

PRESENTATION

Les entreprises assujetties partiellement à la TVA doivent procéder, au plus tard le 24 avril de chaque année, à des régularisations de leur droit à déduction en cas de variation de plus de dix centièmes de leur pourcentage de déduction.

Cette instruction a pour objet de décrire comment doit s'exercer ces régularisations pour les entreprises qui perçoivent des recettes placées hors du champ d'application de la taxe et qui sont donc soumises depuis le décret n° 94-452 du 3 juin 1994 aux dispositions de l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts.

-

1. Les entreprises assujetties partielles à la TVA doivent déterminer avant le 25 avril de chaque année leur pourcentage de déduction définitif de l'année précédente (art. 214 de l'annexe II au CGI).

Elles doivent également à cette date procéder à des régularisations de droit à déduction si leur pourcentage de déduction varie de plus de dix centièmes (art. 215 de l'annexe II au CGI).

Mais le pourcentage de déduction visé par ces dispositions ne comprend plus les recettes d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

Les entreprises qui perçoivent des recettes d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA doivent désormais calculer leur droit à déduction selon les règles fixées par l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts (cf. instruction spéciale n° 3 CA-94).

2. Ces entreprises doivent au plus tard le 24 avril de chaque année procéder le cas échéant aux régularisations prévues :

- d'une part par l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts pour les investissements utilisés concurremment pour des opérations hors champ d'application de la TVA et imposables,
- et d'autre part, par l'article 215 de l'annexe II au même code pour les investissements utilisés pour les besoins des opérations imposables.

Cette instruction a pour objet de préciser les conditions et modalités dans lesquelles ces régularisations devront être effectuées.

SECTION 1

Les règles applicables

3. Les entreprises qui perçoivent des recettes d'opérations placées hors du champ d'application doivent procéder à l'affectation de leurs dépenses conformément aux dispositions de l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts (cf. BOI 3 CA-94 du 08/09/94 n°s 79 et suivants).

En particulier, la TVA grevant leurs dépenses de biens et de services utilisés concurremment pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA et pour des opérations imposables est déductible en proportion de l'utilisation des biens et services à des opérations imposables.

L'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts prévoit une régularisation de la TVA afférente aux investissements à usage mixte en cas de variation de plus de vingt centièmes de la proportion d'utilisation.

En revanche, cet article ne prévoit pas de régularisation pour les déductions exercées avant l'entrée en vigueur de l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts (JO du 05/06/94).

4. Les entreprises ne sont donc pas tenues de procéder aux régularisations pour la variation dans la proportion d'utilisation des investissements à usage mixte pour lesquels le droit à déduction a pris naissance avant cette date.

5. Toutefois, il est admis que les entreprises qui auraient pu bénéficier d'un droit à déduction complémentaire sous l'empire de la réglementation antérieure (application de l'ancien article 212 et de l'article 215 de l'annexe II au CGI) puissent procéder à des régularisations pour les investissements dont le droit à déduction a pris naissance avant 1994.

Mais ces entreprises doivent utiliser pour le calcul des régularisations des pourcentages de déduction déterminés selon les modalités de l'ancien article 212 de l'annexe II au code général des impôts (article 212 actuel mais en y incluant les recettes d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA) et procéder aux régularisations selon les modalités fixées par l'article 215 de l'annexe II au code précité (variation de plus de dix centièmes).

Enfin, dès lors qu'elles choisissent d'utiliser cette faculté elles s'engagent de manière expresse, pour le bien concerné, à procéder pendant toute la période couverte par l'article 215 de l'annexe II au code général des impôts aux régularisations de la déduction initialement opérée selon les règles décrites ci-dessus. Cet engagement revêt la forme d'une lettre simple jointe à la première déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires qui comprend ces régularisations (cf. n° 14).

SECTION 2

La mise en oeuvre de ces règles

L'application des principes énoncés ci-dessus appelle les précisions suivantes.

I. Cas des entreprises qui perçoivent des recettes d'opérations qui ouvrent droit à déduction et des recettes d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA

6. Ces entreprises sont désormais tenues d'appliquer les dispositions de l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts.

Elles ne peuvent plus utiliser le pourcentage de déduction fixé à l'article 212 de l'annexe II au code précité.

Elles doivent calculer la clef de répartition applicable à leurs dépenses à usage mixte.

Elles devront par ailleurs procéder au plus tard le 24 avril de chaque année à la régularisation des droits à déduction exercés pour l'année précédente au titre de leurs investissements à usage mixte en cas de variation de plus de vingt centièmes de la clef de répartition (art. 207 bis-2-a du CGI).

En revanche, elles ne sont pas tenues de procéder à des régularisations de droits à déduction pour les investissements pour lesquels le droit à déduction a pris naissance avant 1994.

Elles peuvent toutefois si elles le souhaitent utiliser le dispositif décrit au n° 5 .

7. Exemple 1

En 1992, une entreprise qui percevait des recettes d'opérations hors champ et des recettes d'opérations imposées avait un prorata de 50 % déterminé selon les règles de l'ancien article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

En 1994, cette entreprise a déterminé une clef de répartition conformément aux dispositions de l'article 207 bis de la même annexe qui lui permet de déduire 80 % de la taxe afférente à ses dépenses mixtes.

Aucune régularisation ne doit en principe être effectuée au titre des déductions initiales effectuées au titre de 1992.

Toutefois, il est admis que l'entreprise procède à une régularisation des déductions de 1992 si en 1994 son pourcentage de déduction **calculé selon les modalités de l'ancien article 212 (recettes d'opérations hors champ incluses)** a progressé de plus de dix points.

L'entreprise s'engage alors à procéder à des régularisations (versements ou déductions complémentaires) dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités sur toute la période couverte par l'article 215 de l'annexe II au code général des impôts pour les biens concernés.

II. Le cas des entreprises qui perçoivent des recettes d'opérations taxées et exonérées de la TVA

8. Ces entreprises sont soumises aux dispositions de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts

Elles appliquent donc le pourcentage de déduction défini par cet article.

Le fait que ce pourcentage soit désormais calculé en faisant abstraction des recettes d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est sans effet pour ces entreprises dès lors qu'elles ne réalisent pas d'opérations situées hors du champ de la TVA.

Ces entreprises effectuent donc leurs régularisations conformément aux dispositions de l'article 215 de l'annexe II au code général des impôts.

9. Exemple 2

En 1992, une entreprise qui perçoit des recettes d'opérations imposées et des recettes d'opérations exonérées avait un prorata de 50 %.

En 1994, son prorata est de 65 %.

Le prorata ayant augmenté de plus de dix centièmes l'entreprise bénéficie d'un droit à déduction complémentaire calculé conformément aux dispositions de l'article 215 de l'annexe II au code général des impôts.

En pratique, la situation de ces entreprises n'est donc pas modifiée par le nouveau dispositif.

III. Le cas des entreprises qui perçoivent des recettes d'opérations placées hors du champ et des recettes d'opérations imposées et exonérées de la TVA

10. Ces entreprises doivent procéder à une affectation préalable de leurs dépenses en fonction de leur utilisation pour des opérations situées hors du champ ou dans le champ de la TVA.

La taxe grevant les dépenses à usage mixte est déduite en fonction d'une clef de répartition.

La quote-part de la taxe grevant les dépenses afférentes aux activités situées dans le champ d'application de la TVA est déductible en fonction du pourcentage de déduction fixé par le nouvel article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

Pour savoir si elles doivent procéder aux régularisations de la taxe initialement déduite fixées par l'article 215 de l'annexe II à ce code pour leurs investissements dont le droit à déduction a pris naissance avant 1994, ces entreprises doivent comparer ce prorata avec leur pourcentage de déduction des années précédentes **mais calculé selon les modalités du nouvel article 212 (recettes d'opérations situées hors du champ exclues) de l'annexe II au code général des impôts.**

11. Toutefois, les entreprises qui souhaitent bénéficier de la mesure de tempérament décrite ci-dessus (n° 5) peuvent pour les investissements réalisés avant 1994 procéder à des régularisations en comparant des pourcentages de déduction calculés selon les modalités de l'ancien article 212 de l'annexe II au code général des impôts (recettes d'opérations situées hors du champ incluses).

Ces régularisations s'effectuent selon les règles fixées par l'article 215 de la même annexe.

Les entreprises qui choisissent cette disposition dérogatoire devront l'utiliser sur toute la période couverte par l'article 215 précité y compris si la régularisation se traduit par un reversement de TVA.

12. Exemple 3

En 1992, l'entreprise a déterminé un pourcentage de déduction de 60 % incluant les recettes d'opérations situées hors du champ de la TVA.

En 1994, son pourcentage de déduction excluant les recettes d'opérations situées hors du champ de la TVA s'élève à 80 %.

Cette entreprise ne doit procéder à une régularisation que si ce pourcentage varie de plus de dix centièmes par rapport à son prorata de 1992 recalculé selon les modalités du nouvel article 212 de l'annexe II au code général des impôts, recettes d'opérations situées **hors du champ exclus**.

13. Exemple n°4, avec mesure de tempérament

En 1992, l'entreprise a calculé un pourcentage de déduction de 60 %.

En 1994, son pourcentage de déduction s'élève à 80 %.

Pour l'appréciation des régularisations elle détermine son pourcentage de déduction de 1994 selon les règles de l'ancien article 212 (recettes d'opérations situées hors du champ incluses).

Ce pourcentage s'élevant à 72 % elle exerce une déduction complémentaire.

Elle devra alors déterminer ses régularisations selon la même règle pour la taxe déduite initialement grevant les investissements pour lesquels le droit à déduction a pris naissance avant 1994, sur toute la période restant à courir couverte par l'article 215 de l'annexe II au code général des impôts.

IV. Mise en oeuvre

14. Il est admis que les redevables qui perçoivent des recettes d'opérations situées hors du champ effectuent les régularisations auxquelles ils sont tenus conformément aux principes exposés dans cette instruction au plus tard le 25 mai 1995.

Pour les années ultérieures les régularisations devront intervenir au plus tard le 24 avril de chaque année.

15. Enfin, les redevables qui ont appliqué pour 1993, et par voie de réclamation pour les années antérieures, le pourcentage de déduction tel qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes et du Conseil d'Etat (BOI 3 CA-94 n°s 208 et 209) procèdent, avant le 25 avril 1995 puis chaque année, aux régularisations prévues :

Identifiant juridique : 3D-5-95 -20/04/1995
Date de publication : 20/04/1995

- à l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts ;
- et le cas échéant, à l'article 215 de la même annexe.

Bien entendu, ces redevables ne pourront pas bénéficier de la mesure de tempérament.

Annoter :

BOI 3 CA-94 numéro spécial

DB 3 D 1611

DB 3 D 1612

Le Directeur,

Chef du service de la législation fiscale

M. TALY