

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 05/08/2013

### **TVA - Droits à déduction - Principes généraux - Opérations ouvrant droit à déduction**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Droits à déduction

Titre 1 : Principes généraux

Chapitre 2 : Opérations ouvrant droit à déduction

#### **Sommaire :**

I. Définition

II. Liste des opérations ouvrant droit à déduction

A. Livraisons de biens et prestations de services soumises à la TVA

B. Acquisitions intracommunautaires et opérations assimilées

1. Acquisitions intracommunautaires

2. Opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires

C. Opérations non imposables en France réalisées par des assujettis qui ouvriraient droit à déduction dans la mesure où leur lieu d'imposition se situait en France

D. Certaines opérations d'assurance ou de réassurance et d'intermédiaires en assurance et réassurance

1. Assurés domiciliés ou établis hors de la Communauté européenne

2. Exportations de biens

E. Certaines opérations bancaires et financières

F. Exonération des opérations comme relevant du commerce extérieur

G. Opérations réalisées en suspension de taxe

H. Opérations portant sur les produits pétroliers effectuées en suspension de taxe

I. Opérations d'entremise réalisées par les personnes justifiant de la qualité de mandataire régulièrement inscrit au Conseil supérieur des messageries de presse

J. Opérations effectuées par les intermédiaires du loto et les courtiers et détaillants de billets de la loterie nationale

K. Travaux de construction, d'aménagement ou d'entretien des monuments aux morts effectués pour certaines collectivités

L. Situation particulière de certains assujettis établis à l'étranger

## **I. Définition**

1

Les opérations qui permettent de déduire la taxe afférente aux biens et services nécessaires à leur réalisation, s'entendent des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti.

Constituent, au premier chef, des opérations ouvrant droit à déduction les livraisons de biens et les prestations de services soumises à la TVA. Mais les [V et VI de l'article 271 du code général des impôts \(CGI\)](#) assimilent à des opérations taxées un certain nombre d'opérations exonérées, dérogeant ainsi au principe suivant lequel les opérations exonérées n'ouvrent pas droit à déduction.

## 10

Précisions sur la définition des opérations ouvrant droit à déduction :

Il convient tout d'abord de faire une distinction entre :

- les opérations qui, sur le fondement des critères énoncés par les [articles 256 et suivants du CGI](#), sont situées dans le champ d'application de la TVA. Ces opérations sont qualifiées d'opérations imposables ;

- les opérations qui sont situées hors du champ d'application de la TVA et qui ne sont donc pas imposables.

Les opérations imposables comprennent les opérations effectivement soumises à la taxe et les opérations exonérées de TVA par une disposition particulière de la loi.

Les opérations ouvrant droit à déduction comprennent les opérations dans le champ effectivement soumises à la taxe et certaines opérations qui, bien qu'exonérées de la taxe, sont expressément assimilées aux opérations taxées pour l'exercice du droit à déduction (à titre d'exemples : livraisons intracommunautaires, exportations).

## II. Liste des opérations ouvrant droit à déduction

### A. Livraisons de biens et prestations de services soumises à la TVA

---

#### 20

La définition et l'énumération des opérations imposables figurent au [BOI-TVA-CHAMP](#) (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10](#) et [BOI-TVA-CHAMP-40](#)).

### B. Acquisitions intracommunautaires et opérations assimilées

---

#### 1. Acquisitions intracommunautaires

---

#### 30

La taxe qui a grevé une acquisition intracommunautaire est déductible dans les conditions de droit commun (cf. [BOI-TVA-DED-10-10 § 20](#) et pour les conditions formelles, cf. [BOI-TVA-DED-40-10](#)).

#### 2. Opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires

---

#### 40

La taxe due sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires est déductible dans les conditions de droit commun.

## **C. Opérations non imposables en France réalisées par des assujettis qui ouvriraient droit à déduction dans la mesure où leur lieu d'imposition se situait en France**

---

50

Ces opérations sont visées par l'[article 271-V-d du CGI](#).

Il s'agit des livraisons de biens et des prestations de services dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France (cf. [BOI-TVA-CHAMP-20-20](#) et [BOI-TVA-CHAMP-20-50](#)).

Mais, restriction importante, ces opérations n'ouvrent droit à déduction que dans la mesure où elles seraient effectivement soumises à la taxe si leur lieu d'imposition se situait en France, ce qui a pour effet d'exclure du droit à déduction :

- les opérations exonérées en régime intérieur (exemple : activités d'enseignement ou médicales) ;
- les opérations réalisées par des personnes qui ne possèdent pas la qualité d'assujetti.

En ce qui concerne les opérations effectuées par des assujettis établis hors de France, cf. [II-L](#).

## **D. Certaines opérations d'assurance ou de réassurance et d'intermédiaires en assurance et réassurance**

---

60

L'[article 271-V-a du CGI](#) autorise la déduction au titre de certaines opérations d'assurance ou de réassurance réalisées hors de France.

Il s'agit des opérations d'assurance et de réassurance, ainsi que des opérations effectuées par les courtiers et les autres intermédiaires d'assurance et de réassurance lorsqu'elles concernent :

- soit les assurés ou les réassurés domiciliés ou établis en dehors de la Communauté européenne ;
- soit des exportations de biens.

### **1. Assurés domiciliés ou établis hors de la Communauté européenne**

---

70

Il s'agit des assurés personnes physiques qui n'ont dans la Communauté européenne ni leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, ni une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'ils n'établissent que cette activité est exercée dans les pays dont il s'agit à titre accessoire, ni enfin, le centre de leurs intérêts économiques.

Les personnes morales concernées sont celles qui possèdent le siège social ou qui réalisent tout ou partie de leurs activités dans un pays hors Communauté européenne.

Les réassurés établis hors Communauté s'entendent des entreprises d'assurance et de réassurance dont le siège social est situé dans un pays n'appartenant pas à la Communauté européenne.

À titre de règle pratique, on doit prendre en considération, au regard du droit à déduction, les seuls traités de réassurance libellés dans les monnaies des pays n'appartenant pas à l'Union la Communauté .

## 2. Exportations de biens

---

### 80

Sont concernés les contrats qui couvrent les risques transport, responsabilité produits et services (par exemple l'ingénierie), crédit et caution. Lorsqu'une entreprise industrielle a souscrit un contrat pour ces risques, assurant l'ensemble de ses productions de biens, il est admis, à titre de règle pratique, que la prime qu'elle a acquittée soit déterminée en fonction de son chiffre d'affaires hors Communauté européenne par rapport à son chiffre d'affaires total.

Il appartient aux entreprises d'assurance, de réassurance et d'intermédiaires en assurance de demander, sous leur propre responsabilité, aux personnes dont les contrats sont susceptibles d'ouvrir droit à la mesure, toutes justifications utiles, de manière à permettre à l'administration d'exercer son droit de contrôle.

Toutefois, en ce qui concerne les assurances transports, dont les modalités de souscription présentent des caractères particuliers, les entreprises concernées auront la faculté de calculer la part de la prime correspondant à la couverture de risques situés hors Communauté européenne de manière forfaitaire. Il leur suffira alors d'appliquer le pourcentage de 45 % au total du chiffre d'affaires, figurant dans la colonne « assurances-transports » de l'état A 1 du compte rendu annuel des sociétés d'assurances. Ce même pourcentage peut également s'appliquer aux courtiers dans la mesure où ils sont à même d'isoler de manière distincte cette branche de leur activité.

## E. Certaines opérations bancaires et financières

---

### 90

Il s'agit, en premier lieu, des opérations bancaires et financières ouvrant droit à option pour le paiement de la TVA, mais non soumises à la taxe en France parce que situées en dehors du champ d'application territorial de la taxe. Ces opérations ouvrent droit à déduction sous réserve qu'elles soient réalisées par un établissement bancaire et financier ayant exercé l'option.

Outre ces opérations, le [b de l'article 271-V du CGI](#) autorise la déduction pour certaines opérations bancaires et financières réalisées hors de France, même si elles sont réalisées par un établissement bancaire ou financier n'ayant pas exercé l'option.

Il s'agit des opérations bancaires et financières désignées aux [a à e du 1° de l'article 261 C du CGI](#) lorsqu'elles :

- sont réalisées au bénéfice de personnes domiciliées ou établies en dehors de la Communauté européenne ;
- ou se rapportent à des exportations de biens.

Enfin, certaines prestations de services bancaires relatives aux exportations ouvrent droit à déductions (cf. [BOI-TVA-SECT-50-40-I-C](#)).

Les opérations en cause sont définies au [BOI-TVA-SECT-50](#).

## **F. Exonération des opérations comme relevant du commerce extérieur**

---

### **100**

Il s'agit des opérations normalement imposables en France mais exonérées comme relevant du commerce extérieur. Il s'agit des opérations visées dans les [articles 262 du CGI](#), [262 bis du CGI](#), [I de l'article 262 ter du CGI](#), [263 du CGI](#), [1° du II et 2° du III de l'article 291 du CGI](#) ([CGI, art. 271-V-c](#)). Tel est le cas notamment :

- des livraisons de biens à l'exportation et des prestations de services qui leur sont directement liées ;
- des livraisons intracommunautaires et des transferts assimilés à une livraison de bien en France ;
- de certaines prestations de services portant sur des biens exportés ;
- de certaines opérations relatives aux bateaux et aéronefs ;
- de certains transports internationaux ;
- des livraisons de biens placés ou destinés à être placés sous un régime douanier suspensif, ainsi que des prestations de services relatives à ces biens ;
- des prestations de services se rapportant à l'importation des biens et dont la valeur est comprise dans la base d'imposition à l'importation ;
- des prestations de services effectuées par les mandataires qui interviennent dans les opérations exonérées en vertu de l'article 262 du CGI ou dont le lieu d'imposition se situe hors du territoire des États membres de l' la Communauté européenne ;
- des services exécutés hors de la Communauté européenne par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques (opérations exonérées en vertu de l'article 262 bis du CGI).

## **G. Opérations réalisées en suspension de taxe**

---

### **110**

Le [VI de l'article 271 du CGI](#) assimile également à des opérations taxées les opérations exonérées en vertu des régimes suspensifs prévus aux [articles 274 du CGI à 277 A du CGI](#).

Il s'agit des livraisons de biens :

- faites à des exportateurs selon la procédure dite des « achats en franchise » prévue à [l'article 275-I du CGI](#), ainsi que des prestations de services bénéficiant de la même procédure ;
- faites aux organismes, nationaux ou internationaux, sans but lucratif, dont la gestion est désintéressée et qui exportent des biens à l'étranger dans le cadre de leur activité humanitaire, charitable ou éducative ([CGI, art. 275-II](#)) ;
- faites dans les conditions fixées à [l'article 242 A de l'annexe II au CGI](#) à des entreprises qui se livrent à l'exploration du plateau continental ;
- faites à destination d'un régime d'entrepôt fiscal ou d'un régime douanier communautaire ou sous ces régimes, ainsi que les prestations de service sous lesdits régimes ([CGI, art. 277 A](#)).

## H. Opérations portant sur les produits pétroliers effectuées en suspension de taxe

---

120

Question N° : 106189 de Mme Lignières-Cassou Martine ( Socialiste - Pyrénées-Atlantiques ) QE

Texte de la QUESTION : Mme Martine Lignières-Cassou sollicite l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur la TVA des sociétés pétrolières. Les sociétés produisant du pétrole brut sur le territoire français ne facturent pas la TVA à leurs clients raffineurs. Cette facturation en suspension de la TVA résulte de l'article 298 du code général des impôts. La TVA ayant grevé les achats de biens et de services est récupérée en application de ce même article auprès des sociétés mettant les produits pétroliers à la consommation, par le biais de certificats de transfert visés par les douanes. Or aujourd'hui la société Total refuse désormais la charge d'être l'intermédiaire mandaté pour ces remboursements. De fait, la récupération devient alors impossible. Cette situation met en péril la survie de bon nombre de sociétés opératrices dans l'exploration et la production de pétrole, elle met aussi en danger les investissements étrangers. La région Aquitaine est particulièrement concernée par ce problème. Elle lui demande donc d'intervenir rapidement afin de revoir le dispositif de récupération de la TVA pour les petites et moyennes sociétés françaises et étrangères produisant des hydrocarbures en France. Elle lui demande quelles mesures il compte prendre afin de régler définitivement ce problème.

Texte de la REPONSE : L'article 298-1-2° du CGI a prévu que les opérations de conditionnement, de façonnage, d'entreposage, de stockage et d'extraction réalisées sur les produits pétroliers mentionnés au tableau B de l'article 265 du code des douanes, antérieurement à leur mise à la consommation, sont effectuées en suspension de TVA, à l'exception des opérations de transport autres que les transports par pipe-line. La TVA ayant grevé les biens et services utilisés pour ces opérations ne peut être déduite que de la TVA due auprès de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI), au titre des mises à la consommation de ces produits pétroliers (CGI, art. 298-4-2°). Les entreprises qui, à défaut de réaliser un chiffre d'affaires imposable au titre d'une mise à la consommation des produits pétroliers, ne pourraient exercer elles-mêmes leurs droits à déduction par imputation, peuvent transférer leur droit à déduction de TVA à d'autres redevables de la taxe qui réalisent eux-mêmes la mise à la consommation de produits pétroliers (CGI, art. 298-4-4°). Ce transfert s'effectue sous le couvert de certificats de transfert de droits à déduction, délivrés par les services des douanes. Ce système est normalement avantageux pour les entreprises, car il leur évite d'attendre le remboursement d'un crédit de taxe. Toutefois, certains opérateurs peuvent éprouver des difficultés à mettre en œuvre cette procédure. Conformément au principe de neutralité régissant la TVA, les entreprises pourront solliciter le remboursement de leur crédit de TVA non imputable auprès du service des impôts des entreprises dont elles dépendent, dans les conditions de droit commun (CGI, art. 271). Les remboursements de crédits de TVA seront opérés, soit selon la procédure générale prévue aux articles 242-0 A de l'annexe II au CGI à 242-0 E de l'annexe II au CGI, soit selon la procédure spéciale prévue à l'article 242-0 F de l'annexe II au CGI. Les procédures de transfert du droit à déduction au moyen d'attestations mises en œuvre auprès de la DGDDI et les procédures de remboursement de crédits de TVA opérées auprès des services de la DGI sont naturellement exclusives l'une

de l'autre.

## **I. Opérations d'entremise réalisées par les personnes justifiant de la qualité de mandataire régulièrement inscrit au Conseil supérieur des messageries de presse**

---

130

En vertu de l'[article 298 undecies du CGI](#), ces opérations ne donnent pas lieu au paiement de la TVA lorsqu'elles concernent des écrits périodiques au sens de la [loi du 29 juillet 1881](#). Pour le calcul des droits à déduction elles sont cependant considérées comme taxées dès lors que les éditeurs de presse acquittent la TVA sur la totalité du prix réclamé au client qui comprend la rémunération des mandataires.

## **J. Opérations effectuées par les intermédiaires du loto et les courtiers et détaillants de billets de la loterie nationale**

---

140

Comme pour les dépositaires de presse, l'ouverture du droit à déduction tient à ce que la rémunération des divers agents en cause est comprise dans la base d'imposition de la société organisatrice du loto et des organismes émetteurs des billets de la loterie nationale.

## **K. Travaux de construction, d'aménagement ou d'entretien des monuments aux morts effectués pour certaines collectivités**

---

150

Ces opérations ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun même lorsqu'elles sont exonérées conformément aux dispositions de l'[article 261-4-10° du CGI](#) (cf. [BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-II](#)).

## **L. Situation particulière de certains assujettis établis à l'étranger**

---

160

Le fournisseur ou le prestataire non établi en France peut exercer la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses qu'il a engagées en France pour les besoins de cette opération :

- dans les conditions prévues aux [articles 242-0 M de l'annexe II au CGI à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI](#), s'il n'a pas eu en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations ont été effectuées ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle et s'il n'a pas effectué de livraisons de biens ou de prestations de services situées en France ;

- ou dans les conditions de droit commun prévues à l'[article 271 du CGI](#), s'il dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France conformément aux dispositions du [1° de l'article 286 ter du CGI](#).

170

Les entreprises étrangères qui réalisent en France des opérations imposables ou qui, à partir d'un établissement stable en France, effectuent des opérations de la nature de celles énumérées ci-dessus sont placées au regard du droit à déduction dans la même situation que les entreprises françaises.

Toutefois, il résulte de l'[article 271-V-d du CGI](#) que les assujettis établis hors de France, et qui ne réalisent en France aucune opération entrant dans le champ d'application de la TVA au sens des [articles 256 du CGI](#), [256 A du CGI](#) à [258 B du CGI](#), [259 du CGI](#) à [259 C du CGI](#), disposent du droit à déduction, au titre des opérations qu'ils accomplissent à l'étranger, dans la mesure où ces opérations ouvriraient droit à déduction si elles étaient réalisées en France.

## 180

Le droit à déduction porte sur la taxe afférente à des acquisitions de biens et services faites en France par les entreprises concernées pour les besoins des opérations en cause. Ces entreprises ne sont pas redevables de TVA en France et le droit à déduction ne peut donc s'exercer que par voie de remboursement.

Les modalités et les limites de ce remboursement sont fixées par les [articles 242-0 M de l'annexe II au CGI](#) à [242-0 Z ter de l'annexe II au CGI](#) qui reprennent en droit interne les dispositions de la [directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008](#).(cf. [BOI-TVA-DED-50-20-30](#)).