

FICHE TECHNIQUE B

TVA : REFONTE DU DROIT À DÉDUCTION

CLARIFICATION ET SIMPLIFICATION DE LA NORME FISCALE

CGI, annexe II, art 205 à 210

Par Olivier WOLF

Introduction : La refonte du droit à déduction traduit à la fois une volonté de simplification et de clarification de la norme fiscale et une orientation tendant à s'éloigner de l'ancienne approche fondée sur la qualité de l'assujetti ou la nature du bien pour privilégier désormais une approche centrée sur la caractérisation des opérations économiques, c'est-à-dire une présentation plus conforme à la logique retenue par le droit communautaire.

I Rappel et nouveauté

- 1.1 Les principes de la TVA
- 1.2 Précisions terminologiques
- 1.3 Le droit à déduction

II Le coefficient de déduction : une modélisation arithmétique du droit à déduction

- 2.1 Le coefficient de déduction
- 2.2 Le coefficient d'assujettissement
- 2.3 Le coefficient de taxation
- 2.4 Le coefficient d'admission

III Les régularisations

- 3.1 Des principes quasiment inchangés mais formalisés de manière plus cohérente
- 3.2 Les coefficients de référence
- 3.3 Les régularisations annuelles
- 3.4 Les régularisations globales

IV Mise en pratique de ces coefficients sur un exemple concret

- 4.1 Les hypothèses
- 4.2 Calcul des différents coefficients
- 4.3 Exemples de régularisations

Conclusion : La création d'un indice synthétique, le coefficient de déduction, permet d'exprimer la proportion du bien ou du service ouvrant droit à déduction. Cette modélisation arithmétique va surtout permettre de simplifier et normaliser les opérations de régularisation en cas d'évolution dans la proportion d'utilisation de ces biens et services.

INTRODUCTION

Les collectivités locales, sous la double pression du droit communautaire et de la diversification de leurs compétences, occupent de plus en plus le champ des activités marchandes en y devenant opérateur économique. Dès lors, la taxe sur la valeur ajoutée devient pour elles une problématique technique ordinaire, voire un enjeu financier primordial. Pour autant les fonctionnaires locaux ne sont pas toujours armés pour faire face à la complexité de la matière, si bien que trop de bonnes volontés territoriales se perdent dans le maquis que constitue le code général des impôts.

Dans son souci de rendre la norme fiscale plus intelligible au contribuable, le ministre des finances vient de procéder, par le décret n°2007-566 du 16 avril 2007, à une refonte des règles de déduction de la TVA auparavant codifiées aux articles 205 à 245 de l'annexe II du code général des impôts (CGI), applicable à compter du 1^{er} janvier 2008. Par un effort de simplification à droit quasi-constant, le nombre d'article est ramené de 38 à 6, et le poids du texte réduit de 40%. La rédaction se veut plus fidèle à la directive 2006/112 qui l'an dernier a résulté d'une autre refonte, celle des principales directives TVA.

L'approche antérieure, fondée sur la qualité de l'assujetti et sur la nature du bien, est abandonnée pour se centrer sur les opérations économiques. Le régime des subventions et les seuils de régularisations sont harmonisés.

Cet article vise à présenter succinctement une synthèse de cette refonte. Pour une plus ample information, le lecteur pourra se référer l'instruction de la direction de la législation fiscale n°66 du 9 mai 2007, codifiée sous le numéro 3-D-1-07.

1. RAPPELS ET NOUVEAUTES

1.1 Les principes de la TVA

Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur d'un pays par un assujetti agissant en tant que tel (art 256 CGI).

Pour déterminer si une opération est placée dans le champ d'application de la TVA (c'est-à-dire si elle est, ou n'est pas, imposable), il convient de rechercher si elle procure un avantage direct au client et si le prix est en relation avec l'avantage reçu.

Les activités ou opérations accomplies « en tant qu'autorités publiques », sauf distorsions de concurrence, sont exclues du champ d'application (art 256 B CGI). La collectivité peut, sur sa demande, être assujettie sur option pour des opérations relatives à certains services limitativement désignés (art 260 A CGI).

Les articles 261 et suivants du CGI précisent les opérations exonérées.

Le fondement de la TVA est le principe de neutralité économique, suivant lequel l'assujetti ne doit pas supporter de rémanence de taxe, sauf s'il est lui-même placé en situation de consommateur final.

Il s'applique dans le respect du principe de l'annualité budgétaire, avec pour conséquence que la taxe déduite globalement sur les dépenses d'investissement doit être régularisée année après année, selon une logique d'amortissement. Les biens et services de fonctionnement qui sont par définition consommés dans l'année ne sont pas concernés par ce dispositif de régularisation.

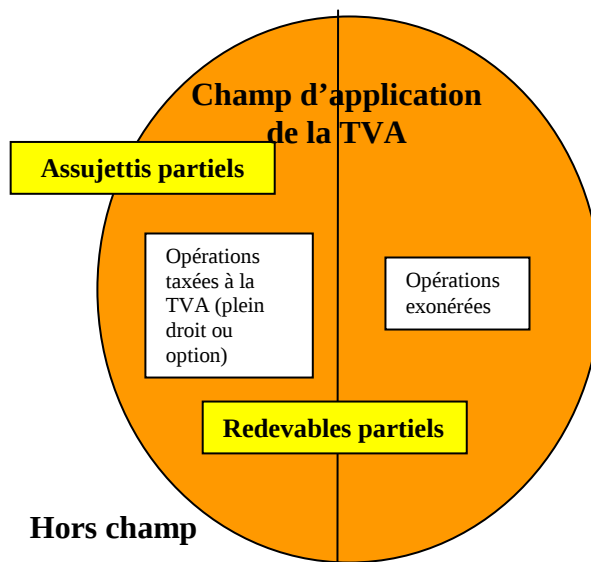
1. 2 Précisions terminologiques

A l'instar d'une personne publique, une collectivité peut simultanément exercer des activités imposables (c'est-à-dire placées dans le champ d'application de la TVA, telles que les SPIC locaux) et des activités non imposables (c'est-à-dire placées hors champ : cf. plus haut). Elle est alors qualifiée d'assujetti partiel.

La collectivité qui, au sein de ses opérations placées dans le champ, réalise à la fois des opérations ouvrant droit à déduction (c'est-à-dire taxées ou traitées comme telles) et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction, est un redevable partiel.

Enfin, celle qui réalise à la fois des opérations placées hors du champ d'application de la TVA et des opérations dans le champ dont certaines sont exonérées est un assujetti partiel redevable partiel.

Le schéma ci-dessous illustre les situations évoquées.



1.3 Le droit à déduction

La TVA supportée par les assujettis est déductible dans la mesure où les dépenses sont utilisées pour les besoins des opérations imposables et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction (art 271 CGI). Lorsqu'un assujetti ne réalise pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, il convient de déterminer les conditions dans lesquelles ce droit à déduction doit être dégradé (art 273 CGI).

Les assujettis partiels sont soumis à la règle de l'affectation totale : la taxe grevant un bien ou un service est déductible à proportion exacte de son utilisation à des opérations imposables, proportion déterminée par l'application de toute clef représentative de la réalité économique.

Jusqu'alors, les redevables partiels (éventuellement assujettis partiels redevables partiels) étaient soumis à des règles différentes selon la nature des biens : prorata pour les immobilisations corporelles ou affectation incomplète pour les autres biens et services.

Le « prorata » est une méthode forfaitaire consistant, pour l'ensemble des biens ainsi considérés, à déterminer le droit à déduction en proportion du rapport constaté au terme de l'exercice entre la part du chiffre d'affaires du redevable ouvrant droit à déduction et le total de son chiffre d'affaires.

L'affectation partielle consiste à n'appliquer ce prorata qu'aux biens et services dits mixtes, c'est-à-dire utilisés concurremment pour des opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction, tandis que pour les autres biens et services leur sera accordé un droit respectivement total ou nul selon qu'ils seront exclusivement affectés à des opérations ouvrant ou n'ouvrant pas droit à déduction.

Le décret procède à une unification des règles applicables aux redevables partiels (plus de distinction entre nature des biens, généralisation de l'affectation incomplète) qui ne diffèrent donc plus de celles applicables aux assujettis partiels que pour les biens mixtes (utilisation du « prorata » pour les redevables partiels et d'une clef d'affectation économique pour les assujettis partiels).

2. LE COEFFICIENT DE DEDUCTION : UNE MODELISATION ARITHMETIQUE DU DROIT A DEDUCTION

2.1 Le coefficient de déduction (I de l'article 205 de l'annexe II).

Cet article dispose que la taxe grevant un bien ou un service est déductible à proportion de son coefficient de déduction.

Innovant, ce coefficient de déduction se présente comme un indice synthétique destiné à refléter la diversité des situations. Il est le produit de trois coefficients particuliers :

Assujettissement * Taxation* Admission

Il est déterminé de façon provisoire et doit être arrêté définitivement avant le 25 avril de l'année suivante. Il est arrondi à la deuxième décimale par excès.

2.2 Le coefficient d'assujettissement (II de l'article 206 annexe II CGI)

Ce coefficient traduit le principe d'affectation, c'est-à-dire que pour chacun des biens et services il correspond à la proportion d'utilisation (déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité) à des opérations imposables. Néanmoins, par simplification, un coefficient unique annuel peut être retenu pour l'ensemble des biens (sans formalité préalable), sous réserve d'être en mesure de le justifier.

2.3 Le coefficient de taxation (III de l'article 206 annexe II CGI)

Il traduit pour les redevables partiels la méthode de l'affectation incomplète. Il est donc déterminé de manière forfaitaire pour les seuls biens mixtes, correspondant alors au traditionnel « prorata de déduction », tandis qu'il est de un pour les biens et services exclusivement utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction, et de zéro pour ceux exclusivement utilisés à des opérations n'y ouvrant pas droit.

Par simplification, toutefois, il reste possible de retenir le « prorata » comme coefficient de taxation appliqué à l'ensemble de ces biens et services Rappelons aussi que les collectivités n'ont plus à prendre en compte les virements internes entre budgets non plus que les subventions non imposables dans le calcul de ce coefficient.

2.4 Le coefficient d'admission (IV de l'article 206 annexe II CGI)

Il ne dépend pas, comme les précédents, de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il a fait des biens et services mais de la seule réglementation en vigueur. Il traduit l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction toute ou partie de la taxe afférente à certains biens et services.

Le produit coef assujettissement * coef déduction exprime donc la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le coefficient d'admission exprimant la proportion maximale de taxe qui peut être déduite si un bien et service fait l'objet d'une mesure d'exclusion réglementaire.

3. LES REGULARISATIONS

La précédente rédaction du code demeurait extrêmement imprécise sur les conditions et modalités de régularisation de la déduction initiale en cas d'évolution dans la proportion d'utilisation des biens et services, et la présentation en était éclatée sur de multiples articles.

3.1 Des principes quasiment inchangés mais formalisés de manière plus cohérente

Le nouvel article 207 de l'annexe II au CGI issu du décret du 19 avril 2007 donne une cohérence nouvelle à l'organisation de ces régularisations, cohérence renforcée par la modélisation arithmétique qui formalise la procédure. Pour autant les principes posés par les anciens articles sont globalement préservés.

Les coefficients définitifs doivent toujours être arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante (ou le 31 décembre pour ceux devenant redevable de la taxe en cours en cours d'année). La période de régularisation continue de différer selon que le bien immobilisé est un meuble (5 ans) ou un immeuble (20 ans).

Le principe de base reste inchangé. Tout redevable lorsqu'il acquiert un bien dont le coefficient d'assujettissement est différent de 0, peut sauf exception, exercer une déduction initiale, fonction de sa proportion d'utilisation des biens ou services pour une activité taxable. Celle-ci est donc le reflet de la situation connue au moment de l'achat du bien. Mais la réalité économique est mouvante : il faut donc accorder cette anticipation avec le principe d'annualité budgétaire en prévoyant que la taxe initialement déduite donnera lieu à une régularisation en cas de variation dans une certaine proportion de l'estimation initiale.

La régularisation peut être annuelle en cas de simple modification dans la proportion d'utilisation du bien, ou globale en cas de survenance de certains événements qui justifient que l'on « remette les compteurs à zéro ». Afin d'effectuer ce calcul à partir d'une référence incontestable a été introduit le concept de coefficient de référence.

3.2 Les coefficients de référence (V de l'article 207 annexe II CGI)

Le coefficient de déduction de référence traduit, pour un bien, la situation à laquelle il convient de faire référence pour déterminer le quantum de régularisation. En règle générale, il est égal au coefficient de déduction qui a été appliqué lors de la déduction initiale, lui-même produit des trois coefficients de référence (assujettissement, taxation et admission) constatés à l'origine. Mais à la suite de la survenue des événements évoqués plus haut, cette situation pourra être reconsidérée avec la substitution de nouveaux coefficients de référence qui permettront de tenir compte de la régularisation globale opérée en cette occasion en servant de marqueur pour l'avenir.

Plus précisément, si l'événement considéré conduit à ce que le bien sorte du patrimoine du redevable (en cas de cession notamment), par construction il n'y aura pas lieu de substituer de nouveaux coefficients de référence aux coefficients d'origine. A l'inverse, si l'événement n'est qu'une modification des conditions d'utilisation du bien (par exemple sortie d'une position d'exonération ou entrée dans une telle position), il conviendra de tenir compte par de nouveaux coefficients que, pour la suite, la taxe à régulariser n'est plus celle qui avait été déduite initialement, mais celle résultant de la remise à zéro ainsi opérée : toutefois, sauf exception (transfert entre secteurs distincts), cet événement n'enclenchera pas le décompte d'un nouveau délai de régularisation, le délai d'origine poursuivant son cours normalement jusqu'au terme des 5 ou des 20 ans prévus.

3.3 Les régularisations annuelles (II de l'article 207 annexe II CGI)

Dans l'ancienne version du code existaient deux types et deux seuils de régularisation annuelle associés à deux circonstances différentes : 20% en cas de modification de la proportion d'assujettissement, 10% en cas de modification du prorata des redevables partiels.

Le 4 du II de l'article 207 de l'annexe II du CGI harmonise et intègre les deux circonstances avec un seuil unique de 10% appliqué sur le produit « coef d'assujettissement * coef de taxation ». La régularisation, considérée bien par bien, ne doit donc être effectuée que lorsque que l'écart de ce produit par rapport au même produit appliqué sur les coefficients de référence est supérieur à un dixième. Cette harmonisation des seuils constitue sans doute une restriction de la marge de tolérance applicable jusqu'alors aux assujettis partiels (avec un effet favorable ou défavorable selon le sens de l'écart), mais surtout une simplification bienvenue au regard des doubles régularisations qu'avaient à opérer les assujettis partiels redevables partiels.

La régularisation est calculée annuellement pour chaque bien de la manière suivante : [annuité] * [coef de déduction de l'année – coef de déduction de référence]. L'annuité est le rapport de la TVA déduite par le nombre d'années de régularisation (20 ans pour un immeuble et 5 ans pour un bien meuble), l'année en cours de laquelle le bien a été acquis comptant pour une année entière.

Le reversement ou la déduction complémentaire dépend du signe de la deuxième partie du produit (avec neutralisation si inférieure à 10%) : elle peut prendre la forme d'une déduction supplémentaire si le coefficient de déduction est supérieur au coefficient de référence et d'un reversement dans le cas contraire.

3.4 Les régularisations globales (III de l'article 207 annexe II CGI)

La régularisation globale consiste à anticiper, en une fois à l'occasion d'un événement particulier, toutes les régularisations annuelles auxquelles un redevable serait tenu jusqu'à l'extinction de la période de régularisation si sa situation demeurait jusqu'à ce terme dans l'état résultant de cet événement : c'est donc la somme des régularisations annuelles qui seraient à opérer sur l'ensemble des années à venir en prenant pour coefficients courants des valeurs caractéristiques de celui-ci

Les évènements en question peuvent résulter de circonstances diverses qui sont listées par le décret, principalement :

- la cession ou l'apport non soumis à la taxe sur le prix total (sortie du régime de TVA immobilière...), auquel cas la régularisation globale du côté du cédant pourra faire l'objet d'un transfert d'égal montant du droit à déduction vers le bénéficiaire (qui à son tour appliquera sur ce montant les coefficients qui lui sont propres). Cette régularisation sera calculée par application d'un coefficient de taxation nul puisqu'en l'espèce il s'agit de reverser le solde non encore « amorti » de la taxe initialement déduite ;
- le transfert entre secteurs d'activité, assimilé à la situation ci-dessus ;
- la cession taxée, auquel cas la régularisation globale sera calculée par application d'un coefficient de déduction plein puisqu'en l'espèce il s'agit pour le redevable de récupérer le solde non encore « amorti » de la taxe qu'il n'aurait pu déduire initialement ;
- lorsque les biens cessent d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction ou, à l'inverse le deviennent (sortie de la franchise de base, par exemple, ouvrant le droit à un « crédit de départ », ou à l'inverse retour à la franchise) ;
- ou, enfin, la sortie du champ de la TVA qui conduira aussi à restituer, mais sans transfert pour quiconque, le solde non encore « amorti » de la taxe initialement déduite.

4. MISE EN PRATIQUE SUR UN EXEMPLE

Soit un établissement public de coopération intercommunale auquel la compétence « ordures ménagères » (collecte et traitement) a été déléguée par ses communes membres en N.

4.1 Les hypothèses

La compétence traitement constitue un secteur d'activité. Le service traite en N 64 tonnes, dont 6 sont valorisées (vente provenant du tri sélectif, métaux, cartons, verre...) et 15 tonnes incinérées pour le compte de clients extérieurs. Les recettes de ventes s'élèvent à 1 000 K€ dont les métaux (qui représentent 50 K€), déchets neufs d'industrie, sont exonérés (art 161-3° du CGI).

Les équipements (déchèteries, usine d'incinération) sont utilisés, sans possibilité d'affectation singulière, entre activités dans le champ et activités hors champ, il est donc retenu un coefficient d'assujettissement commun. Pour simplifier, les équipements sont considérés comme un bien immeuble unique, construit en N, pour une valeur de 50 000 K€HT.

4.2 Calcul des différents coefficients en N

Calcul du coefficient d'assujettissement : sur les 64 tonnes traitées, 21 tonnes sont dans le champ de la taxe tandis que 43 relèvent de l'activité exercée en tant qu'autorité publique. Le coefficient d'assujettissement est donc de $[64 - 43] / 64 = 0,328$ arrondi à 0,33.

Calcul du coefficient de taxation : les recettes imposables et non exonérées représentent 950 K€ et les recettes exonérées 50 K€. L'ancien « prorata », normalement applicable comme coefficient de taxation aux seuls biens et services (mixtes) utilisés concurremment à la production des déchets neufs (dont la vente est exonérée) et à la production des autres produits valorisés, est donc de $950 / [950 + 50] = 0,95$. Tandis que le coefficient de taxation sera respectivement de 0 ou 1 pour les biens et services utilisés exclusivement à la production des premiers ou des seconds

Coefficient d'admission : en règle générale, le coefficient est de 1. Mais il est, par exemple, de 0 pour les véhicules de tourisme.

Sous réserve du coefficient d'admission, la proportion de biens ouvrant droit à déduction (le coefficient de déduction) est donc, selon le cas, de $0,33 \times 0,95 = 0,313$ arrondi à 0,32 (ce qu'on supposera être la situation des 50.000 € de biens immobiliers), de $0,33 \times 0 = 0$ ou de $0,33 \times 1 = 0,33$. Sur les équipements acquis cette année, le droit à déduction est donc de $50.000 \times 0,196 \times 0,32 = 3.136$ K€.

4.3 Exemples de régularisation

- régularisation annuelle

En année N+1, le service n'a traité que 60 tonnes dont 10 relèvent de l'activité dans le champ. Parallèlement, les recettes imposables ont diminué à 900 K€ et les recettes exonérées ont progressé de 50 K€ à 70 K€. Le coefficient d'admission est toujours réputé être de 1.

Le nouveau coefficient d'assujettissement N+1 s'élève à 0,17 ($[60-50]/60$) tandis que celui de taxation se retrouve à 0,93 ($900/[900+70]$). Le produit de ces deux termes s'établit à 0,16 ($1 \times 0,17 \times 0,93$) alors que la situation de référence était de 0,32. La variation étant supérieure à 10 points, il n'y a pas de neutralisation et une régularisation doit s'opérer sur l'ensemble immobilier. Elle sera de $[9\ 800 \text{ K€} / 20] \times [0,16 - 0,32] = 490 \text{ K€} \times (-0,16)$ soit 78,4 K€ de taxe à rembourser au Trésor au titre de cet exercice.

- régularisation globale

La collectivité décide de transférer sa compétence à un syndicat mixte en N+3 (mise à disposition à titre gratuit selon les dispositions des articles L.1312-1 et suivant du CGCT) qui se financera exclusivement par le recours à la TEOM et ne livrera aucun bien ni service. Ce syndicat étant, par hypothèse, intégralement placé hors du champ de la TVA, la dispense spécifique aux TUP (transmission d'universalité partielle ou totale, instruction n°50 du 20 mars 2006 de la direction de la législation fiscale) ne s'applique pas. Il convient donc de procéder aux régularisations annuelles qui ne pourront intervenir du fait du transfert. Elles s'élèvent à $\sum_{i=4}^{19} [(0 - 0,32) \times (9\ 800/20)]$ pour les années N+4 à N+19 (16 années), soit un reversement de 2.508,8 K€.

CONCLUSION

La création d'un indice synthétique, le coefficient de déduction, permet donc d'exprimer aisément la proportion du bien ou du service ouvrant droit à déduction. Cette modélisation arithmétique va surtout permettre de simplifier et normaliser les opérations de régularisation en cas d'évolution dans la proportion d'utilisation de ces biens et services.

Les gestionnaires locaux devaient souvent faire preuve d'intuition lors des régularisations annuelles ou globale suivant la survenance d'événements (fréquent après la loi du 12 juillet 1999 relative à l'intercommunalité), lorsqu'ils y procédaient... Cette réforme aura donc également le mérite d'harmoniser les pratiques du secteur public local en matière de gestion de la taxe sur la valeur ajoutée.

Une interrogation se fait néanmoins jour quant à l'adéquation des logiciels comptables. La réforme étant applicable au 1^{er} janvier 2008, il reste encore un semestre pour intégrer ces changements.