant en tant que tel

Opérations exonérées : certaines opérations situées dans le champ d'application de la TVA échappent à l'imposition aux termes de dispositions expresses. Ainsi, la formation professionnelle continue constitue une opération imposable mais exonérée de TVA.

Il est possible de calculer un coefficient d'assujettissement unique par année civile, et pour l'ensemble des biens et services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables : aucune formalité préalable n'est nécessaire, il faut cependant être en mesure de justifier ce calcul.

A noter : si le bien ou service est utilisé exclusivement

- pour des opérations placées hors du champ d'application de la TVA : coeff. d'assujet. = 0
- pour des opérations placées dans champ d'application de la TVA : coeff. d'assujet. = 1 (que ces opérations soient taxées ou exonérées)

Valeurs du coefficient d'assujettissement :

Bien/service...	Utilisé à 100% pour opérations imposables	Utilisé pour opérations imposables ET opérations non imposables	Utilisé à 100% pour opérations non imposables
Utilisé à 100% pour opérations ouvrant droit à déduction	Coeff = 1	0 < Coeff < 1	Coeff = 0
Utilisé pour opérations ouvrant droit ET opérations n'ouvrant pas droit à déduction	Coeff = 1	0 < Coeff < 1	Coeff = 0
Utilisé à 100% pour opérations n'ouvrant pas droit à déduction	Coeff = 1	0 < Coeff < 1	Coeff = 0

LE COEFFICIENT DE TAXATION

Au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction.

Ex : la formation professionnelle continue, exonérée de TVA, n'ouvre pas droit à déduction.

Un coefficient de taxation doit être calculé pour chacun des biens ou services acquis : il est possible de calculer, de façon forfaitaire, un coefficient de taxation unique par année civile. Aucune formalité préalable n'est nécessaire

Si le bien ou service est utilisé :

- pour des opérations imposables ouvrant entièrement droit à déduction : coeff. de tax. = 1
- exclusivement pour des opérations n'ouvrant pas droit à déduction : coeff. de tax. = 0

Si le bien ou service est utilisé à la fois

- pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction
- et pour des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction

alors le coeff. de taxation doit être déterminé de façon forfaitaire (correspond au traditionnel « prorata de déduction »)

Valeurs du coefficient de taxation :

Bien/service...	Utilisé à 100% pour opérations imposables	Utilisé pour opérations imposables ET opérations non imposables	
Utilisé à 100% pour opérations ouvrant droit à déduction	Coeff = 1	Coeff = 1	
Utilisé pour opérations ouvrant droit ET opérations n'ouvrant pas droit à déduction	0 < Coeff < 1	0 < Coeff < 1	
Utilisé à 100% pour opérations n'ouvrant pas droit à déduction	Coeff = 0	Coeff = 0	

LE COEFFICIENT D'ADMISSION

Le coefficient d'admission traduit l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

Si le bien ou service

- ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, coeff. d'admission = 1
- a fait l'objet d'une mesure d'exclusion, le coeff. d'admission est inférieur à 1. 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.

Le IV de l'article 206 de l'annexe II du Code général des impôts précise les cas où le coefficient d'admission est différent de 1. Ainsi, le coefficient d'admission est nul pour les véhicules conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes (sauf exceptions, cf texte).

LE COEFFICIENT DE DÉDUCTION

Le coefficient de déduction correspond à la proportion de TVA déductible : il s'obtient donc par le produit des 3 coefficients préalablement obtenus et **arrondis à la 2^e décimale par excès**. Le coefficient de déduction lui-même doit être arrondi à la 2^e décimale par excès.

Ex : un coefficient calculé égal à 0,5544 devra être arrondi à 0,56.

Calculs du coefficient de taxation :

Bien/service...	Utilisé à 100% pour opérations imposables	Utilisé pour opérations imposables ET opérations non imposables	Utilisé à 100% pour opérations non - imposables
Utilisé à 100% pour opérations ouvrant droit à déduction	COEFF = Coeff. d'assujettissement		COEFF = 0
Utilisé pour opérations ouvrant droit ET opérations n'ouvrant pas droit à déduction	x Coeff. de taxation x Coeff. d'admission		COEFF = 0
Utilisé à 100% pour opérations n'ouvrant pas droit à déduction	COEFF = 0	COEFF = 0	COEFF = 0

RÉGULARISATIONS

L'article 207 de l'annexe II au CGI prévoit un certain nombre de cas où la déduction de TVA initiale devra être « régularisée ».

Notamment, pour les biens immobilisés, une régularisation annuelle doit être effectuée, avant le 25 avril de l'année suivante, lorsque la proportion d'utilisation du bien à des opérations ouvrant droit à déduction a varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse. Ces régularisations peuvent intervenir pendant un délai de cinq ans pour les biens meubles immobilisés (20 ans pour les immeubles immobilisés).

Des régularisations globales devront par ailleurs être effectuées lors de la survenue d'événements tels le transfert d'immobilisations entre secteurs d'activité, ou des modifications législatives ou réglementaires des règles d'exclusion.

Pour en savoir plus (exemples de calcul des coefficients, modalités des régularisations) :

- Instruction du Bulletin officiel des impôts 3 D-1-07 du 9 mai 2007
- Fiche actualité fiscale « Droits à déduction de TVA », La lettre de l'entreprise culturelle n°179, novembre 2007