RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-GEO-20-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 13/05/2014

TVA - Régimes territoriaux - Régime applicable dans les départements d'outre- mer (DOM) - Mécanisme de la TVA non perçue récupérable (TVA NPR) applicable dans les DOM

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Régimes territoriaux
Titre 2 : Régime applicable dans les départements d'outre-mer (DOM)
Chapitre 3 : Mécanisme de la TVA non perçue récupérable (TVA NPR) applicable dans les DOM

Sommaire :

I. Régime de la déduction supplémentaire
A. Biens éligibles
1. Biens neufs d'investissement
2. Biens concernés
B. Notion d'établissement stable
C. Détermination du montant de la TVA NPR
1. Calcul du montant
2. Régularisations
a. Changement d'utilisation du bien
b. Cession du bien
c. Modalités de régularisation en cas de changement d'affectation ou de cession du bien
II. Cas particulier des schémas d'investissement locatifs
III. Facturation
IV. Déclaration et demande de remboursement
V. Mesures transitoires pour les opérations en cours au 1er juin 2009
A. Opérations concernées
B. Rappel des dispositions applicables avant le 1er juin 2009
1. Opérations effectivement soumises à la TVA
2. Livraisons de produits spécialement exonérés dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion ou exportations de marchandises taxables
3. Autres opérations exonérées
4. Remboursement de crédit

1

Le mécanisme de taxe sur la valeur ajoutée non perçue récupérable (TVA NPR) codifié à l'article 295 A du code général des impôts (CGI) prévoit que les livraisons ou importations en Guadeloupe, en Martinique ou à la Réunion de biens d'investissement neufs, exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée en application du 5° du 1 de l'article 295 du CGI, donnent lieu à une déduction calculée, selon le cas, sur le prix d'achat ou de revient, ou sur la valeur en douane des biens, lorsque le destinataire de la livraison ou l'importateur est un assujetti qui dispose dans ces départements d'un établissement stable et y réalise des activités ouvrant droit à déduction en application de l'article 271 du CGI.

I. Régime de la déduction supplémentaire

10

Les assujettis qui exercent une activité imposable dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique ou de la Réunion et qui y ont un établissement stable, bénéficient d'un régime particulier de déduction de la TVA.

Ils sont autorisés à majorer leur droit à déduction de la TVA du montant de la taxe calculée fictivement sur la valeur des biens d'investissement neufs, acquis ou importés en exonération de la TVA conformément aux dispositions du a à c du 5° du 1 de l'article 295 du CGI.

Pour le calcul du montant de la taxe destinée à faire l'objet d'une déduction supplémentaire, le taux à retenir est celui en vigueur au moment de l'exercice du droit à déduction ou à récupération de la taxe.

A. Biens éligibles

1. Biens neufs d'investissement

20

Le mécanisme de la TVA non perçue récupérable (TVA NPR) s'applique aux livraisons et importations des seuls biens neufs d'investissement exonérées de TVA en application du 5° du 1 de l'article 295 du CGI.

La notion de biens d'investissement neufs renvoie à la définition classique des immobilisations. Ce sont des biens acquis ou créés par l'entreprise, non pour être revendus, mais pour être utilisés durablement par l'entreprise. Ces biens doivent être comptabilisés dans les comptes d'immobilisation de l'entreprise. Pour pouvoir être immobilisé, un bien doit être porteur d'avantages économiques futurs, détenu par l'entreprise soit pour être utilisé dans la production ou fourniture de biens ou services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entreprise entend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours. Par conséquent, les matières premières ou les marchandises, qui ne peuvent être immobilisées, ne peuvent bénéficier du mécanisme de la TVA NPR.

Les biens d'investissement ainsi immobilisés doivent être inscrits en compte de classe 2 « comptes d'immobilisation ».

La condition tenant à la nature du bien s'apprécie chez l'assujetti qui immobilise le bien acquis ou importé ouvrant droit à la TVA NPR.

2. Biens concernés

30

Le mécanisme de la TVA NPR ne s'applique qu'aux seuls biens d'investissement neufs acquis ou importés en exonération de TVA. Il s'agit donc de biens qui doivent figurer sur les listes des articles 50 undecies et 50 duodecies de l'annexe IV au CGI pour ouvrir droit à la TVA NPR.

40

S'agissant des ensembles immobiliers, les assujettis peuvent bénéficier de la TVA NPR pour les biens qui conservent leur caractère mobilier mais sont inclus dans un ensemble immobilier et qui sont immobilisés.

Cela étant, les prestataires de travaux immobiliers ne peuvent bénéficier du dispositif de la TVA NPR sur les matériaux de construction qu'ils utilisent afin de réaliser les travaux immobiliers, dans la mesure où ceux-ci ne revêtent pas le caractère de biens d'investissement. En effet, ils font partie des éléments de stock et matières premières chez le prestataire de travaux immobiliers, qui les revend dans une opération globale de prestation de services de construction immobilière. Tel est le cas par exemple d'un ascensoriste. Ce dernier ne pourra bénéficier du mécanisme de la TVA NPR sur les ascenseurs qu'il importe et utilise dans le cadre de son activité dans la mesure où ceux-ci constituent des biens de stocks.

B. Notion d'établissement stable

50

Pour bénéficier du mécanisme de la TVA NPR, les assujettis doivent disposer d'un établissement stable en Martinique, en Guadeloupe ou à la Réunion.

Un établissement stable est caractérisé par un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue humain et technique, à rendre possible de manière autonome l'activité réalisée (cf. BOI-TVA-CHAMP-20-50-10-II-B).

Il y a lieu de considérer comme établissement stable tout centre d'activité où l'assujetti effectue de manière régulière des opérations imposables. Le centre d'activité est généralement constitué par un magasin ou un bureau, une usine, un atelier, un chantier connu de la clientèle, dirigé par le chef d'entreprise ou un préposé qui a le pouvoir d'engager des opérations pour le compte du chef d'entreprise.

L'existence d'un établissement stable dans un seul des trois départements d'outre-mer où s'applique la TVA suffit pour qu'un assujetti puisse, sans préjudice du respect des autres conditions, bénéficier du dispositif de la TVA NPR, même si une partie de son activité est exercée dans l'un des deux autres départements d'outre-mer concerné.

C. Détermination du montant de la TVA NPR

1. Calcul du montant

60

Le montant de la TVA NPR est déterminé par l'assujetti, proportionnellement au droit à déduction qu'il peut exercer en application de l'article 205 de l'annexe II au CGI.

Toutefois, pour la détermination du coefficient de déduction mentionné au I de l'article 206 de l'annexe II au CGI , il y a lieu d'ajouter au montant du chiffre d'affaires mentionné aux a et b du 1° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI le chiffre d'affaires résultant des livraisons exonérées en application des b et c du 5° du 1 de l'article 295 du CGI.

Le montant de la TVA NPR est fixé au moment de l'acquisition du bien et obtenu en appliquant à la base d'imposition (prix d'achat, de revient ou la base d'imposition à l'importation) le taux de la TVA applicable dans ces départements.

2. Régularisations

70

Afin de conserver au mécanisme de la TVA NPR son caractère d'incitation à l'investissement économique dans les départements d'outre-mer, une procédure de régularisation a été mise en place lorsque les biens en question ne sont pas exclusivement affectés à des fins professionnelles ouvrant droit à déduction. La période de régularisation retenue dans le cadre de la TVA NPR correspond à la période d'amortissement du bien éligible au dispositif déterminée par l'entreprise, compte tenu des caractéristiques techniques, physiques ou juridiques de celui-ci. L'amortissement relève d'une décision de gestion de l'entreprise.

Dans le cas de l'amortissement linéaire, le temps couru s'apprécie en jours, et en mois dans le cas de l'amortissement dégressif.

Le montant de la TVA NPR récupéré initialement par l'assujetti fait l'objet d'une régularisation lorsque l'un des deux événements suivants intervient avant la fin de la période d'amortissement.

a. Changement d'utilisation du bien

80

La TVA NPR qui a été récupérée par l'assujetti doit faire l'objet d'une régularisation lorsque la proportion d'utilisation aux besoins des activités imposables ouvrant droit à déduction des biens d'investissement neufs acquis ou importés au bénéfice de la TVA NPR est amenée à varier d'au moins un dixième.

La régularisation éventuelle se fait chaque année selon les modalités prévues au II de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

Le montant de la régularisation est égale à :

(Montant TVA NPR / durée totale de l'amortissement en jours) x A x nombre de jours de l'année.

A = [coefficient de déduction initial défini à l'article 206 de l'annexe II au CGI corrigé comme indiqué précédemment (b), nouveau coefficient de déduction s'il diffère au moins d'un dixième (c)].

Si b>c, l'assujetti devra reverser le montant de la TVA NPR correspondante.

Si b<c, l'assujetti se verra reverser le montant de la TVA NPR correspondant.

Le montant de la TVA NPR s'entend du montant déterminé conformément au I-C-1.

90

Exemple :

L'exploitant d'une entreprise de location de bateaux établie en Guadeloupe décide d'ajouter à l'ensemble de sa flotte un catamaran permettant d'accueillir à son bord quatre personnes pour une croisière dans les îles. Il importe un catamaran d'un prix de 300 000 € HT en N.

Le montant de la TVA NPR est de 300 000 x 8, 5 % = 25 500 €.

L'exploitant décide d'amortir le catamaran sur une période de dix ans.

A partir de N + 4, l'exploitant décide d'utiliser ce catamaran trois mois par an à des fins personnelles. Il doit, dès lors, procéder à une régularisation pour chacune des années N + 4 et suivantes égale à :

(25500 / 3650) x 25 % x 365 = 637,50 €

La période consacrée à l'utilisation professionnelle du catamaran suite au changement d'affectation est de 9 mois par an soit : 9/12 = 75 %. Soit A = 100 % - 75 % = 25 %.

L'exploitant de la société de location de bateau devra reverser chaque année 637 € au titre de la TVA NPR initialement perçue, suite au changement d'utilisation du bateau.

b. Cession du bien

100

Si le bien d'investissement neuf qui a donné lieu à la déduction de la TVA NPR vient à être cédé avant la fin de la période d'amortissement, la régularisation se fait de manière globale au prorata du temps restant à s'écouler entre la cession du bien et la fin de la durée de l'amortissement comptabilisé initialement, selon les modalités prévues au III de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

Le montant de la TVA NPR à reverser est égal à :

(Nombre total de jours restant / Nombre total de jours d'amortissement) x montant initial de la TVA NPR versé.

110

Exemple :

Suivant le même exemple que précédemment, l'exploitant achète un catamaran le 20 septembre N et décide de le céder le 20 mai N + 4 ; soit après 1337 jours d'exploitation.

Prix d'achat du catamaran neuf : 300 000 € HT.

Montant de la TVA NPR perçue au moment de l'acquisition : 300 000 x 8,5 % = 25 500 €.

Durée d'amortissement linéaire : 10 ans

Montant de la TVA NPR à reverser : (2313/3650) x 25 500 = 16 159 €.

L'exploitant de la société de location de bateau devra reverser 16 159 € au titre de la TVA NPR initialement perçue.

c. Modalités de régularisation en cas de changement d'affectation ou de cession du bien

120

La régularisation annuelle d'un changement d'utilisation doit être effectuée, pour les redevables déposant des imprimés CA 3 mensuels ou trimestriels, au plus tard lors du dépôt de la déclaration CA 3 afférente aux opérations du mois de mars (ligne 15 « TVA antérieurement déduite à reverser »). Pour les redevables qui déposent des déclarations annuelles, la régularisation est opérée lors du dépôt des déclarations relatives à l'exercice au cours duquel est intervenu le changement (ligne 18 « TVA antérieurement déduite à reverser »).

La régularisation résultant de la cession du bien doit être effectuée lors du dépôt de la déclaration de TVA la plus proche suivant cet événement (ligne 15 ou 18 « TVA antérieurement déduite à reverser » selon le modèle de déclaration déposé).

Une fois la période d'amortissement écoulée, aucune régularisation de la TVA NPR n'est à opérer en cas de changement d'utilisation ou de cession du bien d'investissement qui a ouvert droit à la déduction de la TVA NPR.

II. Cas particulier des schémas d'investissement locatifs

130

Afin d'assurer une égalité de traitement entre les assujettis quel que soit le mode de financement des biens d'investissement retenu par l'assujetti, il est admis que le mécanisme de la TVA NPR s'applique également aux biens acquis dans le cadre des schémas d'investissement locatifs fondés sur les régimes de défiscalisation des articles 199 undecies B et 217 undecies du CGI, ainsi qu'aux biens acquis grâce à tout autre moyen de financement.

140

Ces schémas peuvent fonctionner de la façon suivante : une société d'investissement généralement établie en métropole et constituée, par exemple, sous la forme d'une société en nom collectif (SNC), achète un bien pour le donner en location à un exploitant établi en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion via un contrat de crédit-bail. Les investisseurs métropolitains peuvent ainsi bénéficier d'une réduction d'impôt égale à un pourcentage du montant hors taxes des investissement productifs, diminué de la fraction de leur prix de revient financée par une subvention publique (la TVA NPR au cas particulier). L'exploitant local retrouve le bénéfice de la TVA NPR à travers le plan de financement du bien conclu avec la SNC qui en répercute le montant sur les loyers.

150

Dans le cadre de ce mode de financement, il revient à la société d'investissement de remplir les conditions exigées par les dispositions de l'article 295 A du CGI, à savoir :

- inscrire le bien en immobilisation dans sa comptabilité puisqu'elle en est le propriétaire ;

- disposer d'un établissement stable en Guadeloupe, en Martinique ou à La réunion. Or, dans la majorité des cas, les sociétés d'investissement ne sont créées que dans le cadre de la défiscalisation et ne possèdent pas d'établissement stable dans un département d'outre-mer au sens du I-B. Cependant, l'utilisateur réel du bien est l'exploitant local qui loue le bien.

160

Afin que les biens d'investissement destinés à être acquis par des assujettis établis en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion ne se trouvent pas exclus du bénéfice de la TVA NPR lorsqu'ils sont acquis dans le cadre d'un tel schéma d'investissement locatif, il est admis que le respect des critères de l'établissement stable s'apprécie chez l'utilisateur final, c'est-à-dire l'exploitant local et non plus chez le propriétaire réel du bien d'investissement, à savoir la société d'investissement située en métropole.

Ainsi, dès lors que le bien d'investissement acquis par une société métropolitaine d'investissement est donné en location à un exploitant local qui remplit les conditions de l'établissement stable décrites au I-B , et pour autant que toutes les autres conditions posées par l'article 295 A du CGI soient également remplies, la société métropolitaine d'investissement qui a inscrit le bien en immobilisation pourra bénéficier du mécanisme de la TVA NPR.

170

Exemple :

Un exploitant agricole établi en Martinique souhaite acquérir une nouvelle machine. Il décide de faire appel à une structure locative de défiscalisation établie en métropole selon le schéma prévu par l'article 199 undecies B du CGI afin de financer son projet. La structure acquiert la machine agricole, puis la donne en location à l'exploitant local par le biais d'un contrat de crédit-bail. A la fin de la période de location l'exploitant devient propriétaire du bien.

La société métropolitaine pourra, dans ces conditions, bénéficier de la TVA NPR lors de l'importation ou de l'acquisition sur place de la machine agricole, alors même qu'elle ne possède pas d'établissement stable en Martinique.

S'agissant de la procédure de régularisation, il revient à la société propriétaire du bien loué, de l'inscrire à son actif et de comptabiliser un amortissement. Dans ce cadre, la durée d'amortissement choisie par l'entreprise peut être soit égale à la durée du contrat de crédit-bail, soit supérieure, soit inférieure.

Toutefois, il est admis qu'aucune régularisation n'est à effectuer lorsque :

- L'exploitant co-contractant au contrat de crédit-bail acquiert le bien avant la fin de la durée d'amortissement et s'engage à maintenir celui-ci affecté à l'activité pour laquelle il a été acquis pour la fraction d'amortissement restant à s'écouler.

- un changement de locataire est opéré en cas de défaillance du locataire initial, sous réserve du respect par le nouveau locataire des conditions rappelées ci-dessus.

III. Facturation

180

Pour permettre aux bénéficiaires du dispositif de déterminer le montant de la TVA NPR, les fournisseurs doivent en indiquer le montant sur leurs factures. Cette indication doit être précédée de la mention « TVA au taux de... non perçue ».

IV. Déclaration et demande de remboursement

190

Le montant de la TVA NPR doit être indiqué sur la déclaration prévue à l'article 287 du CGI. Une ligne spécifique figurant dans le cadre de la TVA déductible est prévue à cet effet. Elle est désignée par la mention « dont TVA non perçue récupérable par les assujettis disposant d'un établissement stable dans les DOM ».

A défaut d'imputation sur le montant de la TVA collectée, les assujettis peuvent obtenir le remboursement de leur crédit de TVA dans les conditions de droit commun.

V. Mesures transitoires pour les opérations en cours au 1er juin 2009

A. Opérations concernées

200

Afin de ne pas remettre en cause l'équilibre économique des contrats passés avant le 1er juin 2009 du fait de la modification du régime, des mesures transitoires ont été prévues. Les anciennes dispositions s'appliquent dans les trois situations suivantes :

- livraisons ou importations de biens se rattachant à des opérations régies par le code des marchés publics lorsque la soumission de l'offre est antérieure au 1er juin 2009 ;

- livraisons ou importations faites pour des biens acquis ou fabriqués sur place destinés à des travaux de construction immobilière pour lesquels des devis ont été acceptés avant le 1er juin 2009 ;

- livraisons ou importations de biens pour lesquelles l'assujetti apporte la preuve que les biens ont fait l'objet d'une commande antérieure au 1er juin 2009 ;

- livraisons ou importations de biens financés dans le cadre de schémas d'investissement locatifs sur le fondement des régimes de défiscalisation prévus par les articles 199 undecies B et 217 undecies du CGI qui ont fait l'objet d'une décision d'agrément avant le 1er juin 2009.

Ainsi, les entreprises bénéficient de la TVA NPR sur les matériaux et produits qu'elles utilisent dans le cadre d'opérations de marchés publics pour lesquels elles se sont portées soumissionnaires avant le 1er juin 2009.

Le bénéfice des anciennes dispositions de la TVA NPR s'applique également aux livraisons ou importations de biens relatifs à des opérations pour lesquelles des devis ou des bons de commande ont été signés avant le 1er juin 2009.

B. Rappel des dispositions applicables avant le 1er juin 2009

210

Les entreprises qui exerçaient leur activité dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique ou de la Réunion bénéficiaient d'un régime particulier de déduction de la TVA destiné à donner son plein effet à l'exonération prévue par les a et b du 5° du 1 de l'article 295 du CGI et, par mesure de tolérance, à celle du 2° du 1 de l'article 295 du CGI (exonération de l'importation et de la vente de riz dans le département de la Réunion).

Pour tenir compte de cette particularité, il convenait de distinguer selon que les opérations réalisées étaient des opérations effectivement soumises à la TVA, des livraisons de produits spécialement exonérés ou des exportations de produits taxables, ou d'autres opérations exonérées.

1. Opérations effectivement soumises à la TVA

220

Afin de conserver le bénéfice de l'exonération des biens dont la valeur est un élément du prix de revient de leurs opérations effectivement soumises à la TVA, les assujettis (autres que les exportateurs) pouvaient opérer, dans les conditions ordinaires, la déduction de la taxe décomptée fictivement sur le prix d'achat ou de revient (s'il s'agit de produits exonérés de leur fabrication) des matières premières et des biens d'investissement spécialement exonérés et utilisés pour les besoins de leur exploitation taxée. Par ailleurs, ils déduisaient, dans les mêmes conditions, la taxe ayant effectivement grevé leurs diverses acquisitions de biens et services.

2. Livraisons de produits spécialement exonérés dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion ou exportations de marchandises taxables

230

Les fabricants et les revendeurs de produits spécialement exonérés dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion pouvaient opérer les déductions dans les conditions ordinaires et les livraisons effectuées en exonération de taxe s'inscrivaient aux deux termes du rapport servant à établir le pourcentage de déduction.

Le montant du droit à déduction de ces assujettis ainsi que celui des exportateurs de produits taxables était déterminé en tenant compte de la TVA ayant effectivement grevé leurs diverses acquisitions de biens et services et éventuellement de la taxe décomptée fictivement sur leurs seules acquisitions de biens d'investissements exonérés. En revanche, la déduction de la TVA calculée sur le prix des matières premières exonérées n'était pas admise.

3. Autres opérations exonérées

240

Les entreprises, qui réalisent des opérations exonérées, autres que les ventes de produits spécialement exonérés par le 5° du I de l'article 295 du CGI et les exportations de produits taxables visées au **V-B-1**, ne peuvent prétendre à la déduction ni, à fortiori, au remboursement de la TVA ayant grevé leurs acquisitions. Tel est le cas en particulier pour les entreprises pétrolières exonérées en application des dispositions du 6° du 1 de l'article 295 du CGI.

4. Remboursement de crédit

250

À défaut d'imputation, les personnes réalisant des opérations effectivement soumises à la TVA peuvent demander le remboursement de leur crédit de TVA en utilisant la procédure de droit commun prévue par les articles 242-0-A à 242-0-D de l'annexe II au CGI. Ils ne peuvent pas choisir le régime de restitution « plafonnée » prévu en matière d'exportations.

Les fabricants et les revendeurs de produits spécialement exonérés peuvent demander le remboursement de leur crédit de taxe selon la procédure applicable en matière d'exportation. Ils sont normalement exclus du bénéfice de la procédure de droit commun prévue par les articles 242-0 A à 242-0 D de l'annexe II au CGI.

Toutefois, lorsque leurs acquisitions consistent exclusivement en produits effectivement grevés de la TVA, les fabricants et revendeurs de produits exonérés et les exportateurs de produits taxables peuvent bénéficier de cette procédure sauf s'ils choisissent le régime spécial « exportateur ».

260

Les entreprises qui réalisent concurremment des opérations entrant dans des catégories mentionnées aux V-B-1 à 3 sont tenues de constituer des secteurs d'activité distincts lorsque ces opérations relèvent de régimes de déduction différents : remboursement de droit commun, remboursement spécial « exportateur » ou interdiction de déduction.

270

Les coefficients de déduction sont déterminés selon les principes définis au BOI-TVA-DED et compte tenu du régime de déduction particulier applicable dans les départements de la Guadeloupe, de la

Martinique et de la Réunion. En cas de variation de ces coefficients dans le temps, les entreprises concernées sont tenues de procéder aux régularisations de déduction habituelles.

280

Modalités de la procédure de remboursement de crédit :

Modalités de la procédure de remboursement de credit

Nature de l'activité exercée	Régime de remboursement applicable		
	Régime de droit commun (CGI, ann. II, art.242-O-A à 242-O-D)	**Régime spécial « exportateur » (CGI, ann. II, art. 242-O F)**	**Observations**
I.Opérations effectivement soumises à la TVA.	oui	non	
II. Livraisons de certains produits exonérés et exportations de marchandises taxables.	non (1)	oui	(1) Sauf si l'entreprise utilise exclusivement des produits taxés.
III. Autres opérations exonérées	non (2)	non (2)	(2) Aucun droit à déduction

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 01/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/793-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-GEO-20-30-20120912