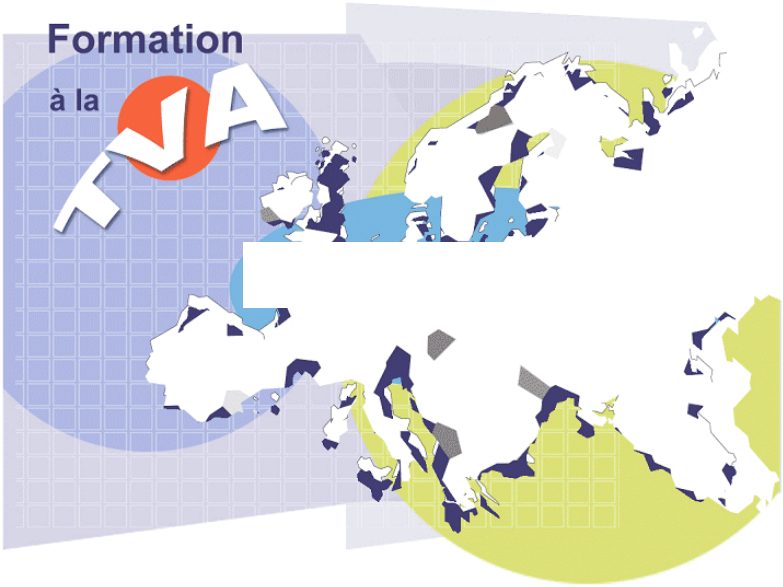
Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements

Guide du stagiaire

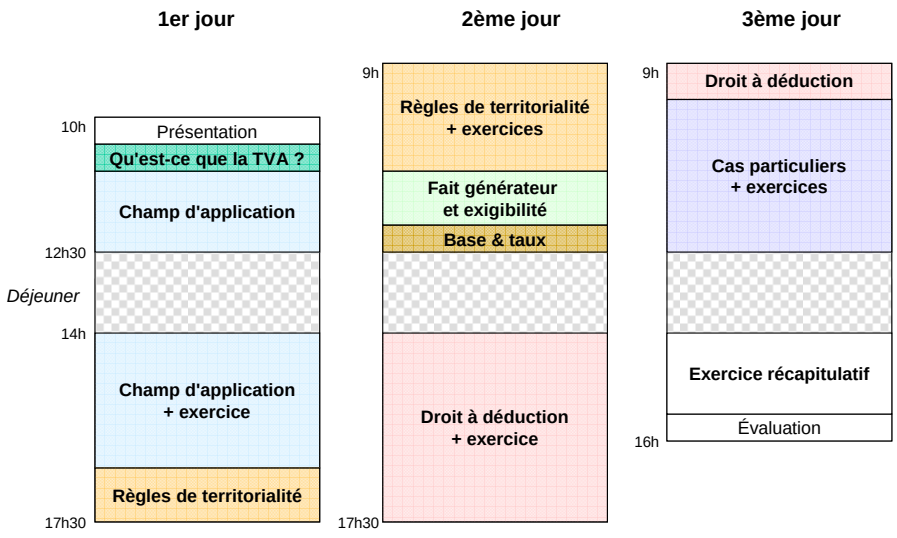


Septembre 2008

Sommaire

- Qu'est-ce que la TVA ?
- Champ d'application
- Règles de territorialité
- Fait générateur et exigibilité
- Base d'imposition et taux de TVA
- Droit à déduction
- Fiches des cas particuliers

Planning de la session



Qu’est-ce que la TVA ?

La TVA se définit comme un **impôt**

- sur la consommation,
- réel,
- indirect,
- reposant sur le mécanisme des paiements fractionnés,
- neutre dans les circuits économiques.

Les grandes notions : 1

- La TVA pèse sur le consommateur final mais est gérée par le vendeur : c'est la **taxation indirecte**.
- Le prix de vente d'un bien ou d'une prestation de services inclut le montant de la TVA :
  - le consommateur final qui s'acquitte de ce prix global est le **redevable réel** de la TVA,
  - le vendeur est à ce stade un **collecteur d'impôt**.
- Le vendeur doit ensuite reverser la TVA collectée au Trésor public, ce qui fait de lui le **redevable légal**.

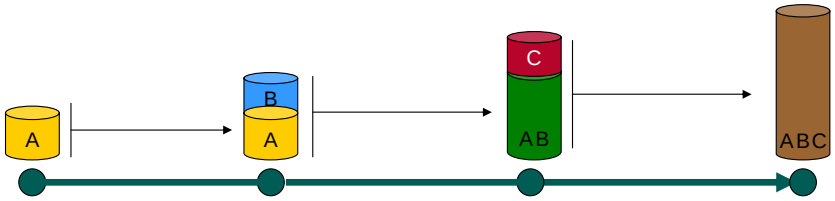
Les grandes notions : 2

La TVA est un impôt **unique à paiement fractionné**.

Dans le processus de production et de distribution d'un bien ou d'un service :

- Chaque intermédiaire est redevable d'une fraction de la taxe **sur la valeur qu'il a ajoutée** (TVA). C'est le **paiement fractionné**.
- Le consommateur final paie un montant global incluant la TVA **sur la valeur finale**. L'impôt est donc effectif à ce dernier stade et **unique**.

La chaîne de la TVA



1	2	3	4
Producteur initial	**Intermédiaire**	**Intermédiaire** Établissement	**Consommateur final** Établissement
1 collecte la taxe sur le prix de vente de **A**.	**2** collecte la taxe sur le prix de vente de **A**+**B** **(valeur ajoutée)** Il en déduit la taxe payée lors de l'achat de **A**	**3** collecte la taxe sur le prix de vente de **AB**+**C** **(valeur ajoutée)** Il en déduit la taxe payée lors de l'achat de **AB**	**4** règle le prix global de **ABC** incluant la taxe correspondante
1 est **redevable légal** L'impôt est **neutre**	**2** est **redevable légal** L'impôt est **neutre**	**3** est **redevable légal** L'impôt est **neutre**	**4** est **redevable réel** L'impôt est **effectif**

Le principe à retenir

Le redevable légal :

- Calcule la TVA exigible sur ses ventes de biens ou sur ses prestations de services : ***TVA collectée***.
- Déduit de la TVA collectée le montant de la TVA ayant grevé les éléments constitutifs du prix de revient de ses opérations taxées : ***TVA déductible***.
- Ne verse au Trésor Public que la différence.

La TVA collectée

- Les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont amenés à réaliser des opérations de diverses natures.
- Pour déterminer si une opération est imposable, il faut d'abord se demander si l'opération se situe ou non dans le **champ d'application** de la TVA (+ **règles de territorialité**).
- Si elle doit être taxée, il convient ensuite de déterminer :
  - à quel moment l'opération doit être imposée effectivement (**fait générateur et exigibilité**),
  - sur quel montant (**base d'imposition**) et à quel **taux**.

Le champ d'application de la TVA

- **Les opérations placées dans le champ d'application de la TVA sont dites imposables**. Cependant, certaines d'entre-elles sont dispensées de l'impôt.

- Il convient donc d'étudier :
  - les opérations imposables par nature,
  - les opérations imposables par disposition expresse de la loi,
  - les opérations dispensées de l'impôt,
  - les opérations imposées sur option.

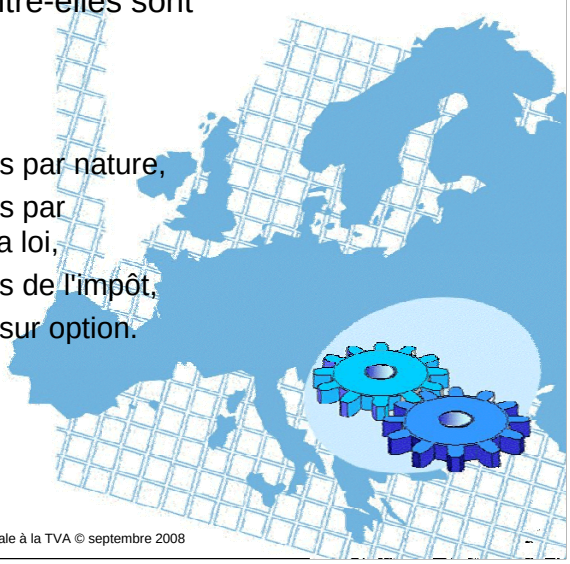


Schéma de raisonnement

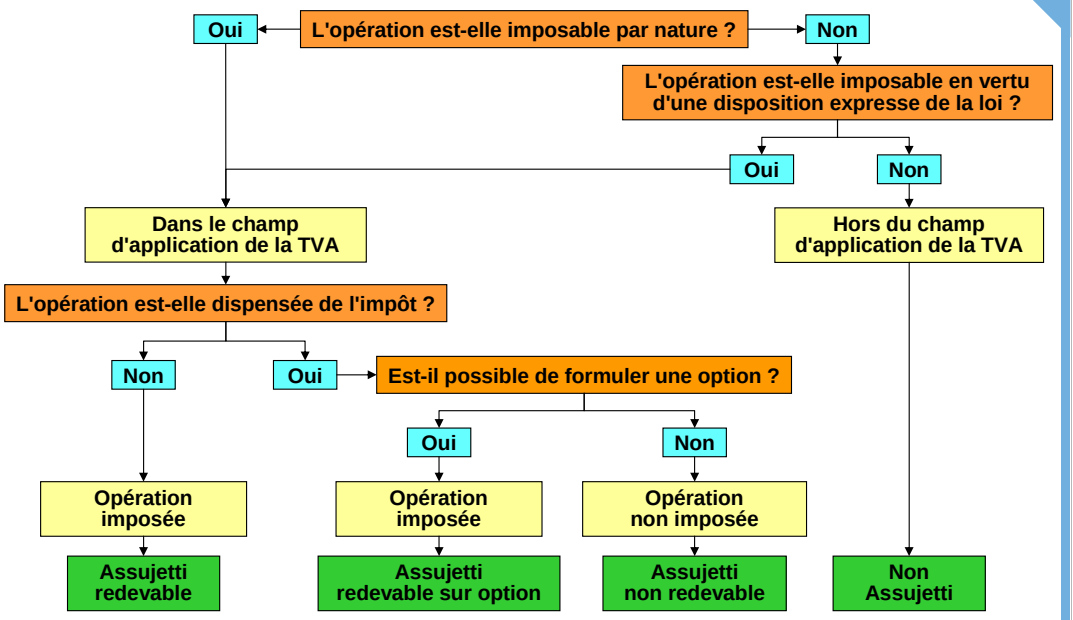


Schéma de raisonnement

Oui ← **L'opération est-elle imposable par nature ?**

Oui, si elle répond à cette définition :

Doivent être soumises à TVA toutes **les livraisons de biens (et acquisitions intracommunautaires) et les prestations de services** effectuées à **titre onéreux**, à l'intérieur d'un État membre, par un **assujetti** agissant en tant que tel, c'est-à-dire par toute personne qui accomplit, de façon indépendante, une **activité économique**.

Rappel de la définition

Doivent être soumises à TVA toutes **les livraisons de biens (et acquisitions intracommunautaires) et les prestations de services** effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un État membre, par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par toute personne qui accomplit, de façon indépendante, une activité économique.

Les types d'opérations : 1

- Il convient de faire la distinction entre les différents types d'opérations :
  - les **livraisons de biens** meubles corporels, qui comprennent le cas des **acquisitions intracommunautaires** de biens meubles corporels,
  - les **prestations de services**.

- Cette distinction revêt un intérêt pour l'application des dispositions régissant:
  - le lieu d'imposition,
  - l'exigibilité,
  - le taux de TVA,
  - l'identification du moment où le droit à déduction prend naissance.

Les types d'opérations : 2

- Est considéré comme **livraison de bien**, le transfert de la propriété juridique ou l'événement permettant l'utilisation économique d'un bien meuble corporel (bien matériel qui revêt le caractère physique de la mobilité).
  - Une **acquisition intracommunautaire** est regardée comme une livraison de bien en provenance d'un autre État membre de la Communauté européenne.
- Les opérations autres que les livraisons de biens sont considérées comme des **prestations de services**.

Rappel de la définition

Doivent être soumises à TVA toutes les livraisons de biens (et acquisitions intracommunautaires) et les prestations de services effectuées à **titre onéreux**, à l'intérieur d'un État membre, par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par toute personne qui accomplit, de façon indépendante, une activité économique.

Les opérations effectuées à titre onéreux

- Une opération est effectuée à titre onéreux s'il existe une contrepartie directe :
  - qu'elle qu'en soit sa nature (somme d'argent, ou échanges de biens ou services),
  - avec ou sans bénéfice.
- Cette notion se traduit aujourd'hui par le critère de **lien direct** entre le bien vendu / service rendu et la contre-valeur reçue.

En l'absence de ce lien direct, une opération n'est pas taxable.

Le lien direct : 1

Le lien direct doit cumuler deux conditions.

1. **L'opération doit procurer un avantage au client** (service individuel ou individualisable).

   La fourniture de cet avantage est satisfaite lorsque :

   – il existe un **engagement** de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement,

   – à défaut, une action a été entreprise ou des moyens ont été mis en œuvre permettant d'établir cet engagement.

Le lien direct : 2

2. **Le niveau de cet avantage doit être en relation avec le prix.** Cette relation entre le bien/service et le prix existe, même si :
   - le prix ne correspond pas réellement à la valeur économique du bien ou du service,
   - aucun bénéfice n'est effectué (prix coûtant).

Si l'opération remplit les deux conditions, le lien direct existe, **même si le client ne s'acquitte pas du prix** de la livraison de bien ou de la prestation de services.

Rappel de la définition

Doivent être soumises à TVA toutes les livraisons de biens (et acquisitions intracommunautaires) et les prestations de services effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un État membre, par un **assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par toute personne qui accomplit, de façon indépendante, une activité économique**.

La notion d'assujetti et d'activité économique

La qualité d'assujetti résulte de l'exercice, de **manière indépendante**, d'une **activité économique**.

- *"de manière indépendante"* : les personnes exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux.
- est rattachée à une *activité économique*, toute opération qui s'inscrit dans un circuit économique de production ou de distribution de biens ou de services en vue d'en retirer des **recettes permanentes**.

Les recettes permanentes

- Le caractère permanent d'une recette signifie que les opérations doivent présenter un lien suffisant avec l'exercice d'une activité économique.
- Il peut s'agir d'opérations :
  - effectuées de manière répétitive (base des activités et des recettes permanentes),
  - donnant lieu à l'exploitation de biens professionnels,
  - réalisées à titre exceptionnel mais attachées à une activité économique.
- Il ne peut pas s'agir d'opérations réalisées à titre privé.

L'assujetti au regard de la TVA

Toutes les opérations réalisées par un assujetti ne sont pas nécessairement soumises à la TVA.

- Lorsqu'il réalise des opérations soumises à la TVA, un assujetti a la qualité de **redevable légal** de cet impôt : il collecte celui-ci pour le compte du Trésor public.
- Dans le cas contraire, il s'agit d'un **assujetti non redevable**.
- Lorsqu'un assujetti réalise concurremment des opérations dont certaines sont soumises à la TVA et d'autres non, il présente la qualité d'**assujetti redevable partiel** (cas des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche).

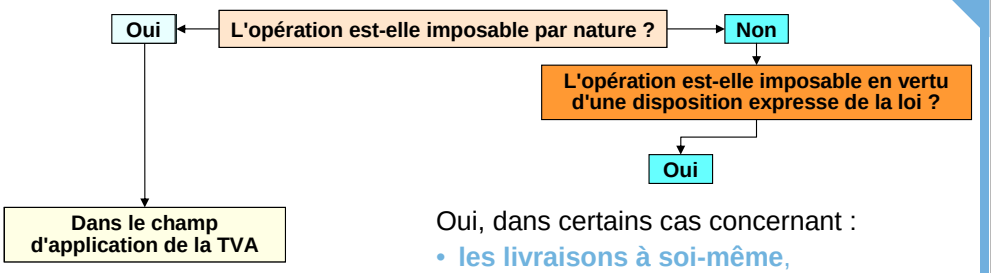
Exercice n°1

Les opérations suivantes sont-elles imposables par nature ?

Une université vend des produits chimiques :

- au CNRS (laboratoire d'établissement public à caractère scientifique et technologique)
- à ses propres laboratoires,
- à une autre université.

Schéma de raisonnement



Oui, dans certains cas concernant :

- les livraisons à soi-même,
- les importations,
- la vente d'un bien mobilier, d'investissement sous condition,
- la vente d'un immeuble sous condition.

Les importations

Elles concernent les biens :

- en provenance de pays situés hors de la communauté européenne (pays tiers),
- entrés sur le territoire communautaire,
- mis en consommation en France.

Le destinataire des biens sur la déclaration d'importation, doit s'acquitter au service des douanes de la TVA correspondante

Deux cas particuliers :

- Les échanges avec les DOM TOM sont considérés comme des importations de biens, régies par des règles spécifiques,
- les importations d'organes, de sang total, de lait humain et autres produits d'origine humaine utilisés à des fins médicales, sont exonérées.

La cession d'un bien mobilier d'investissement usagé

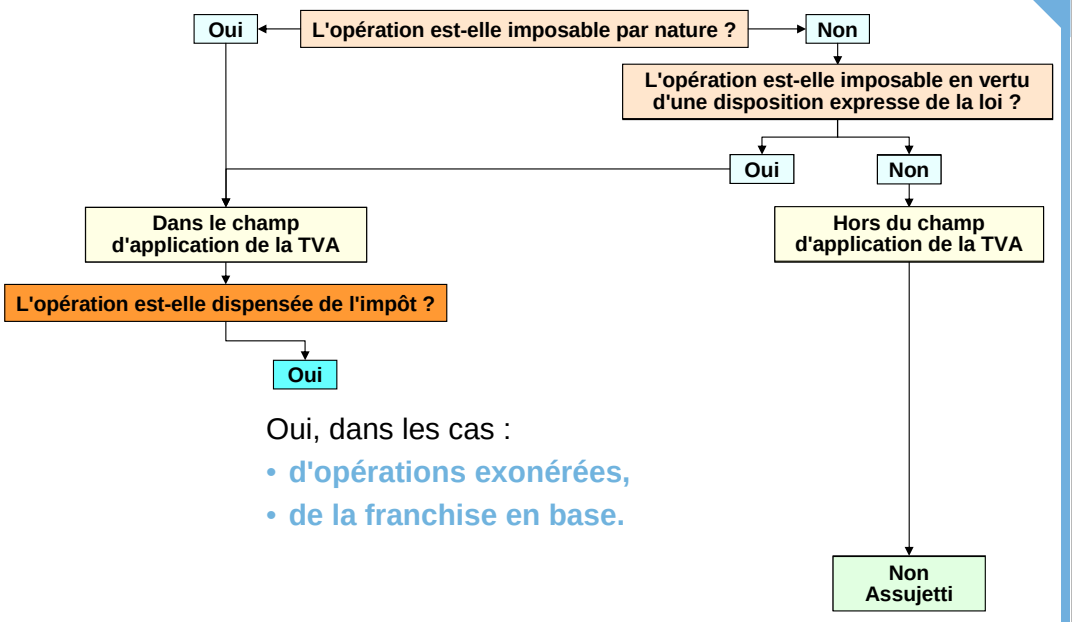
Doit être soumise à la TVA si ce bien a ouvert droit à déduction totale ou partielle lors de son achat, de son acquisition intracommunautaire, de son importation ou de sa livraison à soi-même.

La circonstance que le droit à déduction ait été, ou non, exercé est inopérante.

La vente d'un immeuble

Doit être soumise à la TVA la première cession qui intervient dans les cinq ans de l'achèvement de l'immeuble (TVA immobilière).

Schéma de raisonnement



Oui, dans les cas :

- **d'opérations exonérées,**
- **de la franchise en base.**

Les opérations exonérées

- Elles sont limitativement prévues par la loi et peuvent être :
  - **inconditionnelles** et non soumises à des formalités,

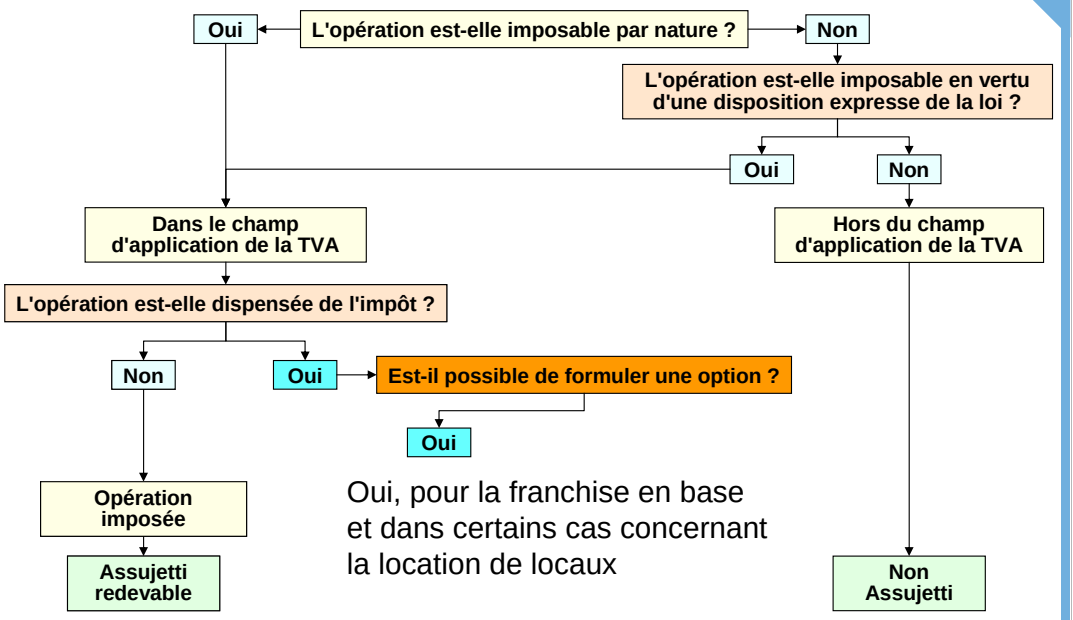
  ou
  - **conditionnelles**.
- Dans tous les cas les assujettis exonérés sont soumis aux mêmes obligations fiscales que tout redevable (tenir une comptabilité, délivrance de factures).
- Elles n'ouvrent pas droit à déduction.
  (Sauf certaines opérations relevant du commerce extérieur)

Dans le cadre de l'enseignement supérieur, elles concernent :
- les formations initiale et continue,
- les livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à la formation initiale.

La franchise en base

- Ce dispositif dispense de droit les assujettis de la déclaration et du paiement de l'impôt.
- Il s'applique si le chiffre d'affaires hors TVA , réalisé sur l'année civile, n'excède pas :
  - 76 300 € pour les **livraisons de biens** ainsi que les ventes à consommer sur place et les prestations d'hébergement.
  - 27 000 € pour les autres **prestations de services**.
  - 76 300 € pour une activité mixte (prestations de services plafonnées à 27 000 € + livraison de biens).
- Il est cependant possible de formuler une **option** pour le paiement de la TVA, afin de bénéficier du droit à déduction.

Schéma de raisonnement



Oui, pour la franchise en base et dans certains cas concernant la location de locaux

L'intérêt de formuler une option

Formuler une option peut permettre de diminuer le coût final d'un bien ou d'une prestation de services.

Dans l'exemple suivant : A vend à B qui vend à C.

		sans l'option		Avec l'option	
	A	B assujetti non redevable	C assujetti redevable	B assujetti redevable	C assujetti redevable
Prix d'achat	50,00 HT	119,60 TTC	139,60 TTC	119,60 TTC	143,52 TTC
Valeur ajoutée	50,00	20,00		20,00	
Prix de vente	119,60 TTC (50+50+TVA)	139,60 TTC (119,60+20)		143,52 TTC (100 (119,60-19,60) +20+TVA	
TVA collectée	19,60	0		23,52	
TVA déductible	9,80	0	0	19,60	23,52
A payer à l'État	9,80	0		3,92	

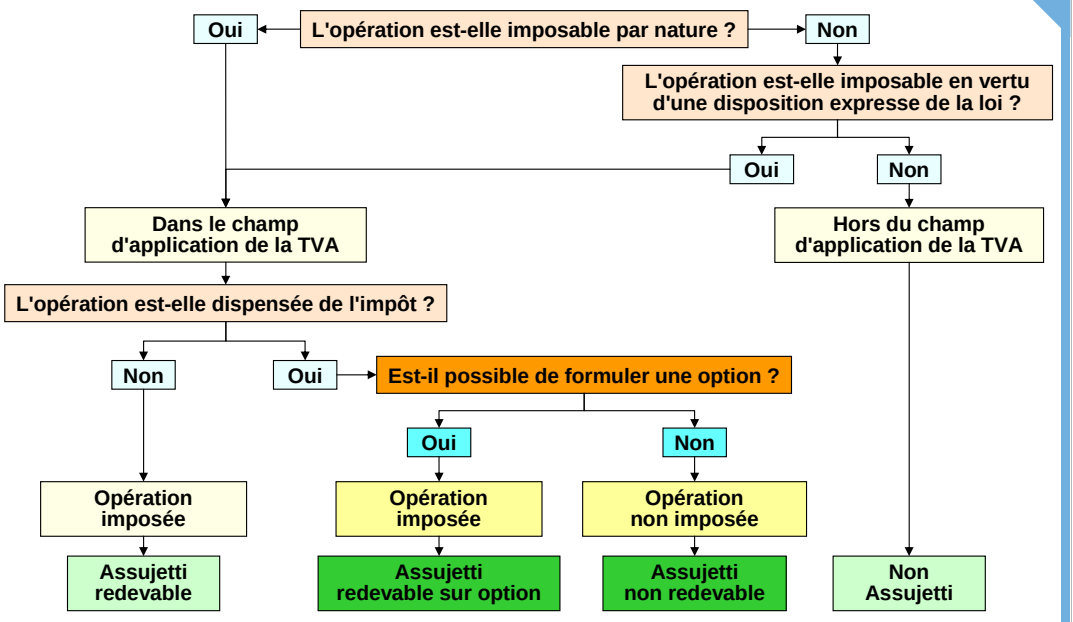
Coût pour C : 139,60 TTC **Coût pour C : 120,00 HT**

L'application de l'option

- Pour les Établissements, cette option concerne :
  - la **franchise en base**. L'option couvre une période de 2 ans tacitement reconductible.
  - les **locaux nus à usage professionnel donnés en location** (activité civile exonérée par la loi). L'option peut être exercée même lorsque l'immeuble n'est pas achevé, et couvre une période de 10 ans tacitement reconductible.
- La demande écrite doit être souscrite auprès :
  - du service des impôts des entreprises (SIE) du lieu d'exercice de l'activité, pour le cas de la franchise en base,
  - du SIE du lieu de situation de l'immeuble, pour le cas de location de locaux nus à usage professionnel.

→ Cf. page 151

Schéma de raisonnement



Cf. page 152

Exercice n°2

Étudiez les contrats et définissez, en expliquant les raisons si :

- ces opérations sont situées dans le champ d'application,
- elles sont imposées ou non.

Les règles de territorialité

- Pour qu'une opération soit soumise à la TVA française il faut qu'elle se situe dans son **champ d'application territorial**.
- Le seul critère à prendre en compte est **le lieu où l'opération est réputée se situer**.
- Pour localiser une opération et définir le pays bénéficiaire de la TVA, il convient de distinguer :
  - les **zones d'échanges**,
  - les opérations portant sur des **biens meubles corporels**,
  - les **prestations de services**.

Les zones d'échanges

Au regard de la TVA, il convient de distinguer 3 grandes zones d'échanges :

La **France** (Territoire français)

- la France continentale y compris les îles du littoral
- la Corse
- la principauté de Monaco
- les eaux territoriales
- le plateau continental

La **Communauté européenne**

Les **pays tiers**
(hors Communauté européenne)

Sont assimilés à des pays tiers :
les DOM, les TOM
les Collectivités territoriales
et Andorre

Les opérations portant sur des biens

Pour savoir si une opération portant sur des biens meubles corporels est soumise ou non à la TVA française, il convient :

- De distinguer les échanges **intracommunautaires** des échanges **extracommunautaires.**
- Pour chacun de ces échanges d'étudier les règles fixant le **lieu de livraison** et le **lieu d'imposition** pour les biens **livrés en l'état** et pour ceux **livrés après montage et installation.**

Les échanges intracommunautaires : les biens livrés en l'état

Le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien est situé au sein de la **Communauté européenne**.

- Le lieu de livraison = le lieu de départ

- Le lieu d'imposition = le lieu de départ
lorsque le lieu de départ et le lieu d'arrivée se situent dans le même État membre.

- Le lieu d'imposition = le lieu d'arrivée
lorsque le lieu de départ se situe sur le territoire d'un autre État membre.

Exception : les ventes à distance sous condition.

Les livraisons intracommunautaires

Il s'agit de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre à partir de la France.

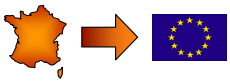
- Dès lors que le lieu de la livraison se situe en France, la TVA française est en principe exigible.
- Les livraisons intracommunautaires peuvent toutefois être exonérées, sous 4 conditions cumulatives :
  1. la livraison doit être effectuée à titre onéreux,
  2. le vendeur doit être un assujetti agissant en tant que tel,
  3. l'expédition/transport doit être justifié par tout moyen de preuve,
  4. l'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujettie qui ne bénéficie pas de régime dérogatoire.

Les acquisitions intracommunautaires

Il s'agit de biens expédiés ou transportés en France à partir d'un autre État membre.

- Le lieu de l'opération est réputé se situer en France, la TVA française est en principe exigible et le redevable est l'**acquéreur**.
- Certaines acquisitions intracommunautaires peuvent être exonérées, comme par exemple les organes, le sang total, le lait humain et les autres produits d'origine humaine utilisés à des fins médicales.

Les ventes à distance 1



Il s'agit de biens qu'un assujetti vend dans un autre État membre à une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire ou à un particulier.

Les ventes à distance 2

Les ventes à distance constituent toujours des livraisons imposées à la TVA par le vendeur.

MAIS

Le lieu de la livraison peut être soit :

Le **lieu de départ** si le montant des ventes à distance au titre d'une période donnée n'excède pas un seuil qui varie selon l'État membre de destination.

➲ Le lieu d'imposition = le lieu de départ

Le **lieu d'arrivée** si ce seuil est dépassé ou si dans le cas contraire, le vendeur opte pour que le lieu de la livraison se situe sur le territoire de l'État membre de destination.

➲ Le lieu d'imposition = le lieu d'arrivée

Les déclarations

- Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer au service des douanes **une déclaration unique** mensuelle, regroupant :
  - un état récapitulatif des clients (assujettis ou personnes morales non assujetties) auxquels il a livré des biens,
  - une déclaration des échanges de biens (DEB).
- Une déclaration doit être produite par type de flux :
  - acquisitions en provenance d'un État membre (à partir de 100.000 euros),
  - livraisons à destination d'un État membre (dans tous les cas).

L'absence de cette déclaration dans les délais ou une déclaration erronée est une infraction qui fait l'objet d'une amende.

Les échanges intracommunautaires et extracommunautaires : les biens livrés après montage ou installation

Lorsque les biens font l'objet d'un montage ou d'une installation en France avant livraison à l'acquéreur, le lieu d'imposition est toujours situé en France.

Les échanges extracommunautaires : les biens livrés en l'état

Lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien est situé dans un **pays tiers**, le lieu de livraison diffère selon que :

➲ L'acquéreur français s'adresse à un importateur :

- transfert de propriété au profit de l'acquéreur au moment où le bien lui est livré en France par l'importateur.
- Le lieu de livraison du bien importé se situe en France.
- **Le lieu d'imposition = le lieu de livraison (France).**

➲ L'acquéreur français s'adresse directement au fournisseur étranger et procède lui-même à l'importation :

- transfert de propriété au profit de l'acquéreur au moment où le bien est vendu par le fournisseur.
- **Les lieux de livraison et d'imposition de la vente ne se situent pas en France. Seule la TVA à l'importation est exigible.**

→ Cf. page 153

Les échanges extracommunautaires

Les **importations** de biens en provenance d'un pays tiers et mis en consommation en France.

- La TVA est perçue par le service des douanes.
- Certaines importations bénéficient d'une exonération.

Les **exportations** de biens, expédiés ou transportés dans un pays tiers (hors CE).

- Elles entrent dans le champ d'application de la TVA.
- Elles peuvent être exonérées sur justification de l'exportation :
  - inscription au registre comptable de l'exportateur,
  - fourniture du Document Administratif Unique (DAU).

Les procédures spécifiques : 1

Bien qu'exonérées, les opérations relevant du commerce extérieur ouvrent droit à déduction de la TVA

Le remboursement de crédits de TVA non imputables peut suivre : la procédure générale (remboursement annuel ou trimestriel), la procédure spéciale ou la procédure d'achats en franchise de TVA.

Les procédures spécifiques : 2

La procédure spéciale de remboursement de crédits de la TVA offerte aux exportateurs.
Le montant du crédit à rembourser au titre d'une période (mensuelle) est plafonné mais aucun minimum de restitution n'est exigé.

Les procédures spécifiques : 3

- **La procédure d'achat en franchise de TVA.** Les assujettis peuvent acquérir en franchise de TVA les biens et services nécessaires aux opérations relevant du commerce extérieur.
- Ces achats en franchise doivent être justifiés par une attestation visée par le service des impôts dont dépend l'entreprise (Établissement). Cette attestation doit être :
  - remise aux fournisseurs,
  - conservée dans le cas d'acquisition intracommunautaire.

  Dans le cas d'importation, l'attestation est remplacée par un avis d'importation comprenant des mentions particulières à présenter au service des douanes.

Récapitulatif : les livraisons de biens imposées en France

Bien acheté ou fabriqué en France et expédié ou transporté :

	Nature de l'opération	*Imposable ou non*
en France	**LBMC "interne"**	**Oui**
dans un État membre	**Livraison intracommunautaire**	**Non** (exonérée)
dans un pays tiers	**Exportation**	**Non** (exonérée)

Bien livré expédié ou transporté en France en provenance :

	Nature de l'opération	*Imposable ou non*
d'un État membre	**acquisition intracommunautaire**	**Oui ***
d'un pays tiers	**Importation**	**Oui ***

* **sauf exonération prévue par la loi**

Les prestations de services

Lorsque le prestataire de services est établi en France :
- le lieu des prestations de services est réputé se situer en France,
- les prestations de services sont imposables en France.

- Ce principe fait l'objet de nombreuses dérogations :
  - les **prestations localisables "matériellement"**, notamment :
    - les prestations se rattachant à un immeuble,
    - les prestations scientifiques,
    - les travaux et expertises sur des biens meubles corporels.
  - les **prestations "immatérielles"** dont la situation est définie par la relation prestataire/preneur.

Dérogations : les prestations localisables "matériellement"

- Dans certains cas, le lieu d'imposition dépendra non pas du lieu d'établissement du prestataire mais :
  - du lieu de situation d'un bien comme c'est le cas par exemple pour les immeubles
  - du lieu d'exécution matérielle :
    - pour une prestation scientifique comme c'est le cas par exemple pour un congrès,
    - pour des travaux et expertises sur des biens meubles corporels comme ce peut être le cas pour un diagnostic effectué sur un appareil scientifique situé hors de France.

Dérogations : les prestations "immatérielles"

Les prestations "immatérielles" sont imposables en France quand :

Le prestataire est établi en France et que le preneur :
- est un assujetti établi en France,

ou
- est établi dans un autre État membre sans y être assujetti.

Le prestataire est établi hors de France (CE ou pays tiers) et que le preneur est un assujetti établi en France.

Dérogations : les prestations "immatérielles"

A contrario, ces prestations ne sont pas imposables en France lorsque le preneur :

- est établi hors de la Communauté européenne,

ou

- est un assujetti à la TVA dans un autre État membre.

Bien que ces prestations soient non imposables, elles sont cependant susceptibles d'ouvrir un droit à déduction...

… dans la mesure où l'opération ouvrirait droit à déduction si elle était réalisée en France.

Cas particulier

- Sont concernées les prestations de services rendues par une entreprise française (assujettie à la TVA) à **une organisation internationale** établie dans un autre État membre sans y être assujettie.
- Ces prestations sont exonérées par décision ministérielle.
- Cependant, elles ouvrent droit à déduction de la TVA comprise dans le coût des dépenses effectuées pour les besoins de leur réalisation.

Attention : Il ne peut pas s'agir de **subventions**, qui ne correspondent pas à un paiement du prix de prestations.

Exercice n°3

Une université signe un contrat avec une entreprise privée (bureau d'études) assujettie à la TVA. L'objet du contrat est la réalisation d'un test de résistance de matériaux destinés à être intégrés dans les véhicules automobiles.

Quelles sont les conséquences si :

1. Si l'entreprise pour le compte de laquelle le test est réalisé est située au Portugal.
2. Si en raison du caractère confidentiel du test et de la nature du matériel, le test doit se réaliser dans les locaux de l'entreprise.
3. Le test est réalisé au Portugal mais le bénéficiaire de la prestation de l'université est un organisme communautaire (non assujetti) qui souhaite contribuer à l'amélioration de la sécurité des véhicules.

Récapitulatif : les prestations "immatérielles" imposées en France

Lieu d'établissement du prestataire / Lieu d'établissement du preneur	France		Autre État membre		Pays tiers
	Assujetti	Non assujetti	Assujetti	Non assujetti	
France	Oui	Oui	Non [1]	Oui [2]	Non
Autre État membre	Oui [3]	Non	Non	Non	Non
Pays tiers	Oui	Oui/Non [4]	Non	Non	Non

Oui : la prestation est imposée en France
Non : la prestation n'est pas imposée en France

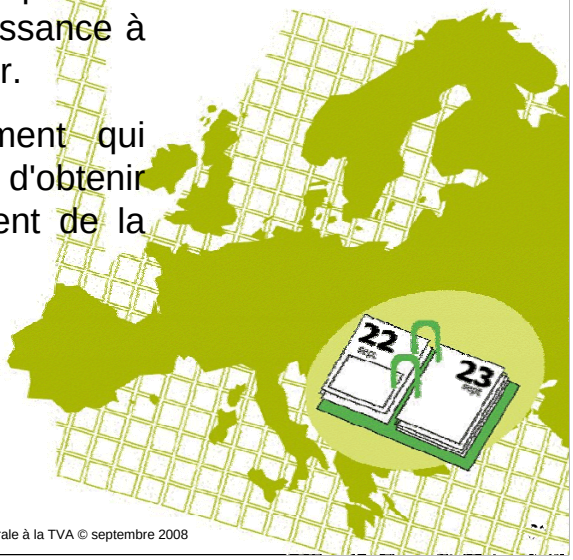
1 La TVA est à acquitter dans cet autre État membre par le preneur
2 Non pour les prestations à certaines organisations internationales
3 La TVA est à acquitter en France par le preneur
4 Oui si le service est utilisé en France, Non s'il est utilisé hors de France

Les prestations "immatérielles" : relations avec les DOM

Lieu d'établissement du preneur \ Lieu d'établissement du prestataire	Métropole	Guadeloupe Martinique Réunion	Guyane	Autres états CE ou pays tiers
Métropole	Taux métropolitain			
Guadeloupe Martinique Réunion	Taux "DOM"			
Guyane	Pas d'imposition			

Fait générateur et exigibilité

- Le **fait générateur** correspond à l'événement qui donne naissance à la créance fiscale du Trésor.
- L'**exigibilité** est l'événement qui donne au Trésor le droit d'obtenir ou de réclamer le paiement de la TVA.



Les règles d'application

- Au regard des règles d'application, une distinction doit être faite entre :
  - les **règles générales** qui différencient :
    - les livraisons de biens meubles corporels (LBMC),
    - les prestations de services
  - des **règles spécifiques** liées à des opérations particulières,
  - une **règle particulière** pouvant être mise en œuvre par les Établissements

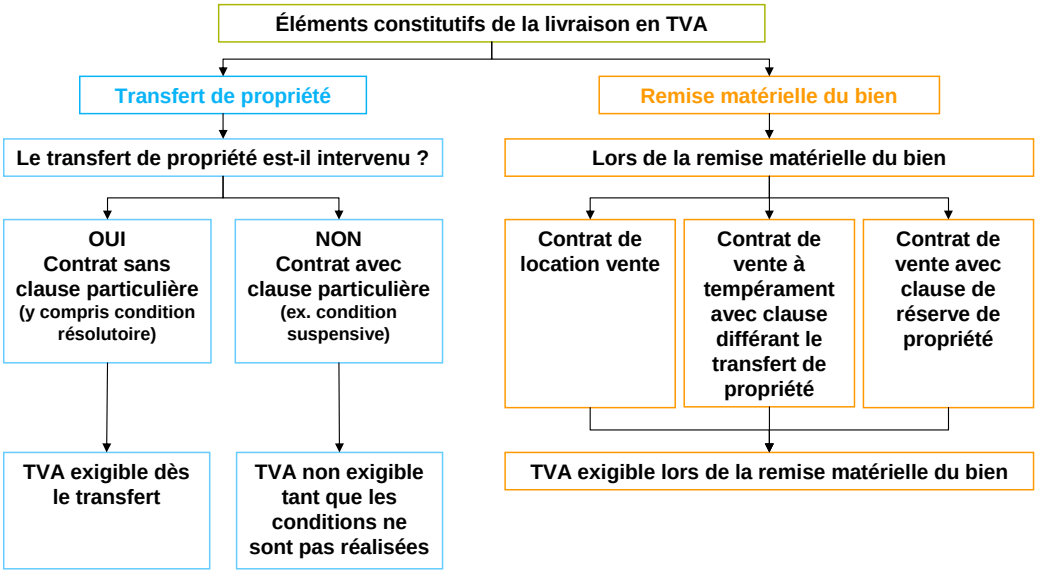
La livraison de biens meubles corporels : 1

Coïncidence entre fait générateur et exigibilité. Ces événements interviennent au moment de la **livraison** du bien.

La **livraison**

- En général elle correspond au **transfert de propriété** selon la définition du code civil. C'est le cas notamment lorsque le contrat est assorti d'une condition résolutoire ou suspensive.
- Toutefois, l'élément constitutif de la livraison peut être la **remise matérielle du bien** au lieu du transfert de propriété. Cas pour la location-vente, la vente à tempérament avec clause différant le transfert de propriété et la vente avec clause de réserve de propriété.

La livraison de biens meubles corporels : 2



Les prestations de services

Séparation du fait générateur et de l'exigibilité

- Le fait générateur intervient au moment où la prestation est effectuée.
- L'exigibilité intervient lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou d'après les débits en formulant une **option** (déclaration écrite par lettre simple) auprès du service des impôts dont l'assujetti relève pour le paiement de la TVA.

Les opérations particulières

Les acquisitions intracommunautaires

- Le **fait générateur** intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire est effectuée, c'est-à-dire au moment où le transfert de propriété ou la remise matérielle interviendrait si les biens étaient acquis en France.
- La TVA est **exigible** le 15 du mois suivant celui où s'est produit le fait générateur.

Les importations

La TVA est **exigible** au moment où le bien est considéré comme importé, c'est-à-dire lorsque le bien est mis à la consommation en France.

Les travaux immobiliers

La TVA est **exigible** lors de l'encaissement avec la possibilité d'obtenir l'autorisation d'acquitter la taxe d'après les débits.

Pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche

- Les Établissements peuvent bénéficier d'un régime dérogatoire pour déclarer leurs opérations.
- TVA collectée : prise en compte des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge en comptabilité par l'agent comptable au cours de cette période.

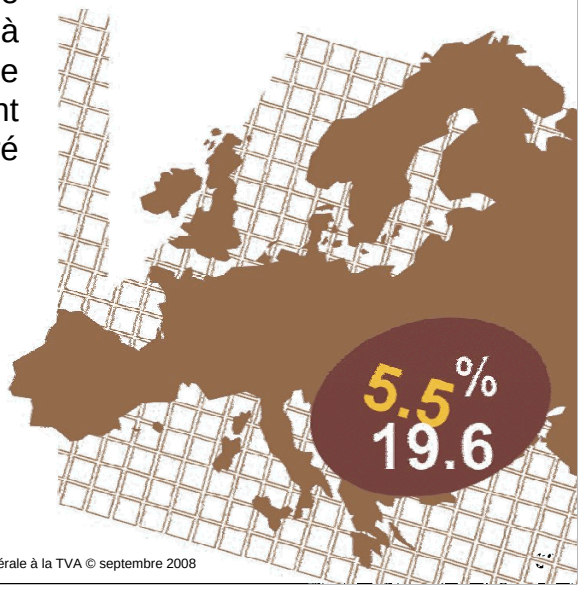
Exercice n°4

A partir du cas présenté, déterminez :

- à quels moments interviennent le fait générateur et l'exigibilité,
- le lieu d'imposition et qui doit s'acquitter de la TVA exigible.

La base d'imposition

La **base d'imposition** est le prix correspondant à l'ensemble de ce que le redevable réclame au client en contrepartie du bien livré ou du service rendu.



Éléments à retenir dans la base d'imposition

La base d'imposition comprend :

- L'ensemble des paiements en espèces et en nature que le client doit effectuer auprès du fournisseur ou du prestataire au titre des opérations dont il a bénéficié.
  Ce prix ainsi déterminé s'exprime hors TVA.
- A ce prix principal, vient s'ajouter :
  - les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature (à l'exception de la TVA),
  - les compléments de prix ainsi que les frais accessoires acquittés par l'acquéreur à des titres divers (qu'ils soient facturés distinctement ou non).
- Certaines subventions directement liées au prix des opérations réalisées.

5,5% 19.6

Éléments à exclure de la base d'imposition

Les **réductions de prix** consenties par le fournisseur au client. Sous réserve que ces réductions :

- bénéficient effectivement à l'acheteur et pour leur montant exact,
- ne constituent pas une forme de rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation quelconque.

L'**octroi de mer** : taxe spécifique aux DOM

Les **débours** : sommes remboursées aux intermédiaires qui effectuent les dépenses "au nom et pour le compte" de leurs mandants (commettants).

5.5% 19.6

Les intérêts moratoires

Ce sont des intérêts réclamés à un client qui ne s'acquitte pas du prix à échéance et couvrent le préjudice subi par le fournisseur.

Les intérêts moratoires se situent hors du champ d'application de la TVA

5.5% 19.6

Les opérations spécifiques

Les importations

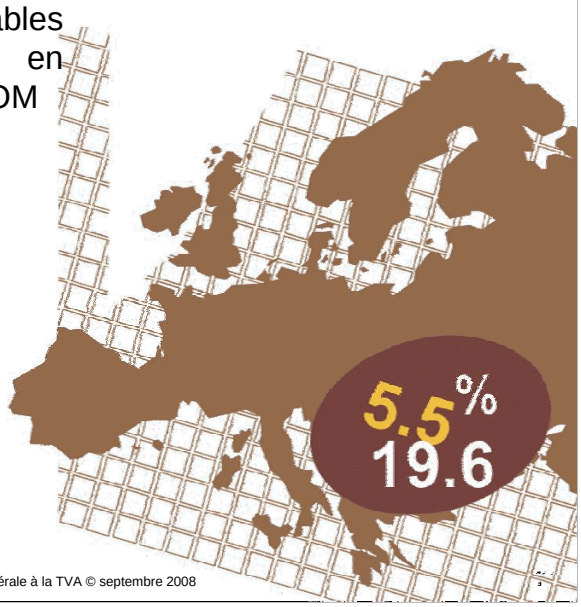
La base d'imposition est constituée par la valeur définie par la législation douanière. Elle repose sur la notion de valeur transactionnelle qui correspond, en principe, au prix facturé.

Les travaux immobiliers

La base d'imposition est constituée par le montant des marchés, mémoires ou factures.

Les taux de TVA

Différents **taux** sont applicables en France continentale, en Corse ainsi que dans les DOM



Le choix du taux et la déclaration

Le **taux** concernant un produit s'applique aux opérations de vente, achat, importation, acquisition intracommunautaire, livraison, commission, courtage, façon portant sur ce produit.

Les autres opérations sont soumises au **taux** qui leur est propre.

Toutes les opérations réalisées au titre d'une période déterminée doivent être mentionnées, pour leur montant total par type de taux, sur une **déclaration** de chiffre d'affaires conforme au modèle prescrit par l'administration.

5.5% 19.6

Les cas particuliers : 1

- Si une opération porte sur un produit composé de divers éléments, soumis individuellement à des taux différents ➲ le taux de TVA appliqué est celui dudit produit.
- Si plusieurs produits ou services soumis à des taux différents sont vendus pour un prix global ➲ chaque produit doit être imposé au taux qui lui est propre.
- Si une prestation de services utilise :
  - des **pièces détachées** ➲ celles-ci sont soumises au taux qui leur est propre car il est considéré qu'elles font l'objet d'une vente.
  - des **fournitures** ➲ celles-ci sont soumises au taux applicable à la prestation de services car elles constituent un élément du prix de la prestation.

Les cas particuliers : 2

- S'il s'agit de travaux :
  - de transformation ou de rénovation se traduisant par la création d'un bien neuf ➲ le taux de TVA appliqué est celui du produit obtenu.
  - de réparation (bien considéré d'occasion) ➲ le taux de TVA appliqué est celui de l'opération.
- Si un emballage :
  - est facturé à part, il fait l'objet d'une vente distincte à celle du contenu ➲ Le taux appliqué lui est propre (généralement taux normal).
  - est vendu et facturé globalement avec le produit qu'il contient ➲ Le taux appliqué est celui du produit.

5,5 % 19.6

Les taux applicables en France continentale

Taux normal 19,6 % — Fixé depuis le 1er avril 2000

Il englobe toutes les opérations taxables pour lesquelles un autre taux n'est pas spécialement prévu.

Taux réduit : 5,5 % — Fixé depuis le 1er janvier 1989

Il s'applique à certains produits et prestations de services, limitativement désignés par la loi, comme les livres (imprimés).

Taux particulier : 2,10 % — Fixé depuis le 1er juillet 1986

Il s'applique en particulier aux ventes de médicaments remboursables par la Sécurité sociale, aux produits sanguins d'origine humaine et aux publications de presse.

5,5 % 19,6

Les taux applicables en Corse et dans les DOM

Taux en Corse

0,9 %, 2,10 %, 8 %, 13 %

Ils s'appliquent :

- à certains produits et prestations de services exécutés en Corse,
- aux importations et acquisitions intracommunautaire en Corse ainsi qu'aux expéditions de France continentale à destination de la Corse.

Dans les DOM

Normal 8,5 % - Réduit 2,1 % - Particulier 1,05 %

Concernant les publications de presse, le taux spécifique est de 1,05 %. Pour les publications exportées de la métropole vers les DOM, la TVA est due par l'éditeur au taux applicable dans les DOM.

La TVA déductible

- Lorsqu'un Établissement réalise une opération imposable, il peut être autorisé, le cas échéant, à déduire la TVA grevant les dépenses engagées à cette occasion.
- Pour savoir dans quelle mesure la TVA grevant des dépenses peut être déduite, il convient d'étudier successivement les règles régissant le droit à déduction :
  - Le **mécanisme de déduction**,
  - Les **corrections** auxquelles les déductions opérées peuvent être soumises, le cas échéant.
  - **A compter du 1er janvier 2008, nouvelles modalités de déduction de la TVA issues du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 : formations ponctuelles de l'AMUE au début de l'année 2008**

Le mécanisme de déduction

Pour connaître le fonctionnement du **mécanisme de déduction**, il faut successivement étudier :

- la naissance,
- l'ouverture,
- l'étendue du droit à déduction.

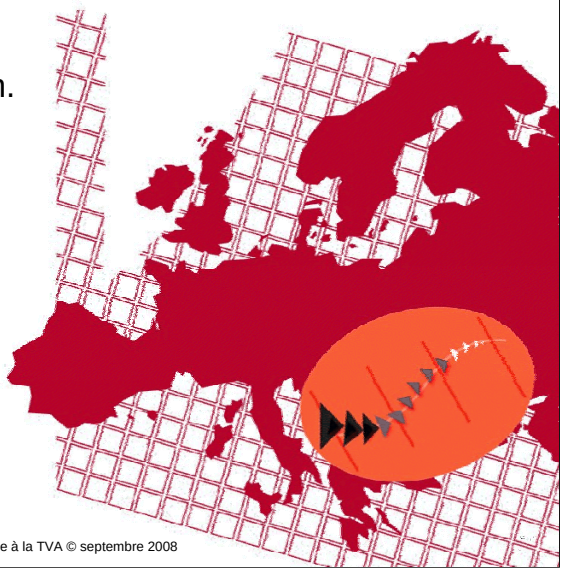


Schéma de raisonnement

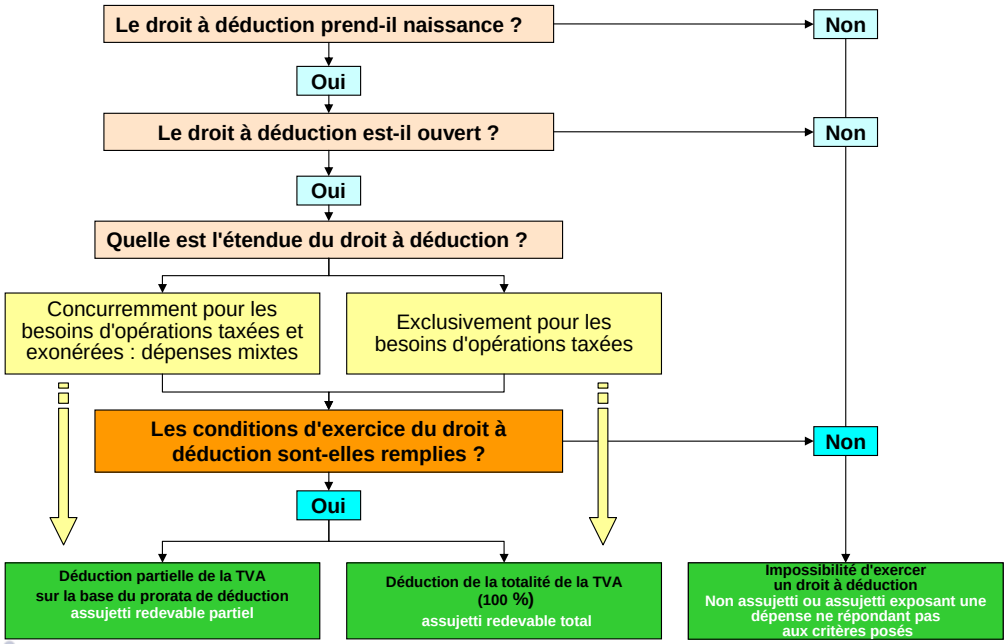


Schéma de raisonnement

Le droit à déduction prend-il naissance ?

Oui

Oui, si la dépense exposée se rattache à une **activité économique**, c'est-à-dire si elle est exposée par un **assujetti** accomplissant ce type d'activité.

Le principe

Le droit à déduction prend naissance pour chaque dépense effectuée par un **assujetti** agissant en tant que tel.

- Pour les biens, il n'est pas nécessaire qu'ils soient la **propriété juridique** de l'assujetti.
- Le droit à déduction est de **nature absolue** et ne peut être limité que dans des cas spécifiques.

Droit à déduction et qualité d'assujetti

- La naissance du droit à déduction est corrélée au statut d'assujetti.
- Par suite :
  - Les opérations qui ne sont pas situées dans le champ d'application de la TVA sont étrangères au mécanisme de déduction.
  - Toute dépense engagée pour la réalisation d'une activité économique fait naître un droit à déduction au bénéfice de la personne qui l'accomplit de façon indépendante.
  - Le droit à déduction prend également naissance lors de l'engagement de dépenses pour les besoins d'une activité économique seulement **projetée**.
  - Le droit à déduction est né lorsque les dépenses sont exposées postérieurement à la cessation d'une activité économique taxable dans la mesure où ces dépenses constituent indubitablement le prolongement de ladite activité.

La notion de propriété juridique

La notion de propriété juridique est inopérante : le droit à déduction prend naissance même si le bien utilisé n'appartient pas juridiquement à l'assujetti.

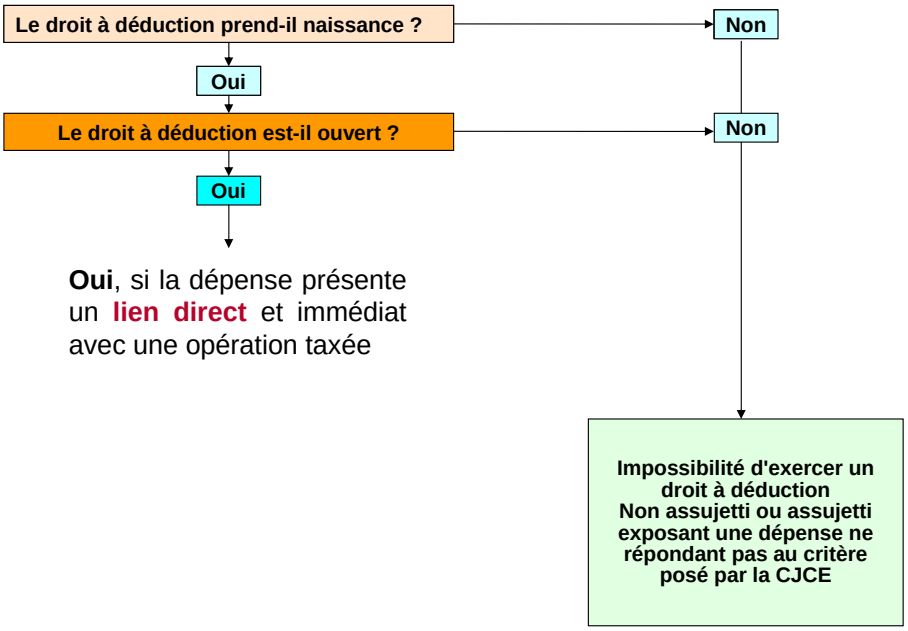
- L'assujetti peut disposer d'un bien corporel même s'il n'y a pas **transfert de la propriété juridique** du bien.
- L'assujetti doit **supporter effectivement les dépenses** se rapportant à ce bien.

La nature absolue du droit à déduction

- La qualité d'un assujetti, accordée par l'administration fiscale, ne peut lui être retirée avec effet rétroactif. Le droit à déduction, une fois né, reste donc acquis à l'assujetti quel que soit le sort réservé à son activité liée à ce statut.
- Ce droit ne peut être limité que si un texte de la 6ème directive le prévoit expressément.

Les assujettis ont l'obligation de justifier, le cas échéant, de la réalité des éléments originels portés à la connaissance de l'administration.

Schéma de raisonnement



Le lien direct

Le droit à déduction ne peut être ouvert qu'au titre de biens et services présentant un **lien direct et immédiat** avec des **opérations taxées**.

L'ouverture du droit à déduction est totalement indépendante de l'origine des ressources finançant la dépense et des règles de TVA appliquées au titre de ce financement (collecte ou non de la TVA).

Droit à déduction : abandon de la condition financière 1

Cela est clairement énoncé dans une instruction du 27 janvier 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence **3 D-1-06.**

- **La déduction** de la TVA grevant les dépenses supportées par un assujetti redevable **n'est plus subordonnée à la preuve de la répercussion de leur coût dans le prix** de ses opérations ouvrant droit à déduction.
- Il est **présupposé** que les **dépenses** exposées **font partie des coûts des opérations taxées en aval**, c'est-à-dire que celles-ci sont directement et immédiatement liées aux dites opérations.

Droit à déduction : abandon de la condition financière 2

Droit fiscal : TVA

Désormais, il convient, pour exercer un droit à déduction, que les dépenses soient de manière **cumulative**:

- **utilisées** pour les besoins d'une opération économique réalisée à titre onéreux (**lien direct et immédiat**);
- **justifiées** par une facture comportant toutes les mentions requises par la réglementation.

Mais

Droit de la concurrence

Nécessité de mettre en place un dispositif de calcul de coûts, prenant en compte l'ensemble des charges

=

Élément déterminant pour un organisme public : lui permet de justifier de sa position au regard des règles de la concurrence.

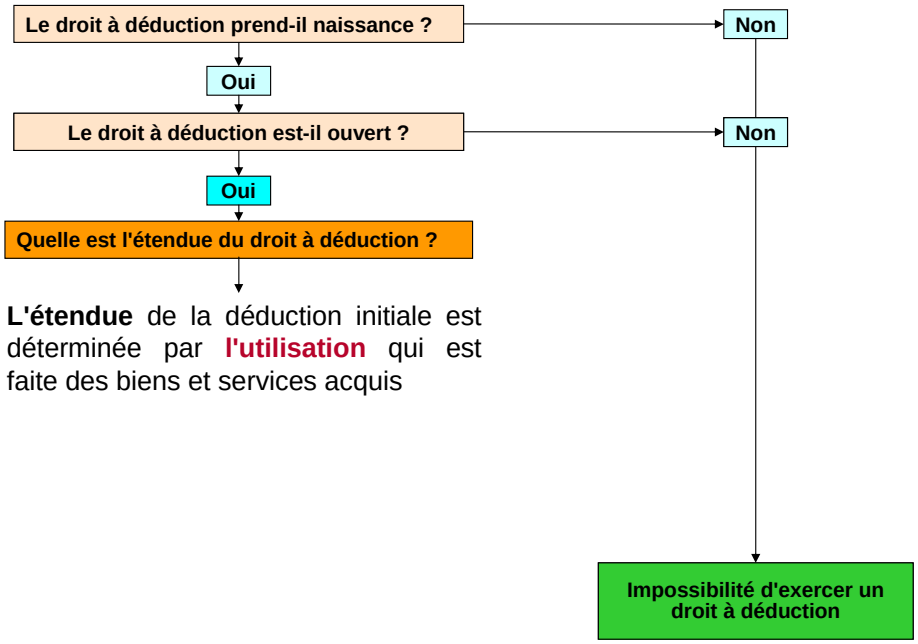
Cas particulier : les frais généraux

- Il s'agit de dépenses qui ne présentent pas un lien direct et immédiat avec une opération taxée déterminée.
- Toutefois, **le droit à déduction peut être exercé dès lors que ces frais participent à l'activité générale d'un EPSCP**. A ce titre, il est présupposé que ces dépenses font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées de l'université.
- En d'autres termes, si l'assujetti est en mesure de justifier l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente aux frais généraux un droit à déduction est ouvert pour ce qui concerne lesdites dépenses. Pour les EPSCP, redevables partiels, **la déduction de la TVA grevant leur coût s'opère à raison de la règle du prorata.**

Ne pas confondre les frais généraux avec les frais supportés spécifiquement pour la réalisation d'une opération autonome au sens de la TVA.

Dans ce dernier cas, si l'opération n'est pas taxée, aucun droit à déduction de la TVA grevant les frais propres à cette opération ne peut être exercé.

Schéma de raisonnement



L'étendue de la déduction initiale est déterminée par **l'utilisation** qui est faite des biens et services acquis

Le principe

L'étendue des droits à déduction ouverts au titre des dépenses exposées par un assujetti pour les besoins de son activité économique dépend de la **nature des opérations réalisées.**

La déduction de la TVA grevant les biens et services est :

- intégrale si ceux-ci sont affectés exclusivement à la réalisation d'opérations taxées ou assimilées.
- partielle si ceux-ci sont utilisés concurremment pour les besoins d'opérations taxées et d'opérations exonérées (**dépenses mixtes**). Cette situation concerne les redevables partiels.

Les règles pour les redevables partiels

Deux règles peuvent être mises en œuvre :

La constitution de **secteurs d'activités distincts** lorsque l'assujetti accomplit des activités distinctes au sens de la TVA.

L'application d'une méthode forfaitaire correspondant au **pourcentage général de déduction** (règle du prorata).

Le pourcentage général de déduction : 1

Le montant de la taxe déductible est calculé à raison d'une méthode forfaitaire : application d'un pourcentage financier au montant de la TVA afférente aux dépenses.

Le pourcentage général de déduction =

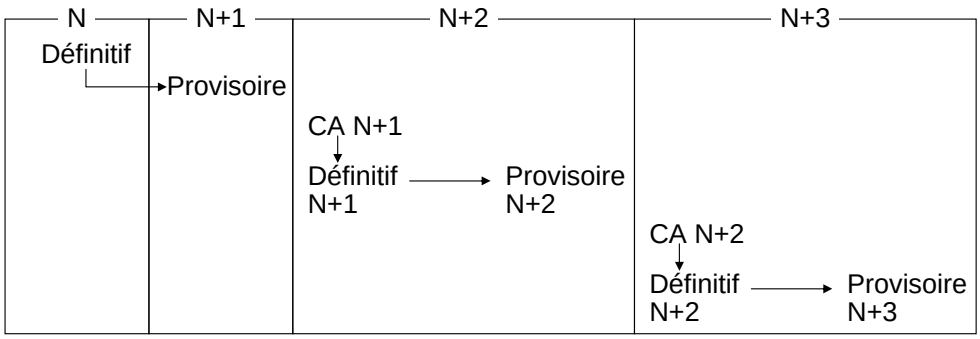
$$\frac{\text{Montant total annuel du chiffre d'affaires des opérations ouvrant droit à déduction} + \text{subvention "complément de prix"}}{\text{Montant total annuel du chiffre d'affaires de l'ensemble des opérations de l'établissement} + \text{subventions "complément de prix" et non taxables}}$$

Cf. pages 154, 155, 156, 157

Le pourcentage général de déduction : 2

Le pourcentage général de déduction est déterminé à partir du chiffre d'affaires d'un exercice :

- en cours d'exercice, application d'un **pourcentage provisoire** (correspondant au pourcentage définitif de l'exercice précédent),
- au plus tard le 25 avril de l'année suivante, calcul du **pourcentage définitif** pour le substituer au pourcentage provisoire.



Le pourcentage général de déduction : 3

- Une régularisation doit être effectuée en cas d'écart entre le prorata provisoire et le prorata définitif.
- L'ajustement à effectuer concerne non seulement les immobilisations mais aussi les autres biens et services (BAIS).

Pour les établissements, la régularisation n'est exigée que si l'écart est supérieur à 10 points.

Règles de calcul du droit à déduction en cas d'application de la règle du prorata

Immobilisations

Application du pourcentage général de déduction quelles que soient les conditions réelles de leur utilisation.

Biens Autres que les Immobilisations et Services (BAIS)

- Application de la règle de l'affectation entraînant selon le cas une déduction totale ou nulle.
- Application du pourcentage général de déduction pour les **dépenses mixtes** se traduisant par une déduction partielle.

Cf. page 158

Les secteurs d'activités distincts

Des secteurs distincts doivent être constitués dans le cas de pluralité d'activités économiques soumises à des dispositions différentes au regard de la TVA.

Règle de droit pour les Établissements

Règles de calcul du droit à déduction en cas de constitution de secteurs distincts

Immobilisations et BAIS

- Application de la règle de l'affectation entraînant selon le cas une déduction totale ou nulle.
- Application du pourcentage général de déduction pour les **dépenses mixtes** (immobilisations et BAIS) se traduisant par une déduction partielle.

Cf. page 158

Établissement créant un SAIC

Immobilisations et BAIS

Possibilité d'application d'un **prorata physique** à la place du prorata financier pour les dépenses mixtes.

- Prorata déterminé par l'établissement sous sa propre responsabilité en fonction de la proportion d'utilisation du bien ou du service par le SAIC.
- La clé de répartition s'appuie sur une **comptabilité analytique.**

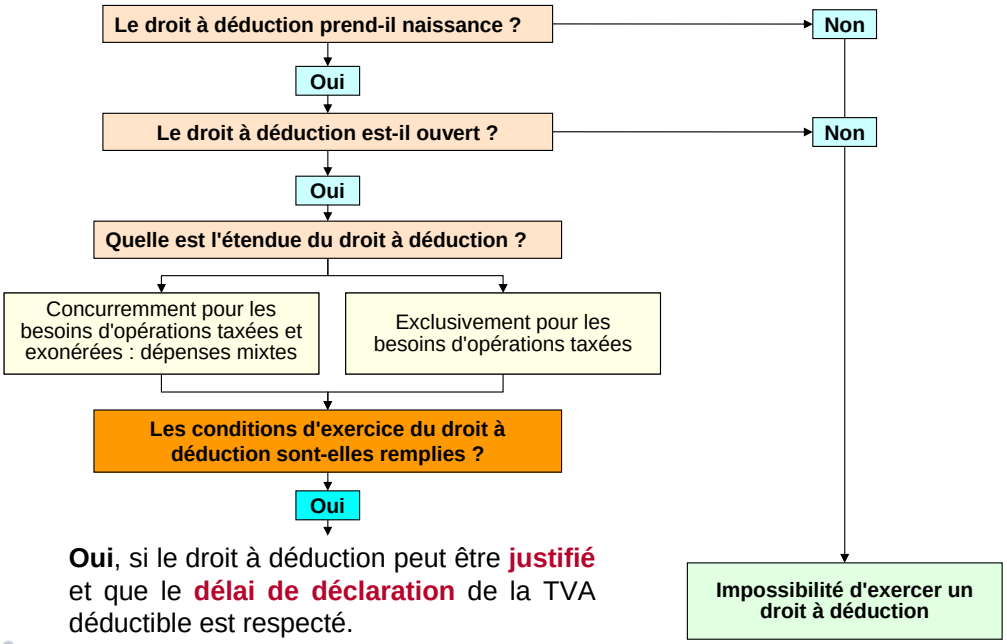
Cf. page 160

Les exclusions du droit à déduction

Quelles que soient leurs modalités d'utilisation, certaines catégories de dépenses font l'objet d'exclusion du droit à déduction de TVA en application des dispositions de la 6ème directive (clause de gel) :

- dépenses de logement et d'hébergement au bénéfice des salariés,
- dépenses afférentes aux véhicules de transport de personnes immobilisés,
- dépenses de transport de personnes auprès d'un prestataire (air, eau, fer, route).

Schéma de raisonnement



Oui, si le droit à déduction peut être **justifié** et que le **délai de déclaration** de la TVA déductible est respecté.

Les conditions d'exercice du droit à déduction

L'assujetti doit pouvoir **justifier** de la déduction de la TVA opérée au titre des biens ou des services utilisés : il doit être en possession de la **facture** correspondante dûment remplie.

> La facture justifie le droit à déduction mais ne le crée pas.

L'assujetti doit respecter le **délai de déclaration** de la TVA déductible.

> Au-delà de cette période, le droit à déduction est définitivement perdu.

La justification du droit à déduction : cas particuliers

Cas de la TVA perçue à l'importation

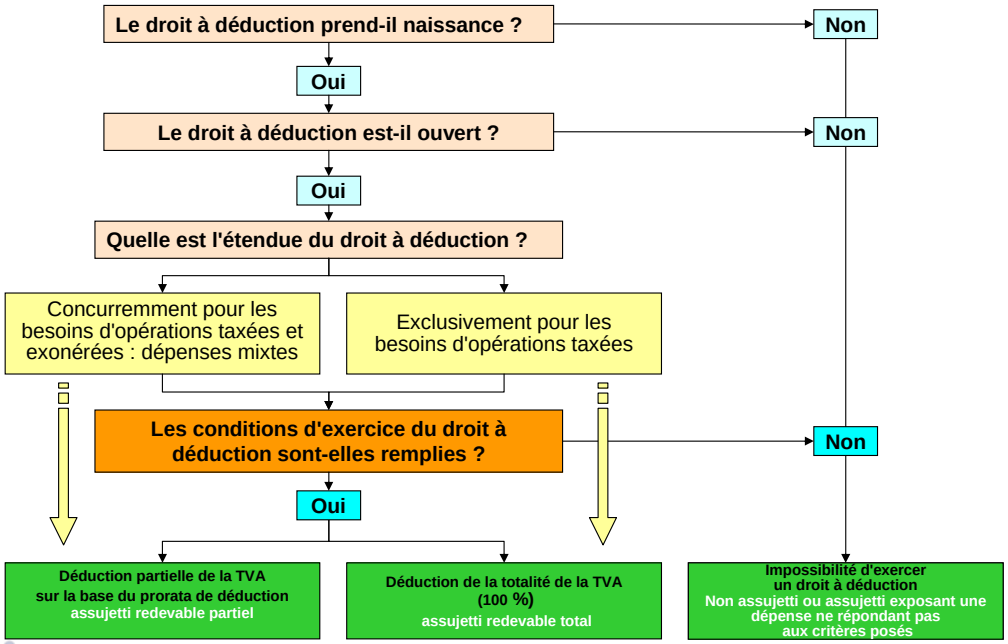
La déduction de la TVA perçue à l'importation ne peut être opérée que si l'assujetti est en possession des documents douaniers ou assimilés.

Cas de la TVA acquittée par l'assujetti lui-même

(cas pour les acquisitions intracommunautaires et les LASM)

Même si cette TVA est totalement déductible, l'assujetti doit obligatoirement mentionner le montant de cette taxe exigible sur la déclaration de chiffre d'affaires à souscrire au titre de la période concernée.

Schéma de raisonnement



Exercice n°5

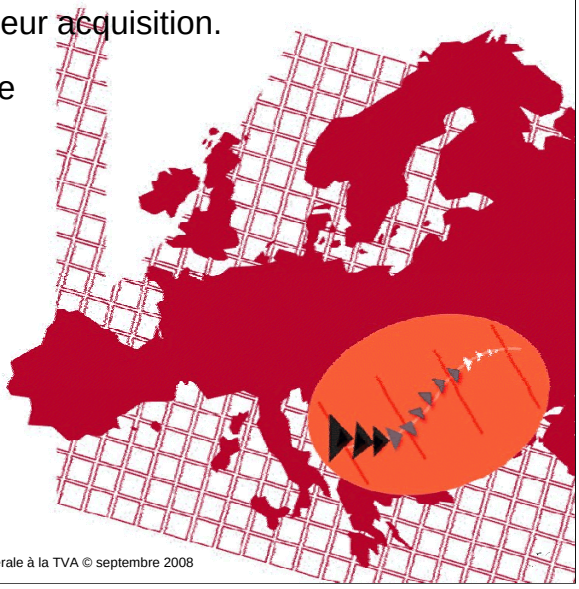
- Étudiez la prestation d'analyse présentée au regard du droit à déduction des dépenses exposées et déterminez :
  1. si le droit à déduction prend naissance,
  2. si le droit à déduction est ouvert,
  3. quelle est l'étendue du droit à déduction.
- Pour chacune de ces questions, justifiez vos réponses.

Les corrections des déductions opérées

Une déduction peut faire l'objet de corrections lorsque des événements viennent modifier l'utilisation des biens et services postérieurement à leur acquisition.

Ces corrections peuvent se traduire par :

- des **régularisations** de la déduction antérieurement opérée,
- l'**imposition** à la TVA de certaines opérations assimilées à des livraisons de biens à titre onéreux (livraison à soi-même).



Cas de figure

Régularisations

- **Immobilisations**
  - Variation dans le temps du pourcentage de déduction
  - Modification de l'utilisation de la dépense
  - Création d'un SAIC
- **BAIS**

Principe

Au sens de la TVA, la valeur d'un bien d'investissement se consomme sur une durée spécifique. Cette valeur, **indépendante de la durée d'amortissement**, est égale à :

- 5 années civiles pour les biens meubles,
- 20 années civiles pour les biens immeubles.

Une régularisation doit être effectuée si certains événements interviennent durant ces périodes.

Cas de figure

Régularisations

- **Immobilisations**
  - **Variation dans le temps du pourcentage de déduction**
  - **Modification de l'utilisation de la dépense**
  - **Création d'un SAIC**
- **BAIS**

Principe

- Sont concernés les assujettis appliquant la règle du **prorata** : les redevables partiels.
- La régularisation est exigible lorsqu'il existe un écart de plus de 10 points entre :
  - le pourcentage **réel et définitif** ressortant des opérations effectuées au cours de l'année d'acquisition ou de fabrication des biens,
  - et le pourcentage **réel et définitif** déterminé au titre des 4 années (biens meubles) ou des 19 années (immeubles) suivantes.
- La variation se traduit par :
  - une déduction complémentaire si l'écart est positif,
  - un reversement d'une fraction de la TVA déduite si l'écart est négatif.

Exemple

Un bien est acquis par un assujetti au cours de l'année 2002 pour un montant de 10 000 € HT ➲ TVA = 1 960 €

	CA 2004	CA 2005	CA 2006
2004	définitif : 60%		
2005	provisoire : 60%	définitif : 55%	
2006		provisoire : 55%	définitif : 75%

Écart : 5% Écart : 15%

2005 : La variation est < à 10 pts (55-60) ➲ Pas de régularisation

2006 : La variation est > à 10 pts (75-60) ➲ Une régularisation doit être effectuée

- déduction calculée sur la base du prorata 2004 = 1 470 € (1 960 € x 75%)
- déduction initiale = 1 176 € (1 960 € x 60%)

➲ (1 470 € - 1 176 €) x 1/5ème = + 58,80 € de déduction complémentaire

Cas de figure

Régularisations

- **Immobilisations**
  - Variation dans le temps du pourcentage de déduction
  - **Modification de l'utilisation de la dépense**
  - Création d'un SAIC
- **BAIS**

Principe

Lorsqu'un bien d'investissement change d'affectation et que sa valeur au sens de la TVA n'est pas encore totalement consommée, une régularisation de la déduction antérieurement opérée doit être effectuée dans certains cas.

- Une régularisation ne doit être effectuée que si l'événement la rendant exigible intervient **avant le commencement** de la 4ème année (biens meubles) ou 19ème année (biens immeubles) qui suit l'année d'ouverture du droit à déduction.
- La régularisation peut se traduire par :
  - le reversement d'une fraction de la TVA effectivement déduite,
  - une déduction complémentaire.

Reversement d'une fraction de la TVA déduite

- Les régularisations peuvent intervenir notamment dans les cas de :
  - disparition d'un bien meuble (sauf cas de destruction justifié ou vol prouvé),
  - cessation d'opérations ouvrant droit à déduction,
  - cession d'un immeuble soumis aux droits de mutation (non à la TVA),
  - transfert entre secteurs distincts d'activités taxées.
- Elles se traduisent par le reversement d'une fraction de la TVA antérieurement déduite.

Exemple

L'assujetti acquiert un immeuble en 2003 :
Prix HT : 100 000 €, TVA = 19 600 €
Pourcentage définitif de déduction initiale de 15%
➲ déduction initiale : 2 940 €

Cet immeuble fait l'objet d'une régularisation en 2005
Pourcentage définitif de déduction 2005 de 30%
➲ déduction complémentaire en 2005 :
[(19 600 € x 30 %) – (19 600 € x 15 %)] x 1/20ème = 147 €

Il cède ce bien en 2010 et doit procéder à la régularisation suivante :

Déduction antérieure	déduction initiale 2003 2 940 € +	déduction complémentaire calculée sur la base du prorata 2005 (5 880 € - 2 940 €) x 1/20ème = 147 €	3 087,00 €
− Valeur consommée	3 087 € x 8/20èmes (2003 à 2010)		1 234,80 €
= Reversement			1 852,20 €

Déduction complémentaire de TVA

Deux cas peuvent se présenter :

- Lorsqu'une immobilisation cesse d'être exclue du droit à déduction.
- Lorsqu'un bien d'investissement n'ayant pas fait l'objet effectivement d'une déduction totale donne lieu à une cession imposée à la TVA sur le prix global.

Exemple

Un matériel est acquis par un assujetti "redevable partiel" en février 2005, pour un montant de 10 000 € HT ➲ TVA = 1 960 €
Pourcentage de déduction définitif de 55% ➲ déduction initiale = 1 078 €

En septembre 2006, ce matériel est revendu et la cession est soumise à la TVA. Prix de vente 8 000 € ➲ TVA = 1 568 €

L'assujetti bénéficie d'un déduction complémentaire :

Différence entre la TVA ayant grevé le bien et la déduction initiale :

1 960 € - 1 078 € = 882 €

882 € - (882 € x 2/5ème) = 529,20 €

Dans le cas où le bien n'a pu donner lieu à déduction lors de son acquisition (ex : exclusion), la déduction complémentaire serait égale à :

1 960 € - (1 960 € x 2/5ème) x 55% = 646,80 €

Cas de figure

Régularisations

- **Immobilisations**
  - Variation dans le temps du pourcentage de déduction
  - Modification de l'utilisation de la dépense
  - Création d'un SAIC
- **BAIS**

Régularisation spécifique en cas de création d'un SAIC

Si l'Établissement utilise un prorata physique à la place du prorata financier :

- Des régularisations au titre des immobilisations doivent être effectuées si ce prorata physique varie de plus de 10 points pendant la période de consommation.
- Le calcul de la régularisation s'effectue de la même manière que celui prévu pour la variation dans le temps du pourcentage général de déduction.

Cas de figure

Régularisations

- **Immobilisations**
  - Variation dans le temps du pourcentage de déduction
  - Modification de l'utilisation de la dépense
  - Création d'un SAIC
- **BAIS**

Les règles pour les BAIS

- Le montant de la TVA dont la déduction a déjà été opérée doit être reversé lorsque :
  - les marchandises ont disparu (sauf cas de destruction justifiée, vol prouvé ou démarque inconnue),
  - les biens et services ayant fait l'objet d'une déduction de TVA viennent à être utilisés pour une opération n'ouvrant pas droit à déduction et que cette utilisation ne donne pas lieu à l'imposition à la TVA d'une opération assimilée à une livraison ou à une prestation à soi-même.
- Un droit à déduction est ouvert lorsque des opérations bénéficiant d'une dispense de TVA sont ensuite soumises à cet impôt (concerne les stocks).
- La régularisation n'est pas soumise à une période de référence.

Exercice n°6

- Le laboratoire de droit fiscal a acquis un ordinateur (en 2000) afin de mettre en forme le rapport destiné au Conseil régional concernant la situation fiscale des entreprises de la région. Compte tenu du volume d'activité de ce laboratoire en matière d'études et d'analyses à destination des entreprises privées, un droit à déduction total lors de son acquisition a été ouvert. Toutefois, ce droit n'a pas été effectivement exercé et il est désormais atteint par la péremption. Au cours de l'année 2003, cet ordinateur n'a plus d'utilité et est revendu.
- **Quelle conséquence tirez-vous de cette vente ?**

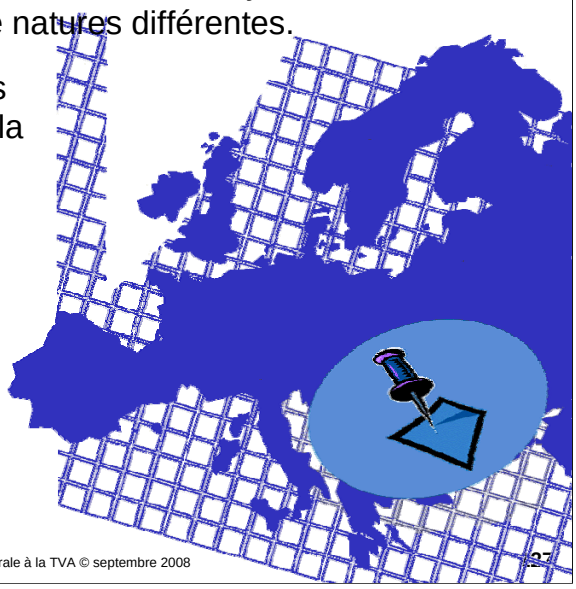
Fiches des cas particuliers

Les principes généraux étudiés en matière de TVA collectée et TVA déductible doivent s'appliquer avec une attention particulière concernant :

- les **subventions**,
- les **Livraisons A Soi-Même**.

Les subventions

- Les subventions correspondent à des aides financières d'origine communautaire ou nationale ayant vocation à financer des dépenses de natures différentes.
- Elles sont soumises à des régimes sous-tendus par la qualification qui leur est donnée en la matière.
  A ce titre, il convient de distinguer :
  – le régime particulier des **subventions d'équipement**,
  – les **autres types de subventions**.



Le principe

Aides financières utilisées pour la réalisation ou l'acquisition d'un ou plusieurs bien(s) d'équipement.

Conditions :

- il s'agit d'une véritable subvention : il n'y a pas de contrepartie attendue par le financeur,
- la subvention est destinée à l'acquisition ou la réalisation par le bénéficiaire d'un investissement déterminé,
- cette qualification est précisée dès l'origine par la partie versante (une mesure spécifique existe pour les établissements).

Les règles applicables

- Le montant d'une subvention d'équipement :
  - N'est jamais soumis à la TVA.
  - Ne doit pas être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction général de l'Établissement.
- Une immobilisation acquise au moyen de subventions ouvre droit à déduction si **son coût est un élément constitutif du prix des opérations taxées**.
- Nota : Décision du 6 octobre 2005 de la Cour de justice des Communautés européennes. La Cour a jugé :

- que subordonner l'exercice, par un assujetti, du droit à déduction de la TVA grevant une immobilisation au respect de la condition de répercussion des amortissements de ce bien dans le prix des opérations taxées de l'assujetti n'est pas prévue par la sixième directive ;
- que cette règle constitue, par conséquent, une limitation du droit à déduction non permise par celle-ci (point 33).

Les subventions autres que les subventions d'équipement : schéma de raisonnement

La somme reçue constitue-t-elle la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ?

Oui

Il ne s'agit pas d'une subvention mais du paiement d'un prix (existence d'un lien direct = opération taxée)

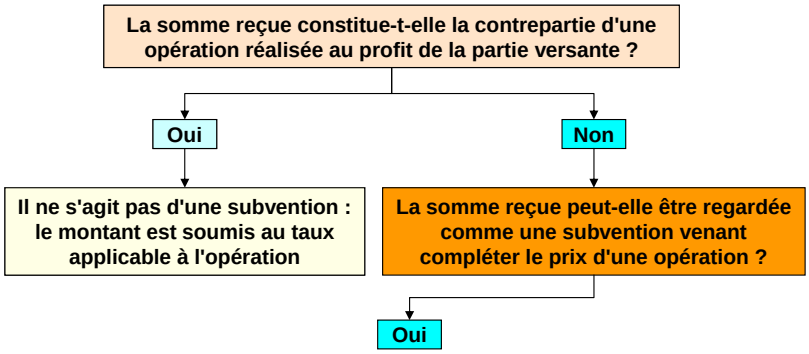
Les règles applicables

La condition du **lien direct** est remplie si la partie versante obtient un avantage identique à celui dont elle pourrait bénéficier auprès de tout fournisseur de biens ou de services.

➲ La somme reçue par l'Établissement correspond donc au paiement du prix d'acquisition d'un bien ou d'une prestation de services.

Le montant de la subvention doit être soumis à la TVA au taux applicable à l'opération concernée, sauf si elle bénéficie d'une exonération.

Schéma de raisonnement



Si l'existence du lien direct est établie, il s'agit alors d'une subvention "complément de prix".

Conditions de la subvention complément de prix

Trois parties sont présentes :

- la personne qui verse la subvention,
- la personne qui bénéficie de cette subvention (le subventionné),
- le client du subventionné (acquéreur d'un bien ou preneur d'un service).

L'existence du **lien direct** est établie.

Conditions de la subvention complément de prix

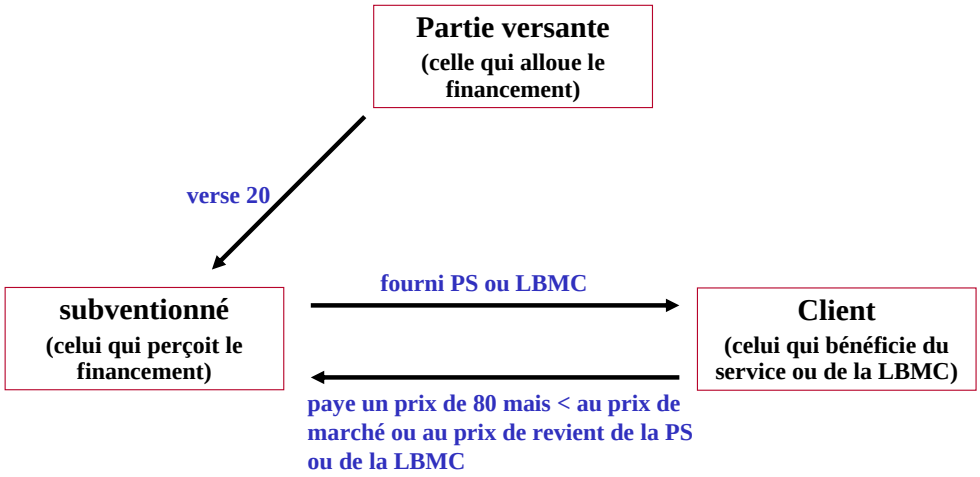
Une instruction vient d'être publiée au bulletin officiel des impôts faisant le point sur les règles de TVA applicables aux subventions « complément de prix ».

Elle prend en considération la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des Communautés européennes. Ainsi, **trois conditions cumulatives** doivent être réunies pour qualifier une aide financière de subvention « complément de prix » (**analyse au cas par cas**) :

- l'aide financière doit être versée par un tiers (partie versante) à un EPSCP qui fournit un bien ou un service (subventionné) à une personne (client réel) ;
- elle constitue la contrepartie partielle ou totale de cette opération ;
- elle permet au client réel d'**acquérir auprès du fournisseur (EPSCP) le bien ou le service en question en acquittant un prix inférieur au prix du marché ou, à défaut, au prix de revient.**

L'existence du **lien direct** est établie.

La subvention complément de prix



Nota : la subvention pourrait couvrir la totalité du prix global (100)
la subvention donne lieu à collecte de TVA (de la même façon que sur le prix payé par le client)

Le régime de la subvention complément de prix

Une subvention complément de prix est soumise aux règles applicables à l'opération dont elle complète le prix.

Par conséquent, son montant est :

- soit soumis à la TVA au taux de cette opération,
- soit non imposé à la TVA.

Schéma de raisonnement

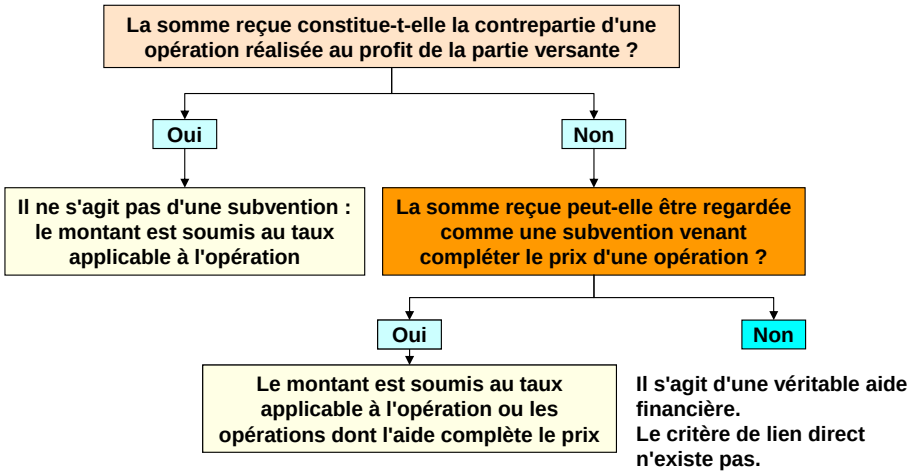
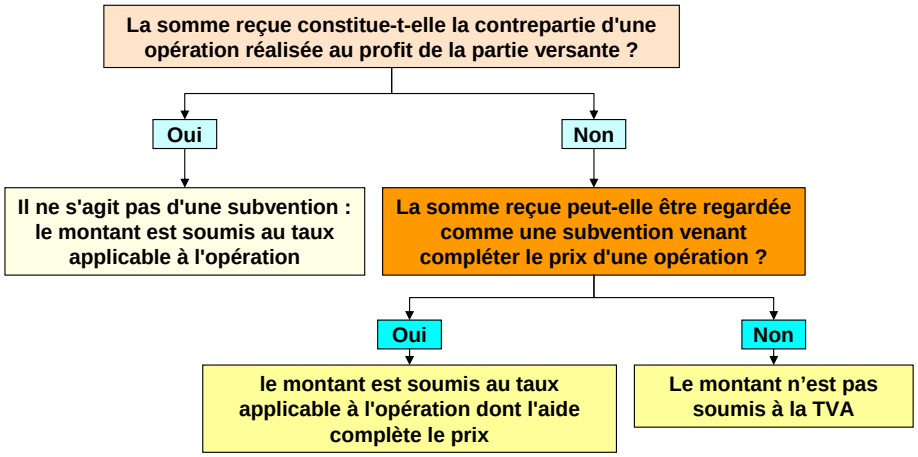


Schéma de raisonnement



Exercice n°7

Étudiez les contrats et définissez, en expliquant les raisons :

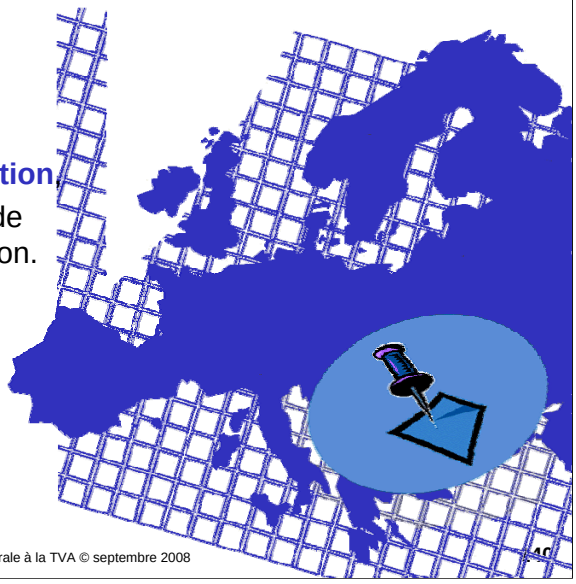
- si ces aides constituent ou non de véritables subventions,
- quelles sont les règles applicables au regard de la TVA.

Les Livraison A Soi-Même (LASM)

La technique de la LASM permet de respecter le principe de neutralité fiscale qui s'attache à la TVA.

Nous allons en examiner successivement :

- la **définition**,
- les différents **cas d'imposition**,
- Les règles d'**exigibilité** et de calcul de la base d'imposition.



La définition

La livraison à soi-même est l'opération permettant à une personne d'obtenir un bien ou un service à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, indépendamment de la circonstance qu'il soit fait appel ou non à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien ou de cette prestation.

Exemple

Un établissement décide de procéder à un investissement dans un matériel scientifique destiné à être utilisé par l'un de ses laboratoires, aux fins d'exploiter commercialement un brevet.
Deux situations sont possibles :

1. Soit l'établissement acquiert le bien ➲ La TVA est facturée par le fournisseur et le droit à déduction peut être exercé dans les conditions de droit commun.
2. Soit l'établissement fabrique le bien ➲ Cette fabrication est assimilée par la réglementation à une livraison effectuée à titre onéreux par l'établissement à lui-même (LASM).

Cas d'imposition des LASM

La technique de la LASM a vocation à s'appliquer lors :

- de la **mise en service des biens fabriqués** (immobilisations ou stocks) par les établissements. Pour les immeubles édifiés, la LASM s'applique lors de leur **achèvement**.
- du **changement d'affectation des biens acquis ou fabriqués** (immobilisations ou stocks). **Articulation avec la régularisation du droit à déduction**.

Par contre, elle ne s'applique pas au titre d'opérations pour lesquelles il existe une disposition particulière fixant les règles de TVA applicables :

- vente de biens mobiliers d'investissement usagés,
- cession d'immeuble non soumise à la TVA,
- transfert entre secteurs distincts d'activités taxées.

LASM en cas de fabrication

Biens fabriqués

Imposition à la TVA de la LASM ?

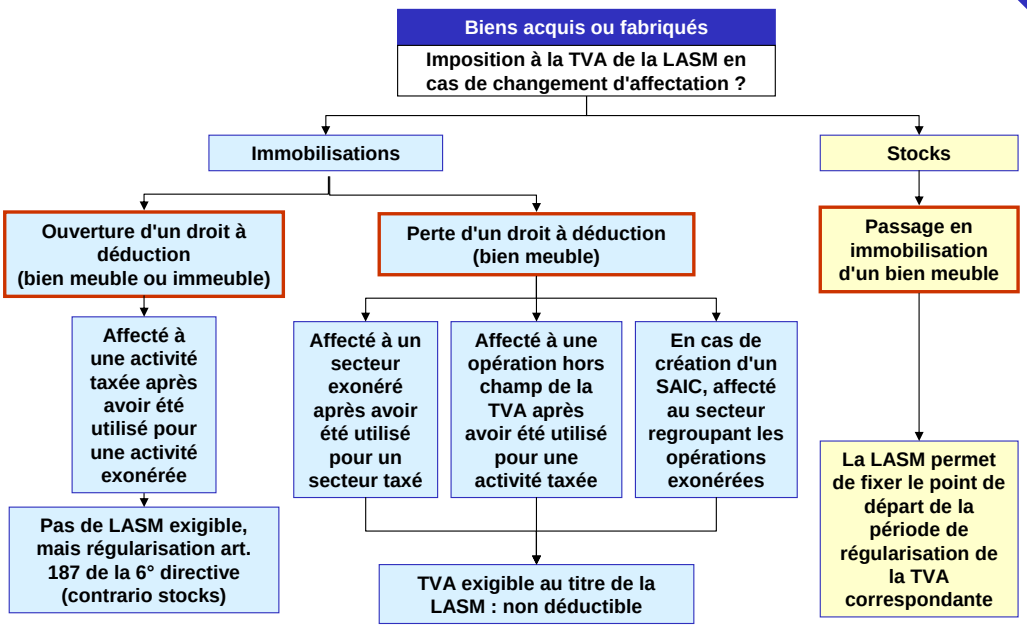
Immobilisations (bien meuble ou immeuble)

Imposition dans tous les cas d'affectation (intégrale ou partielle) à des opérations taxées

Stocks

Imposition seulement si le droit à déduction a été exercé et que le stock n'est pas affecté à une opération taxée

LASM en cas de changement d'affectation



Exigibilité et base d'imposition

Les règles d'exigibilité et de calcul de la base d'imposition diffèrent suivant qu'il s'agit :

- d'opérations de construction d'un **immeuble neuf**,
- de LASM d'**autres biens ou de services**.

La LASM d'un immeuble neuf

Exigibilité

- La date d'exigibilité est fixée au moment de la livraison de l'immeuble, c'est-à-dire lors de l'achèvement des immeubles ou fractions d'immeubles.
- Une déclaration spécifique doit être déposée à la recette des impôts dans le mois de la livraison.

Base d'imposition

La TVA est assise sur le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût du terrain ou sa valeur d'apport (comprenant les frais de toute nature engagés pour l'aménagement du terrain).

La LASM d'un bien autre qu'une immobilisation neuve

Exigibilité

La TVA due est exigible à la date de la première utilisation ou du changement d'affectation du bien concerné.

Base d'imposition dans le cas d'une perte d'un droit à déduction

Elle est constituée par le prix d'achat du bien ou, à défaut, par le prix de revient, déterminés dans le lieu et au moment où la TVA devient exigible.

Base d'imposition dans le cas d'une ouverture d'un droit à déduction

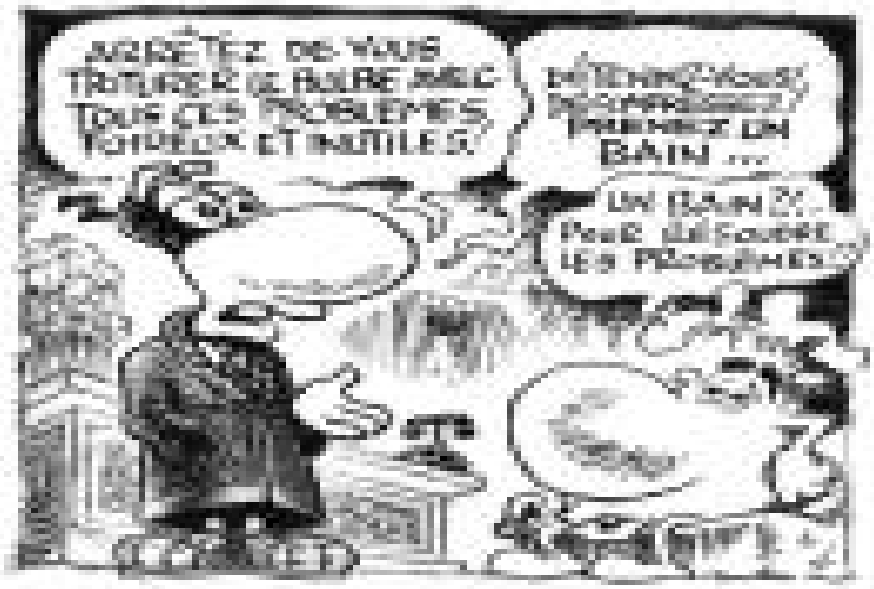
Elle est constituée par le coût initial du bien.

Cas pratique : préparation budgétaire

Dans le cadre de la préparation budgétaire 2007, il vous est demandé d'analyser les prévisions de recettes dont vous disposez au regard de vos connaissances en matière de TVA :

- Les recettes entrent-elles dans le champ d'application de la TVA ?
- Un droit à déduction est-il ouvert au titre des opérations prévues ?
- Quelle sera l'étendue éventuelle du droit à déduction et quelles seront les conditions d'exercice du droit à déduction ?

Merci de votre attention et bon retour



N'hésitez pas à utiliser l'adresse fiscale de l'AMUE pour poser vos questions (fiscalite@amue.fr) sans oublier au préalable de consulter son dossier Internet "Valorisation/GEINOME" consacré à la fiscalité : http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation

Le régime fiscal des locations de locaux

Local nu à usage professionnel

Non soumis à TVA sauf si option formulée

Local aménagé

• Condition :
Contient les équipements nécessaires et indispensables à l'activité du preneur.

Soumis à TVA de plein droit

les redevables partiels : éléments de terminologie

opérations dans le champ

↓

IMPOSABLES

↓ **IMPOSEES** → **REDEVABLE LEGAL**

↓ **NON IMPOSEES** → **REDEVABLE REEL**

ASSUJETTI REDEVABLE PARTIEL

opérations hors du champ

↓

NON IMPOSABLES

exemples :

- produits financiers issus de la gestion des placements (dividendes d'actions ou d'obligations)
- revenus des donations sous conditions (ex : perception de loyers de logement)

NON ASSUJETTI

Modalités de taxation des importations

Vente franco départ

• Une **première livraison** intervient **au moment du transfert de propriété** du bien **dans l'État d'origine** du vendeur. Cette opération n'est pas réalisée sur le territoire français.

• **L'importation sur le territoire communautaire** est réalisée **par le propriétaire** du bien au moment du passage à la frontière, c'est-à-dire **l'acquéreur**. C'est ce dernier qui est **redevable de la TVA à l'importation**.

Vente franco domicile

• Le **transfert de propriété** n'intervient que lors de la remise du bien par le vendeur à l'acquéreur au lieu d'établissement de ce dernier situé **sur le territoire français**.

• **L'importation sur le territoire communautaire** est réalisée **par le propriétaire** du bien au moment du passage à la frontière, c'est-à-dire **le vendeur**. C'est ce dernier qui **redevable de la TVA à l'importation**.

Calcul du numérateur du rapport déterminant le prorata

Base de calcul : chiffre d'affaires de l'exercice écoulé

Sommes composant le numérateur

à intégrer dans le calcul

Montant total du chiffre d'affaires **des opérations ouvrant droit à déduction** (taxées) ainsi que les **subventions complément du prix d'opérations ouvrant droit à déduction**

C'est-à-dire :

- prestations de services
- livraisons de biens meubles corporels, d'immeubles le cas échéant
- véritable prestation de services au profit d'un organisme communautaire non assujetti (relevant de l'article 259 B du CGI)
- y compris les subventions complément de prix d'origine nationale et communautaire (ces dernières subventions ne sont pas à soumettre à la TVA)

à exclure du calcul

- opérations hors champ TVA
- cession de biens d'investissement corporels ou incorporels
- avance remboursable en cas de succès
- subvention d'équipement
- crédits du CPER
- LASM biens immobilisés
- aide destinée à financer des frais de personnel

Calcul du dénominateur du rapport déterminant le prorata

Base de calcul : chiffre d'affaires de l'exercice écoulé

Sommes composant le dénominateur

à intégrer dans le calcul

Montant total du chiffre d'affaires de **l'ensemble des opérations de l'établissement**

C'est-à-dire :

- chiffre d'affaires et subventions complément de prix figurant au numérateur
- chiffre d'affaires afférent aux opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction
- subventions non taxable sous réserve des subventions de ce type d'origine communautaire (véritables subventions)

à exclure du calcul

- opérations hors champ TVA
- cession de biens d'investissement corporels ou incorporels
- avance remboursable en cas de succès
- subvention d'équipement
- crédits du CPER
- LASM biens immobilisés
- aide destinée à financer des frais de personnel
- crédit heures complémentaires notifié
- subvention émanant d'un organisme communautaire
- opérations financières et immobilières accessoires

Précisions 1

Produits financiers

• Soit ils résultent du simple exercice de la propriété (sont obtenus dans les mêmes conditions qu'un particulier) et **ne sont donc pas situées dans le champ d'application de la TVA (inopérants quant au calcul du prorata)**.

Les opérations donnant lieu à la perception de tels produits financiers ne confèrent pas la qualité d'assujetti puisqu'elles doivent être considérées comme des **actes de simple gestion patrimoniale** (absence d'activité économique au sens de la 6ème directive) :

1°) la perception de dividendes

2°) les produits provenant de la détention d'obligations

3°) **l'achat et la vente** d'actions et de titres négociables, tels que des participations dans des fonds d'investissement (SICAV, FCP…), des bons du Trésor ou des titres de créances certificats de dépôt, billets de trésorerie…), .

4°) **produits** de placements dans des fonds d'investissement.

• Soit ils **sont placés dans le champ d'application de la TVA** (exonérés cependant), car ne résultant pas de la simple propriété d'un bien : octroi de prêts rémunérés, c'est-à-dire produits financiers perçus en contrepartie d'une mise à disposition d'un capital au profit d'un tiers (exemple, **intérêts** versés à une entreprise en rémunération de dépôts bancaires ou de placements dans des titres, tels que des bons du Trésor ou des certificats de dépôt).

Précisions 2

Opérations financières et immobilières accessoires

• **Produits financiers perçus au titre d'opérations exonérées de TVA** en application du 1° de l'article 261 C du CGI.

• **Recettes immobilières tirées d'opérations exonérées de TVA** : locations de terres et bâtiments agricoles, de terrains non aménagés, de locaux d'habitation et de locaux nus à usage professionnel pour lesquels n'a pas été formulée une option pour le paiement volontaire de la TVA.

• Lorsque de tel produits revêtent un caractère accessoire, il n' y a **pas lieu de les inscrire au dénominateur du prorata**.

• **Sont accessoires les opérations qui ont un lien avec l'activité principale du redevable, tout en s'en distinguant, et dont la réalisation nécessite une utilisation, limitée au maximum à un dixième, des biens et services grevés de TVA qu'il a acquis.**

• Ce seuil de 10 % est apprécié au regard du rapport existant entre la somme des valeurs d'utilisation des biens et services grevés de TVA et le montant de leur valeur d'acquisition. Il en résulte la nécessité de déterminer, pour chaque bien et service grevé de TVA, la proportion d'utilisation pour la réalisation des opérations financières et immobilières présentant un lien avec l'activité principale du redevable et ce, en fonction de tout critère de nature à traduire au mieux cette utilisation (durée, surfaces…)..

• A titre de règle pratique, l'administration admet que :

- cette condition d'utilisation est satisfaite lorsque le produit des opérations financières exonérées présentant un lien avec l'activité principale n'excède pas 5 % du montant du chiffre d'affaires TTC ;

- les opérations accessoires peuvent être sectorisées lorsqu'elles présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité principale sans pouvoir répondre à la condition de très faible utilisation définie ci-dessus.

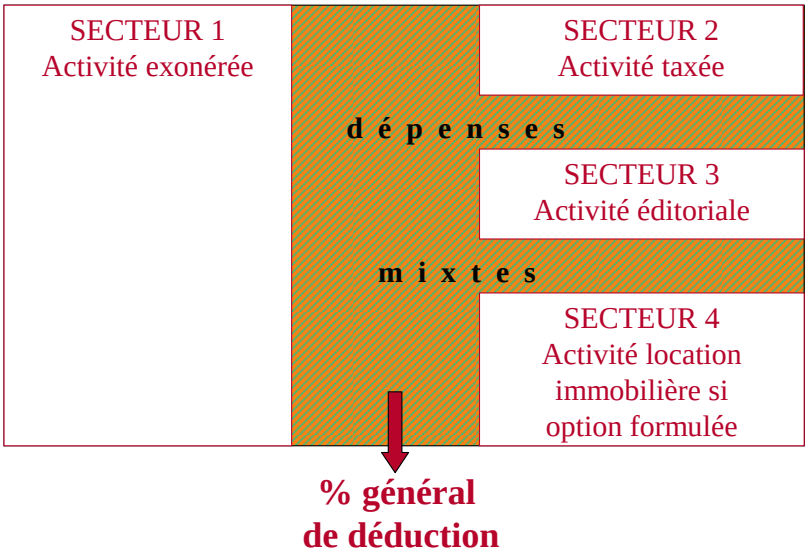
Les règles pour les redevables partiels

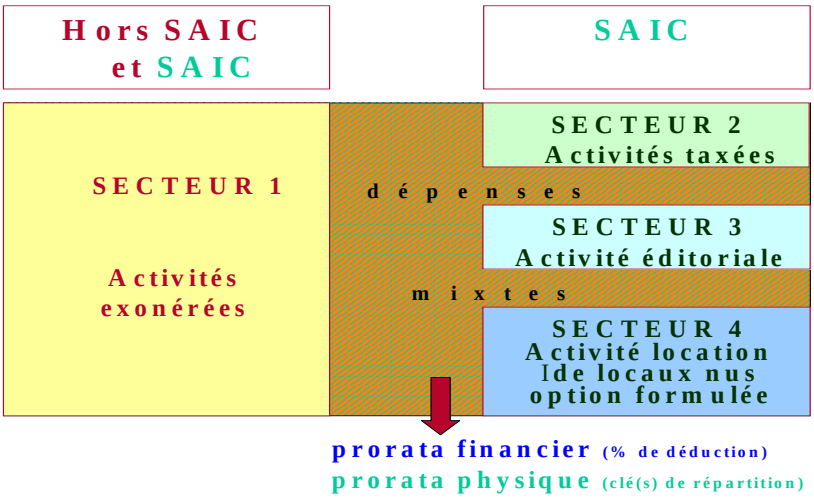
Le pourcentage général de déduction : mode d'organisation

SECTEUR 1 Opérations exonérées et taxées ↓ **% général de déduction**	**dépenses mixtes** ↓ **% général de déduction**	**éventuellement** SECTEUR 2 Activité éditoriale **(affectation pour BAIS)** **éventuellement** SECTEUR 3 Activité location immobilière si option formulée **(affectation pour BAIS)**

Les règles pour les redevables partiels

Les secteurs d'activités distincts : mode d'organisation



Les règles pour les redevables partiels

Création d'un SAIC