

# La TVA déductible

# Table des matières

<b>I. Introduction</b>	<b>4</b>
<b>II. Quotité déductible : coefficient de déduction</b>	<b>5</b>
A. Introduction.....	5
B. Coefficient d'assujettissement d'un bien ou service.....	5
C. Coefficient de taxation d'un bien ou service.....	6
1. Calcul du coefficient en l'absence de secteur distinct d'activité .....	7
2. Calcul du coefficient en présence de secteurs distincts d'activité .....	11
D. Coefficient d'admission d'un bien ou service.....	12
1. Activité de transport de personnes.....	12
2. Produits pétroliers .....	13
3. Exclusions liées à certains actes.....	16
4. Cas d'imposition sur la marge.....	17
<b>III. Formalisme de la déduction</b>	<b>17</b>
A. Justification du droit à déduction .....	17
1. Règle générale : existence d'une facture.....	17
2. Documents relatifs au commerce international.....	17
3. Livraisons à soi-même .....	18
4. Transactions sur immeubles.....	18
B. Détermination de la période de la déduction .....	19
C. Péremption du droit à déduction .....	19
<b>IV. Modalités d'utilisation du droit à déduction</b>	<b>19</b>
A. Introduction.....	19
B. Imputation sur TVA collectée.....	20
1. TVA collectée supérieure à TVA déductible.....	20
2. TVA déductible supérieure à la TVA collectée.....	20
C. Remboursement du crédit de TVA.....	21
1. Principe.....	21
2. Période.....	21
3. Formalisme.....	22
D. Transferts.....	23
1. Transfert du droit à déduction du propriétaire du bien à l'utilisateur .....	23
2. Transfert du crédit de TVA d'une société absorbée vers la société absorbante.....	23
<b>V. Régularisations du droit à déduction</b>	<b>23</b>
A. Logique de la régularisation .....	23
1. Respect de la neutralité de la taxe à paiements différés.....	23
2. Notion de durée d'utilisation d'un bien ou service .....	24
B. Régularisation concernant les immobilisations .....	24
1. Durée de vie du bien immobilisé.....	24
2. Mécanisme de la régularisation.....	25
3. Régularisation annuelle.....	26
4. Régularisation globale.....	28
5. Lien entre régularisations globales et régularisations annuelles.....	36
C. Régularisations concernant des biens autres que les immobilisations, et des services .....	36
1. Régularisations concernant les biens autres que les immobilisations .....	36
2. Régularisations concernant les services.....	37

**VI. Essentiel**

**38**



## II. Quotité déductible : coefficient de déduction

### A. Introduction

#### **Texte légal** Article 205 de l'annexe II au Code Général des Impôts

La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe, ou se livre à lui-même, est déductible à proportion de son coefficient de déduction.

La loi implique donc que l'entreprise puisse déterminer l'utilisation d'un bien ou d'un service dont elle souhaite déduire la TVA supportée en amont, afin de déterminer ce coefficient.

**La taxe déductible se calcule ainsi → Taxe acquittée en amont \* Coefficient de déduction**

La TVA acquittée en amont correspond à la TVA figurant sur la facture établie par le fournisseur/prestataire.

L'article 206 du même code, même annexe, précise que ce coefficient de déduction global (CDE) est lui-même le produit de 3 coefficients secondaires examinés successivement ci-dessous.

**Il s'agit du coefficient d'assujettissement (CAS), du coefficient de taxation (CTA) et du coefficient d'admission (CAD).**

**La formule globale est la suivante :  $CDE = CAS \times CTA \times CAD$**

Il résulte de ce décompte que :

- Si un seul des coefficients est égal à zéro, la déduction considérée ne pourra être pratiquée.
- Si les 3 coefficients sont à 100 %, la déduction sera totale,
- Si au moins un des coefficients est inférieur à 100 %, mais supérieur à zéro, la déduction sera partielle.

#### **Remarque**

Les 4 coefficients mentionnés au I sont arrondis **par excès** à la 2ème décimale (93,19 % = 94 %) et appliqués sur une base provisoire en cours d'année.

Ils sont définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante ou le 31 décembre de l'année suivante pour ceux qui deviennent redevables de la taxe sur la valeur ajoutée en cours d'année.

### B. Coefficient d'assujettissement d'un bien ou service

Ce coefficient mesure le **pourcentage d'utilisation** d'un bien ou d'un service donné, à une activité concourant à la réalisation d'opérations entrant dans le champ d'application de la TVA.

Les critères choisis pour mesurer cette utilisation peuvent être variés, mais doivent être dans tous les cas représentatifs.

#### **Exemple**

**Dans un immeuble figurant à l'actif du bilan de M. DUPONT, concessionnaire automobile, le rez-de-chaussée est réservé à l'activité professionnelle et l'étage à l'habitation personnelle du chef d'entreprise et de sa famille. Les 2 niveaux ont la même surface et la même hauteur de murs.**

La rénovation du carrelage du **hall d'exposition**, soit 20 000 € HT et 3 000 € de TVA (rez-de-chaussée), est affectée en totalité à l'activité professionnelle et bénéficie d'un coefficient d'assujettissement de 100 %.

TVA déductible = 3 000 € \* 100 % = 3 000 €

Les dépenses de ravalement concernant **l'ensemble de l'immeuble**, soit 50 000 € HT et 10 000 € de TVA, sont affectées du coefficient d'assujettissement représentant le rapport de la surface des murs du rez-de-chaussée à la surface totale extérieure de l'immeuble, soit 50 %.

TVA déductible = 10 000 € \* 50 % = 5 000 €

La rénovation des fenêtres du **1<sup>er</sup> étage**, soit 6 000 € HT et 1 200 € de TVA, est affectée d'un coefficient d'assujettissement de 0 %, puisque réservée à la partie du bâtiment concernant une activité hors du champ d'application de la TVA.

TVA déductible = 1 200 € \* 0 % = 0 €

La proportion d'utilisation du bien ou du service, à une activité entrant dans le champ d'application, est déterminée par l'entreprise, sous sa responsabilité : **élément par élément**, avec 2 possibilités d'assouplissement cependant :

- Utiliser un coefficient unique pour l'ensemble des biens et services ayant une affectation mixte,
- Utiliser une clé de répartition financière pour l'ensemble des dépenses, quelles que soient leurs affectations, cette clé tenant compte de la situation globale de l'entreprise par rapport à cet assujettissement partiel.

Dans les 2 cas, la justification des chiffres retenus doit être conservée par l'entreprise.

Le coefficient est déterminé de façon provisoire en cours d'année, puis éventuellement recalculé de manière définitive avant le 25 avril de l'année suivante (si les conditions se sont modifiées en cours d'année).

### Complément

#### Précision 1 :

Sur le plan comptable et si la déduction concerne un bien immobilisé, l'entreprise est autorisée à ne pas faire varier la valeur immobilisée (HT déductible) lorsque la différence entre coefficient provisoire et coefficient définitif ne dépasse pas 5 %. Dans ce cas, la variation passe en produits exceptionnels (en cas d'augmentation) ou charges exceptionnelles (en cas de diminution).

#### Précision 2 :

Si le coefficient d'assujettissement est égal à zéro, la **déduction est définitivement exclue** pour la totalité de la TVA, même si les conditions d'utilisation du bien ou service changent par la suite.

## C. Coefficient de taxation d'un bien ou service

Dans une 2<sup>nd</sup>e étape, le coefficient de taxation, en se situant cette fois à l'intérieur du champ d'application, a pour but de pondérer les utilisations de biens et services entre :

- **Opérations ouvrant droit à déduction**
  - Il s'agit d'abord des opérations soumises à la TVA auxquelles s'ajoutent ensuite les opérations bénéficiant d'exonérations qui, exceptionnellement, ouvrent droit à déduction.
  - Cela concerne essentiellement les opérations liées à l'activité internationale (par exemple les exportations), et celles relatives à l'or d'investissement.

- **Opérations n'ouvrant pas droit à déduction**

- Ceci concerne l'ensemble des autres exonérations.
- Cela peut éventuellement concerner également la facturation à tort d'une opération non imposable qui n'ouvre pas pour autant, droit à déduction de la TVA d'amont.
- La prise en compte de ce coefficient sera différente si l'entreprise est considérée comme un tout, règle générale, ou si elle est divisée en secteur distinct d'activité, cas d'exception.

## 1. Calcul du coefficient en l'absence de secteur distinct d'activité

2 possibilités de calcul coexistent :

### Calcul des coefficients suivant le mode réel

#### Coefficient égal à 1 :

Le bien ou le service considéré est utilisé **uniquement** dans le cadre d'opérations ouvrant droit à déduction.

Il est rappelé à ce niveau que ce bien, ou ce service peut avoir une utilisation répartie entre opération assujettie et opération non assujettie.

Mais cette répartition relève du coefficient d'assujettissement. Elle ne doit pas être, à nouveau, prise en compte au stade du coefficient de taxation.

#### Coefficient égal à zéro :

Le bien ou le service considéré est utilisé **uniquement** dans le cadre d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

### Calcul des coefficients sur un mode forfaitaire

Lorsque certains biens ou certains services sont utilisés **concurrentement** au profit d'activités ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction, il est clair que la prise en compte de chaque situation particulière complique singulièrement un dispositif qui n'est pas déjà des plus simples.

Aussi, une clé de répartition globale a-t-elle été retenue pour tenir lieu de coefficient en ce qui concerne ces biens ou services à **usage mixte**.

Elle repose sur une répartition du chiffre d'affaires.

Le coefficient résulte donc du rapport suivant :

- **Au numérateur**, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liée au prix de ces opérations ;
- **Au dénominateur**, figureront les données du numérateur auxquelles s'ajouteront celles des activités exonérées, mais n'ouvrant pas droit à déduction (certaines opérations relatives à l'immobilier, la finance, la formation, etc.).

#### Détermination du chiffre d'affaires figurant au ratio :

##### Calcul en 2 étapes

Comme c'était le cas pour le coefficient d'assujettissement, le coefficient est déterminé de façon provisoire en fonction du CA de N-1.

Puis est corrigé en fonction des chiffres de l'année N avant le 25 avril N+1, ou dans le cas particulier d'un redevable assujetti pour la 1<sup>ère</sup> fois avant le 31 décembre N+1.

**La correction s'effectue, quel que soit l'écart.**

**Remarque**

Sur le plan comptable et si la déduction concerne un bien immobilisé, l'entreprise est autorisée à ne pas faire varier la valeur immobilisée (HT déductible) lorsque la différence entre coefficient provisoire et coefficient définitif ne dépasse pas 5 %. Dans ce cas, la variation passe par produits exceptionnels ou charges exceptionnelles.

Le chiffre d'affaires à retenir pour une année donnée doit être calculé en fonction de la date d'exigibilité des produits et services y figurant (avec date d'exigibilité théorique en ce qui concerne les produits exonérés).

Ceci implique qu'il n'est pas possible de partir directement du chiffre d'affaires du compte de résultat. Il est nécessaire de s'appuyer sur celui des déclarations de TVA, pour établir le rapport.

L'exercice suivant explicitera le dispositif.

**Exemple**

L'entreprise DUO, passible du régime réel mensuel, exerce à l'intérieur du champ d'application de la TVA (donc coefficient d'assujettissement = 1) :

- Une activité imposable
- Et une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction de TVA

Les chiffres de l'année N-1 sont les suivants :

- CA total N-1 = 2 034 000 €
- CA ouvrant droit à déduction exigibilité N-1 = 1 800 000 €

La totalité de la TVA déductible sur biens et services d'utilisation mixte s'élève à 78 000 €.

Au début de l'année N, les biens et service d'utilisation mixte (immobilisations, services communs, etc.) sont donc affectés d'un coefficient de taxation provisoire de :

CTA provisoire =  $1\,800\,000 / 2\,034\,000 = 0,884955$  arrondi à 0,89.

Elle ne sera déduite sur les déclarations en cours d'année qu'à hauteur de :  $78\,000 * 0,89 = 69\,420$  €

Au début de N+1, les chiffres définitifs de N sont connus et permettent de calculer le coefficient de taxation définitif :

CA total → N = 2 100 000 €

CA ouvrant droit à déduction exigibilité → N = 1 750 000 €

Le coefficient de taxation définitif pour N s'élève à :  $1\,750\,000 / 2\,100\,000 = 0,8333$  arrondi à 0,84.

Sur la déclaration déposée en avril N+1, une correction de TVA déductible devra être pratiquée, entraînant, au cas particulier, un reversement de :  $78\,000 * 0,84 = 65\,520$  € →  $69\,420 - 65\,520 = 3\,900$  €.

Le CTA définitif est inférieur au CTA provisoire, donc une diminution de la TVA déductible se traduisant par un reversement de TVA.

Le coefficient de 0,84 sert alors de coefficient provisoire à la déduction des opérations réalisées en N+1.

• **Éléments à inclure dans le ratio**

Les subventions figurant dans ce coefficient sont par définition des subventions répondant aux critères du lien direct puisque le coefficient de taxation ne concerne que les opérations se situant dans le champ d'application.

Étant taxables par nature, elles figurent aussi bien au numérateur qu'au dénominateur. Les autres subventions ont été prises en compte antérieurement dans le coefficient d'assujettissement.



• **Éléments à exclure du ratio**

Les cessions d'immobilisation n'entrent pas dans le coefficient.

Il en est de même pour les LASM relatives aux immobilisations. Les autres LASM figurent au numérateur et au dénominateur.

**Dénominateur du coefficient de taxation forfaitaire :**

Parmi les activités n'ouvrant pas droit à déduction, donc ne figurant qu'au dénominateur, figurent les produits financiers exonérés ainsi que les produits immobiliers exonérés.

Seuls sont à prendre en compte, au niveau du coefficient de taxation, ceux de ces produits qui entrent dans le cadre de l'assujettissement.

On relève ainsi parmi les exemples les plus courants de produits financiers ou immobiliers :

Nature du produit :	Hors champ d'application	Exonéré
Perception de dividendes	Ne représentent pas la contrepartie d'une activité économique.  <b>Donc ne figurent pas dans le coefficient de taxation.</b>	
Gestion de titres négociables		
Placement d'une entreprise dans dépôts, bons du Trésor, obligations		Prestation de service par assujetti dont les produits (intérêts) entrent dans le champ d'application de la TVA,  <b>Donc entrent dans le coefficient de taxation forfaitaire.</b>
Revenus sur prêts de holding à ses filiales		
Locations terrains agricoles		
Location de locaux nus (hors cas d'option)		

• **Définition du produit accessoire**

Si les produits financiers, et produits immobiliers sont intégrés au dénominateur du coefficient de taxation, ils contribuent donc nécessairement à la réduction des droits à déduction de l'entreprise.

Pourtant, il ne s'agit bien souvent que d'une activité minime, mais incontournable pour l'entreprise dans la recherche d'une bonne gestion de ses actifs.

Un assouplissement de la rigueur du calcul du coefficient de taxation a donc été mis en place en faveur des produits financiers ou immobiliers exonérés.

Ils n'ont à figurer au dénominateur de la fraction que s'ils ne sont pas considérés comme produits accessoires.

La loi définit la notion d'accessoire en fixant deux conditions à remplir par ces produits, la jurisprudence en a ajouté une troisième :

- Avoir un lien avec l'activité principale de l'entreprise.
- Être réalisés en utilisant au maximum 10 % des biens et services acquis par l'entreprise.
- Ne pas se situer dans le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité principale.
- **Critère pratique du produit accessoire**

La définition de la condition quantitative étant particulièrement complexe à suivre pour une entreprise, une règle simplificatrice a été mise en place pour simplifier la tâche des travaux des services comptables.

**Remarque**

Ces produits financiers ou immobiliers sont considérés comme accessoires si leur montant n'excède pas 5 % du chiffre d'affaires TTC de l'entreprise.

La limite de 5 % est globale pour l'ensemble des produits accessoires (financiers et immobiliers).

**Exemple**

La SARL SANTE-TOP, pharmacie et laboratoire médical, a placé en comptes à terme des fonds dégagés par la trésorerie de son exploitation.

Elle loue également à des particuliers un local d'habitation (étage du siège social) qui figure à l'actif de son bilan.

**La TVA afférente à des biens ou services d'utilisation mixte au titre de l'année N se décompose comme suit :**

- Révision du système de chauffage, TVA 1 000 € (chauffage unique pour l'immeuble).
- Changement du système informatique, TVA 600 € (utilisé pour la gestion administrative globale).
- Frais de gardiennage, TVA 2 400 € (gardiennage du site).

Soit au total : 4 000 €.

**Les valeurs nécessaires au calcul du coefficient de taxation définitif (connues en mars N+1) sont :**

- CA pharmacie : 1 000 000 € HT, TVA collectée à divers taux = 70 000 €.
- CA analyse biologique 245 000 € (exonéré).
- CA placements financiers 28 000 € (exonéré).
- CA activité locative : 24 000 € (exonéré).
- Coefficient provisoire appliqué en N : 0,75

Le total du chiffre d'affaires TTC = 1 070 000 + 245 000 + 28 000 + 24 000 = 1 367 000 €.

La limite des 5 % se monte donc à : 1 367 000 \* 5 % = 68 350 €.

**Le total des produits financiers additionné aux produits locatifs (52 000 €) n'atteint pas cette limite et doit donc être retiré du dénominateur pour le calcul du coefficient de taxation.**

- Celui-ci ressort donc à  $1\,000\,000 / (1\,000\,000 + 245\,000) = 0,8033$  arrondi à 0,81.
- La TVA déductible est limitée à :  $4\,000 * 0,81 = 3\,240$  €.
- Elle a été déduite en cours d'année pour :  $4\,000 * 0,75 = 3\,000$  €.
- Un complément de TVA déductible interviendra à hauteur de :  $3\,240 - 3\,000 = 240$  €.

## 2. Calcul du coefficient en présence de secteurs distincts d'activité

### Cas d'établissement de secteur distinct

Cette notion ne concerne que les activités situées dans le champ d'application de la TVA.

Elle intervient lorsque l'entreprise exerce des activités répondant à des dispositions différentes au regard du droit à déduction de la TVA.

La comptabilité de l'entreprise doit dans ce cas être adaptée à la création des secteurs distincts de façon à différencier les affectations de chaque mouvement (acquisition d'immobilisations, de biens et services ou transfert entre les secteurs).

Cette méthode a pour effet de restreindre l'utilisation du coefficient de taxation.

### Adaptation de la règle du coefficient de taxation

Grâce à cette différenciation, l'entreprise :

- Bénéficiera de la déduction totale dans le secteur de droit commun, puisque son coefficient de taxation sera égal à 1.
- Appliquera un coefficient de taxation de zéro dans le secteur réservé au régime excluant les droits à déduction.
- Seuls les biens et services (ce sera surtout le cas de certaines immobilisations) utilisés conjointement dans les deux (ou plusieurs) secteurs nécessiteront un calcul de coefficient de taxation global.

#### Exemple

Un cabinet d'expertise comptable loue également dans les étages du siège deux locaux vides : l'un à usage d'habitation, exonéré, l'autre « nu » à usage professionnel, également exonéré, mais pour lequel l'entreprise a exercé son option à la taxation des loyers.

Ce cabinet constitue 3 secteurs d'activité.

Les données chiffrées sont les suivantes :

Chiffres d'affaires

- Secteur 1 - Expertise : 400 000 € HT.
- Secteur 2 - Location habitation : 30 000 € HT.
- Secteur 3 - Location professionnelle « nue » : 50 000 € HT.

1. Le coefficient de taxation du chauffage de l'immeuble (chaudière unique) se calcule comme suit :

$$(400\,000 + 50\,000) / (400\,000 + 50\,000 + 30\,000) = 0,9375 \text{ arrondi à } 0,94 \text{ (coefficient } 1/2/3).$$

2. Le coefficient de l'ascenseur de l'immeuble (l'ascenseur n'est utilisé que pour les deux étages réservés à la location) :  $(50\,000) / (50\,000 + 30\,000) = 0,625$  arrondi à 0,63 (coefficient [2/3]).

3. Les services administratifs sont séparés en deux unités et la comptabilité des secteurs retrace fidèlement cette césure : une est consacrée à la gestion sous TVA, et l'autre à la gestion de la location d'habitation. Les frais respectifs suivront les coefficients suivants.

4. CTA = 1 pour la 1<sup>ère</sup> unité [coefficient 1 sur mode réel].

5. CTA = 0 pour la 2<sup>nde</sup> unité. [coefficient 0 sur mode réel].

**En l'absence de secteurs distincts d'activité, les déductions 2 et 4 et 5 auraient été soumises au coefficient de taxation de 0,94.**

## D. Coefficient d'admission d'un bien ou service

Dernière étape du dispositif des coefficients, le coefficient d'admission s'applique à un bien ou un service non en raison du type d'activité déployée par l'entreprise, mais en raison de dispositions légales visant ce bien ou ce service en particulier.

Les mesures regroupent diverses catégories de biens ou services.

Un coefficient d'admission de zéro correspond à une mesure d'exclusion de déduction.

### 1. Activité de transport de personnes

#### Véhicule de transport de personnes

##### Principe :

Il s'agit d'une exclusion de droit à déduction.

Elle touche :

- Les véhicules prévus pour le transport des personnes, terrestre, aérien ou maritime ;
- Les pièces détachées et accessoires relatifs à ces véhicules.

Cela regroupe notamment au niveau terrestre les bus, les véhicules étant répertoriés sous la catégorie « VP » (carte grise). C'est-à-dire les berlines, les coupés cabriolets breaks, etc. Et parfois sous la catégorie « VAS » (Véhicules Automoteurs Spécialisés tels que les camping-cars).

Motos, scooters et mobylettes sont soumis à la même restriction.

##### Remarque

Les véhicules utilitaires légers (camionnettes, fourgons) ne sont pas visés par l'exclusion. C'est le cas également des véhicules « dérivés VP », ne comportant que 2 places).

La déduction de TVA relative aux frais de parking suit le régime du véhicule s'il s'agit de stationnement de parking public. Au contraire, elle demeure totalement déductible s'il s'agit d'acquisition ou de location d'emplacement réservé à la clientèle, aux salariés ou aux dirigeants.

#### Exceptions

L'exclusion serait particulièrement pénalisante et peu logique si elle englobait les entreprises qui sont amenées à facturer de la TVA à partir de l'utilisation directe du véhicule.

Aussi une série d'exception module la règle en ce sens. D'autres concernent des cas particuliers.

#### Matériel utilisé pour opérations taxables

Cela vise d'abord les véhicules des entreprises de transport de personnes.

Il s'agit ensuite des avions ou hélicoptères qui, bien que conçus pour le transport de passagers, sont utilisés pour des prestations soumises à TVA (locations, photographies, enseignement). Si cette utilisation taxable n'est que partielle, la déduction doit être déterminée suivant un coefficient de taxation propre à l'appareil.

C'est le cas également des taxis même si le taxi est utilisé à titre privatif partiellement (week-end).

Cette mesure d'allègement touche les véhicules :

- De transport sanitaire ;
- De transport d'handicapés enfants ou personnes âgées ;
- Ou de convois funéraires.

Également visés, les véhicules donnés en location.

Enfin, déduction également possible pour les véhicules réservés à l'enseignement de la conduite.

### Cas particuliers

Les véhicules ou voiliers de compétition par exemple, n'entrent pas dans l'exclusion parce que n'étant pas considéré comme des véhicules de transport de personnes.

Entrent dans cette catégorie, les véhicules de plus de 8 places assises hors conducteur, lorsqu'ils sont réservés au transport du personnel sur le lieu de travail.

### Service de transport de personnes

#### Principe

Exclusion de déduction de TVA pour les prestations de transport de personnes quel que soit le mode de transport.

#### Exceptions :

Les frais de transport engagés dans le cadre d'un contrat permanent de transport pour l'acheminement des employés sur le lieu de travail sont déductibles par l'entreprise qui a conclu le contrat.

Les frais de transport engagés pour le compte d'une entreprise de transport public de voyageurs (sous-traitance) sont déductibles par l'entreprise de transport à qui ils sont facturés.

## 2. Produits pétroliers

### Au stade de l'industriel

Les industriels du pétrole qui mettent les produits à la consommation déduisent dans des conditions normales la TVA supportée par les éléments du prix de revient du produit.

### Au stade du consommateur final

Le principe est la déduction totale (gaz naturel, fuel domestique, fuel lourd), mais 2 niveaux de limitation du droit à déduction existent à ce stade qui dépendent de la situation du véhicule lui-même par rapport à la TVA.

#### Produits totalement exclus du droit à déduction :

Les lubrifiants sont exclus du droit à déduction lorsqu'ils sont utilisés pour la lubrification des véhicules et engins exclus **du droit à déduction mais également ceux pris en location**. Ce qui n'est pas le cas pour les véhicules ou engins ouvrant droit à déduction (camions - camionnettes - voitures d'auto-écoles).

#### Remarque

Ces essences sont déductibles :

- À hauteur de 10 % en 2017, 20 % en 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020 et 80 % en 2021 lorsqu'elles sont le carburant de véhicules exclus, propriété ou pris en location.
- À hauteur de 20 % en 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020, 80 % en 2021 et 100 % en 2022 lorsqu'elles sont le carburant pour les autres véhicules.
- Les huiles de graissage (moteur, boîte de vitesse, etc.) lorsque le véhicule est lui-même exclu du droit à déduction (propriété ou location).
- Les carburants d'avions à réaction lorsque l'avion est lui-même exclu du droit à déduction (propriété ou location).

**Produits exclus partiellement du droit à déduction :**

Les produits pétroliers qui font l'objet d'une restriction partielle du droit à déduction ont un CAD compris entre zéro et un.

- **Gazoles et superéthanol**

La limitation concerne le gazole et le superéthanol lorsqu'ils sont utilisés dans des véhicules eux-mêmes exclus du droit à déduction (propriété ou location). **Le CAD est fixé à 0.80.**

La déduction est totale pour les véhicules ouvrant droit à déduction. **Le CAD est fixé à 1.**

- **Gaz de pétrole, pétrole lampant**

N'ouvrent droit à déduction qu'à hauteur de 50 % du montant de la TVA ayant grevé les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux, lorsqu'ils sont utilisés pour des véhicules ou engins exclus du droit à de déduction.

Le CAD est de 1 pour les véhicules ou engins ouvrant droit à déduction.

**Remarque**

Ne confondez pas le carburant **GPL liquéfié** utilisé en carburant et qui est totalement déductible, quel que soit le véhicule qu'il propulse avec le **GPL à l'état gazeux** dont la déductibilité est limitée à 50 % pour les véhicules de tourisme.

- **Essences utilisées comme carburants**

La TVA sur les essences est partiellement déductible depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Essence		
Année	Véhicule exclu	Véhicule ouvrant droit
2016	0	0
2017	0,10	0
2018	0,20	
2019	0,40	
2020	0,60	
2021	0,80	
2022	1	

- **GPL et GNV**

La TVA est déductible en totalité quelle que soit la situation du droit à déduction des véhicules ou engins dans lesquels sont utilisés les carburants.

	Véhicule utilitaire (ouvrant droit à déduction)	Véhicule de tourisme (n'ouvrant pas droit à déduction)
Essence, sans plomb 95, 98 E10	0,80	0,80
Gazole, super-éthanol (E85)	1	0,8
GPL, GVN, Propane, Butane liquéfié	1	1
GPL à l'état gazeux	1	0,5

### 3. Exclusions liées à certains actes

#### Utilisation à plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise

Un bien ou un service utilisé à des fins étrangères pour plus de 90 % est affecté d'un coefficient d'admission à zéro.

#### Dépenses de logement pour dirigeants ou employés

##### Principe :

Les dépenses de logement n'ouvrent pas droit à déduction, si elles concernent la fourniture de logement à titre gratuit des dirigeants ou des salariés de l'entreprise, même si le logement correspond à une nécessité économique.

##### Exceptions :

L'admission à taux zéro ne s'applique pas à certains cas particuliers :

- Le logement sur les chantiers,
- Le logement du personnel de surveillance,
- Les dépenses concernant d'une part des salariés ou dirigeants de l'entreprise et d'autre part des tiers. La TVA en ce cas doit être ventilée en fonction des participants (justificatifs à fournir),
- La fourniture à titre gratuit du logement à des tiers.

#### Biens fournis sans rémunération

##### Principe :

Toute fourniture d'un bien gratuitement ou à un prix très inférieur au coût de ce bien se voit affectée du coefficient d'admission zéro, même si l'intérêt de l'entreprise n'est pas contesté.

La notion de prix très inférieur au prix normal s'entend d'un prix bien inférieur à celui qui pourrait être affecté de rabais ou de remises en usage commercial.

##### Exceptions :

- **Biens de très faible valeur**

Si la valeur du bien ne dépasse pas 73 € TTC, pour un même bénéficiaire au cours d'une année, l'exclusion ne s'applique pas.

- **Objets publicitaires**

Les objets ou matériels de nature publicitaires peuvent conserver leur taux d'admission de 1 si les conditions suivantes sont réunies :

- Le bénéficiaire contribue à la distribution des produits de l'entreprise,
- L'entreprise supporte le coût de ces biens ou matériels,
- Le bien ou le matériel a pour objet d'assurer la promotion, la vente, la présentation des produits de l'entreprise (présentoirs publicitaires, panonceaux, etc.).

#### Services liés aux biens exclus

Toute prestation afférente à un bien exclu suit le régime d'admission à zéro du bien. Cela vise notamment les locations, réparations, commissions, courtages, transport, etc.

#### Publicités prohibées

Cela concerne le domaine particulier de la réglementation des publicités sur les boissons alcooliques.



#### 4. Cas d'imposition sur la marge

Le principe de taxation sur la marge consiste à ne pas collecter la TVA sur la valeur globale du produit ou de la prestation, mais uniquement la marge dégagée par l'entreprise dans ce type d'opération.

Il est évident que la TVA déduite en amont ne peut alors donner lieu à déduction, ce qui créerait un double emploi puisque le coût de revient du bien ou du service a été dégagé de la taxation.

Ce régime intéresse :

- Les agences de voyages
- Le commerce de biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection

### III. Formalisme de la déduction

L'exercice du droit à déduction, s'il répond parfaitement à la logique de l'impôt indirect à paiement fractionné, a pour autant comme conséquence directe, la limitation de la quotité acquittée envers l'État puisqu'il vient se soustraire du montant de la TVA collectée.

Aussi, l'administration à travers le contrôle de la TVA s'attache à vérifier que les conditions formelles soient réunies pour l'exercice de ce droit.

#### A. Justification du droit à déduction

Tout d'abord, les déductions pratiquées doivent être appuyées de pièces justificatives qui peuvent varier en fonction de l'origine de la déduction.

##### 1. Règle générale : existence d'une facture

Les règles relatives à la facturation ont été examinées au cours de la section précédente. **Toute** déduction doit être justifiée par une facture régulièrement établie et détenue par l'entreprise ou un document en tenant lieu.

##### **Exemple**

Une quittance

##### 2. Documents relatifs au commerce international

###### Vis-à-vis de la Communauté européenne

La détention de la facture est nécessaire en tout état de cause.

###### Vis-à-vis des pays tiers

Après importation, le destinataire réel des biens dont il revendique la déduction, doit conserver à titre de justification le document douanier (DAU) justifiant de la valeur en douane et du montant de la TVA acquittée au Trésor, ou la note de frais (ou facture) du commissionnaire en douane.

### 3. Livraisons à soi-même

Il s'agit d'un cas où la TVA proposée en déduction est celle préalablement déclarée par l'entreprise elle-même. Dans cette hypothèse, c'est la mention portée sur la déclaration de TVA qui apportera justification de la TVA déductible figurant d'ailleurs sur la même déclaration (ligne 2 pour la nature et ligne 8 à 12 pour la base et la taxe collectée) :

A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES					
OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)		OPÉRATIONS NON IMPOSABLES			
01	Ventes, prestations de services	0979	04	Nature	0032
02	Autres opérations imposables	0981	05	opérations imposables	0033
2A	Achats de prestations de services intracommunautaires (article 283-2 du code général des impôts)	0044	5A	opérations réalisées dans un autre État membre au profit des personnes non assujetties – Ventes B to C	0047
2B	Importations (entreprises ayant opté pour le dispositif d'autoliquidation de la TVA à l'importation).	0045	06	Livraisons intracommunautaires à destination d'une personne assujettie- Ventes B to B	0034
2D	Mises à la consommation de produits pétroliers	0048	6A	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France	0029
03	Acquisitions intracommunautaires	0031	6B	Mises à la consommation de produits pétroliers	0049
3A	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France	0030	07	Achats en franchise	0037
3B	Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)	0040	7A	Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)	0043
3C	Régularisations (important : cf. notice)	0036	7B	Régularisations (important : cf. notice)	0039

  

B DÉCOMPTÉ DE LA TVA À PAYER				
TVA BRUTE		Base hors taxe	Taxe due	
Opérations réalisées en France métropolitaine				
08	Taux normal 20 %	0207		
8A/8B	Taux normal 20 % sur les produits pétroliers	0208		
09	Taux réduit 5,5 %	0105		
9B	Taux réduit 10 %	0151		
9C	Taux réduit 13 % sur les produits pétroliers	0152		
Opérations réalisées dans les DOM				
10	Taux normal 8,5 %	0201		
11	Taux réduit 2,1 %	0100		
12				
Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)				
13	Anciens taux	0900		
14	Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A)	0950		
15	TVA antérieurement déduite à reverser (dont TVA sur les produits pétroliers)		0600	
5B	Sommes à ajouter, y compris acompte congés (exprimées en euro)		0602	
<p>La ligne 11 ne concerne que les DOM. Les autres opérations relevant du taux de 2,1 % sont déclarées sur l'annexe 3310 A-SD.</p>		16	Total de la TVA brute due (lignes 08 à 5B)	0035
		17	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires	0046
		7C	Dont TVA sur importations bénéficiant du dispositif d'autoliquidation	0038
		18	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco	

**Remarque**

Ceci dit, les valeurs portées sur la déclaration sont des totalisations.

Aussi, en cas de contrôle ultérieur, il sera nécessaire que l'entreprise conserve en plus de la déclaration elle-même, un document de travail détaillant le calcul permettant le cas échéant d'isoler la taxe acquittée.

### 4. Transactions sur immeubles

En matière de transmission d'immeuble, c'est l'acte d'acquisition lui-même qui porte mention de la TVA déductible et qui en justifie.

## B. Détermination de la période de la déduction

La période de déduction de la TVA correspond à celle au cours de laquelle l'impôt est devenu exigible chez le fournisseur.

C'est au cours de la période correspondante que l'entreprise doit exercer son droit à déduction, à la condition toutefois qu'elle détienne les documents justificatifs exposés précédemment.

## C. Péremption du droit à déduction

En cas d'omission de déduction, l'entreprise a la possibilité de reporter la taxe omise sur une déclaration ultérieure, à condition qu'elle soit *identifiée par* le placement sur une ligne particulière (N°21).

TVA DÉDUCTIBLE			
19	Biens constituant des immobilisations	0703	.....
20	Autres biens et services	0702	.....
21	Autre TVA à déduire (dont régularisation sur de la TVA collectée ou déductible, hors produits pétroliers (cf. notice) :14 000) (dont régularisation sur les produits pétroliers : )	0059	.....
22	Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	8001	.....
2C	Sommes à imputer, y compris acompte congés (exprimées en euro)	0603	.....
23	<b>Total TVA déductible (ligne 19 à 2C)</b>		.....
24	Dont TVA déductible sur importations	0710	.....
2E	Dont TVA déductible sur les produits pétroliers	0711	.....
22A	Indiquer le coefficient de taxation unique applicable pour la période s'il est différent		.....

Cependant la possibilité d'exercer ce droit est limitée dans le temps.

En effet, la TVA omise en déduction ne pourra plus être déduite au-delà du 31 décembre de la 2<sup>nd</sup>e année qui suit celle de l'omission.

### Remarque

Une TVA déductible omise sur la déclaration déposée au titre de mai 2021 par exemple, ne pourra plus être déduite au-delà de la déclaration déposée au titre du mois de décembre 2023 ou de la CA-12E 2016.

## IV. Modalités d'utilisation du droit à déduction

### A. Introduction

Une fois déterminée la quotité déductible, 3 possibilités peuvent s'ouvrir à l'entreprise, la plus courante étant celle de l'imputation de la taxe déductible sur la taxe collectée.

## B. Imputation sur TVA collectée

### 1. TVA collectée supérieure à TVA déductible

Suivant le principe de la taxe à paiements fractionnés, c'est sur la taxe collectée pour la même période par l'entreprise que s'impute la taxe déductible, réduisant ainsi la TVA nette à verser au Trésor avec le dépôt de la déclaration.

A MONTANT DES OPERATIONS REALISEES			OPERATIONS NON IMPOSABLES		
OPERATIONS IMPOSABLES (H.T.)					
01	Ventes, prestations de services	0979 100 000	05	Autres opérations non imposables	0033
102	Autres opérations imposables	0981	06	Livraisons intracommunautaires	0034
2A	Achats de prestations de services intracommunautaires (article 283-2 du Code général des impôts)	0044	6A	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France	0029
03	Acquisitions intracommunautaires (dont ventes à distance et/ou opérations de montage)	0031	07	Achats en franchise	0037
3A	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France	0030	7A	Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujéti non établi en France (article 283-1 du Code général des impôts)	0043
3B	Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujéti non établi en France (article 283-1 du Code général des impôts)	0040	7B	Régularisations (Important : cf. notice)	0039
3C	Régularisations (Important : cf. notice)	0036			
B DÉCOMPTÉ DE LA TVA À PAYER					
TVA BRUTE			Base hors taxe		
Opérations réalisées en France métropolitaine			Taxe due		
08	Taux normal 20 %	0207 80 000	16 000		
09	Taux réduit 5,5 %	0105			
9B	Taux réduit 10 %	0151 20 000	2 000		
Opérations réalisées dans les DOM					
10	Taux normal 8,5 %	0201			
11	Taux réduit 2,1 %	0100			
12					
Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)					
13	Ancien taux	0900			
14	Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A)	0950			
15	TVA antérieurement déduite à reverser		0600		
La ligne 11 ne concerne que les DOM. Les autres opérations relevant du taux de 2,1 % continuent d'être déclarées sur l'annexe 3310 A.			16	Total de la TVA brute due (lignes 08 à 15)	18 000
			17	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires	0035
			18	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco	0038
TVA DÉDUCTIBLE					
19	Biens constituant des immobilisations	0703 2 800			
20	Autres biens et services	0702 5 985			
21	Autre TVA à déduire (dont régularisation sur de la TVA collectée [cf. notice])	0059			
22	Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	8001			
23A	Indiquer ici le coefficient de taxation forfaitaire applicable pour la période s'il est différent de 100 %		23	Total TVA déductible (lignes 19 à 22)	8 785
			24	Dont TVA non perçue récupérable par les assujétis disposant d'un établissement stable dans les DOM (articles 285-1° et 385 A du code général des impôts)	0709
CREDIT			TAXE À PAYER		
25	Crédit de TVA (ligne 23 - ligne 16)	0705	28	TVA nette due (ligne 16 - ligne 23)	9 215
26	Remboursement demandé sur formulaire n° 3519 joint	8002	29	Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A	9979
AA	Crédit de TVA transféré à la société tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CA3G	8005	30	Sommes à imputer, y compris acompte congés	9989
27	Crédit à reporter (ligne 25 - ligne 26 - ligne AA)	8003	31	Sommes à ajouter, y compris acompte congés	9990
Attention! Une situation de TVA créditrice (ligne 25 servie) ne dispense pas du paiement des taxes assimilées déclarées ligne 29.			AB	Total à payer acquitté par la société tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CA3G (lignes 28 + 29 - 30 + 31)	9991
			32	Total à payer (lignes 28 + 29 - 30 + 31 - AB)	9 215

La SARL ROUGE-PIVOINE, horticulture, a réalisé en octobre N un chiffre d'affaires HT de 100 000 € HT.

Il se décompose ainsi :  
 Vente de fleurs coupées et compositions florales au taux normal, pour 80 000 € HT.  
 Vente de graines, bulbes plantes vivantes, etc. : 20 000 € HT (taux intermédiaire).

Il dégage une TVA collectée de 18 000 €. Au cours de la même période, elle fait faire des agencements pour 14 000 € HT (Taux 20 %).

Les achats et charges diverses ont dégagé une TVA déductible (il s'agit d'un cumul qui peut comprendre diverses opérations relevant de plusieurs taux) sur biens autre qu'immobilisation et sur services de 5 985 €.

Le total de cette TVA déductible est inférieur au total de la TVA collectée, sur lequel il va pouvoir s'imputer : 18 000 - 8 785 = 9 215 € à régler au Trésor.

### 2. TVA déductible supérieure à la TVA collectée

Si le montant de TVA collectée est insuffisant pour couvrir la TVA déductible, le solde de la TVA déductible, appelé « crédit de TVA » peut en 1<sup>er</sup> ressort être reporté sur la déclaration de la période suivante et se reporter en ligne 22 de l'imprimé CA3.

En reprenant l'exemple précédent et en y intégrant l'hypothèse d'une situation créditrice sur le mois précédent de 7 000 €, le crédit à reporter ainsi dégagé en septembre N, s'imputera sur la déclaration d'octobre N.

Déclaration CA3 de septembre N				Déclaration CA3 d'octobre N			
<p>La ligne 11 ne concerne que les DOM. Les autres opérations relevant du taux de 2,1 % continuent d'être déclarées sur l'annexe 3310 A.</p>				<p>B DÉCOMPTÉ DE LA TVA À PAYER</p>			
16	Total de la TVA brute due (lignes 08 à 15)		10 000	TVA BRUTE			
17	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires	0035		06	Opérations réalisées en France métropolitaine	Base hors taxe	Taxe due
18	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco	0038		06	Taux normal 20 %	80 000	16 000
<p>TVA DÉDUCTIBLE</p>				07	Taux réduit 5,5 %		
19	Biens constituant des immobilisations	0703	12 000	08	Taux réduit 10 %	20 000	2 000
20	Autres biens et services	0702	5 000	10	Taux normal 8,5 %		
21	Autre TVA à déduire (dont régularisation sur de la TVA collectée [cf. notice])	0059		11	Taux réduit 2,1 %		
22	Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	8001		12			
23	Total TVA déductible (lignes 19 à 22)		17 000	13	Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)		
<p>CRÉDIT</p>				14	Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A)		
25	Crédit de TVA (ligne 23 - ligne 16)	0705	7 000	15	TVA antérieurement déduite à reverser		
26	Remboursement demandé sur formulaire n° 3519 joint	8002	0	16	Total de la TVA brute due (lignes 06 à 15)		18 000
AA	Crédit de TVA transféré à la société mère de groupe sur la déclaration recapitulative 3310-CA3G	8005	0	17	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires		
AB	Crédit à reporter (ligne 25 - ligne 26 - ligne AA)	8003	7 000	18	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco		
<p>TAXE À PAYER</p>				<p>TVA DÉDUCTIBLE</p>			
29	Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A	9579		19	Biens constituant des immobilisations		2 800
30	Sommes à imputer, y compris acompte congés	9989		20	Autres biens et services		5 985
31	Sommes à ajouter, y compris acompte congés	9999		21	Autre TVA à déduire (dont régularisation sur de la TVA collectée [cf. notice])		
AB	Total à payer acquitté par la société mère de groupe sur la déclaration recapitulative 3310-CA3G (lignes 28 + 29 - 30 + 31)			22	Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration		7 000
<p>TVA résultant ci-dessus du report du crédit de la déclaration CA3 au titre de septembre N</p>				19 à 22			15 000
26	TVA nette due (ligne 16 - ligne 23)		2 215	<p>Attention! Une situation de TVA créditrice (ligne 25 servie) ne dispense pas du paiement des taxes assimilées déclarées ligne 29.</p>			
29	Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A	9579		<p>Total à payer (lignes 28 + 29 - 30 + 31 - AB)</p>			
30	Sommes à imputer, y compris acompte congés	9989		<p>2 215</p>			
31	Sommes à ajouter, y compris acompte congés	9999					
AB	Total à payer acquitté par la société mère de groupe sur la déclaration recapitulative 3310-CA3G (lignes 28 + 29 - 30 + 31)	9991					

### C. Remboursement du crédit de TVA

#### 1. Principe

À l'occasion d'investissements importants, une entreprise peut dégager un crédit si important qu'elle ne peut l'imputer ni sur la déclaration de la période considérée ni sur les périodes suivantes compte tenu de son niveau d'activité.

De même, une entreprise exerçant une activité bénéficiant d'un taux réduit, ou d'une activité bénéficiant d'une exonération ouvrant droit à déduction (entreprise exportatrice par exemple), se retrouve régulièrement en crédit de TVA en raison du taux normal appliqué à la plupart des biens et services composant ses charges de fonctionnement.

Aussi, le dispositif de la TVA intègre une procédure générale de remboursement de crédit de TVA.

#### 2. Période

Le crédit de TVA peut faire l'objet de remboursement qui est en principe annuel, mais il peut aussi dans certains cas, être mensuel ou trimestriel.

#### Remboursement annuel

Au terme de chaque année civile, les entreprises peuvent obtenir un remboursement annuel correspondant à la procédure de droit commun, à la seule condition que ce crédit existant soit au moins égal à **150 €**.

#### Remboursement mensuel ou trimestriel

Ce remboursement peut être demandé au terme du dépôt de toute déclaration (mensuelle ou trimestrielle), dès lors que le crédit est au moins égal à **760 €**.

**Remarque**

Il va de soi que la déclaration du mois de décembre bénéficie, du fait de l'existence du remboursement annuel, d'un plancher plus intéressant que celui affecté au remboursement mensuel et trimestriel : 150 € au lieu de 760 €.

**Conséquence des demandes de remboursement**

La TVA dont le remboursement a été demandé ne peut plus donner lieu à imputation sur les sommes dues ultérieurement.

L'administration peut remonter jusqu'à l'origine du crédit de TVA pour en vérifier la justification, dans le cadre de son droit de reprise, en cas d'existence de crédit de TVA à l'ouverture d'une période vérifiée. Pour limiter le droit de reprise de l'administration, l'entreprise peut demander en décembre de chaque année le remboursement des crédits de TVA existants.

**Entrée ou sortie du régime TVA**

En cas de cessation, ou en cas de cession de l'imposition à la TVA, le crédit de taxe détenu donne droit à remboursement.

Un redevable nouveau peut obtenir, dans les conditions évoquées ci-dessus, un crédit de TVA avant qu'il ait réalisé d'opérations imposables (après déclaration négative pour la 1<sup>ère</sup> période. Ces 2 cas sont identifiés sur la demande de remboursement.

**3. Formalisme**

**Production d'une demande de remboursement**

La demande est matérialisée sous la forme de l'imprimé N°3519 (exception faite du cas du régime simplifié : CA-12E), dont un extrait figure ci-dessous.

**II. DEMANDE DE REMBOURSEMENT**

■ Montant du remboursement demandé \_\_\_\_\_ R \_\_\_\_\_

**Attention :** pour que votre demande soit recevable, le montant dont le remboursement est demandé doit figurer obligatoirement sur la ligne 26 de la déclaration CA3. Le montant porté en ligne 26 ne peut plus faire l'objet d'une imputation (article 242-0 E de l'annexe II au Code général des impôts).

**OBSERVATION :** Avant de remplir cet imprimé, il vous est conseillé de consulter les explications fournies page 2. Pour tout renseignement complémentaire, vous pouvez prendre contact avec le service des impôts dont vous dépendez.

Le soussigné (nom, prénom, qualité) \_\_\_\_\_

atteste que l'entreprise présentant cette demande est à jour dans le dépôt de ses déclarations de taxe sur la valeur ajoutée et taxes assimilées.

Il sollicite le remboursement de la somme de (en chiffres) : \_\_\_\_\_ e

- à créditer au compte désigné \_\_\_\_\_  } cocher selon le choix

- à imputer sur une échéance future (3) \_\_\_\_\_  }

et réduit, à due concurrence, le montant du crédit à reporter sur la prochaine déclaration.

À \_\_\_\_\_, le \_\_\_\_\_

Signature de la personne habilitée à engager l'entreprise (représentant légal ou personne mandatée) :

(2) Demande déposée suite à :

- 1<sup>re</sup> demande (création le \_\_\_\_\_)
- cession, cessation, décès le \_\_\_\_\_
- autres

La demande est produite avec la déclaration CA3 correspondante, même si un retard de souscription n'entraîne pas rejet de la demande.

Le défaut de télétransmission est une cause de rejet de la demande.

**Cas de présentation de caution**

La caution est de droit, mais elle n'est demandée par l'administration que pour des cas particuliers et pour des montants faisant courir un risque important au Trésor public.

Ce peut être le cas par exemple pour une demande relative à un assujetti établi hors de France ou par une entreprise nouvelle.

**D. Transferts****1. Transfert du droit à déduction du propriétaire du bien à l'utilisateur**

Cette procédure n'est pas d'un usage courant (mise à consommation de produits pétroliers, sociétés civiles transparentes article 1655 ter du CGI, liaisons entre collectivités ou établissements publics et entreprises concessionnaires).

Ce régime permet la déduction par l'utilisateur, de taxe grevant des biens dont il n'est pas propriétaire, après réception d'une attestation de la part du propriétaire.

Cette attestation constitue la justification du droit à déduction.

**2. Transfert du crédit de TVA d'une société absorbée vers la société absorbante**

Le crédit dégagé par une société faisant l'objet d'une fusion-absorption peut être transféré à la société absorbante.

**V. Régularisations du droit à déduction****A. Logique de la régularisation****1. Respect de la neutralité de la taxe à paiements différés**

La définition du droit à déduction qui a fait l'objet de la partie « *Quotité déductible : coefficient de déduction* » du présent cours a mis l'accent sur une relation très stricte unissant le quantum du droit à déduction en amont, à la base soumise à TVA collectée en aval :

- Une 1<sup>ère</sup> série de restrictions a eu pour but de limiter la TVA déductible chaque fois que l'usage du bien ou du service s'écarte de l'assujettissement de l'impôt (coefficient d'assujettissement).

**Rappel**

Un coefficient d'assujettissement égal à zéro ferme définitivement tout droit à déduction pour l'entreprise.

- Une 2<sup>nde</sup> série réduit de même les droits à déduction à l'intérieur du champ d'application, s'ils contribuaient à la réalisation d'activités exonérées exclues de droit à déduction (coefficient de taxation).
- Une dernière, enfin, pénalise certains biens ou certains services particuliers (coefficient d'admissibilité).

Les sécurités mises en place par l'installation de ce triple verrou pouvaient laisser à penser qu'une fois encadrée, la déduction pratiquée acquiert un caractère définitif. Mais tel n'est pas le cas.

En effet, même si la déduction pratiquée est étroitement réglementée, elle demeure la photographie d'une situation donnée, figée à un temps T. Or cette situation peut évoluer par la suite, entraînant une régularisation à la hausse ou à la baisse de la TVA déduite :

- Pour un bien non immobilisé ou un service à usage mixte, à court terme en principe
- Pour une immobilisation à usage mixte, à plus long terme

**Complément**

Les régularisations dont traite la partie « *Régularisations du droit à déduction* » sont différentes des différences entre calculs provisoires puis définitifs des coefficients d'assujettissement et de taxation étudiés dans la partie « *Quotité déductible : coefficient de déduction* ».

Cette double liquidation n'est que la résultante d'une obligation déclarative intervenant au cours d'une année alors que les données chiffrées sur lesquelles reposent les coefficients, ne sont pas encore connues. Cet impératif nécessite une fixation d'abord provisoire du coefficient déduction lors de la déclaration, puis définitive, une fois connus les chiffres relatifs à la période annuelle.

Mais ces calculs ne prennent pas en compte le fait qu'un bien ou qu'un service précis, dont la déduction a été pratiquée avec pondération établie à un moment donné, voit son utilisation modifiée postérieurement. C'est donc le rôle des régularisations.

**2. Notion de durée d'utilisation d'un bien ou service**

C'est l'introduction du **facteur temps** qui nécessite l'intégration des régularisations dans la construction de la TVA, et ce quel que soit le sens de la variation constatée.

Intuitivement, on accordera plus facilement la **notion de durée** avec celle **d'immobilisation**, puisque les biens répertoriés ont pour vocation de subsister dans l'entreprise sur plusieurs cycles économiques.

Cela peut paraître moins net au contraire, lorsqu'elle est rapprochée de celle des **services** ou de celle de **biens non immobilisables**.

En effet, ces biens ou services sont voués en principe à une consommation rapide. Toutefois, il se peut par exemple, qu'un bien acquis en octobre de l'année N, qui a donné lieu à déduction de taxe, se retrouve stocké au 31 décembre.

Les conditions de son utilisation en N+1 peuvent alors se révéler très différentes de celles qui ont donné lieu au calcul du quantum de déduction.

**B. Régularisation concernant les immobilisations**

**1. Durée de vie du bien immobilisé**

**Principe applicable**

La déduction de la TVA grevant une immobilisation est pratiquée dès la délivrance du bien, quelle qu'en soit la nature.

Il n'existe pas comme en droit comptable de système d'amortissement échelonnant la déduction sur la durée de vie du bien.

Néanmoins, l'acquisition du bien a pour contrepartie l'utilisation durable dans l'entreprise, il en résulte que cette TVA, une fois déduite, est susceptible de régularisation pendant un certain temps.

La période de régularisation potentielle est fixée sur un mode forfaitaire à :

- 5 ans pour un bien meuble corporel
- 20 ans pour un bien immeuble

**L'année d'acquisition entre dans le calcul du délai de régularisation et compte pour 1 quelle que soit la date de l'acquisition dans l'année.**

**Remarque**

Ainsi, qu'une machine-outil soit acquise le 04 janvier 2020 ou le 19 décembre 2020, une régularisation restera possible pour ce bien immobilisé jusqu'au 31 décembre 2024.



## Précision sur notion de biens immobilisés

### Immobilisations comptabilisables :

- **Petites immobilisations en charge**

Pour se mettre en harmonie avec les règles des immobilisations régissant l'impôt sur les bénéfices (règles BIC), les acquisitions de biens destinés à être conservés durablement, mais ne dépassant pas 500 € HT et concernant du matériel, outillage, matériels de bureau, sont considérées comme relatives à des biens autres que des immobilisations lorsque ces biens sont directement passés en charge.

- **Cas des agencements**

Alors que les travaux d'agrandissement ou d'amélioration sont inclus dans la notion d'immeuble, les agencements commerciaux sont considérés comme biens non immeubles.

### Queues de programme immobiliers :

Un immeuble construit et initialement destiné à être revendu, s'il est conservé en stock au-delà du 31 décembre de la 2<sup>ème</sup> année suivant son achèvement, entre dans le régime des régularisations sur immobilisations à partir de cette date.

Le délai de régularisation débute le 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante (20 ans).

## 2. Mécanisme de la régularisation

### Supports de la régularisation

#### TVA grevant le bien :

La **TVA « initiale »** est la TVA figurant sur le document justificatif : sur la facture, sur le document d'importation, ou sur la déclaration lors de l'autoliquidation. Donc elle correspond à la **TVA facturée**.

#### Coefficient de référence :

Le « **coefficient de référence** » est le coefficient de déduction global qui est appliqué au bien au cours de l'année de son acquisition donc il correspond **au coefficient de déduction définitif**.

Il est constitué, rappelons-le, de 3 coefficients secondaires :

- Le coefficient d'assujettissement de référence
- Le coefficient de taxation de référence
- Et le coefficient d'admission de référence

#### TVA initialement déduite :

La **TVA initialement déduite** est le produit de la TVA facturée par le coefficient de référence. Lorsque celui-ci est égal à 1, la TVA initialement déduite est égale à la TVA facturée.

### Catégories de régularisations

Il existe 2 catégories de régularisations :

- Les **régularisations dites « annuelles »**, qui sont la conséquence d'une modification temporaire des conditions d'utilisation du bien, applicable seulement pour l'année considérée,
- Les **régularisations dites « globales »** qui prennent en compte une modification des conditions d'utilisation du bien, pour la durée restant à courir dans la période de régularisation.

Ce 2<sup>nd</sup> type de régularisation n'est applicable que dans 6 cas bien particuliers regroupés en 4 catégories.

Régularisation lors **du changement de propriétaire** du bien immobilisé :

- Cession ou apport non soumis à la TVA sur le prix total en présence d'une déduction initiale
- Cession ou apport soumis à TVA sur prix total sur biens avec déduction initiale partielle ou nulle

Régularisation lors d'une **opération assimilée au changement de propriétés** :

- Transfert entre secteurs d'activités dans l'entreprise

Régularisation accompagnant un **changement radical d'utilisation dans l'entreprise** :

- Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction
- Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

Régularisation relative à un **changement de la loi fiscale** concernant le bien :

- Modification juridique des règles d'admissibilité

### 3. Régularisation annuelle

La régularisation ne porte que sur les **dépenses mixtes des immobilisations, celles dont la TVA est partiellement déduite lors de l'acquisition des immobilisations.**

#### Conditions de la régularisation annuelle

Une régularisation annuelle doit être effectuée uniquement :

- Dans le délai de régularisation (5 ans pour un bien meuble et 20 ans pour un bien immeuble),
- Lorsque l'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année de régularisation et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année de référence (année d'acquisition du bien) est supérieure à 1/10.

**Dans le cas où une des conditions venait à faire défaut, il n'y a aucune régularisation à effectuer.**

Suivant les cas, la régularisation aura la nature d'un reversement de TVA (en cas de baisse) ou d'un complément de droit à déduction (en cas de hausse).

La régularisation n'a lieu que si la variation dépasse le seuil de 10 % en valeur absolue (et non en pourcentage de la valeur de référence).

Ce seuil est calculé avec le produit arrondi des coefficients d'assujettissement et des coefficients de taxation.

#### Complément

Coefficient d'assujettissement de l'année \* coefficient de taxation de l'année = **CA**

Coefficient d'assujettissement de référence \* coefficient de taxation de référence = **CR**

**- 0,10 < CA - CR > + 0,10**

Le coefficient d'admission ne rentre pas en compte pour le calcul de cette différence.

Chaque coefficient est arrondi (2<sup>nde</sup> décimale supérieure), mais le produit des coefficients ne l'est pas pour pouvoir apprécier le seuil des 10 % en valeur absolue.

#### Remarque

Une régularisation annuelle intervenant au cours d'une 1<sup>ère</sup> année d'utilisation est calculée à partir du coefficient de référence provisoire appliqué lors de l'acquisition du bien.

À partir de la 2<sup>nde</sup> année, ce sont les coefficients définitifs de l'année d'acquisition qui servent de coefficients de référence.

Sur le plan comptable, toutes les régularisations annuelles passent par des pertes ou des profits exceptionnels.

### Forme de la régularisation annuelle

Elle dépend de la période de régularisation potentielle du bien immobilisé et ne concerne qu'une année.

#### Biens meubles :

$$\text{TVA facturée} \times \frac{\text{Coefficient de référence (-) coefficient de l'année}}{5}$$

#### Biens immeubles :

$$\text{TVA facturée} \times \frac{\text{Coefficient de référence (-) coefficient de l'année}}{20}$$

#### Exemple

Le bâtiment du siège social de la société KAPITAL **est utilisé à la fois :**

- Pour l'activité principale de l'entreprise, imposable à la TVA;
- Pour une activité de location nue exonérée;
- Pour la gestion financière de titres négociables, activité hors champ d'application.

Il a été acquis neuf en 2016, pour 750 000 € HT, générant une TVA initiale de 150 000 € (20 %).

**Le coefficient de déduction de référence** s'élève à 0,86 ( $0,90 * 0,95 * 1 = 0,855$  arrondi à 0,86).

Il se compose de :

- Coefficient d'assujettissement : 0,8981 arrondi à 0,90 (pour gestion financière hors champ).
- Coefficient de taxation : 0,9435 arrondi à 0,95 (pour gestion immobilière exonérée).
- Coefficient d'admissibilité : 1.

TVA initialement déduite :  $150\,000\,€ * 0,86 = 129\,000\,€$ .

De 2010 à 2014 inclus, les variations des 2 premiers coefficients n'ont jamais généré de différence supérieure à 10 % en valeur absolue dans leur produit. Aucune régularisation annuelle n'a donc été pratiquée.

**Les conditions particulières à l'année 2021** dégagent un coefficient de déduction annuel de : 0,96 en raison de la modification des coefficients particuliers :

- Coefficient d'assujettissement : 0,963 arrondi à 0,97.
- Coefficient de taxation : 0,981 arrondi à 0,99.
- Coefficient d'admissibilité : 1.

**L'examen du seuil de 10 % doit** s'exécuter ainsi :

- En référence :  $0,90 * 0,95 = 0,855$  (ne pas arrondir ce premier terme de comparaison).
- Sur l'année :  $0,97 * 0,99 = 0,9603$  (ne pas arrondir ce second terme de comparaison).
- Différence =  $0,855 - 0,9603 = 0,1053$  donc supérieur à 0,10 en valeur absolue.

Le seuil de 10 % étant franchi, une régularisation doit être effectuée.

Elle se traduira dans cet exemple par un complément de TVA déductible :

→  $150\,000\,€ * (0,97 - 0,86 : \text{différence des coefficients globaux}) = 16\,500\,€$ .

Cette somme est rapportée à l'année 2021 sur les 20 ans représentant la période de régularisation pour un bien immobilier :

- Régularisation :  $16\,500 / 20 = 825 \text{ €}$

### Modalités de la régularisation

Qu'il s'agisse d'un reversement ou d'une déduction complémentaire, la régularisation annuelle s'effectue :

- Sur CA3 avant le 25 avril N+1, donc au plus tard sur CA3 du 1<sup>er</sup> trimestre ou du mois de mars N+1 (déposé entre le 15 et le 25 avril).
- Ou sur CA-12E de l'année concernée pour les entreprises relevant du RSI.

## 4. Régularisation globale

Cette fois, il ne s'agit plus de modifier la situation d'une année précise, mais de tirer les conséquences d'un changement considéré comme durable dans la vie du bien **d'un des coefficients secondaires**.

Les modifications se calculent à partir de la totalité des années de régularisation non encore écoulées.

Il n'est pas fait application d'un seuil minimum de régularisation comme c'était le cas pour la régularisation annuelle.

La régularisation a lieu sur CA3 de la période concernée par le changement (mois ou trimestre) en régime réel, ou sur la déclaration CA-12E en RSI.

### Remarque

La TVA reversée vient augmenter la valeur d'origine de l'immobilisation et en complément la TVA déduite vient diminuer la valeur d'origine du bien.

### Régularisation en cas de transfert de propriété du bien

#### Cession ou apport non soumis à la TVA sur le prix total :

- **Cas de régularisation relativement rares**

Les cessions ou apports en société de biens immobilisés, notamment les biens corporels d'investissement usagés, sont imposables en principe à la TVA sur le prix total de vente.

Sont de plus assimilés à de telles opérations :

- Les biens exportés, ou livrés sur le territoire communautaire (exonération de TVA)
- Les biens transmis dans le cadre d'une universalité de bien (dispense de TVA)

Les cas de régularisation ne viseront donc que certaines exceptions de cessions ou apport d'autant que les **destructions, mises au rebut, et vols, s'ils sont justifiés** (plaintes, déclarations, etc.) permettent d'échapper à la régularisation.

En pratique, la régularisation ne touchera donc que des cessions ou apports concernant certains immeubles qui ont ouvert droit à déduction, même partiel, lors de leur acquisition :

- Immeubles achevés depuis plus de 5 ans, si l'option pour l'assujettissement de la vente n'a pas été exercée,
- Cessions de terrains en dehors de celle des terrains à bâtir.
- **Régularisation sous forme d'un reversement de TVA**

## Analyse

La cession de l'immeuble étant exonérée de TVA, l'administration demande au cédant de lui restituer sous forme de reversement une partie de la TVA qui avait été déduite lors de son acquisition. La restitution de la TVA déduite n'est pas totale mais uniquement en fonction du nombre d'années non utilisées par le cédant dans un délai de régularisation de 20 ans.

Le calcul revient à prendre pour hypothèse que le bien est utilisé par l'entreprise pour une activité exonérée à partir de l'année de l'événement, soit avec un coefficient de taxation égal à zéro.

Donc le calcul de la régularisation aboutira automatiquement à un reversement de TVA déductible.

$$\text{Reversement} = [\text{TVA facturée} \times (0 - \text{Coef réf})] \times \frac{\text{Nombre d'années restant à courir}}{\text{Nombre d'années de la période de régularisation}}$$

- **Transfert des droits à déduction au nouveau propriétaire**

Si le bien cédé ou apporté est également une immobilisation pour le nouveau détenteur assujetti, cette régularisation lui ouvre un droit à déduction égal à la fraction suivante :

$$\text{Transfert} = [\text{TVA facturée} \times \frac{\text{Nombre d'années restant à courir}}{\text{Nombre d'années de la période de régularisation}}]$$

Le cédant ou l'apporteur lui délivre un document précisant expressément le montant de la taxe, ou intègre les éléments nécessaires à la facture de cession (date acquisition, date cession et montant de la taxe transmise).

Ce montant est alors soumis aux coefficients de déduction du nouveau propriétaire, et ouvre une nouvelle période de régularisation (20 ans pour le cas des immeubles, 5 ans dans le cas contraire).

### Exemple

Si la société KAPITAL revend son immeuble en 2024, donc plus de 5 ans après l'achèvement de l'immeuble. Le cédant applique le régime de droit commun, c'est-à-dire l'exonération de TVA sur le prix de cession. L'entreprise cédante devra pratiquer une régularisation sous forme d'un reversement égal à  $\rightarrow$  TVA initialement déduite = 150 000 € \* 0,86 = 129 000€.

Nombre d'années utilisées = 9 ans (de 2016 à 2024)

Nombre d'années restant à courir sur la période  $\rightarrow$  20 - 9 = 11

(Période de régularisation déjà utilisée = année d'acquisition + les 8 suivantes)

Reversement = 150 000 \* (0 - 0,86) \* 11/20 = 70 950 € (attention le reversement n'est pas identique au transfert des droits à déduction chaque fois que le coefficient de référence est différent de 1)

L'acquéreur de l'immeuble, s'il est assujetti, et si ce bien représente pour lui une immobilisation, bénéficie d'un droit à déduction égal au montant de la régularisation.

Transfert du droit à déduction : 150 000 \* 11/20 = 82 500 € (à formaliser sur document spécifique ou sur l'acte). Ce droit à déduction est soumis aux conditions particulières d'utilisation du bien chez cet acheteur. Il fait courir une nouvelle période de régularisation de 20 ans.

- **Cession ou apport soumis à la TVA sur le prix total**

### Cas de régularisation courants

La cession ou l'apport en société est soumis à la TVA sur la valeur totale, alors que le bien n'avait pas ouvert droit à déduction totale à l'origine.

Le champ d'application de cette régularisation est bien plus large que celui de la précédente, et concerne la majorité des immeubles, mais aussi tous les biens mobiliers d'investissement usagés.

Sont de plus assimilés à de telles opérations :

- Les biens exportés ou livrés sur le territoire communautaire (exonération TVA)
- Les biens transmis dans le cadre d'une universalité de bien (dispense TVA)

#### Remarque

Si le bien lors de son acquisition a été affecté d'un coefficient d'assujettissement égal à zéro, il perd définitivement droit à toute régularisation.

### Régularisation sous forme de déduction complémentaire

#### Analyse

Lorsque le bien immobilisé ouvre droit à déduction même partielle, la cession est soumise à la TVA. L'administration autorise le cédant à récupérer la TVA non déductible lors de l'acquisition en fonction du nombre d'années d'utilisation du bien dans un délai de régularisation de 5 ans pour un bien meuble et 20 ans pour un bien immeuble. Cette remise en cause du droit à déduction au moment de la cession se traduit par un complément de déduction.

Elle consiste à l'inverse du cas précédent, à considérer que le bien est utilisé fictivement en totalité pour des opérations taxables jusqu'à la fin de la période de régularisation.

Ceci induit automatiquement un complément de TVA à déduire, sur la base d'un coefficient de déduction = 1 (soit  $1 * 1$ ).

$$\text{Complément de déduction} = [\text{TVA facturée} \times (1 - \text{Coef réf})] \times \frac{\text{Nombre d'années restant à courir}}{\text{Nombre d'années de la période de régularisation}}$$

#### Exemple

Si la société KAPITAL revend son immeuble en 2024, donc plus de 5 ans après son achèvement, l'entreprise KAPITAL cédante opte pour la taxation de la TVA sur le prix de cession. Elle bénéficiera d'une régularisation sous forme d'un complément de TVA déductible.

TVA initialement déduite =  $150\,000 \text{ €} * 0,86 = 129\,000 \text{ €}$

Nombre d'années restant à courir sur la période :  $20 - 9 = 11$

(Période de régularisation déjà utilisée = année d'acquisition + les 8 suivantes)

Déduction complémentaire =  $150\,000 * (1 - 0,86) * 11/20 = 11\,550 \text{ €}$

La TVA mentionnée dans l'acte de cession sera la base de la déduction chez l'acquéreur s'il est assujetti et si le bien a pour lui le caractère d'un immeuble.

Une nouvelle période de régularisation de 20 ans s'ouvre alors pour l'immeuble chez son nouveau propriétaire.

**Remarque** Cas des biens mobiliers exclus du droit à déduction

En principe, la cession d'un bien mobilier qui est exclu du droit à déduction est exonérée de TVA. Cependant, lorsque la cession est réalisée auprès d'un négociant en bien d'occasion, le cédant choisit, comme il en a le droit de la soumettre à la TVA. Une fois cette condition réalisée, le cédant peut prétendre à une remise en cause du droit à déduction se traduisant par un complément de déduction.

**Régularisation en cas de transfert de biens entre secteurs d'activité**

L'entreprise a constitué des secteurs distincts d'activité (cf. partie « *Quotité déductible : coefficient de déduction* », sous-partie « *Coefficient de taxation d'un bien ou service* », sous-sous-partie « *Calcul du coefficient en présence de secteurs distincts d'activité* »).

Lorsqu'elle change d'affectation une immobilisation, ceci représente un transfert entre secteurs d'activité et emporte des conséquences identiques à celles d'une cession non soumise à la TVA, assortie d'un éventuel transfert de droit à déduction au profit du secteur 'activité "d'arrivée" c'est-à-dire :

- Régularisation globale avec reversement si le bien est issu d'un secteur dans lequel il avait ouvert droit à déduction totale ou partielle (pas de reversement si déduction initiale nulle) :

$$[\text{TVA facturée} \times (0 - \text{Coef réf})] \times \frac{\text{Nombre d'années restant à courir}}{\text{Nombre d'années de la période de régularisation}}$$

- Transfert du droit à déduction au profit du nouveau secteur, servant de base à l'application du coefficient de déduction du secteur, avec ouverture d'une nouvelle période de régularisation, si le bien transféré est une immobilisation dans ce nouveau secteur :

$$[\text{TVA facturée}] \times \frac{\text{Nombre d'années restant à courir}}{\text{Nombre d'années de la période de régularisation}}$$

**Exemple**

Une société a constitué 2 secteurs d'activité, l'un (secteur A) à coefficient de taxation de 0,80, l'autre (secteur B) à coefficient de taxation de 0,35.

Un fourgon (véhicule non visé par une mesure de restriction d'admissibilité) acquis en N, a été affecté au secteur B, lors de son achat : 20 000 € HT avec 4 000 € de taxe facturée.

Lors de l'acquisition, le coefficient applicable au secteur était de 0,35, soit assujettissement 1, taxation 0,35 et admission 1 :

$$\rightarrow 1 * 0,35 * 1 = 0,35$$

$$\text{TVA initialement déduite dans le secteur B} = 4\,000 * 0,35 = 1\,400 \text{ €}$$

À la fin de l'année N+2, le fourgon devient réservé au transport des marchandises du secteur A.

$$\text{Le reversement dans le secteur B se calcule comme suit : } 1\,400 \times 2/5 = 560$$

$$\text{Le transfert des droits à déduction au profit du secteur A se calcule comme suit : } 4\,000 \times 2/5 = 1\,600$$

Le bien étant immobilisé dans ce nouveau secteur, il ouvrira droit à déduction en fonction du coefficient du secteur qui deviendra le coefficient de référence pour le bien :  $1\,600 * 0,80 = 1\,280 \text{ €}$ .

La période de régularisation est à nouveau de 5 ans, comme dans le cas d'une cession du bien.

**Rappel**

Si le bien immobilisé était affecté d'un coefficient d'assujettissement de zéro lors de son acquisition, aucune régularisation ne peut être effectuée et la déduction de TVA est définitivement perdue pour l'entreprise.

**Régularisation en cas de biens changeant radicalement d'utilisation**

Dans ces 2 cas visés par ce 3<sup>ème</sup> groupe d'événements, le bien ne change pas de patrimoine et les régularisations n'entraînent ni transfert de droits à déduction ni création d'une nouvelle période de régularisation.

Seules les modifications des changements de coefficients globaux de déduction résultant de la **modification du coefficient de taxation** sont à prendre en compte et génèrent selon les cas de reversement ou de déduction complémentaire de taxe.

Mais cette situation nouvelle, une fois corrigée par le biais de la régularisation, fige un nouveau coefficient de référence applicable à la période de régularisation restant à courir, notamment pour le calcul d'éventuelles régularisations annuelles.

**Rappel**

Si le bien immobilisé était affecté d'un coefficient d'assujettissement de zéro lors de son acquisition, aucune régularisation ne peut être effectuée et la déduction de TVA est définitivement perdue pour l'entreprise.

2 cas de figure uniques sont visés par ces dispositions :

- Soit :
  - Situation de référence : **coefficient de taxation = 0**
  - Situation nouvelle : coefficient de taxation > 0
- Soit :
  - Situation de référence : coefficient de taxation > 0
  - Situation nouvelle : **coefficient de taxation = 0**

**Rappel**

Dans les régularisations ne concernant que des changements d'utilisation du bien, il n'existe de régularisation globale que si le coefficient de taxation de référence ou le coefficient de taxation de l'année considérée sont égaux à zéro.

**Biens devenant utilisés pour des opérations ouvrant droit à déduction :**

L'opération se traduit par une déduction complémentaire.

**Exemple**

M. DUPONT, exerçant une activité exonérée de TVA réalise en N l'acquisition d'un immeuble pour 500 000 € HT et 100 000 € de TVA au taux de 20 %.

Cet immeuble est affecté pour 25 % à sa résidence personnelle, et à 75 % à son activité professionnelle. Le coefficient d'admission de l'immeuble est par ailleurs = 1. Donc le CDE =  $0,75 * 0 * 1 = 0$

TVA initialement déduite =  $100\ 000 \text{ €} * 0 = 0$

Fin N+3, il débute une activité complémentaire taxable à la TVA. Ainsi son coefficient de taxation passe de 0 à 0,50. Son coefficient global de déduction devient :  $0,75 * 0,50 * 1 = 0,375$  arrondi à 0,38

Régularisation :  $[100\ 000 * (0,38 - 0)] * 16 / 20 = 30\ 400 \text{ €}$ . Il s'agit d'une déduction complémentaire.



Le coefficient de référence du bien devient : 0,38. Mais il n'y a ni changement de propriétaire ni changement de secteur d'activité, la période de déduction n'est donc pas modifiée.

En N+7, l'évolution ponctuelle de son activité imposable à la TVA hisse le coefficient de taxation de l'année à 0,65. Calcul du seuil d'une éventuelle régularisation annuelle :

$$(0,75 * 0,50) - (0,75 * 0,65) = 0,375 - 0,4875 = 0,1125 \text{ soit une variation absolue supérieure à } 0,10$$

La régularisation annuelle est à exécuter (il n'y a de régularisation globale que lorsque le coefficient de déduction passe de 0 à positif et non pour une simple variation du coefficient de taxation dans la zone positive).

La régularisation annuelle est de :  $100\,000 \text{ €} * (0,38 - 0,49) / 20 = 550 \text{ €}$ .

S'agissant d'une hausse du coefficient de l'année (0,49) par rapport au coefficient de référence (0,38), cette régularisation prend la forme d'un complément de déduction.

### Biens cessant d'être utilisés pour des opérations ouvrant droit à déduction :

Il s'agit de la situation inverse dans laquelle l'opération se traduit par un reversement de TVA :

$$\text{Reversement} = [\text{TVA facturée} * (0 - \text{Coef réf})] * \frac{\text{Nombre d'années restant à courir}}{\text{Nombre d'années de la période de régularisation}}$$

Concernant le nouveau coefficient de référence, 2 cas sont à différencier :

- Le passage à un coefficient de déduction égal à zéro provient du coefficient de taxation lui-même réduit à zéro (activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction, passage à la franchise en base, etc.). Dans ce cas, le nouveau coefficient de référence (égal à zéro) pourra servir à une nouvelle régularisation, inverse cette fois, du moins dans la période restant à courir.
- Le passage à un coefficient de déduction égal à zéro provient du coefficient d'assujettissement lui-même réduit à zéro (bien réservé à une utilisation totalement hors champ d'application de la TVA) : cette fois, le bien sort définitivement du domaine de la TVA et cette situation ne permet plus d'envisager de régularisation postérieure.

### Exemple

M. DURANT, exerçant une activité dans 2 domaines (imposable à la TVA et exonéré de TVA sans option) réalise en N l'acquisition d'un immeuble pour 500 000 € HT et 100 000 € de TVA au taux de 20 %.

Cet immeuble est affecté pour 25 % à sa résidence personnelle, et à 75 % à son activité professionnelle. Le coefficient de taxation de l'année est de 0,60. Le coefficient d'admission de l'immeuble = 1.

Donc le CDE de référence =  $0,75 * 0,60 * 1 = 0,45$

TVA initialement déduite =  $100\,000 \text{ €} * 0,45 = 45\,000 \text{ €}$

2 possibilités peuvent générer une régularisation globale dans le cadre de ce paragraphe :

1. Fin N+3, il stoppe l'activité imposable pour se consacrer entièrement à l'activité exonérée, sans avoir exercé son option à la TVA : cas de régularisation globale (de positif à zéro) :
  - Son coefficient de déduction à partir de N+4 devient :  $(0,75 * 0 * 1) = 0$ . Toutefois, l'immeuble demeure, pour la partie professionnelle, utilisé pour une activité située dans le champ d'application de la TVA.
  - Le reversement doit se calculer comme suit :  $(100\,000 * [0 - 0,45]) * 16 / 20 = 36\,000 \text{ €}$ .
  - Le nouveau coefficient de référence applicable au reste de la période de régularisation est de zéro.
  - Si la situation se modifie dans le futur (option à la TVA sur l'activité exonérée, par exemple), ce coefficient de zéro pourra être la base d'une nouvelle régularisation globale, en sens inverse cette fois.

2. Fin N+3, il maintient son activité à 2 niveaux, mais change de siège social et réserve l'immeuble en totalité à sa résidence personnelle.

- Son coefficient de déduction à partir de N+4 devient :  $[0 * 0,60 * 1] = 0$ .
- Le reversement doit se calculer comme suit :  $[100\ 000 * (0 - 0,45)] * 16 / 20 = 36\ 000\ €$ .
- Mais le bien est sorti du champ d'application de la TVA.
- Aucune régularisation postérieure n'est désormais envisageable.

### Régularisation en cas de modification des règles d'admissibilité

Cette dernière hypothèse est peu courante. Il concerne des biens immobilisés dont le coefficient d'admission serait modifié à la suite d'une décision législative ou réglementaire.

La conséquence de cette modification serait suivant les cas une déduction complémentaire ou un reversement de taxe.

### Tableau récapitulatif des cas de régularisations globales

	Cessions ou apports imposés totalement	Cessions ou apports non imposés totalement	Transfert entre secteurs d'activité	Utilisation sortant de la TVA	Utilisation entrant sous TVA	Changement de règles d'admission
<b>Situation à l'acquisition du bien</b>	Déduction TVA nulle (coefficient de taxation = 0) ou partielle	Déduction TVA totale ou partielle	Déduction TVA totale, partielle ou même nulle suivant le coefficient du secteur	Déduction TVA totale ou partielle	Déduction TVA nulle (coefficient de taxation = 0)	Déduction suivant application loi ancienne
<b>Coefficient assujettissement pour calcul de la régularisation</b>	1	Inchangé	Inchangé	Inchangé	Inchangé	Inchangé

	<b>Cessions ou apports imposés totalement</b>	<b>Cessions ou apports non imposés totalement</b>	<b>Transfert entre secteurs d'activité</b>	<b>Utilisation sortant de la TVA</b>	<b>Utilisation entrant sous TVA</b>	<b>Changement de règles d'admission</b>
<b>Coefficient taxation pour calcul de la régularisation</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b> (il s'agit du secteur de départ)	<b>0</b>	<b>&gt;0</b>	Inchangé
<b>Coefficient admission pour calcul de la régularisation</b>	<b>1</b>	Inchangé	Inchangé	Inchangé	Inchangé	<b>Modifié suivant la loi nouvelle</b>
<b>Sens de la régularisation</b>	Déduction complémentaire de TVA	Reversement de TVA	Reversement de TVA dans le secteur quitté par l'immobilisation	Reversement de TVA	Déduction complémentaire de TVA	Suivant le sens de la loi nouvelle
<b>Nouveau coefficient de référence</b>	Non puisque le bien sort de l'actif de l'entreprise	Non puisque le bien sort de l'actif de l'entreprise	Oui, celui du nouveau secteur	Oui, égal à zéro	Oui, positif	Suivant la nouvelle loi

	Cessions ou apports imposés totalement	Cessions ou apports non imposés totalement	Transfert entre secteurs d'activité	Utilisation sortant de la TVA	Utilisation entrant sous TVA	Changement de règles d'admission
<b>Situation chez le cessionnaire ou dans le nouveau secteur</b>	Déduction possible de la TVA sur facture ou acte. Nouvelle période de régularisation si immobilisation.	Transfert de droit à déduction. Nouvelle période de régularisation si immobilisation	<b>Transfert du droit à déduction et nouvelle période de régularisation dans le nouveau secteur</b>	Sans objet	Sans objet	Sans objet

### 5. Lien entre régularisations globales et régularisations annuelles

Dans le paragraphe précédent « Régularisation globale », il a été acté que la régularisation globale prenait effet à partir de l'année suivant celle au cours de laquelle l'événement motivant la régularisation globale intervient.

Qu'en est-il de l'année même de l'événement ?

Aucune régularisation annuelle n'est susceptible d'intervenir au cours de l'année d'une modification globale, lorsque la modification globale concerne un bien qui demeure dans l'entreprise.

### C. Régularisations concernant des biens autres que les immobilisations, et des services

Les mesures de régularisation sont moins courantes, et plus simples que celles visant les immobilisations, et concernent essentiellement les biens.

**Remarque**

Contrairement à ce qui vient d'être décrit pour les immobilisations, il n'existe pas de limites dans le temps pour les régularisations sur biens autres que les immobilisations, ou sur services.

#### 1. Régularisations concernant les biens autres que les immobilisations

##### Biens nouvellement utilisés pour opérations hors droits à déduction

Le bien a donné lieu à déduction initiale. Par la suite, sans pour autant changer d'affectation, le bien est utilisé pour une opération non soumise à TVA.

##### Passage à la franchise en base :

Une entreprise d'achat-revente est imposée suivant le système du RSI ou de la RN, elle bénéficie donc des droits à déduction concernant les biens acquis.

Lorsque son chiffre d'affaires s'abaisse et répond aux conditions d'application de la franchise en base, l'entreprise quitte l'imposition à la TVA au 1<sup>er</sup> janvier suivant.

Or à cette date, elle conserve en stock des biens qui ont bénéficié de la déduction de la TVA correspondante, alors que la revente de ces biens se fera sous le régime de la franchise en base.

La régularisation de la TVA, qui se traduira ici par un reversement, sera effectuée par l'entreprise sur la dernière déclaration déposée (au titre du mois de décembre si elle était imposée sous le régime de la RN, ou bien CA-12E si elle relevait du régime RSI).

**Prélèvements au profit du chef d'entreprise :**

Quelle que soit l'activité de l'entreprise, les prélèvements courants de biens, sur stocks (nourriture de sa famille dans la restauration, par exemple), effectués par le chef d'entreprise individuelle, ne donnent pas lieu, par exception, à livraison à soi-même.

Aussi c'est par la voie d'une régularisation sur TVA déductible que l'équilibre sera rétabli. Cette régularisation est en principe calculée sur le mode réel.

**Prélèvement au profit du personnel de l'entreprise :**

Dans le cas où l'entreprise assure la restauration de son personnel (elle le nourrit gratuitement), une régularisation identique doit être effectuée.

Elle peut être calculée de façon réelle ou bénéficier d'une évaluation forfaitaire (pour 2020 : 4,90 € par repas) sur la base du calcul des cotisations de sécurité sociale, en affectant, suivant la doctrine administrative, 15 % de la base au taux normal et 85 % au taux réduit (produits solides destinés à l'alimentation humaine).

Les autres prélèvements opérés pour les besoins du personnel donnent lieu obligatoirement à imposition des livraisons à soi-même.

**Biens nouvellement utilisés pour opérations ouvrant droit à déduction****Changement d'utilisation d'un bien :**

Il s'agit de biens, initialement affectés à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction, qui sont utilisés désormais également à une activité taxable.

La taxe initiale qu'a supportée l'acquisition du bien (et affectée à cette occasion d'un coefficient de taxation égal à zéro), ouvre droit à déduction dans les conditions dictées par le calcul du nouveau coefficient de déduction.

**Nouveaux redevables :**

De la même façon, une entreprise exonérée de TVA sans droit à déduction est en droit de procéder à une régularisation sur stock si elle utilise tout ou partie de ce stock à des opérations taxables.

**Disparition de biens****Principe :**

Enfin, lorsqu'un bien disparaît avant d'avoir été utilisé, la TVA qui a été déduite lors de son acquisition doit faire l'objet d'une régularisation par l'entreprise propriétaire du bien.

Cette règle comporte plusieurs exceptions.

**Exceptions :**

3 cas dans lesquels la régularisation n'est pas nécessaire malgré la disparition du bien :

- Destruction justifiée
- Vol, détournement justifié (y compris « démarque inconnue » dans les grandes surfaces)
- Perte justifiée de marchandises propre à la réalisation de certaines activités

**2. Régularisations concernant les services**

Lorsque le service est utilisé pour une opération non soumise à TVA, la taxe doit être régularisée si elle a fait l'objet d'une déduction initiale.

Ce cas de figure est assez rare et ne couvre en principe que des espèces dans lesquelles l'exigibilité de la TVA (encaissement) a généré une TVA déductible alors que la décision d'affecter ce service à une partie de l'activité de l'entreprise non soumise à TVA n'avait pas encore été prise.

Mais il est nécessaire de rappeler que la livraison de biens meubles incorporels dans certaines circonstances (logiciels télétransmis par exemple) est considérée comme prestation de service.

**Rappel**

Il est rappelé que lorsque le service est utilisé pour des besoins autres que ceux de l'entreprise, c'est par le biais de la livraison à soi-même dont la déduction ne sera pas autorisée, que l'équilibre se réalise et non par celui d'une régularisation de la TVA déductible.

**VI. Essentiel**