

Nouveau cadre juridique

Les mécanismes à mettre en œuvre pour l'exercice du droit à déduction et les régularisations éventuelles consécutives sont désormais réglementés par le décret 2007-566 du 16 avril 2007, par l'instruction administrative publiée au Bulletin officiel des impôts en mai 2007 (BO 3 D-1-07 du 9 mai 2007) et par une série de décisions de rescrits intervenues en octobre 2007.

■ Le décret d'avril 2007 et l'instruction administrative de mai 2007

Le nouveau mécanisme de déduction et les régularisations du droit à déduction qui en découlent ont été commentés dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts du 9 mai 2007 (BO 3 D-1-07). Cette instruction fait suite au décret 2007-566 du 16 avril 2007 qui a réécrit les articles 205 à 242 de l'annexe II au CGI et qui remet à plat, à droit quasi constant, les modalités de déduction de la TVA.

Ces textes constituent le cadre juridique unique de ces nouvelles règles.

En outre, l'administration a dû préciser, sur certains aspects de la réforme, les modalités pratiques de sa mise en œuvre dans une série de décisions de rescrits qui sont intégrés au fil des développements qui suivent.

■ Pourquoi un réaménagement des règles d'exercice du droit à déduction ?

Rappels de la réglementation applicable jusqu'au 31 décembre 2007.

Jusqu'au 31 décembre 2007, la réglementation applicable faisait une distinction bien nette entre les assujettis partiels et les redevables partiels quant à l'exercice de leur droit à déduction.

Les assujettis partiels étaient soumis à la règle de l'affectation totale : la taxe grevant un bien ou un service était déductible à proportion exacte de son utilisation à des opérations ouvrant droit à déduction.

Pour les redevables partiels, il convenait de distinguer selon que le bien pour lequel l'entreprise entendait exercer son droit à déduction constituait une immobilisation ou un autre bien et service (ABS). Les immobilisations étaient soumises à la règle du prorata de déduction, alors que les ABS obéissaient à celle de l'affectation, sauf application d'un prorata général sur autorisation de l'administration.

Harmonisation de la réglementation suite à la jurisprudence Socofrein.

La jurisprudence du Conseil d'État (CE 21 février 1979, n° 08070) a consacré la primauté du principe de l'affectation en réservant l'application du prorata de déduction uniquement aux immobilisations faisant l'objet d'une utilisation réellement mixte. En conséquence, cette jurisprudence qui conduit, pour les redevables partiels, à étendre aux immobilisations corporelles le principe de l'affectation partielle, jusque-là applicable uniquement aux ABS, se traduit :

- par une unification des règles applicables aux redevables partiels, la distinction entre immobilisations et ABS devenant inopérante,
- et par un rapprochement notable entre les règles applicables aux assujettis partiels et celles applicables aux redevables partiels, qui ne diffèrent plus qu'en ce qui concerne les biens mixtes.

Cet état de fait a rendu possible une refonte des articles réglementaires relatifs au droit à déduction.

■ Notion d'affectation aux besoins de l'exploitation

Les dispositions du nouvel article 206-IV-2-1° de l'annexe II au CGI ne reprennent pas la condition de « nécessité » qui figurait à l'article 230-1

de la même annexe. De fait, ces dispositions reviennent sur la distinction opérée par le Conseil d'État dans son arrêt « Disvalor » (CE 6 mars 2006, n° 281034).

À compter du 1^{er} janvier 2008, les assujettis sont donc fondés à déduire la TVA qui grève leurs dépenses pour autant que, sur le fond, celles-ci ne soient pas visées par une mesure d'exclusion particulière et qu'elles soient utilisées pour les besoins de leurs opérations ouvrant droit à déduction (CGI art. 271-II-1).

Il importe donc que la dépense en cause soit affectée par l'assujetti à son activité économique, c'est-à-dire qu'elle réponde aux besoins de son exploitation (rescrit 2007-41 TCA du 23 octobre 2007).

En revanche, comme par le passé, il y a lieu d'exclure toute déduction lorsqu'une dépense est utilisée à plus de 90 % par l'assujetti à des fins étrangères à son entreprise (voir p. 20).

2

Esprit et contenu de la réforme

Cette réforme du droit à déduction, opérée à droit quasi-constant, concerne tous les opérateurs qui devront désormais avoir une approche économique de l'exercice du droit à déduction. La taxe déductible doit être analysée pour chaque bien ou service auquel convient d'appliquer un coefficient de déduction. Le redevable est, en outre, tenu de suivre l'affectation effective du bien ou du service afin de procéder aux régularisations du droit à déduction dans le délai de régularisation.

■ Une réforme à droit quasi constant qui met en œuvre un nouveau raisonnement

Désormais, lorsque le redevable exerce son droit à déduction de la TVA, il doit avoir à l'esprit les notions suivantes :

- l'approche économique de l'opération (voir p. 64) ;
- l'application de la règle de l'affectation. La réforme consacre la primauté du principe de l'affectation (voir p. 61). La formule reprise dans le rescrit 2007-41 TCA du 23 octobre 2007 est tout à fait explicite « ... la dépense en cause doit être affectée par l'assujetti à son activité économique... » ;
- l'entreprise doit traiter chaque bien de façon individualisée, c'est-à-dire que le droit à déduction doit être exercé bien par bien et non globalement, ce qui implique que cette réforme touche l'ensemble des assujettis (voir p. 64).

Dans le cadre de l'exercice de son droit à déduction, l'entreprise doit donc procéder par étapes :

- première étape, détermination du coefficient d'assujettissement du bien (voir p. 76) : le bien ou le service est-il utilisé pour une opération située dans le champ d'application de la TVA ou hors champ d'application ?
- deuxième étape, pour les opérations situées dans le champ d'application de la TVA, détermination du coefficient de taxation (voir p. 80) : le bien ou le service est-il utilisé pour une opération imposable ouvrant droit ou non à déduction ?
- troisième étape, détermination du coefficient d'admission (voir p. 91) : le bien ou le service fait-il l'objet d'une mesure particulière d'exclusion du droit à déduction ?

Enfin, cette réforme touche aux règles de calcul des régularisations du droit à déduction, désormais adossées aux modalités d'exercice du droit à déduction. Pour les régularisations globales, la réglementation définit les cas dans lesquels l'entreprise doit procéder à des régularisations. Ces règles concernent l'ensemble des assujettis.

■ **Opérateurs concernés par la réforme**

Tous les assujettis sont concernés par cette réforme du droit à déduction, qu'il s'agisse de redevables totaux ou partiels, d'assujettis totaux ou partiels, quelle que soit la nature des opérations réalisées et des activités exercées, et quelle que soit également la nature juridique de l'entité concernée.

En conséquence, tout assujetti doit déterminer un coefficient de déduction pour chaque bien et service acquis, importé ou livré à soi-même à compter du 1^{er} janvier 2008, ainsi que pour chaque bien immobilisé en cours d'utilisation à cette date et dont la période de régularisation n'est pas expirée.

■ **Approche économique de l'exercice du droit à déduction par application d'un coefficient de déduction**

Ce réaménagement du droit à déduction abandonne l'approche antérieure fondée sur la qualité de l'assujetti (assujetti total ou partiel et redevable total ou partiel) et sur la nature du bien (distinction entre les immobilisations et les autres biens), pour se centrer sur les opérations économiques (directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, art. 2 et 167 à 192).

Concrètement, la taxe déductible relative à chaque bien ou service est déterminée en proportion de son « coefficient de déduction » (voir p. 74), formule synthétique tenant compte à la fois de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles du droit à déduction prévues par la loi ou le règlement.

Le coefficient de déduction résulte du produit de trois coefficients (CGI, ann. II, art. 205 et 206 ; voir pp. 104) :

- le coefficient d'assujettissement, qui mesure la proportion d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA, même si elles en sont expressément exonérées ;
- le coefficient de taxation, qui traduit le principe selon lequel, dans le cadre des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction (il s'agit des opérations généralement imposables) ;
- le coefficient d'admission, qui vise à prendre en compte les dispositifs particuliers d'exclusion, totale ou partielle, du droit à déduction (CGI art. 206-IV).

Ces trois coefficients expriment toute la diversité des situations rencontrées. Ce coefficient de déduction permet à la fois de déterminer les montants de taxe déductible et, au travers de ses variations, les régularisations de taxe auxquelles l'assujetti est tenu.

■ Coefficient de déduction provisoire et coefficient de déduction définitif

Les différents coefficients, mentionnés ci-dessus, doivent, en premier lieu, être déterminés de façon provisoire lors de l'acquisition du bien ou du service.

Ces coefficients doivent, ensuite, être définitivement arrêtés au plus tard le 25 avril de l'année qui suit celle de l'acquisition, de la livraison, de l'importation ou de la première utilisation du bien ou, pour ceux qui deviennent redevables de la TVA en cours d'année, avant le 31 décembre de l'année suivante.

Le coefficient de déduction définitif, déterminé à partir d'une utilisation réelle du bien ou du service l'année de son acquisition, de sa livraison, de son importation ou de sa première utilisation, va constituer le coefficient de déduction de référence à partir duquel les régularisations annuelles ou globales ultérieures vont devoir être effectuées pendant la période légale de régularisation.

À NOTER En cas de variation entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif (devenant le coefficient de déduction de référence), l'opérateur est toujours tenu d'effectuer les régularisations, quelle que soit l'importance de cette variation.

Ces régularisations se traduisent :

- soit par un complément de déduction, lorsque le coefficient de déduction définitif est supérieur au coefficient de déduction provisoire,
- soit par un reversement de taxe, lorsque le coefficient de déduction définitif est inférieur au coefficient de déduction provisoire.

EXEMPLE Une société acquiert le 1^{er} mars de l'année N un ordinateur pour 4000 € HT (TVA = 784 €). Cet ordinateur est utilisé à la fois pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

Le **coefficient d'assujettissement** de cette dépense est égal à 1 puisque le bien est utilisé pour des opérations toutes situées dans le champ d'application de la TVA.

Le **coefficient de taxation** attaché aux dépenses mixtes supportées par l'entreprise est fixé, à titre temporaire, au vu du chiffre d'affaire de l'année précédente, à 0,45.

Le **coefficient d'admission** est égal à 1 dans la mesure où cette dépense n'est pas visée par une exclusion particulière du droit à déduction.

En conséquence, le **coefficient de déduction** provisoire est déterminé, lors de l'acquisition, de la façon suivante : $1 \times 0,45 \times 1 = 0,45$.

L'entreprise peut donc déduire de façon provisoire au titre de la TVA déductible sur immobilisations la somme de : $784 \text{ €} \times 0,45 = 352,80 \text{ €}$.

Au plus tard le 25 avril N + 1, elle doit déterminer le coefficient de déduction définitif. Le coefficient d'assujettissement de cette dépense reste égal à 1, alors que le coefficient de taxation s'avère, finalement, égal à 0,6.

► **Conséquence fiscale** : l'entreprise a droit à un complément de déduction dans la mesure où le coefficient de déduction définitif, qui devient le coefficient de déduction de référence, est supérieur au coefficient de déduction provisoire, et quel que soit le montant de la variation.

La société considérée bénéficie d'un complément de déduction de : $(784 \text{ €} \times 0,6) - 352,80 \text{ €} = 470,40 \text{ €} - 352,80 \text{ €} = 117,60 \text{ €}$.

Concernant les conséquences comptables de cette régularisation, il convient de se reporter à la page 108.

■ Régularisations annuelles et régularisations globales du droit à déduction

Le nouveau mécanisme de déduction, qui affirme la primauté du principe de l'affectation des dépenses sur celui de la règle du prorata de déduction, implique pour l'entreprise un suivi régulier de l'utilisation effective des biens et services. À cet égard, en cas de modification dans l'utilisation effective de l'immobilisation, il est prévu deux catégories de régularisation : des régularisations annuelles et des régularisations globales.

En principe définitivement acquise, la déduction initiale doit faire l'objet d'une régularisation annuelle, en plus ou en moins, lorsque le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation varie, en valeur absolue, de plus d'un dixième (voir p. 117) sur une période de cinq ans pour les biens meubles immobilisés ou de vingt ans pour les immeubles (voir p. 118).

En outre, des régularisations globales doivent être effectuées en cas de survenance de certains événements expressément prévus par la loi (voir p. 138). Ces régularisations conduisent l'assujetti à procéder, globalement et en une fois, à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurerait en l'état jusqu'à ce terme.

Contrairement à la pratique jusqu'alors en vigueur qui consistait à régulariser en fonction du nombre d'années d'utilisation du bien, la nouvelle démarche requiert de régulariser la taxe initiale (voir pp. 67 et 141) sur la durée du délai restant à courir sur la période de régularisation (voir p. 137).

À NOTER En pratique, l'entreprise devra se doter d'outils de gestion à même d'assurer le suivi de ces régularisations annuelles et globales : application de développements informatiques particuliers. Ces développements informatiques pourraient s'appuyer sur les mécanismes développés dans le décret du 16 avril 2007 qui contient les algorithmes permettant de définir les régularisations et d'en opérer le calcul.

■ Distinction entre taxe initiale et taxe initialement déduite

La notion de taxe initiale est différente de celle de taxe initialement déduite.

La taxe initiale est celle qui est acquittée lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison du bien ou du service, alors que la taxe initialement

déduite est celle pour laquelle l'opérateur a exercé son droit à déduction en application du coefficient de déduction. En conséquence, deux situations peuvent être envisagées :

- lorsque le coefficient de déduction est égal à un, la taxe initiale est égale à la taxe initialement déduite ;
- lorsque le coefficient de déduction est inférieur à un, la taxe initiale est supérieure à la taxe initialement déduite.

La taxe initiale sert au calcul des régularisations tandis que la taxe initialement déduite est celle qui fait l'objet de la régularisation (voir pp. 122 et 141).

Pour le calcul des régularisations annuelles ou globales à effectuer, la taxe initiale s'entend :

- de la taxe mentionnée sur les factures d'achat, perçue à l'import ou acquittée par les redevables eux-mêmes en vertu du mécanisme d'autoliquidation (acquisition intracommunautaire, achat auprès d'une entreprise non établie en France, livraison à soi-même...) ;
- de celle mentionnée sur les attestations délivrées par le cédant ou l'apporteur pour le transfert du droit à déduction en cas de vente non soumise à la taxe d'une immobilisation ou de transfert entre secteurs (CGI, ann. II, art. 207-III-3) ;
- de celle mentionnée sur les attestations délivrées en cas de transfert du droit à déduction par une autorité affermante ou concédante (CGI, ann. II, art. 210-I-3).

À NOTER Aucune régularisation globale n'est calculée sur la base de la TVA antérieurement déduite, c'est-à-dire compte tenu des déductions complémentaires ou des reversements de taxe à effectuer en raison de la variation du coefficient de déduction dans le temps, (voir p. 141) contrairement à la pratique en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007 où les régularisations du droit à déduction intégraient les déductions complémentaires ou les reversements de taxe.

■ Détermination des coefficients de déduction de référence à compter du 1^{er} janvier 2008

Les dispositions décrites ci-dessus entrent en vigueur au 1^{er} janvier 2008.

Tout assujéti doit donc déterminer, dans les conditions de droit commun, un coefficient de déduction pour chaque bien et service acquis, importé ou qu'il s'est livré à lui-même à compter du 1^{er} janvier 2008 (voir p. 71).

En outre, l'assujetti doit, aux fins du calcul des régularisations annuelles et globales futures, déterminer la valeur des coefficients d'assujettissement, de taxation, d'admission et de déduction de référence des biens immobilisés en cours d'utilisation au 1^{er} janvier 2008 selon des modalités spécifiques (voir p. 72).

Que doit faire l'entreprise en 2008 ?

Avant le 25 avril 2008, l'entreprise a dû déterminer :

- le prorata de déduction définitif de l'année 2007, en application des anciennes règles

(voir ci-après pp. 70 et 71) ;

- le coefficient de déduction de référence des immobilisations en cours d'utilisation au 1^{er} janvier 2008 (immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 2008), en application des nouvelles règles (voir p. 72) ;

Dans le courant de l'année 2008, au moment de l'acquisition des biens et services, l'entreprise doit calculer le coefficient de déduction provisoire de 2008, en application des nouvelles règles (voir p. 71).

■ Détermination du prorata de déduction définitif de 2007

Avant le 25 avril 2008, l'entreprise a dû déterminer le prorata de déduction définitif de l'année 2007 selon les règles en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007 et effectuer les régularisations du droit à déduction (reversement de taxe ou complément de déduction) selon les principes suivants :

- application d'une clé de répartition pour les assujettis partiels ;
- application du prorata pour les redevables partiels ;
- régularisations en application de la règle des 20 points pour les assujettis partiels et des 10 points pour les redevables partiels.

Dans le calcul du prorata de déduction définitif de 2007 réalisé en 2008, l'entreprise doit prendre en compte les subventions situées hors champ d'application de la TVA (application des anciennes règles).

- ▶ L'entreprise doit effectuer **deux catégories de régularisation** :
 - **régularisations du droit à déduction des immobilisations acquises en 2007** suite à la variation entre le prorata provisoire de 2007 (déterminé en 2007 à partir des éléments de 2006) et le prorata définitif de 2007 (déterminé en 2008 à partir des éléments de 2007 → application des anciennes règles). Ces régularisations doivent être effectuées quelle que soit l'importance de la variation entre les deux prorata ;
 - **régularisations du droit à déduction pour variation du prorata définitif dans le temps**. Il s'agit de comparer le prorata définitif de 2007 aux différents prorata définitifs des années d'acquisition des immobilisations situées dans le délai de régularisation. Ces régularisations ne doivent être effectuées que si la variation est supérieure à 20 points pour les assujettis partiels et à 10 points pour les redevables partiels. Elles sont effectuées par 1/10 pour les biens mobiliers d'investissement et par 1/20 pour les immeubles.

■ Détermination du coefficient de déduction provisoire de 2008

Pour les biens et services acquis à compter du 1^{er} janvier 2008, l'entreprise doit déterminer un coefficient de déduction provisoire qui est fonction du coefficient provisoire d'assujettissement et du coefficient provisoire de taxation.

Ces coefficients provisoires sont déterminés en fonction de l'utilisation du bien ou du service au moment de son achat ou de sa première utilisation en 2008.

Ces coefficients devront être définitivement arrêtés avant le 25 avril 2009 ou, pour ceux qui deviennent redevables de la TVA au cours de l'année 2008, avant le 31 décembre 2009.

Au plus tard le 25 avril 2009, la différence entre le montant du coefficient de déduction provisoire de 2008 et le montant du coefficient de déduction

définitif de 2008 donnera lieu soit à un reversement de taxe, soit à une déduction complémentaire en fonction du sens de la variation. Cette régularisation devra être effectuée quelle que soit l'importance de l'écart entre ces deux coefficients.

► **Mode de calcul du coefficient de taxation forfaitaire applicable au 1^{er} janvier 2008.** Le coefficient de taxation forfaitaire appliqué provisoirement en cours d'année est, en principe, calculé sur la base des opérations de l'année précédente (voir p. 89).

Toutefois, l'application de cette règle en 2008 pourrait conduire à un résultat non significatif pour les personnes qui ont bénéficié de subventions non imposables au titre de l'année 2007.

En effet, le prorata définitif de l'année 2007 doit prendre en compte ces flux, alors que le coefficient de taxation forfaitaire définitif de l'année 2008 ne les prend plus en compte.

Dès lors, le coefficient de taxation forfaitaire provisoire applicable au 1^{er} janvier 2008 peut correspondre au prorata de déduction arrêté définitivement au titre de l'année 2007 dans le cadre des anciennes dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI, sans toutefois inscrire à son dénominateur les subventions non imposables perçues en 2007 (rescrit 2007-40 TCA du 23 octobre 2007).

■ Détermination du coefficient de déduction de référence au 1^{er} janvier 2008

Pour les immobilisations en cours d'utilisation au 1^{er} janvier 2008, l'entreprise doit déterminer un coefficient de déduction de référence qui servira au calcul des éventuelles régularisations annuelles ou globales ultérieures.

Ce coefficient de déduction de référence doit être déterminé selon la méthode explicitée ci-après (voir pp. 110 à 113) selon les règles en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2008.

Ce coefficient doit donc faire abstraction des subventions situées hors du champ d'application de la TVA.