RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-20-10-20-20130610
Date de publication : 10/06/2013
Date de fin de publication : 09/10/2024

TVA - Droits à déduction - Détermination des droits à déduction - Coefficient de taxation

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Droits à déduction
Titre 2 : Détermination des droits à déduction secteurs distincts d'activité
Chapitre 1: Détermination des droits à déduction.
Section 2 : Coefficient de taxation

Sommaire :

I. Sommes à inscrire à chacun des termes du rapport
A. Sommes à inscrire au numérateur du rapport
B. Sommes à inscrire au dénominateur du rapport
II. Sommes à exclure du rapport
A. Les recettes se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA
B. Les sommes expressément exclues du calcul du coefficient de taxation
C. Précisions sur les sommes expressément exclues du coefficient de taxation
1. Cessions de biens d'investissements corporels ou incorporels
2. Opérations financières et immobilières accessoires exonérées pour le calcul du coefficient de taxation forfaitaire
3. Marchés à terme sur marchandises
a. Ventes à terme sur marchandises
b. Interventions des opérateurs
1° Régime applicable aux commissions
2° Conséquences en matière de droit à déduction
4. Débitants de tabacs
5. Activités bancaires et financières - Opérations de change manuel
6. La situation des centres techniques industriels (CTI)
7. La situation des établissements et organismes publics qui se livrent à des activités d'enseignement, de formation et de recherche
D. Dépenses exposées par un assujetti au titre d'opérations se rapportant à leur capital social et à leur participation dans le capital d'autres entreprises

1

Le coefficient de taxation est défini au III de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts (CGI). Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction. Il est :

- égal à l'unité lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction, en d'autres termes lorsque le bien ou le service n'est pas utilisé à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ;

- nul lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ou, en d'autres termes, lorsque le bien ou le service n'est aucunement utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction ; dans ce cas, il peut être utilisé soit uniquement à des opérations non-imposables, soit uniquement à des opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction, soit concurremment à de telles opérations.

10

On notera que le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire.

20

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 2° du 1 du V de l'article 206 de l'annexe II au CGI, il peut, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire.

Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.

30

Le coefficient est déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non-imposables.

Comme évoqué aux **§ 1 à 20**, la détermination du coefficient de taxation s'opère :

- de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service (immobilisation ou autre bien ou service) ;

- de manière forfaitaire uniquement lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé de façon mixte, c'est-à-dire concurremment à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.

40

Les modalités de calcul du rapport auquel est égal le coefficient de taxation afférent aux dépenses mixtes (dit "coefficient de taxation forfaitaire") font l'objet de la présente section.

La détermination du coefficient de taxation doit se faire de manière forfaitaire lorsqu’un bien ou un service est utilisé à la fois pour la réalisation d’opérations soumises à la taxe et d’opérations exonérées n’ouvrant pas droit à déduction ou lorsqu’un redevable choisi de retenir pour l’ensemble des biens et des services un coefficient de taxation unique.

50

Le coefficient de taxation forfaitaire est égal au rapport entre :

- au numérateur, le montant annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;

- au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables (opérations ouvrant droit à déduction et opérations n'ouvrant pas droit à déduction), y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Les sommes inscrites aux deux termes du rapport s'entendent tous droits et taxes, à l'exclusion de la TVA.

Il convient de prendre en compte pour le calcul du coefficient de taxation le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année considérée.

Il s'agit de l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

Ces opérations doivent être prises en compte au moment où intervient l'exigibilité définie au 2 de l' article 269 du CGI.

Les opérations exonérées doivent être prises en compte à la date où l'exigibilité serait intervenue si ces opérations avaient été soumises à la TVA.

60

Remarque : La Cour de justice de l'Union européenne apprécie le caractère déductible de la TVA en fonction du lien direct et immédiat existant entre les dépenses engagées en amont et les opérations d'aval, ce qui conduit l'assujetti à rechercher si le coût des dépenses en cause a été incorporé dans le prix des biens ou services fournis par l'assujetti dans le cadre général de ses activités économiques. A défaut d'un tel lien, elle recherche si les dépenses en cause ne peuvent pas être rattachées aux frais généraux de l'assujetti.

Ainsi, lorsqu'une dépense n'est pas directement engagée pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, le juge communautaire (CJCE, arrêt du 27 septembre 2001, C-16/00, Cibo participations SA) a considéré qu'un assujetti peut, en l'absence de lien direct avec une opération ouvrant droit à déduction, néanmoins déduire la TVA grevant des biens et des services en amont s'il est en mesure d'établir, par des éléments objectifs, que les dépenses liées à l'acquisition de tels biens ou services font partie du coût des divers éléments constitutifs du prix de l'opération d'aval. Ces biens constituent alors des frais généraux de l'assujetti qui sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits de l'entreprise.

Ces frais généraux ainsi engagés par un redevable partiel ouvrent droit à déduction à raison de son coefficient de taxation forfaitaire.

70

Déduction de la taxe grevant les dépenses engagées par une « holding mixte » pour la réalisation d'opérations de cessions de titres :

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt du 23 décembre 2010, n° 307698 ; CE, arrêt du 23 décembre 2010, n° 324181), il convient de distinguer selon que les dépenses sont préparatoires à la cession de titres, inhérentes à cette même opération, ou "mixtes", c'est-à-dire que les dépenses ont été payées à un même intermédiaire, chargé à la fois de préparer cette cession et de réaliser la transaction, dès lors que ces deux catégories de prestations n'ont pas donné lieu à une rémunération distincte et qu'elles doivent alors être regardées comme un tout indissociable se rattachant à la transaction.

Les dépenses préparatoires (honoraires d'études et de conseils portant sur l'opportunité de la cession, frais d'audit, frais de valorisation des titres, etc.) sont réputées faire partie des frais généraux sauf si l'administration établit, soit que l'opération a revêtu un caractère patrimonial dès lors que le produit de la cession a été distribué, soit que, en l'absence d'éléments contraires produits par la société (par exemple, le contrat de cession), ces dépenses ont été incorporées dans le prix de cession des titres. Il est précisé que lorsque l'opération de cession envisagée n'aboutit pas, les dépenses préparatoires constituent, en tout état de cause, des frais généraux.

Les dépenses inhérentes (frais de courtage, commissions bancaires, honoraires d'intermédiation, frais de rédaction d'acte, etc.) sont présumées non déductibles, dès lors qu'elles présentent un lien direct et immédiat avec l'opération de cession de titres n'ouvrant pas droit à déduction, sauf si, compte tenu de la nature des titres cédés (selon que les titres sont ou non cotés) ou par tous éléments probants, tels que sa comptabilité analytique ou le contrat de cession, la holding établit que les dépenses en cause n'ont pas été incorporées dans le prix de cession.

Enfin, les règles afférentes aux dépenses inhérentes sont applicables aux dépenses mixtes.

Les critères ainsi dégagés par le Conseil d'État ont vocation à s'appliquer à d'autres opérations que celles portant sur les cessions de titres (CAA Lyon, arrêt du 15 mars 2012, n° 11LY01195, s'agissant d'honoraires engagés dans le cadre d'une opération immobilière). Dans cet arrêt, il est considéré que, pour faire échec à la démonstration du rattachement aux frais généraux des dépenses inhérentes ou mixtes à la cession, l'administration a la possibilité, comme pour les dépenses préparatoires, d'apporter la preuve que le produit de la cession a été utilisé à des fins purement patrimoniales.

80

Enfin, les redevables qui sont imposables à la TVA sur la marge retiennent le chiffre d'affaires réalisé et non pas la seule base d'imposition à la taxe pour le calcul du prorata. Il s'agit des personnes désignées au 9° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

RES N°2007/39 (TCA) du 23 octobre 2007 : 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. Mode de calcul du coefficient de taxation forfaitaire.

Question :

Comment calculer le coefficient de taxation forfaitaire d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ?

Réponse :

Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction est toujours déterminé de manière forfaitaire. Il est égal au rapport entre d'une part au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. Ces montants totaux doivent toutefois être restreints aux montants propres au(x)

secteur(s) d'activité pour le(s)quel(s) la dépense est utilisée. En revanche, quand bien même une affectation plus fine s'avérerait possible, ces montants ne peuvent en aucun cas être limités au chiffre d'affaires auquel la dépense concourt effectivement.

Exemple : Le chiffre d'affaires d'une entreprise réalisant exclusivement des opérations imposables s'élève au titre des opérations ouvrant droit à déduction à 150 k€ et au titre des opérations n'ouvrant pas droit à déduction à 50 k€. Elle supporte une dépense qui concourt à des opérations ouvrant droit à déduction à hauteur de 12 k€ et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction à hauteur de 30 k€. Le coefficient de taxation forfaitaire de cette dépense mixte est égal à 150 / 200 = 0,75 (et non à 12 / 42).

I. Sommes à inscrire à chacun des termes du rapport

A. Sommes à inscrire au numérateur du rapport

90

Les sommes à retenir au numérateur du rapport sont celles afférentes au chiffre d'affaires qui résulte des opérations ouvrant droit à déduction, c'est-à-dire :

- les opérations soumises à la TVA, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;

- certaines opérations situées dans le champ d'application de la TVA qui bien que non effectivement imposées à la TVA, ouvrent droit à déduction en application des dispositions des V et VI de l'article 271 du CGI. Il s'agit essentiellement des opérations réalisées dans le cadre du commerce extérieur ou intracommunautaire (exemple : exportations et livraisons assimilées, livraisons intracommunautaires) ou en suspension de taxe ;

- les opérations d'entremise réalisées par les dépositaires de presse inscrits en qualité de mandataire au conseil supérieur des messageries de presse (CGI, art. 298 undecies) ;

- les opérations réalisées par les organisateurs et les intermédiaires qui participent à l'organisation des jeux de la société "la Française des jeux" ;

- les opérations pour lesquelles la taxe doit être acquittée par le preneur d'une livraison de biens ou d'une prestation de services en application des dispositions de l'article 283 du CGI ;

- les prestations de services à soi-même et les livraisons à soi-même de biens autres que les immobilisations taxables.

B. Sommes à inscrire au dénominateur du rapport

100

Il s'agit de l'ensemble du chiffre d'affaires annuel de l'entreprise afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations placées dans le champ d'application de la TVA qui n'ouvrent pas droit à déduction y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Cela concerne donc notamment, outre le montant du chiffre d'affaires à porter au numérateur (cf. **I-A § 90**) :

- les sommes non soumises à la TVA qui n'ouvrent pas droit à déduction, perçues en contrepartie de la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, par exemple, les sommes provenant des opérations exonérées en application des dispositions des articles 261 du CGI, 261 A du CGI, 261 B du CGI, 261 C du CGI, 261 D du CGI et du 1° de l'article 261 E du CGI ;

- les recettes exonérées de la TVA perçues par les organisateurs de réunions sportives et qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements prévu à l'article 1559 du CGI ;

- les sommes se rapportant aux opérations réalisées hors de France n'ouvrant pas droit à déduction.

110

Lorsque l'assujetti a constitué des secteurs d'activité distincts au sens de l'article 209 de l'annexe II au CGI, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du coefficient de taxation est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé. Lorsque le bien ou le service est utilisé pour plusieurs secteurs d'activité sans être utilisé pour tous les secteurs d'activité, le coefficient de taxation est déterminé au vu du chiffre d'affaires de ces quelques secteurs.

II. Sommes à exclure du rapport

120

Deux catégories de sommes sont exclues du rapport qui détermine le coefficient de taxation forfaitaire :

- celles qui se rapportent à des opérations situées hors du champ d'application de la taxe ;

- celles qui sont exclues par une disposition expresse légale ou réglementaire du calcul de ce rapport.

Cette distinction est importante.

130

Les recettes se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA sont certes sans influence pour le calcul du coefficient de taxation forfaitaire mais les dépenses utilisées pour les besoins de ces activités n'ouvrent pas droit à déduction (coefficient de déduction égal à zéro).

A. Les recettes se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA

140

Il s'agit de toutes les sommes afférentes à des opérations hors du champ d'application de la taxe telles que :

- les indemnités non imposables et notamment celles reçues en réparation de dommages consécutifs à des sinistres ;

- les recettes financières qui ne sont pas la contrepartie d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA (par exemple : la perception de dividendes, la cession de titres de participation dès lors que cette cession ne s'inscrit pas dans le cadre d'une activité commerciale de transactions de titres) ;

- les sommes finançant les activités des personnes morales de droit public placées hors du champ d'application de la TVA ;

- les sommes parafiscales ou autres impôts perçus pour financer tout ou partie de l'activité de leurs bénéficiaires.

B. Les sommes expressément exclues du calcul du coefficient de taxation

150

Il ne doit pas être tenu compte des sommes correspondant :

- aux livraisons à soi-même de biens immobilisés imposées à la TVA ;

- aux cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de la TVA ;

- aux différents encaissements non soumis à la TVA perçus par un intermédiaire qui relève des dispositions du 2° du II de l'article 267 du CGI ;

- aux encaissements de sommes perçues pour le compte d'un tiers pour lui être reversées (par exemple : sommes perçues par une clinique auprès d'un client, ou d'un organisme de sécurité sociale ou mutualiste, et correspondant aux honoraires reversés franc pour franc à un praticien qui n'est ni un dirigeant ni un salarié de la clinique) ;

- aux encaissements de sommes perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat (par exemple : subventions perçues par un organisme d'intervention agricole qui est chargé de les distribuer selon des critères précis à des exploitants agricoles et qui doit justifier de la répartition par un état nominatif des personnes à qui les subventions on été accordées) ;

- aux pourboires versés au personnel et exonérés en application de la décision ministérielle du 29 septembre 1976 (entreprise du secteur de l'hôtellerie et de la restauration, exploitants de casino) ;

- aux produits des opérations immobilières et financières accessoires exonérées de la TVA ;

- aux subventions non imposables. Il s'agit des subventions qui ne peuvent s'analyser ni comme la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services réalisées à titre onéreux, ni comme le complément du prix d'une telle opération ;

- au montant des remises allouées aux débitants de tabac, au titre de la vente du tabac, des timbres et vignettes ;

- au montant de la taxe sur les conventions d'assurances que les sociétés ou compagnies d'assurances ou autres assureurs versent au Trésor dès lors qu'elle constitue un droit d'enregistrement à la charge des bénéficiaires des conventions en cause ;

- au montant des droits qui reviennent aux auteurs et sur lesquels les éditeurs, producteurs ou sociétés de perception et de répartition de droits acquittent la TVA par retenue, pour le calcul du pourcentage de déduction de ces éditeurs, producteurs ou sociétés de perception. Ces sommes, bien qu'elles donnent lieu à paiement de la TVA, ne doivent pas être prises en compte pour la détermination du pourcentage de déduction des éditeurs, producteurs ou sociétés de perception.

Remarque : Il est précisé que pour le calcul du pourcentage de déduction, le montant des prestations de services que sont amenées à se rendre les entreprises établies en France et leurs établissements juridiquement non indépendants situés à l'étranger ne doit pas être retenu. S'agissant de prestations de services internes rendues au sein de la même entité juridique, il n'y pas en effet lieu de considérer que les sommes correspondent à la contrepartie de prestations de services effectuées par un assujetti agissant en tant que tel.

C. Précisions sur les sommes expressément exclues du coefficient de taxation

1. Cessions de biens d'investissements corporels ou incorporels

160

Le a du 3° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI prévoit qu'il est fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux cessions des biens d'investissements corporels ou incorporels pour la détermination du coefficient de taxation forfaitaire.

La CJCE dans son arrêt du 6 mars 2008 "Nordania Finans et BG Factoring", C-98/07, a considéré que la notion de "biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise" n'inclut pas des véhicules qu'une entreprise de crédit-bail acquiert en vue de les louer et de les revendre à l'expiration des contrats de location-vente, dès lors que la vente des dits véhicules fait partie intégrante des activités économiques habituelles de cet assujetti.

170

Cette solution a vocation à s'appliquer aux entreprises de crédit-bail immobilier qui réalisent des cessions de biens immeubles, dès lors que ces ventes revêtent pour elles, le caractère d'une activité économique habituelle.

Ainsi, les entreprises de crédit-bail ayant la qualité de redevable partiel doivent prendre au seul dénominateur de leur rapport de déduction le chiffre d'affaires des cessions d'immeubles exonérées de TVA.

2. Opérations financières et immobilières accessoires exonérées pour le calcul du coefficient de taxation forfaitaire

180

Les produits financiers perçus par les entreprises qui ne sont pas la contrepartie d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA doivent être exclus du rapport qui détermine le coefficient de taxation.

Les produits financiers perçus par les entreprises au titre des opérations financières exonérées de TVA en application des dispositions du 1° de l'article 261 C du CGI doivent être inscrits au seul dénominateur du rapport servant à calculer le coefficient de taxation forfaitaire de l'entreprise.

190

Toutefois, par dérogation, il est fait abstraction pour le calcul du coefficient de taxation du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations immobilières et financières exonérées de la TVA présentant un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise (CGI, ann. II, art. 206, 3-3°-b).

200

Les dispositions du 3 de l'article 206 de l'annexe II au CGI prévoyant la limitation des droits à déduction par l'application d'un coefficient de taxation déterminé de manière forfaitaire ne sont pas applicables aux assujettis qui réalisent uniquement des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations financières ou immobilières exonérées présentant un caractère accessoire, à l'exclusion de toute autre opération n'ouvrant pas droit à déduction.

Il s'ensuit que le coefficient de taxation afférent à chaque bien et service utilisé par les assujettis visés au point précédent pour les besoins de leurs opérations imposables sera réputé égal à l'unité.

210

Les opérations financières exonérées (il en est de même pour les produits des opérations immobilières) réalisées par une entreprise ne peuvent être qualifiées d'accessoires à l'activité principale de l'entreprise que si :

- d'une part, elles se distinguent de l'activité principale de l'entreprise et si, d'autre part, elles présentent un lien avec cette activité principale. Il en va ainsi, par exemple, des holdings mixtes qui, outre une activité industrielle, commerciale ou de services taxable, réalisent des opérations liées à la gestion financière du groupe ;

- et n'impliquent qu'une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et des services grevés de TVA acquis par le redevable.

> *Le Conseil d'État (CE, arrêt du 21 octobre 2011, n° 315469) considère en effet qu'il résulte de la jurisprudence communautaire (CJCE, arrêt du 11 juillet 1996, C-306/94, Régie dauphinoise ; CJCE, arrêt du 29 avril 2004, C-77/01, Empresa de desenvolvimento mineiro SGPS SA - EDM ; CJCE, arrêt du 6 mars 2008, C-98/07, Nordania finans et BG Factoring ; CJCE, arrêt du 29 octobre 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark) qu'une activité économique ne saurait être qualifiée d'accessoire si elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise ou si elle implique une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est due.*

> *En l'espèce, il a été jugé que ne peuvent être qualifiés d'accessoires, les différents produits financiers perçus par une société ayant pour activité la location, la gérance et l'exploitation de biens et droits immobiliers pour son propre compte et pour le compte de tiers, qui est intervenue dans le cadre d'un montage financier élaboré entre deux groupes de sociétés pour la réalisation d'une opération immobilière, dès lors que ces produits (intérêts de placements en bons du Trésor des États-Unis, intérêts de versements en compte courant, produits tirés de swaps de taux d'intérêts) sont étroitement imbriqués dans l'activité économique taxable de la société et en constituent le complément indispensable, direct et permanent, même s'ils n'ont nécessité qu'une utilisation limitée de moyens.*

220

Les dispositions du b du 3° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI prévoient que le chiffre d'affaires afférent aux opérations financières présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise n'est pas inscrit au dénominateur du rapport servant à déterminer le coefficient de taxation dès lors que la réalisation de ces opérations nécessite une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et des services grevés de TVA acquis par le redevable.

Pour l'appréciation de ce nouveau critère, il est nécessaire de déterminer, pour chaque bien (pour la prise en compte des dépenses relatives aux biens d'investissement, il doit être tenu compte de leur durée normale d'utilisation) et service grevé de TVA, la proportion d'utilisation pour la réalisation des opérations financières et immobilières présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise, en fonction de tout critère de nature à traduire au mieux cette utilisation (durée d'utilisation, surfaces

employées, etc.).

La proportion d'utilisation ainsi calculée doit ensuite être appliquée à la valeur d'acquisition de chacun de ces biens et services pour déterminer leur valeur d'utilisation.

Le seuil de 10 % est apprécié au regard du rapport existant entre la somme des valeurs d'utilisation des biens et services grevés de TVA telles que déterminées dans les conditions fixées aux deux paragraphes précédents et le montant total de la valeur d'acquisition de ces mêmes biens et services.

RES N°2007/5 (TCA) du 27 février 2007 : Modalités de prise en compte des dépenses ayant la nature de frais généraux pour l'appréciation du seuil de 10 % relatif aux produits financiers accessoires.

Question :

Comment prendre en compte les dépenses grevées de TVA ayant la nature de frais généraux pour l'appréciation du seuil des 10 % relatif aux produits financiers accessoires ?

Réponse :

Pour l'appréciation du seuil de 10 %, il doit être considéré que les dépenses grevées de TVA ayant la nature de frais généraux, comme par exemple les dépenses d'acquisition de titres de participations, se répartissent de manière homogène sur les autres dépenses grevées de TVA de l'entreprise.

Le montant des frais généraux grevés de TVA utilisés pour la réalisation d'opérations financières exonérées est alors égal au produit du montant total des frais généraux grevés de TVA par le rapport entre, au numérateur, le montant des dépenses grevées de TVA autres que les frais généraux utilisées pour la réalisation d'opérations financières exonérées, et au dénominateur, le montant total des dépenses grevées de TVA hors frais généraux.

En pratique, cette démarche conduit à faire abstraction des dépenses de frais généraux pour le calcul du rapport servant à apprécier le seuil des 10 %. Ce rapport doit donc en définitive être calculé en retenant au numérateur la somme des dépenses grevées de TVA supportées pour la réalisation des opérations financières exonérées (à l'exception de la quote-part des frais généraux) et au dénominateur les dépenses totales de l'entreprise grevées de TVA (hors frais généraux).

230

En outre, la condition liée à la très faible utilisation de biens et de services grevés de TVA prévue au b du 3° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI est également réputée satisfaite lorsque le produit des opérations financières exonérées présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise, n'excède pas 5 % du montant du chiffre d'affaires total toutes taxes comprises de l'entreprise.

240

Par ailleurs, lorsque la perception de produits financiers présente un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise mais qu'elle ne répond pas à la condition liée à la très faible utilisation de biens et de services grevés de TVA, le redevable peut constituer un secteur distinct d'activité regroupant l'ensemble des opérations financières en cause sous réserve du respect de l'ensemble des obligations de fond et de forme résultant de la constitution de secteurs distincts au sens des dispositions du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI.

Exemple : Une société holding mixte a perçu l'année N, outre des dividendes (qui ne sont pas à prendre en compte pour le calcul du prorata), des intérêts sur des prêts accordés à ses filiales pour un montant de 15 millions d'euros et des recettes sur des prestations de services rendues à ses filiales pour un montant de 5 millions d'euros. Le produit des opérations financières exonérées est supérieur à 5 % du montant du chiffre d'affaires toutes taxes comprises de l'entreprise.

Hypothèse n° 1 : la part des dépenses grevées de TVA engagées pour la réalisation des opérations financières exonérées est inférieure à 10 % du total des dépenses grevées de TVA supportées par le redevable. Les produits financiers perçus présentent un caractère accessoire. La société holding peut donc déduire la totalité de la TVA ayant grevé les dépenses engagées pour la réalisation exclusive des opérations dans le champ d'application de la taxe dès lors qu'elle ne réalise pas d'autres opérations exonérées.

Hypothèse n° 2 : la part des dépenses grevées de TVA engagées pour la réalisation des opérations financières exonérées est supérieure à 10 % du total des dépenses grevées de TVA supportées par le redevable. Dans cette hypothèse, les produits financiers perçus ne présentent pas un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise et ils doivent être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction. Celui-ci est fixé à 25 % au titre de l'année N. La société holding peut donc déduire 25 % de la TVA ayant grevé les dépenses engagées pour la réalisation exclusive des opérations dans le champ d'application de la taxe. Toutefois, la société holding peut constituer un secteur distinct d'activité au titre de ses opérations financières exonérées sous réserve qu'elle respecte l'ensemble des conditions prévues au I de l'article 209 de l'annexe II au CGI.

A cet égard, le Conseil d'État (CE, 21 octobre 2011, n° 315469) a jugé que lorsque les opérations financières réalisées par une société sont indissociables de son activité taxable, elles ne peuvent donner lieu à la constitution d'un secteur distinct d'activité. En l'espèce, il a été considéré que les différents produits financiers (intérêts de placements en bons du Trésor des États-Unis, intérêts de versements en compte courant, produits tirés de swaps de taux d'intérêts) perçus par une société ayant pour activité la location, la gérance et l'exploitation de biens et droits immobiliers pour son propre compte et pour le compte de tiers, dans le cadre d'un montage financier élaboré entre deux groupes de sociétés pour la réalisation d'une opération immobilière, étaient étroitement imbriqués dans l'activité économique taxable de la société et en constituaient le complément indispensable, direct et permanent.

3. Marchés à terme sur marchandises

250

La loi n° 87-1158 du 31 décembre 1987 relative au marché à terme a unifié les règles de fonctionnement des marchés à terme de marchandises et d'instruments financiers.

Elle a institué un Conseil du marché à terme chargé de veiller au bon fonctionnement du marché et d'établir le règlement général applicable à chacune des places.

Le II de l'article 19 de la loi n° 87-1158 :

- supprime l'impôt de bourse de commerce auquel étaient soumises, jusqu'alors, les opérations à terme de marchandises ;

- maintient l'exonération de TVA à certaines opérations à terme sur marchandises.

a. Ventes à terme sur marchandises

260

L'exonération de TVA concerne les opérations à terme sur marchandises réalisées sur le marché mentionné à l'article 5 de la loi du 28 mars 1885 sur les marchés à terme, à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière (CGI, art. 261, 1-4°).

Cette exonération concerne tous les profits tirés de l'exécution d'un ordre passé sur un marché à terme quelle que soit la qualité ou la situation du donneur d'ordre au regard de la TVA. Les opérations exonérées de la TVA n'ouvrent pas droit à déduction.

Si le donneur d'ordre est une entreprise qui exerce par ailleurs une activité soumise, en tout ou partie, à la TVA il doit tenir compte des opérations réalisées sur les marchés à terme sur marchandises pour déterminer le pourcentage de déduction de son entreprise.

Les résultats des opérations effectuées sur ces marchés à terme doivent figurer au dénominateur du rapport servant à calculer le pourcentage de déduction, pour leur montant net, soit à raison de la somme algébrique des gains et des pertes constatés annuellement sur les marchés à terme notamment lors des résiliations par anticipation des contrats.

S'il est négatif, ce solde, ne peut pas venir en déduction des autres recettes de l'entreprise ; il est reporté sur les résultats nets dégagés au titre des opérations réalisées sur ces marchés l'année suivante.

b. Interventions des opérateurs

270

L'article 8-1 de la loi du 28 mars 1885 sur les marchés à terme, tel qu'il résulte de l'article 5 de la loi n° 87-1158 du 31 décembre 1987 relative au marché à terme, prévoit que trois catégories d'opérateurs sont habilités à produire des ordres d'opérations sur les contrats à terme de marchandises et à en rechercher la contrepartie :

- les adhérents actuels du M.A.T.I.F. ;

- les commissaires agréés près de la bourse de commerce de Paris et les courtiers assermentés qui, au jour de la promulgation de la loi n° 87-1158 étaient agréés par la Commission des marchés à terme de marchandises ;

- les opérateurs agréés par le Conseil du marché à terme qui remplissent les conditions fixées par le règlement général du marché à terme mentionné à l'article 5 de la loi n° 87-1158.

1° Régime applicable aux commissions

280

Les opérateurs désignés ci-dessus interviennent en qualité de mandataire de leurs clients.

De plus, les marchandises correspondantes sont le plus souvent destinées à être exportées, situées à l'étranger ou placées sous un régime douanier suspensif.

Dès lors, en application de l'article 263 du CGI, les prestations réalisées par les opérateurs sont exonérées de la TVA.

2° Conséquences en matière de droit à déduction

290

Aux termes du c du V de l'article 271 du CGI, les opérations exonérées en application des dispositions de l'article 263 du CGI, ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que si elles étaient imposées.

En conséquence, le montant brut des commissions perçues doit être pris en compte aux deux termes du rapport qui détermine le coefficient de taxation forfaitaire.

4. Débitants de tabacs

300

En leur qualité de préposés de la Direction générale des finances publiques, les débitants de tabacs exercent une activité non imposable au titre de laquelle ils ne peuvent prétendre à aucun droit à déduction.

Cependant, les débitants qui exploitent un commerce annexe font l'objet du régime particulier ci-après en matière de droits à déduction.

310

Le droit à déduction de la taxe afférente à l'ensemble des biens et services ne fait l'objet d'aucune restriction du fait de l'activité de débitants de tabacs, sous réserve des exclusions ou restrictions de droit commun, notamment en cas d'exercice d'une autre activité n'ouvrant pas droit à déduction. Il en résulte que le montant des remises allouées aux débitants, au titre de la vente du tabac, comme des timbres et vignettes, n'a pas à être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction.

320

Il est rappelé en outre que les opérations d'entremise éventuellement réalisées par les débitants en qualité de mandataire régulièrement inscrit au Conseil supérieur des messageries de presse constituent des opérations ouvrant droit à déduction (CGI, art. 298 undecies). Il en est de même pour les opérations d'entremise réalisées par des débitants pour la loterie et le loto, étant souligné que les sommes perçues au titre du PMU sont soumises à la TVA

5. Activités bancaires et financières - Opérations de change manuel

330

Les opérations portant sur les devises, parmi lesquelles figurent notamment celles concernant le change manuel, sont exonérées de TVA en vertu du 1° du d de l'article 261 C du CGI.

340

Au regard de la TVA, les opération de change, et notamment de change manuel, même si elles donnent lieu à un contrat d'achat et de vente portant sur les devises, consistent en un échange d'instruments de paiement, dans lequel l'intervention de l'établissement bancaire ne peut être regardée que comme une prestation de service, dont la rémunération est constituée par la commission perçue et le profit de change réalisé.

C'est cette rémunération, et non le prix total des devises échangées, qui constitue, pour l'établissement bancaire qui procède à l'opération, le chiffre d'affaires au sens du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

Dès lors, seule cette rémunération doit figurer au dénominateur du rapport servant à déterminer le coefficient de taxation et éventuellement au numérateur lorsque les conditions visées au b du V de l' article 271 du CGI sont remplies.

350

Pour des raisons pratiques, il a été admis que la part des opérations de change manuel réalisées avec des contreparties établies en dehors de l'Union européenne soit forfaitairement fixée à 30 %. Mais cette mesure de simplification qui est destinée à faciliter le calcul du rapport prévu par le 1° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI n'instaure pas pour autant une présomption irréfragable au détriment des assujettis et ceux-ci peuvent établir que la part d'opérations de change manuel réalisées avec des personnes établies ou domiciliées hors CEE excède 30 %. Pour ce qui concerne les opérations réalisées avec des personnes physiques, la domiciliation des intéressées peut être établie par la présentation d'une photocopie de passeport ou de toute autre pièce d'identité valide.

6. La situation des centres techniques industriels (CTI)

360

Les activités de recherche, les études ou la veille technologique effectuées par les CTI sont situées dans le champ d'application de la TVA et ouvrent droit à déduction de la taxe qui les a grevées dès lors que ces activités s'inscrivent, même à long terme, dans une démarche de valorisation économique de leurs résultats, notamment par l'éventuelle concession de droits d'exploitation. Il incombe aux CTI de s'assurer de l'effectivité de la valorisation potentielle des résultats des activités de recherche dès l'origine pour que la TVA afférente aux dépenses affectées à ces activités soit déductible dans les conditions de droit commun (CGI, art. 271).

370

Au contraire, les dépenses engagées pour la réalisation des actions collectives de promotion ou de valorisation d'une filière n'ouvrent pas droit à déduction dès lors qu'elles présentent un caractère collectif. Sur ce point, l'examen des comptes d'emploi des taxes affectées ou des dotations budgétaires dont bénéficient les CTI pourra constituer un élément utile.

380

Les dépenses supportées par les CTI pour réaliser exclusivement leurs activités économiques placées dans le champ de la TVA (les activités de recherche, y compris lorsque la valorisation économique des résultats n'est prévue qu'à terme, les activités de formation, l'enseignement supérieur, la mise à disposition à titre onéreux de locaux aménagés ou, après exercice de l'option figurant au 2° de l'article 260 du CGI, de locaux nus à usage professionnel) doivent se voir attribuer un coefficient d'assujettissement égal à l'unité.

A l'inverse, lorsque les dépenses ne sont pas supportées pour réaliser de telles activités économiques, le coefficient d'assujettissement est égal à zéro.

Enfin, lorsque la dépense est utilisée à la fois pour réaliser des activités situées dans le champ d'application de la TVA et des activités situées en dehors de son champ, le coefficient d'assujettissement doit être déterminé sous la responsabilité de l'assujetti de façon à traduire la proportion d'utilisation réelle de la dépense pour la réalisation d'opérations imposables.

390

En principe, les CTI doivent calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'ils acquièrent. Toutefois, conformément au 1° du 1 du V de l'article 206 de l'annexe II au CGI, ils peuvent, par année civile et sans formalité préalable, et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour leurs opérations imposables et pour leurs opérations non-imposables, un coefficient d'assujettissement unique. Ils peuvent également obtenir l'autorisation de l'administration de retenir un coefficient d'assujettissement unique applicable à l'ensemble de leurs dépenses (BOI-TVA-DED-20-10-10 aux § 30 et 40).

400

S'agissant du coefficient de taxation, il est égal à l'unité lorsque les opérations imposables auxquelles concourt la dépense ouvrent toutes droit à déduction. A l'inverse, ce coefficient est nul lorsque aucune des opérations imposables auxquelles concourt la dépense n'ouvrent droit à déduction. Le coefficient de taxation est également nul lorsque la dépense en cause s'est vue attribuer un coefficient d'assujettissement égal à zéro, c'est-à-dire lorsque la dépense n'est pas utilisée pour les besoins d'une activité économique située dans le champ d'application de la TVA.

410

Lorsque la dépense concourt à des opérations imposables qui toutes n'ouvrent pas droit à déduction, son coefficient de taxation est déterminé de manière forfaitaire. Il est égal au rapport défini au 1° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI. Celui-ci est égal au rapport entre, d'une part au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction (travaux de recherche et prestations d'études réalisés contre rémunération, locations de locaux aménagés à usage professionnel, etc.) y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et d'autre part au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires, qu'il soit taxé ou exonéré. Ce coefficient de taxation forfaitaire ne prend pas en compte à son dénominateur les subventions non imposables.

7. La situation des établissements et organismes publics qui se livrent à des activités d'enseignement, de formation et de recherche

420

Ces établissements et organismes doivent déterminer leur coefficient d'assujettissement et leur coefficient de taxation dans les mêmes conditions que celles rappelées pour les centres techniques industriels au **II-C-6 § 380 à 410**.

430

En outre, les précisions suivantes peuvent être apportées :

- il résulte des principes dégagés par le juge communautaire que le droit à déduction de la taxe afférente à une dépense naît dès lors qu'il existe un lien direct et immédiat entre la dépense et une ou plusieurs opérations imposables d'aval ouvrant droit à déduction ou, à défaut d'un tel lien, lorsque cette dépense entretient un tel lien avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. A cet égard, le fait que la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction soit simplement projetée par l'assujetti ne constitue pas un obstacle à la naissance du droit à déduction qui, une fois né, est définitivement acquis pour celui-ci. En matière d'activité de recherche, il convient donc de s'attacher à la potentialité de la réalisation effective de telles opérations imposables ouvrant droit à déduction (valorisation des résultats issus de la recherche, fourniture d'études ou d'analyses, vente de publications, etc.) et non à celle de l'échec du projet de recherche, échec qui plane au demeurant sur toute démarche économique.

- par ailleurs, dans l'hypothèse où une dépense n'est plus utilisée pour la réalisation des activités imposables de l'assujetti, celui-ci doit régulariser le droit à déduction ainsi exercé. Lorsque la dépense concerne un immeuble immobilisé il convient de procéder à une régularisation globale fondée sur le 5° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI ; lorsque la dépense concerne un bien mobilier d'investissement ou un élément de stock, il convient de procéder à la taxation d'une livraison à soi-même (CGI, art. 257, II). Enfin, lorsque la dépense concerne un service qui a été acquis par l'entreprise mais qui n'a pas été consommé, il convient de reverser l'intégralité de la taxe déduite (CGI, ann. II, art. 207, VI-2°).

440

Lorsqu'un établissement a constitué des secteurs d'activités en application de l'article 209 de l'annexe II au CGI, le chiffre d'affaires à retenir pour calculer le coefficient de taxation forfaitaire est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé.

Le recours par un établissement à la faculté prévue au 2° du 1 du V de l'article 206 de l'annexe II au CGI de retenir un coefficient de taxation unique pour l'ensemble de ses biens et services ne saurait faire échec à la constitution, le cas échéant, de secteurs distincts.

450

Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) qui ont constitué un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC) mentionné à l'article L. 711-1 du code de l'éducaction et à l'article L. 714-1 du code de l'éducation conservent la faculté de déterminer, pour les dépenses du SAIC utilisées pour réaliser des opérations imposables qui n'ouvrent pas toutes droit à déduction, un coefficient de taxation forfaitaire fondé sur des critères physiques, selon les modalités décrites dans l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique.

460

Enfin, il est rappelé que le coefficient de taxation appliqué à une dépense supportée par l'assujetti est en principe arrêté définitivement au plus tard le 25 avril de l'année suivante (CGI, ann. II, art. 206, IV-2). En principe, une régularisation doit être effectuée quelle que soit l'importance de l'écart entre le coefficient de taxation provisoirement appliqué en cours d'année et le coefficient de taxation définitif de l'année considérée. Toutefois, comme par le passé, il est admis de ne pas exiger cette régularisation des établissements publics administratifs de l'État lorsque l'écart entre ces deux coefficients n'excède pas un dixième en valeur absolue.

(470)

D. Dépenses exposées par un assujetti au titre d'opérations se rapportant à leur capital social et à leur participation dans le capital d'autres entreprises

480

Un assujetti est amené à supporter des dépenses pour la réalisation de ses opérations en capital (introduction en bourse, augmentation de capital, prise de participation s'accompagnant ou non, d'une immixtion dans la gestion de l'entreprise, fusion, scission, apport d'une universalité totale ou partielle).

Les dépenses en question sont engagées pour assurer, au moyen de sources de financement diversifiées, la croissance de l'entreprise et, partant, pour la pérenniser.

En d'autres termes, leurs coûts peuvent être regardés comme étant inhérents au fonctionnement de l'entreprise.

Les dites dépenses entretiennent donc un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise qui les supporte, à défaut de présenter un tel lien avec une ou plusieurs opérations particulières ouvrant droit à déduction de la TVA.

> *Dès lors, il y a lieu de considérer que ces dépenses font partie des frais généraux de l'entreprise et qu'ils constituent, en principe, des éléments du prix des opérations imposables que celle-ci réalise (CJCE, arrêt du 8 juin 2000, C-98/98, Midland Bank, point 31 ; CJCE, arrêt du 22 février 2001, C-408/98, Abbey*

National, points 34, 35 et 36 et *CJCE, arrêt du 27 septembre 2001, C-16/00, Cibo participations, point 33*).

490

La circonstance que l'entreprise perçoive, par ailleurs, des recettes non imposables (dividendes, produits financiers non imposables, etc.) est sans incidence.

Par suite, les dépenses supportées par une entreprise assujettie à la TVA pour la réalisation de ses opérations en capital ouvrent droit à déduction dans les conditions suivantes.

Si toutes ses opérations imposables ouvrent droit à déduction, le montant de la taxe est déductible en totalité dans les conditions de droit commun (coefficient de taxation égal à l'unité).

L'entreprise ne peut pas, en revanche, déduire la TVA grevant ces dépenses si aucune de ses opérations imposables n'ouvre droit à déduction (coefficient de taxation égal à zéro).

Enfin, lorsque les opérations imposables n'ouvrent pas toutes droit à déduction, la TVA grevant les dépenses en cause est, en principe, déductible partiellement (coefficient de taxation déterminé de manière forfaitaire).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 04/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1665-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-DED-20-10-20-20130610