

Nouvelles règles de déduction de la TVA au 1^{er} janvier 2008



Références: CGI, ann. II, art. 205 à 210
BOI 3 D-1-07, 9 mai 2007

Les règles de déduction de la TVA sont modifiées à compter du 1^{er} janvier 2008.

Sur le fond, la plupart des anciennes règles restent applicables.

Sur la forme, trois coefficients doivent être déterminés pour chaque bien ou service ouvrant droit à déduction : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission. Le résultat du produit de ces trois coefficients, dénommé « coefficient de déduction », permet de calculer l'ensemble des droits à déduction du redevable et des régularisations qui lui incombent.

1. Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 a procédé, à compter du 1^{er} janvier 2008, à la refonte des règles de déduction de la TVA. Cette réforme ne change pas la portée du droit à déduction pour la plupart des professionnels soumis à la TVA puisqu'aucun des grands principes applicables avant la réforme ne sont modifiés. Ainsi, comme auparavant :

- les professionnels dont les activités sont soumises à la TVA et qui réalisent exclusivement des opérations dans le champ d'application de la TVA ouvrant droit à déduction peuvent déduire intégralement la taxe grevant leurs dépenses professionnelles sous réserve :

- qu'ils soient en possession d'une facture sur laquelle figurent toutes les mentions légales ;
- que la dépense soit engagée pour les besoins de l'activité du professionnel ;
- qu'aucune limitation légale ou réglementaire ne réduise, totalement ou partiellement, ce droit ;

- les professionnels qui bénéficient du régime de la franchise en base ou ceux qui réalisent exclusivement des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction doivent continuer à ne pas faire figurer la TVA sur leur facture et n'opérer aucune récupération de la taxe ayant grevé leurs dépenses professionnelles ;

- les professionnels ayant la qualité d'assujettis partiels (professionnels qui effectuent des dépenses pour la réalisation d'opérations situées dans et hors du champ d'application de la TVA) ne peuvent déduire la taxe qu'à proportion de l'utilisation du bien ou du service pour des opérations situées dans le champ d'application de la TVA (il peut s'agir par exemple d'un Conseil qui exerce sa profession à titre libéral et qui est également salarié d'une entreprise) ;

- les professionnels ayant la qualité de redevables partiels, (professionnels situés dans le champ d'application de la TVA mais qui réalisent concurremment des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction) ne peuvent déduire la taxe qu'à concurrence du rapport existant entre les recettes ouvrant droit à déduction et les recettes totales ;

Il peut s'agir par exemple d'un Conseil également formateur en FPC, soumis à la TVA pour son activité de Conseil et exonéré de TVA pour son activité de formateur FPC s'il dispose d'une attestation de la DRFP ;

- les obligations déclaratives de tous les professionnels soumis à la TVA restent inchangées.

Portée de la réforme

Modifications concernant les règles de fond

2. Les modifications de fond issues de la réforme ne concernent globalement que les professionnels ayant la qualité d'assujettis partiel, de redevable partiel, ou les deux :

- les professionnels redevables partiels ne doivent plus :
 - tenir compte pour la fixation de leur droit à déduction des subventions qu'ils perçoivent dès lors qu'elles sont non imposables à la TVA ;
 - opérer de distinction selon que la dépense constitue une immobilisation ou un autre bien ou service ;

- les assujettis partiels n'ont plus à demander l'autorisation préalable de l'Administration pour utiliser une clef de répartition unique, désormais remplacée par le coefficient d'assujettissement unique (V. n° 7) ;

- les modalités de régularisation à opérer en cas de variation du montant de la taxe à déduire pendant le délai de régularisation sont simplifiées :

PRÉCISION - On signale notamment que les délais de régularisations (5 ou 20 ans) ne repartent pas à zéro pour les professionnels nouveaux redevables de la TVA ou en cas de modifications des règles légales ou réglementaires relatives aux exclusions du droit à déduction.

Modifications concernant les règles de forme

3. En revanche, sur la forme, les modalités de détermination de la taxe que peut déduire le professionnel sont profondément modifiées. Désormais, la TVA supportée par un professionnel sur un bien ou un service qu'il acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion d'un coefficient dénommé « Coefficient de déduction », dont le montant compris entre 0 et 1, peut varier selon le bien ou le service concerné.

4. Ainsi, la TVA ayant grevé une dépense du professionnel est désormais **entièrement déductible** si le **coefficient de déduction est égal à 1**, non déductible s'il est égal à 0 et déductible à hauteur du coefficient lorsque ce dernier est compris entre 0 et 1.

Nouvelles modalités de détermination du montant de TVA déductible

Détermination du coefficient dit « de déduction »

5. Tous les professionnels quelle que soit leur situation au regard de la TVA doivent en principe calculer un coefficient de déduction pour chacun des biens ou services acquis pour l'activité professionnelle. Le coefficient de déduction est le **résultat du produit de trois autres coefficients, à savoir :**

- le **coefficient d'assujettissement** qui fixe la proportion d'utilisation du bien ou du service pour des **opérations du professionnel situées dans le champ d'application de la TVA** (professionnels assujettis partiels);
- le **coefficient de taxation** qui permet de déterminer la proportion d'utilisation du bien ou du service pour des **opérations ouvrant droit ou non à déduction** (professionnels redevables partiels);
- enfin, le **coefficient d'admission** qui vise tous les professionnels soumis à la TVA et traduit **l'existence d'une disposition légale ou réglementaire interdisant au professionnel de déduire, totalement ou partiellement, la TVA** sur certaines de ces dépenses. Chacun de ces coefficients doit être, au préalable, arrondi à la deuxième décimale par excès. Le coefficient de déduction, produit de ces trois coefficients, est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès.

Étape 1 : Détermination du montant provisoire de TVA déductible

6. Le coefficient de déduction doit être déterminé **à titre provisoire lors de l'acquisition, de l'importation ou de la première mise en service d'un bien ou d'un service et de façon définitive avant le 25 avril de l'année suivant l'acquisition de ce bien ou service** (lorsque le professionnel dispose de tous les éléments pour apprécier le plus exactement possible l'affectation ou l'utilisation réelle du bien ou du service).

7. Détermination du « Coefficient d'assujettissement » provisoire - Le professionnel doit sous **sa propre responsabilité**, traduire au travers de ce coefficient **dans quelle mesure le bien ou le service acquis va réellement servir à la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA**, peu importe par ailleurs que ces opérations soient au final effectivement taxables ou bien exonérées.

Ce coefficient est la traduction de la règle de l'affectation qui était applicable aux assujettis partiels avant la réforme.

8. Ce coefficient doit **traduire l'utilisation réelle** de chaque bien ou service et doit donc être déterminé, comme avant la réforme, **selon les critères les plus pertinents en fonction de la nature de chaque dépense**: surface affectée à l'activité professionnelle dans le champ de la taxe pour un local, temps d'utilisation pour un appareil médical ou un ordinateur, répartition de la masse salariale affectée à chacune des activités, etc.

IMPORTANT : en principe, le professionnel doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Il peut toutefois, par année civile, 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 des opérations dans et hors du champ d'application de la taxe, un coefficient d'assujettissement unique.

9. On rappelle, qu'au regard des principes généraux du droit à déduction, une dépense affectée en partie à une activité dans le champ et en partie à une activité hors du champ d'application de la TVA ne peut ouvrir droit à déduction que si elle est affectée lors de l'acquisition **au moins à 10 % à l'activité située dans le champ d'application de la TVA**.

En pratique, il découle des règles ci-dessus, que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service acquis par un professionnel :

- est **égal à zéro** s'il est **utilisé à plus de 90 % pour la réalisation d'opérations placées hors du champ** d'application de la TVA;
- est **égal à 1** s'il est **utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application** de la TVA, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.

10. Détermination du « coefficient de taxation » provisoire - Le second coefficient dit « coefficient de taxation » traduit le principe selon lequel, au sein des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA réalisées par le professionnel, **seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction**.

Ce coefficient, en pratique, correspond à l'ancien prorata de déduction que devaient calculer les professionnels redevables partiels. Toutefois à la différence de l'ancien prorata, le calcul de ce coefficient se fait de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service (immobilisation ou ABS) et les subventions non-imposables ne sont pas prises en compte.

11. Ce coefficient 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 toutes droit à déduction;
- **nul** lorsque le bien ou le service n'est **aucunement utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction**;
- **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; ce coefficient doit alors être calculé selon la formule suivante :

$$\frac{\text{Recettes annuelles HT des seules opérations ouvrant droit à déduction}}{\text{Recettes annuelles HT totales des opérations imposables ouvrant ou non droit à déduction}}$$

IMPORTANT : lorsque le professionnel a constitué des secteurs d'activité distincts, le montant des recettes 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, le coefficient de taxation est déterminé au vu des recettes de ces quelques secteurs, contrairement à la réglementation antérieure où s'appliquait dans ce cas le prorata général de l'entreprise.



12. Il convient lors de l'acquisition de déterminer un coefficient de taxation provisoire en prenant en compte les recettes annuelles afférentes aux opérations de l'année précédente.

IMPORTANT : en principe, l'assujéti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut également, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire.

Détermination du « coefficient d'admission »

13. le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a pour objet de traduire l'existence d'une réglementation particulière qui interdit au professionnel de déduire tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

14. Contrairement aux deux autres coefficients, le coefficient d'admission est définitif. En effet, la valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année.

Exemple 1 :

Détermination des coefficients provisoires de déduction

Supposons le cas d'école d'un professionnel qui exerce une activité d'architecte soumise à TVA ouvrant droit à déduction et une activité de formation (en FPC) exonérée de TVA n'ouvrant pas droit à déduction. Il a réalisé, en 2006, respectivement pour chacune d'entre elles, 150 000 € HT et 50 000 € HT de recettes annuelles.

Au cours de l'année 2007, cet architecte a acquis :

- des **locaux** d'une superficie totale de 245 m² (1 000 000 € HT + 196 000 € de TVA) pour l'exercice de son activité professionnelle, dont il réserve toutefois 85 m² pour son habitation personnelle ;
- une **voiture particulière** utilisée exclusivement dans le cadre son activité professionnelle (15 000 € HT + 2 940 € de TVA) ;
- 1 000 € HT (+ 196 € de TVA) de dépenses de **gazole** ;
- des **prestations d'un intermédiaire** pour sa seule activité de formation professionnelle pour un montant de 4 000 € HT (+ 784 € de TVA) et pour sa seule activité d'architecte pour un montant de 3 000 € HT (+ 588 € de TVA).

• Détermination du coefficient d'assujettissement

Le local étant affecté à des opérations dans et hors du champ d'application de la TVA (usage d'habitation), le coefficient d'assujettissement provisoire est égal à : $(245 - 85) / 245 = 0,65306$ arrondi à **0,66**.

Toutes les autres dépenses étant exclusivement affectées à ses opérations professionnelles, leur coefficient d'assujettissement est égal à **1**.

• Détermination du coefficient de taxation

Ce coefficient est déterminé de façon forfaitaire et provisoire en fonction du montant des recettes réalisé en 2006 pour chaque bien et service :

- le **local, la voiture et les dépenses de gazole** étant utilisés concurremment pour les deux activités de l'architecte, leur coefficient est égal à : $150\,000 / (150\,000 + 50\,000) = 0,75$;

- la **prestation de l'intermédiaire** payée pour son **activité de formation professionnelle** (n'ouvrant pas droit à déduction) à un coefficient de taxation égal à **0** ;

- à l'inverse, ce coefficient est de **1 pour la prestation de l'intermédiaire** utilisée pour ses **prestations d'architecte**.

• Détermination du coefficient d'admission

Ce coefficient est égal à :

- **1** pour les dépenses d'acquisition des locaux et des prestations des intermédiaires qui ne sont visés par aucune exclusion législative ou réglementaire ;
- **0** pour l'acquisition de la voiture particulière, la loi interdisant totalement la déduction de la taxe ;
- **0,8** pour les dépenses de gazole, la TVA sur ce carburant n'étant déductible qu'à hauteur de 80 %.

• Détermination des coefficients de déduction de chaque bien (immobilisé ou non) et service

Le coefficient de déduction étant égal au produit de chacun des coefficients déterminés pour chacun de ces biens et services, le montant de TVA déductible est déterminé à partir de la formule suivante : coefficient d'assujettissement x coefficient de taxation x coefficient d'admission. Le coefficient est donc égal à :

- $0,66 \times 0,75 \times 1 = 0,495$ arrondi à **0,50** pour le **local**

Le professionnel ayant supporté 196 000 € de TVA sur cette acquisition, il porte en déduction $196\,000 \times 0,50 = 98\,000$ €.

- $1 \times 0,75 \times 0 = 0$ pour la **voiture particulière**

Aucune TVA ne peut donc être déduite sur cette dépense par le professionnel.

- $1 \times 0,75 \times 0,8 = 0,6$ pour le **gazole**

La taxe supportée étant de 196 €, le professionnel ne peut déduire que $196 \times 0,6 = 117,60$ €.

- $1 \times 0 \times 1 = 0$ pour la **prestation de l'intermédiaire dans le cadre de la formation professionnelle**.

Comme pour le véhicule, aucune TVA ne peut donc être déduite.

- $1 \times 1 \times 1 = 1$ pour la **prestation de l'intermédiaire dans le cadre de l'activité d'architecte**.

L'intégralité de la TVA (588 €) peut être déduite par le professionnel.

Seconde étape : détermination du coefficient de déduction définitif en fin d'année

15. Le premier coefficient d'assujettissement doit être déterminé lors de l'acquisition du bien ou du service en fonction de l'affectation probable du bien au moment de l'acquisition. Ainsi, si cette affectation change au cours de l'année d'acquisition, le professionnel devra prendre en compte cette nouvelle valeur.

16. Il en est de même pour le coefficient de taxation. Lorsque le professionnel connaît, en fin d'année, le montant exact de ses recettes annuelles et la part des recettes ouvrant droit à déduction, il doit arrêter une valeur définitive de coefficient.

17. L'arrêt de la valeur définitive des coefficients doit être effectué avant le 25 avril de l'année suivant l'acquisition du bien concerné. Le résultat du produit des trois coefficients définitifs est le coefficient de déduction définitif.

Si le coefficient de déduction définitif est supérieur à celui calculé provisoirement, le professionnel pourra pratiquer une déduction complémentaire. Dans le cas inverse il doit, avant le 25 avril de l'année reverser une partie de la TVA déduite.

Exemple 2:

Détermination des coefficients de déduction définitifs

Le 15 avril 2008, l'architecte visé à l'exemple 1 procède de nouveau à ces calculs pour les biens ayant ouvert droit à déduction afin de s'assurer qu'il ne doit procéder à aucun reversement ou à aucune déduction complémentaire de TVA en cas de variation de l'un ou l'autre de ces coefficients.

À cette occasion, il est établi que :

- l'affectation du local a été modifiée au cours des 4 derniers mois de l'année par l'affectation d'une pièce supplémentaire de 20 m² à l'activité professionnelle. Le coefficient d'assujettissement définitif du local est donc égal à :

$$\frac{(0,66 \times 8) + [(245 - 65)/245] \times 4}{12} = 0,69$$

- le montant des recettes HT en 2007 est égal à 120 000 € (au lieu de 100 000 en 2006) pour son activité d'architecte et seulement 25 000 € (au lieu de 50 000) pour son activité de formation professionnelle.

Le coefficient de taxation définitif doit donc être fixé à : $120\,000 / (120\,000 + 25\,000) = 0,827$ arrondi à **0,83**.

On rappelle que les coefficients de déduction sont arrondis à la deuxième décimale par excès.

Il peut donc procéder à une déduction complémentaire pour les biens et services mixtes, à savoir :

- pour le local = $196\,000 \times (0,69 \times 0,83 \times 1) - 98\,000 \text{ €} = 113\,680 - 98\,000 = 15\,680 \text{ €};$

- pour le gazole = $196 \times (1 \times 0,83 \times 0,8) - 117,60 = 131,32 - 117,60 = 13,72 \text{ €}.$

Les prestations des intermédiaires (non mixtes) ainsi que la voiture pour lequel le coefficient d'admission était égal à zéro ne font l'objet, par définition, d'aucune déduction ou versement complémentaire.

Afin de dispenser les professionnels de rectifier systématiquement les valeurs comptables des immobilisations ouvrant droit à la déduction de la TVA, et par voie de conséquence de modifier éventuellement le calcul des amortissements correspondants, l'Administration admet qu'ils puissent porter en perte ou profit exceptionnel l'écart de TVA déductible lorsque l'écart entre le coefficient de déduction provisoirement déterminé au moment de l'acquisition du bien immobilisé et celui arrêté définitivement avant le 25 avril de l'année suivante n'excède pas 5 % (RES n° 2007/46 (TCA), 23 oct. 2007). Si cet écart excède 5%, la valeur de l'amortissement doit être rectifiée.

Régularisations annuelles et globales des immobilisations

Immobilisations acquises à compter du 1^{er} janvier 2008

18. En principe la déduction opérée a un caractère définitif. Toutefois, le professionnel doit procéder :

- à des régularisations annuelles en cas de variation du produit du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation, d'au moins un dixième, dans les quatre années qui suivent l'acquisition d'une immobilisation et dans les dix-neuf années qui suivent l'acquisition d'un immeuble;

Les biens dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul ne sont pas soumis au mécanisme de régularisation, tant annuelle que globale, conformément au principe selon lequel un bien acquis et affecté à des activités hors du champ d'application de la TVA lors de l'acquisition ne peut jamais ouvrir droit à déduction par la suite en cas d'affectation à la réalisation d'opérations imposables.

- à des régularisations globales en cas de survenance d'événements limitativement prévus pendant ces délais de régularisation. Les événements déclenchant ces régularisations sont les mêmes que ceux qui étaient prévus avant la réforme.

Immobilisations en cours d'utilisation au 1^{er} janvier 2008

19. La réforme du droit à déduction entre en vigueur au 1^{er} janvier 2008. Ainsi, pour sa première mise en œuvre, le professionnel doit, aux fins du calcul des régularisations annuelles et globales futures éventuelles, déterminer la valeur d'un coefficient de déduction de référence des biens immobilisés en cours d'utilisation à cette date.

20. L'Administration a précisé à cet égard que :

- la valeur des coefficients d'assujettissement et d'admission de référence est égale à celle qui aurait résulté de l'application des dispositions commentées ci-dessus à la date de l'acquisition, de l'importation, de la livraison à soi-même, de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité des biens en cause;
- le coefficient de taxation de référence ne doit pas en revanche être calculé selon les modalités instituées par la réforme. Il est égal au rapport entre :
- au numérateur, la taxe effectivement déduite par l'assujetti lors de l'acquisition (ou le cas échéant lors de l'importation, de la livraison à soi-même, de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité);
- et, au dénominateur, le produit de la taxe initiale ayant grevé le bien et du coefficient d'assujettissement de référence.

Exemple: un professionnel a acquis un immeuble en 2005, sur lequel il a supporté 200 000 € de TVA. Il rend à la fois des prestations de conseil, taxables de plein droit, et des prestations de formation professionnelle continue, exonérées.

Ses recettes au titre de ces deux activités sont respectivement de 150 000 € et de 50 000 €.

Il a également perçu une subvention d'équilibre, non soumise à la TVA, d'un montant de 100 000 €. Son rapport de déduction, calculé dans les conditions fixées avant la réforme, s'élève à 0,5 (soit $[150\,000 / (150\,000 + 50\,000 + 100\,000)]$). Il a donc déduit 100 000 €.

Au 1^{er} janvier 2008, les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence du bien sont égaux à 1, le professionnel ayant eu en 2005 une activité entièrement située dans le champ d'application de la TVA et aucune mesure d'exclusion n'étant applicable à l'immeuble.

Le coefficient de taxation de référence est égal à :

$$100\,000 \text{ €} / (200\,000 \text{ €} \times 1) = 0,5$$

REMARQUE: lorsque le coefficient d'assujettissement de référence est nul, le coefficient de taxation de référence n'a pas à être calculé. ■