

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-60-20-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

TVA - Droits à déduction - Remise en cause de la déduction : Régularisations - Régularisations globales se traduisant par le reversement d'une fraction de la taxe initialement déduite ou la déduction complémentaire - Articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Droits à déduction

Titre 6 : Remise en cause de la déduction : Régularisations

Chapitre 2 : Régularisations globales se traduisant par le reversement d'une fraction de la taxe initialement déduite ou la déduction complémentaire

Section 4 : Articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales

1

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

Exemple : un entrepreneur individuel L acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Il l'affecte à 20 % à son usage privé. Il débute son activité sous le régime de la franchise. Les coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence de cet immeuble sont égaux, respectivement, à 0,8, 0 et 1. Il n'opère initialement aucune déduction.

À partir de N+1, il affecte entièrement l'immeuble à son activité professionnelle, de sorte que pour chacune des années restantes dans la période de régularisation, de N+1 à N+19, le coefficient d'assujettissement du bien sera égal à 1. Du fait du développement de son activité, l'entrepreneur L quitte le régime de la franchise le 1er mars N+4. Il bénéficie à cette date d'une régularisation globale, anticipant les régularisations annuelles auxquelles il aurait eu droit dans les années N+5 à N+19, égale à $15 * (0,8 * 1 * 1 - 0,8 * 0 * 1) * 200\ 000 / 20$ soit 120 000 euros. On constatera qu'alors même que depuis l'année N+1 le coefficient d'assujettissement du bien est égal à 1, c'est la valeur du coefficient d'assujettissement de référence, en l'occurrence 0,8, qui doit être retenue pour le calcul. Le fait que le coefficient d'assujettissement de référence soit désormais égal à 1

sera pris en compte chaque année lors de la détermination des régularisations annuelles. Toutes choses égales par ailleurs, l'entrepreneur L constatera ainsi, chaque année de N+5 à N+19, une régularisation annuelle égale à $(1 * 1 * 1 - 0,8 * 1 * 1) * 200\ 000 / 20$, soit 2 000 euros chaque année, étant fait observer, d'une part, que le produit $(1 * 1)$ constaté chaque année diffère du produit de référence $(0,8 * 1)$ de plus d'un dixième, ce qui justifie l'octroi d'une déduction complémentaire et, d'autre part, que pour le calcul de chacune de ces régularisations dues au titre des années N+5 à N+19, le coefficient de taxation de référence a évolué après la régularisation globale opérée le 1^{er} mars N+4, passant de 0 à 1.

Reste à déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+4, que l'entrepreneur L devra effectuer avant le 25 avril N+5. Au cours de l'année N+4, l'immeuble a été utilisé de manière mixte. Le coefficient de taxation de l'année doit donc être déterminé de manière forfaitaire. Il s'avère, au cas présent, que le chiffre d'affaires de cet assujetti est constant chaque mois. Le coefficient de taxation de l'année N+4 est donc égal à $10/12 = 0,83333...$ arrondi à 0,84. Pour déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+4, les coefficients de référence à retenir ne doivent pas tenir compte des régularisations globales intervenues en N+4 et des substitutions subséquentes. La régularisation annuelle due au titre de l'année N+4 est ainsi égale à $(1 * 0,84 * 1 - 0,8 * 0 * 1) * 200\ 000 / 20$, soit 8 400 euros. Sur toute la période de régularisation, des 200 000 euros de TVA initialement supportés, l'entrepreneur L aura ainsi déduit 158 400 euros, soit 79,2 % de la TVA initiale. C'est effectivement le pourcentage moyen d'utilisation du bien à des opérations ouvrant droit à déduction.

10

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

Exemple : une banque M ayant opté à la TVA acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ses coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence sont égaux, respectivement, à 1, 0,25 et 1. Le 1^{er} juillet N+4, la banque vend l'immeuble en TVA. Elle peut prétendre à une déduction complémentaire égale à $15 * (1 * 1 * 1 - 1 * 0,25 * 1) * 200\ 000 / 20 = 112\ 500$ euros. Sur le premier semestre, le bien avait été utilisé de manière mixte et la banque constate, avant le 25 avril N+5, que le coefficient de taxation des biens utilisés de manière mixte est égal à 0,1. Elle est alors tenue à une régularisation annuelle au titre de l'année N+4 sur l'immeuble qu'elle a cédé au 1^{er} juillet, qui prend la forme d'un reversement d'un montant égal à $(1 * 0,1 * 1 - 1 * 0,25 * 1) * 200\ 000 / 20$, soit 1500 euros.

20

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

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

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

est égal à 0,9. Elle procède tout d'abord à une régularisation globale, égale au reversement de 18 * (0 - 0,6) * 200 000 / 20 = - 108 000 euros.

Elle transfère d'un secteur à l'autre un montant de taxe déductible égal à 18 / 20 * 200 000 = 180 000 euros, que l'entreprise déduit à proportion du coefficient de déduction du bien dans le second secteur d'activité (soit une déduction de 162 000 euros). Avant le 25 avril de l'année N+2, l'entreprise constate que le coefficient de déduction des biens utilisés sur le premier secteur est égal à 0,4 et que le coefficient de déduction des biens utilisés sur le second secteur est égal à 0,95. Dès lors que le transfert entre secteurs est assimilé à une vente, l'entreprise ne doit pas considérer que le bien a été utilisé concurremment aux deux secteurs au cours de l'année N+1. Elle doit au contraire constater, au titre du premier secteur, qu'elle est tenue d'opérer une régularisation annuelle, qui, au cas présent, prend la forme d'un reversement de (0,4 - 0,6) * 200 000 / 20 = - 2000 euros (étant précisé que l'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficient d'assujettissement et de taxation de référence, d'autre part, est supérieur à un dixième). Elle constate également, au titre du second secteur, que le coefficient de déduction définitif diffère du coefficient de déduction provisoire retenu au moment du transfert et à ce titre procède à une déduction complémentaire égale à 0,95 * 180 000 - 162 000 = 9 000 euros. Le fait que l'écart entre le coefficient de déduction définitif et le coefficient de déduction provisoire soit inférieur à un dixième est, bien entendu, sans incidence. Le coefficient de déduction de référence du bien est désormais égal à 0,95.

30

RES N° 2007/45 (TCA) :

Modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre de la refonte de l'annexe II au code général des impôts. Articulation des régularisations annuelles.

Question :

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

Réponse :

Un immeuble immobilisé qui a été achevé depuis plus de 5 ans est en cours d'utilisation au 1er janvier de l'année N. Depuis son achèvement, il est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables. L'assujetti le cède le 1er juillet de l'année N. La cession n'étant pas soumise à la TVA (CGI, art. 257-I), une "régularisation globale" est exigible conformément aux dispositions de l'article 207-III 1 1° de l'annexe II au CGI. Par ailleurs, pour la détermination des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année qui permettront à l'assujetti de calculer, avant le 25 avril de l'année N+1, la régularisation annuelle exigible (CGI, ann. II, art. 207-II 1 et 2), le cas échéant, au titre de l'année N, la période où le bien figurait au patrimoine de l'entreprise est réputée constituer une année entière. L'exemple du [paragraphe 20](#) illustre d'ailleurs le fait qu'une cession ne dégrade pas le coefficient de taxation existant avant la cession ou le transfert du bien entre secteurs d'activité. Il en est de même pour le coefficient d'assujettissement de l'année qui, dans l'exemple évoqué, reste égal à l'unité bien que l'immeuble ait été cédé en cours d'année.