

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-60-20-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 25/11/2013

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 - Calcul du reversement ou de la déduction complémentaire

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 3 : Calcul du reversement ou de la déduction complémentaire

Sommaire :

I. Principe

II. Exemples de calcul se traduisant par une régularisation globale

A. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

B. Transferts entre secteurs d'activité

C. Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

D. Modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion

E. Biens venant à être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

F. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

1. Biens restant utilisés à des opérations imposables

2. Biens cessant d'être utilisés à des opérations imposables

I. Principe

1

Lors de la survenance d'un des événements exposés au 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI qui entraînent soit un reversement, soit une déduction complémentaire de la TVA initialement déduite, le montant de la TVA à régulariser est égale à la somme des régularisations annuelles qui auraient été effectuées jusqu'au terme de la période de régularisation.

10

Toutefois, pour la détermination d'une telle régularisation globale, les régularisations annuelles qui servent à son calcul doivent être calculées et prises en compte quand bien même la variation du produit des coefficients d'assujettissement et de taxation serait inférieure ou égale, en valeur absolue, à un dixième (cf. le [2 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI](#), qui fait référence aux 1, 2, 3 et 5 du II de ce même article, mais non au 4).

20

Par ailleurs, les assujettis sont en tout état de cause dispensés de procéder à la régularisation de la taxe initialement déduite afférent aux biens immobilisés qui ont été volés ou détruits dès lors que ce vol ou cette destruction fait l'objet d'une justification.

II. Exemples de calcul se traduisant par une régularisation globale

A. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

30

Dans ce cas, le bien est alors réputé avoir été utilisé, pour toute la période de régularisation restant à courir, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (coefficient de taxation égal à zéro).

Exemple : Une entreprise D acquiert en l'année N, un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Il s'avère que le coefficient d'assujettissement de ce bien est de 0,8 et son coefficient de taxation de 0,5. Son coefficient d'admission étant égal à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise D cède son immeuble à une entreprise E. Cette cession se faisant sans TVA, l'entreprise D est tenue à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19 (soit 12 années), si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul.

Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à :

$12 \times \{ [(0 - 0,4) / 20] \times 196\,000 \}$, soit 47 040 euros.

40

Lorsque le bien cédé constitue également une immobilisation pour son acquéreur, le cédant peut, conformément au [3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI](#), lui « transférer » une partie de la TVA initiale, à proportion de la période de régularisation non encore entamée.

Exemple : L'entreprise E ayant décidé d'immobiliser l'immeuble qu'il a acquis, l'entreprise D peut lui transférer un montant de TVA égal à :

$(12/20) \times 196\,000$, soit 117 600 euros.

Il s'avère que pour l'entreprise E, le coefficient d'assujettissement de l'immeuble est égal à 1 et son coefficient de taxation est égal à 0,35. L'entreprise E pourra donc déduire 41 160 euros. Elle

sera elle-même tenue aux régularisations éventuelles pendant les vingt années suivant son acquisition, sur la base d'une TVA initiale égale à la TVA transférée, soit 117 600 euros.

B. Transferts entre secteurs d'activité

50

Le transfert d'immeubles immobilisés entre secteurs d'activité est traité comme une cession non soumise à la taxe, suivie d'un éventuel transfert de droit à déduction. Le transfert de l'immeuble d'un secteur d'activité vers un autre secteur ouvre un nouveau délai de régularisation.

Exemple : Une entreprise F acquiert en l'année N un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Elle l'affecte aux besoins d'un premier secteur d'activité. Il s'avère que le coefficient de taxation de ce bien est de 0,4. Ses coefficients d'assujettissement et d'exclusion étant égaux à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise F transfère son immeuble vers un second secteur d'activité, dans lequel le coefficient de déduction de l'immeuble est de 0,35. L'entreprise F est tenue à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19 (soit 12 années), si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à :

$12 \times \{ [(0 - 0,4) / 20] \times 196\,000 \}$, soit 47 040 euros.

Si le bien constitue également une immobilisation dans son nouveau secteur d'activité, elle pourra déduire 41 160 euros (voir l'exemple au **II-A § 40**).

Toutefois, lorsque l'assujetti a des secteurs d'activité exonérés n'ouvrant pas droit à déduction et des secteurs d'activités imposées, il doit soumettre à la TVA la livraison (**CGI, art. 257-II-1-3°**) du bien immobilisé au secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction lorsque le bien qui a changé d'affectation avait bénéficié d'une déduction totale ou partielle lors de son acquisition ou de sa précédente affectation. Dans cette situation, aucune régularisation de la taxe initialement déduite n'est exigible. En revanche, la taxe afférente à la livraison à soi-même n'est pas déductible puisque le coefficient de taxation du bien résultant de sa nouvelle affectation à un secteur totalement exonéré est nul.

C. Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

60

Dans le cas d'une cession ou d'un apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale, le bien est réputé avoir été utilisé, pour toute la période de régularisation restant à courir, à une activité telle que son coefficient de déduction soit égal à 1. Peuvent par exemple être visées les cessions de biens mobiliers d'investissement.

Exemple : En l'année N, une banque G acquiert sous le régime de la TVA immobilière un immeuble qu'elle affecte à l'ensemble de son activité économique. Le coefficient de taxation du bien, acquis pour un million d'euros hors taxe, s'avère égal à 0,5. Les autres coefficients étant égaux à 1, le coefficient de déduction du bien est égal à 0,5. La banque peut donc déduire $1\,000\,000 \times 0,5 \times 0,196$, soit 98 000 euros.

En N+3, la banque cède son immeuble, à nouveau sous le régime de la TVA immobilière. La déduction complémentaire dont bénéficie la banque G est égale à :

$16 \times \left[\frac{(1 - 0,5)}{20} \right] \times 196\,000$, soit 78 400 euros.

D. Modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion

70

Une telle évolution se traduit par une modification du coefficient d'admission du bien.

Exemple : Une entreprise H dont l'activité est intégralement soumise à la TVA a acquis en l'année N un bien meuble immobilisé exclu du droit à déduction pour un montant de 10 000 euros hors taxe. La TVA y afférente, soit 1 960 €, n'a pas été déduite car le coefficient d'admission attaché à ce bien était nul, les coefficients d'assujettissement et de taxation du bien étant, quant à eux, égaux à l'unité. En N+2, une disposition réglementaire ouvre partiellement le droit à déduction à hauteur de 65 % pour les biens de cette nature. Le coefficient d'exclusion du bien devient donc égal à 0,65. L'entreprise peut opérer une déduction complémentaire égale à :

$2 \times \left[\frac{(1 \times 1 \times 0,65 - 1 \times 1 \times 0)}{5} \right] \times 1\,960$, soit 509,60 euros.

En outre, pour les éventuelles régularisations ultérieures, le nouveau coefficient d'admission du bien (0,65) se substitue à l'ancien (0) pour la détermination du coefficient d'exclusion initial. En N+3, une nouvelle disposition réglementaire vient cette fois lever totalement l'exclusion. Le nouveau coefficient d'admission est égal à 1 et l'entreprise peut opérer une nouvelle déduction complémentaire égale à :

$1 \times \left[\frac{(1 \times 1 \times 1 - 1 \times 1 \times 0,65)}{5} \right] \times 1\,960$, soit 137,20 euros.

E. Biens venant à être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

80

Une régularisation globale est également opérée lorsqu'un bien immobilisé devient utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction.

Exemple : Un entrepreneur individuel I a acquis en l'année N un immeuble pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Cet immeuble a été affecté à 20 % à un usage privé (son coefficient d'assujettissement est donc égal à 0,8). L'entrepreneur individuel exerce une activité de formation professionnelle, exonérée de TVA. Le coefficient de taxation de l'immeuble est donc nul, tandis que son coefficient d'admission est égal à l'unité. En N+9, cet entrepreneur débute une activité de conseil, soumise à la taxe, de telle sorte que le coefficient de taxation de l'immeuble, affecté de manière mixte à ces deux activités, se révèle égal à 0,3. L'entrepreneur est en droit de déduire une fraction de la taxe initialement supportée, égale à :

$10 \times \left[\frac{(0,8 \times 0,3 \times 1 - 0)}{20} \right] \times 196\,000$, soit 23 520 euros.

Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient de taxation initial est désormais égal 0,3 ([CGI, ann. II, art. 207-III-3](#)). En effet, lorsqu'il a été fait application d'une régularisation fondée sur le fondement du [4° du 2 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI](#), le

coefficient de taxation mentionné dans cette disposition devient le nouveau coefficient de taxation initial pour l'application ultérieure des dispositifs de régularisation visés au II et au III de cet article.

Exemple : En N+11, le coefficient de taxation de l'immeuble s'avère désormais égal à 0,43. L'entreprise procédera à une déduction complémentaire (régularisation annuelle) égale à :

$[(0,8 \times 0,43 \times 1 - 0,8 \times 0,3 \times 1) / 20] \times 196\ 000$, soit 1 019,2 euros (étant fait observer que le produit $0,8 \times 0,43$ diffère du produit $0,8 \times 0,3$ de plus d'un dixième).

Une collectivité locale J acquiert en l'année N un immeuble, pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Cet immeuble a été affecté à 100 % à une activité placée hors du champ de la taxe en application de l'article 256 B du CGI, son coefficient d'assujettissement est donc égal à 0. En N+3, la collectivité décide d'utiliser ce bien à une activité soumise de plein droit à la taxe en application de ce même article. Elle ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire. En effet, aucune régularisation annuelle n'est applicable aux biens dont le coefficient d'assujettissement est nul. Comme il ne peut être fait application 2 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, il n'y a pas lieu non plus de faire application du 3 du III de ce même article, de telle sorte que le coefficient d'assujettissement de l'immeuble restera nul alors même qu'il est affecté à une activité dans le champ de la taxe.

F. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

1. Biens restant utilisés à des opérations imposables

90

Dans ce cas, le coefficient de taxation du bien devient nul, mais son coefficient d'assujettissement reste non-nul. Il y a lieu à régularisation globale. Le coefficient d'assujettissement n'étant pas nul, le bien reste disponible pour une nouvelle régularisation durant la période de régularisation, dans le cas où il serait de nouveau utilisé, au moins en partie, à des opérations ouvrant droit à déduction. La nouvelle régularisation globale serait opérée ainsi qu'il est dit au II-E.

2. Biens cessant d'être utilisés à des opérations imposables

100

Dans ce cas (par exemple en cas de cessation de l'activité économique ou d'affectation à une activité située en dehors du champ d'application de la TVA), le coefficient d'assujettissement du bien devient nul, ainsi que son coefficient de taxation. Il y a lieu à régularisation globale. Contrairement à la situation décrite au point précédent, le bien sort définitivement du cycle des régularisations. Quand bien même il serait à nouveau utilisé à des opérations imposables, aucune déduction complémentaire ne serait permise.

Exemple : En l'année N, un entrepreneur individuel K, exerçant une activité intégralement soumise à la TVA, fait l'acquisition d'une camionnette, véhicule utilitaire non conçu pour le transport de personnes ou à usage mixte, destinée à son exploitation. Le coût d'acquisition s'élève à 10 000 euros hors taxe. Il déduit 1 960 euros. En N+2, le véhicule est affecté au patrimoine privé de l'exploitant. Celui-ci est tenu à un reversement égal à :

$2 \times \{ [(0 - 1) / 5] \times 1\ 960 \}$, soit 784 euros.

En N+3, il réaffecte son véhicule à son activité professionnelle. Il ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire.