

GUIDE DE LA T.V.A

à l'usage des collectivités locales

Les principes généraux de la TVA

Version du 22/07/2016

SOMMAIRE

Les principes généraux de la TVA

1. Caractéristiques de la TVA

2. Champ d'application

- A – Opérations obligatoirement imposables
- B – Opérations exonérées
- C – Opérations soumises à la TVA par option
- D – Territorialité

3. Règles d'assiette

4. Fait générateur et exigibilité

5. Taux applicables

6. Déduction

- A – Mécanisme
- B – Conditions du droit à déduction

7. Modalités d'exercice du droit à déduction

1. Caractéristiques de la TVA

- La TVA est un impôt **réel**. Elle frappe l'utilisation des ressources, c'est-à-dire la dépense ou la consommation, de biens ou de services, par des personnes physiques ou morales.

- La TVA est un impôt **indirect**. Elle est payée au service comptable des impôts de la Direction Générale des Finances Publiques, non pas directement par le consommateur final – redevable réel –, mais par les entreprises de toute nature - redevables légaux - qui assurent la production et la distribution des services.

- La TVA est un impôt « **ad valorem** » (sur la valeur). Elle est perçue en proportion de la valeur des produits et non en référence à la qualité physique caractéristique du produit (volume ou quantité).

- La TVA est un impôt **neutre** dans les circuits économiques. Elle est établie suivant le mécanisme des paiements fractionnés. A chaque stade de la production et de la distribution, la taxe frappe seulement la valeur ajoutée conférée au produit de telle sorte qu'à la fin du cycle suivi par ce produit, la charge fiscale globale l'ayant finalement grevé correspond à la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur.

- Elle repose sur le système des déductions. Aux divers stades du circuit économique, chaque redevable légal :

- calcule et facture à son client la TVA exigible au titre des ventes ou prestations de services qu'il réalise (TVA collectée ou TVA brute) ;

- déduit de cet impôt la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient de l'opération réalisée (TVA déductible) ;

- ne verse que la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible (TVA nette due).

Le cas échéant, si la TVA déductible ne peut pas s'imputer en totalité sur la TVA collectée, le redevable dispose d'un crédit de TVA reportable sur la (ou les) déclaration(s) suivante(s) ou pouvant faire l'objet d'un remboursement si certaines conditions posées, par la réglementation, sont satisfaites.

2. Champ d'application

Il convient de se reporter aux articles 256 à 260 du code général des impôts (CGI).

A. Opérations obligatoirement imposables

(Art. 256 & 257 du CGI)

Par nature

Ce sont toutes les livraisons de biens meubles et les prestations de services :

- effectuées à titre onéreux ;
- relevant d'une activité économique exercée à titre indépendant ;
- par un assujetti agissant en tant que tel.

Constitue une livraison de biens, le transfert du droit de disposer de la chose comme un propriétaire.

Constitue une prestation de services, toute opération qui n'est pas une livraison de biens.

S'y ajoutent les acquisitions intracommunautaires de biens meubles effectuées à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel.

Est considérée comme effectuée à titre onéreux, l'opération pour laquelle il existe une contrepartie entretenant un lien direct avec l'opération.

Les opérations effectuées à titre gratuit, ou pour une contrepartie symbolique traduisant une intention libérale, ne sont donc pas soumises à la TVA.

Notion d'assujetti : Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent, de manière indépendante, une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles, une profession libérale (ou assimilée), quels que soient :

- le statut juridique de ces personnes ;
 - leur situation au regard des autres impôts ;
- ou la forme ou la nature de leur intervention.

Est notamment considérée comme une activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Par disposition expresse de la loi

Il s'agit d'opérations qui, normalement placées hors du champ d'application de la TVA, y sont réintégrées en vertu d'une disposition expresse de la loi, telles que :

- les importations (art. 291.I.1 du CGI) ;
- les livraisons à soi-même (LASM) de biens et services¹ (CGI, art. 257) ;
- les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles (CGI, art.257-I).

B. Opérations exonérées

Il s'agit d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA mais qui échappent à l'imposition aux termes de dispositions expresses.

Il en existe en particulier pour des opérations financières (intérêts sur les prêts) et d'assurance.

Lorsqu'une activité est exonérée, l'assujetti ne collecte pas de TVA sur les recettes mais corrélativement ne peut pas déduire la TVA sur les dépenses.

C. Opérations soumises à la TVA par option

Ce sont des opérations qui sont, soit placées en dehors du champ d'application de la TVA, soit placées dans son champ mais exonérées, pour lesquelles il existe une option possible, à la demande de l'assujetti, pour être imposé à la TVA. L'intérêt pour lui est de pouvoir alors déduire la TVA payée sur ses dépenses.

Ainsi, certaines personnes sont autorisées par la loi à soumettre volontairement à la TVA leurs opérations non soumises à cet impôt de plein droit (Art. 260 du CGI). Il s'agit, par exemple, de la location de locaux nus à usage professionnel (art. 260-2° du CGI).

Les collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics peuvent, sur leur demande, être assujettis à la TVA au titre des opérations relatives aux services suivants (Art. 260 A du CGI) :

- Fourniture d'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants ou pour les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dont le champ d'action s'exerce sur un territoire de moins de 3 000 habitants ;
 - Assainissement ;
 - Abattoirs publics ;
 - Marchés d'intérêt national ;

¹ Opération qui permet d'obtenir un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, indépendamment de la circonstance qu'il soit ou non fait appel à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien ou de cette prestation.

- Enlèvement et traitement des ordures ménagères, déchets et résidus lorsque ce service donne lieu au paiement de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (Art L.2333-76 du CGCT).

D. Territorialité

Les assujettis qui entretiennent des relations avec des opérateurs qui ne sont pas établis en France peuvent être concernés par les règles de territorialité de la TVA.

L'importation sur le territoire métropolitain de biens meubles corporels en provenance d'États hors Union européenne est soumise à la TVA en France. Cette TVA doit être acquittée, en général, par le destinataire des biens (art. 291-I-1 du CGI).

Les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels sont soumises à la TVA en France lorsqu'elles sont effectuées par un assujetti agissant en tant que tel et qu'elles portent sur des biens expédiés ou transportés en France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte (art. 256 bis I du CGI)².

Les prestations de services sont imposables en France lorsque le preneur est un assujetti qui est établi en France (art. 259-0 et 259-1° du CGI). En revanche, lorsque le preneur n'est pas un assujetti, les prestations de services sont imposables au lieu d'établissement du prestataire établi dans l'Union européenne (art. 259-2° du CGI).

Pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services, est considéré comme un assujetti pour tous les services qui lui sont fournis :

- un assujetti au sens de l'article 256 A du CGI quand il réalise également des opérations dans le cadre d'une activité placée hors du champ d'application de la TVA, et alors même que les services en cause seraient acquis pour les besoins de cette dernière activité;
- une personne morale non assujettie qui possède néanmoins un numéro d'identification à la TVA en application du 2° de l'article 286 ter du CGI c'est-à-dire une personne morale qui ne relève pas du régime dérogatoire conduisant sous certaines conditions à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens;
- un assujetti qui n'est pas redevable de la TVA en raison de l'application de la franchise prévue à l'article 293 B du CGI ou du fait d'une exonération de TVA applicable aux opérations qu'il réalise, dès lors qu'il acquiert des prestations de services relevant du principe général applicable aux prestations fournies par un prestataire établi hors de France pour lesquelles il sera attributaire d'un numéro individuel d'identification.³

² Cf. pour le régime spécifique applicable aux collectivités locales, la 2^e partie, § 5 A.

³ Cf. BOI-TVA-CHAMP-20-50-10

3. Règles d'assiette

La base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Le prix imposable s'entend « tous frais et taxes compris », à l'exclusion de la TVA elle-même.

La taxe s'applique donc au prix hors taxe du produit ou du service.

Les subventions qui représentent la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens, ou qui constituent le complément direct du prix d'une telle opération, sont imposables et suivent le régime de l'opération dont elles constituent la contrepartie ou le complément de prix (cf. 2^{ème} partie, § 2).

4. Fait générateur et exigibilité

Le législateur définit avec précision ces deux notions qui servent à déterminer le moment où le redevable est tenu au paiement de l'impôt (article 269 du CGI).

On distingue en la matière :

- les opérations de livraison de biens meubles et immeubles pour lesquelles le fait générateur et l'exigibilité de la TVA coïncident. La TVA devient normalement exigible au moment de la livraison, c'est-à-dire en principe, lors du transfert de propriété ;
- les prestations de services et les travaux immobiliers : le fait générateur a lieu au moment où la prestation est effectuée. La TVA devient exigible lorsque le redevable a encaissé le prix ou une partie du prix de ces services ou travaux ou, sur option du redevable, d'après les débits (c'est-à-dire lors de l'inscription de la somme au compte « client ») ;
- les acquisitions intracommunautaires : la TVA est exigible en principe le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur, c'est-à-dire la réalisation de l'acquisition intracommunautaire.

5. Taux applicables

Taux au 01.01.2016 :			
20,00 %	10,00 %	5.5 %	2.1 %

Le régime général de la TVA comprend en France continentale trois taux principaux :

– Un taux réduit de 5.5% applicable à la plupart des produits alimentaires et aux boissons sans alcool destinés à une consommation différée⁴, aux équipements et services pour personnes dépendantes (handicapées ou âgées), aux abonnements relatifs aux livraisons de gaz, d'électricité et de chaleur, à la fourniture de repas dans les cantines scolaires par des prestataires extérieurs dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et second degré, à certaines opérations portant sur les œuvres d'art, aux entrées dans les spectacles et salles de cinéma (article 278-0 bis du CGI) et aux opérations immobilières du secteur du logement social (vente, construction, travaux).

Ce taux est également applicable aux travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de 2 ans (CGI, art. 278-0 bisA).

– Un taux intermédiaire de 10 % applicable aux prestations d'hôtellerie restauration, à la vente de produits alimentaires préparés (en vue d'une consommation immédiate), au transport de voyageurs, à certaines prestations culturelles (abonnements aux services de télévision, droits d'entrée dans les musées, zoo, etc), au bois de chauffage, aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien dans les logements de plus de 2 ans (art. 278 bis et suivants du CGI), à certaines prestations rendues aux communes (déchets, assainissement, distribution d'eau, nettoyage et déneigement des voies publiques).

– Un taux normal de 20 % qui concerne la majorité des ventes de biens et de prestations de services non expressément soumises à un autre taux (article 278 du CGI).

– Un taux particulier de 2,1 % réservé aux médicaments remboursables par la sécurité sociale, aux ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non assujettis, à la contribution à l'audiovisuel public, à certains spectacles, aux publications de presse inscrites à la Commission paritaire des publications et agences de presse et aux services de presse en ligne (article 281 quater et suivants du CGI).

Certains taux particuliers pour des opérations déterminées sont applicables en Corse (article 297 du CGI).

⁴ C'est-à-dire s'ils sont vendus sous un emballage permettant leur conservation.

Dans les départements d'Outre-Mer (Guadeloupe, Martinique et Réunion), le taux normal est fixé à 8,5 %, le taux réduit à 2,1 % et deux taux particuliers s'appliquent : 1,75 % et 1,05 % (articles 294 à 296 ter du CGI).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux annexes suivantes :

- annexe 1 sur les taux de TVA applicables en France continentale,
- annexe 2 pour les taux applicables en Corse,
- annexe 3 pour les taux applicables dans les DOM.

6. Déductions

A. Mécanisme

La TVA est une taxe unique et globale qui repose sur la technique des paiements fractionnés :

- dans un premier temps, le redevable calcule la TVA sur le montant de ses opérations imposées. Il détermine ainsi la TVA brute ou collectée ;
- dans un deuxième temps, le redevable peut récupérer, sous réserve de certaines limitations et exclusions, la taxe ayant grevé les achats, services et travaux qui concourent à la réalisation de ses opérations ouvrant droit à déduction. La différence, ou la TVA nette, doit être reversée au Trésor.

Les déductions de TVA sont mentionnées sur les déclarations mensuelles ou trimestrielles que les redevables souscrivent auprès du service des impôts des entreprises (SIE) gestionnaire (article 287 du CGI).

B. Conditions du droit à déduction

Conditions de forme

La justification du droit à déduction (CGI, art. 271-II)

La TVA ayant grevé les éléments d'une opération taxable ne peut être déduite que si :

- elle est mentionnée distinctement sur une facture d'achat établie conformément à l'article 289 du CGI ;
- elle est due à l'importation (déclaration d'importation) ;
- elle est acquittée par l'assujetti lui-même (TVA dite « auto-liquidée » qui s'applique principalement aux acquisitions intracommunautaires de biens, aux prestations de services rendues par un assujetti qui n'est pas établi en France et aux contrats de sous-traitance conclus dans le cadre de marchés de travaux immobiliers)⁵.

⁵ Cf. article 283 du CGI.

La date de la déduction

La déduction de la TVA grevant les biens qui constituent des immobilisations, les biens autres que les immobilisations et les services est opérée au titre du mois pendant lequel le droit à déduction de cette TVA a pris naissance (CGI, art. 271-I-3). Le montant de TVA nette due par la collectivité assujettie est donc égal au montant de TVA brute collectée au titre du mois diminuée des montants de TVA déductible (au titre du mois ou reportée).

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le fournisseur (CGI, art. 271-I-2).

Il en résulte, en pratique, que la TVA déductible doit être mentionnée sur la déclaration déposée au titre du mois au cours duquel est intervenue la livraison des biens ou le paiement des services et des travaux immobiliers.

A noter : la date prévue pour mentionner la TVA déductible sur les déclarations s'impose au redevable. Toutefois, en cas d'omission, la taxe déductible peut figurer valablement sur les déclarations déposées jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission (CGI, ann. II, art. 208-I).

Conditions de fond (articles 271, CGI, Annexe II, Articles 205 et 206)

Le droit à déduction est reconnu dès lors que le bien ou service acquis est utilisé pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction par l'assujetti (CGI, Article 271-II-1).

La TVA grevant un bien ou un service qu'un assujetti acquiert, importe ou se livre à lui-même, est déductible à proportion de son coefficient de déduction qui tient compte du degré d'utilisation pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction.

Cependant, la TVA, pour être déductible, ne doit pas être exclue du droit à déduction par une disposition légale ou réglementaire (CGI, Annexe II, Article 206-IV-2).

Problématique : toutes les recettes perçues par un assujetti ne sont pas nécessairement soumises à la TVA. Certaines peuvent provenir d'opérations hors champ, donc non imposables et/ou d'autres, bien qu'intégralement dans le champ, peuvent être exonérées, donc non taxables.

Solution : Pour chaque bien ou service acquis (principe de l'affectation de la dépense), la taxe déductible est déterminée à proportion de son **coefficient de déduction** (CGI, Annexe II, Article 205).

Celui-ci permet de refléter la proportion d'utilisation d'un bien ou service pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA. Le montant de la TVA déductible sera donc réduit pour les biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations taxées (CGI, articles 273-1 et CGI, Annexe II, Article 206-II et V).

Le coefficient de déduction permet de déterminer :

- le montant de la taxe déductible lors de l'acquisition d'un bien ou d'un service ;
- les régularisations de TVA auxquelles l'assujetti pourra être tenu.

Modalités de détermination du coefficient de déduction

Coefficient de déduction (CGI, Annexe II, Article 206) = coef. d'assujettissement x coef. de taxation x coef. d'admission ⁶

Le coefficient d'assujettissement mesure, pour chaque bien et service, la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables, c'est-à-dire situées dans le champ d'application de la TVA.

La proportion d'utilisation est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité et doit traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service. À titre indicatif, les critères suivants peuvent être utilisés : répartition en fonction du temps d'utilisation des principaux matériels communs, en fonction des salaires, en fonction des surfaces, etc.

Le coefficient d'assujettissement est :

- égal à 0 lorsque le bien ou le service est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA ;
- égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA, que ces opérations soient taxées ou exonérées ;
- compris entre 0 et 1 lorsque le bien ou le service est utilisé à la fois pour des opérations placées hors du champ et dans le champ (utilisation mixte).

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert.

Par exception, l'assujetti peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables (utilisation mixte) un coefficient d'assujettissement unique.

Le coefficient de taxation traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant les biens ou services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction.

Il est :

- égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé pour une activité imposable et qui ouvre entièrement droit à déduction ;

⁶ Chacun des 3 coefficients doit être arrondi à la 2^{ème} décimale par excès, ainsi que le produit lui-même.

- égal à 0 lorsque le bien ou le service est utilisé pour une activité qui n'ouvre pas droit à déduction ;
- compris entre 0 et 1 si l'affectation du bien ou du service est partagée entre une activité imposable ouvrant droit à déduction et une activité imposable n'ouvrant pas droit à déduction. Il est alors égal au rapport entre, au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix et, au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables (ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction), y compris les subventions directement liées au prix.

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert.

Par exception, l'assujetti peut, par année civile, sans formalité préalable, retenir pour l'ensemble des biens et services un coefficient de taxation unique qu'il appliquera à l'ensemble de ses dépenses, calculé dans les mêmes conditions que celui appliqué aux dépenses mixtes (Article 206-V-1-2°).

Le coefficient d'admission est, contrairement aux deux autres coefficients, fixé uniquement par la réglementation en vigueur. Il traduit l'existence de dispositifs particuliers qui excluent du droit à déduction tout ou partie de la TVA (Article 206-IV).

Il est :

- égal à 1 lorsque le bien ou le service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion ;
- éventuellement réduit jusqu'à 0 lorsque le bien ou le service fait l'objet d'une mesure d'exclusion partielle ou totale.

Exemples :

- ◆ Lorsque le bien ou le service est utilisé par l'assujetti à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise⁷
→ coefficient d'admission = 0
- ◆ Véhicules ou engins conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte (sauf exceptions)
→ coefficient d'admission = 0
- ◆ Dépenses de logement au profit des dirigeants ou du personnel (sauf exceptions)
→ coefficient d'admission = 0
- ◆ Gazole et super-éthanol E 85 (TVA déductible à hauteur de 80 %)
→ coefficient d'admission = 0,8

Chacun des trois coefficients est tout d'abord déterminé de façon provisoire. Ils doivent être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante.

⁷ Se reporter pour l'application de cette règle aux collectivités locales à la 2^{ème} partie, § 6 B.

La différence entre le coefficient de déduction provisoire et définitif donne lieu soit à une déduction complémentaire, soit à un reversement, quel que soit l'écart.

Les coefficients définitifs serviront ensuite de coefficients de référence pour le calcul des éventuelles régularisations.

Application de la clé de répartition unique à l'ensemble des dépenses

Par dérogation aux règles d'affectation décrites ci-dessus et après autorisation préalable de la direction départementale des finances publiques dont relève l'assujetti⁸, les assujettis partiels⁹ et/ou redevables partiels¹⁰ peuvent déterminer leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes et non mixtes) en appliquant une clé de répartition unique dite « économique » à l'ensemble de leurs opérations situées ou non dans le champ d'application de la TVA, et le cas échéant, taxées ou exonérées. Autrement dit, l'ensemble des dépenses des assujettis qui appliquent cette dérogation est alors réputé mixte.

L'application d'une clé unique de répartition économique constitue une simple faculté pour l'assujetti de nature à simplifier le cas échéant l'application des règles fiscales. Elle est calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales.

Le bénéfice de cette mesure de simplification ne saurait néanmoins faire obstacle à la constitution de secteurs distincts, car celle-ci est de droit lorsque l'assujetti exerce plusieurs activités soumises à des dispositions différentes en matière de TVA.

Pour l'application des secteurs distincts aux collectivités locales, il convient de se reporter à la 2^{ème} partie, §. 6 A.

7. Modalités d'exercice du droit à déduction

Règle de l'imputation

La déduction de la TVA doit être en priorité opérée par voie d'imputation. Cette imputation s'effectue exclusivement sur la TVA dont l'assujetti est lui-même redevable (TVA brute ou collectée).

Lorsque la taxe déductible est supérieure à la taxe collectée, l'excédent constitue un crédit de TVA susceptible d'être imputé sur la (ou les) déclaration(s) suivante(s) ou remboursé, lorsque son imputation ne s'avère pas possible.

⁸ Cf. BOI-TVA-DED-2010-10 § 30 et 40.

⁹ Personnes qui réalisent à la fois des opérations hors du champ d'application de la TVA et dans le champ d'application de cette taxe.

¹⁰ Personnes effectuant des opérations placées dans le champ d'application de la TVA qui, parmi celles-ci, réalisent à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

Remboursement du crédit non imputable (Article 271-IV et 242-0 A et suivants)

Les assujettis peuvent obtenir sur leur demande le remboursement des crédits de TVA dont l'imputation n'a pas pu être opérée. En cas de dépôt d'une déclaration annuelle, le remboursement doit être sollicité au cours du mois de janvier de l'année suivante et porter sur un montant au moins égal à 150 €.

Les assujettis déposant des déclarations mensuelles de chiffre d'affaires ont aussi la faculté de demander un remboursement mensuel de crédit de TVA si le remboursement porte sur un minimum de 760 €.

Enfin, les assujettis placés sous le régime des acomptes peuvent demander un remboursement de leur crédit de TVA lors du dépôt de leur relevé d'acompte, sous réserve que ce remboursement soit constitué par de la TVA ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations et que son montant soit au moins égal à 760 €.

La demande de remboursement doit être formulée sur l'imprimé n° 3519 (CERFA n° 11 255) accompagné d'une copie de la déclaration n° 3310 CA3 déposée au titre de la période considérée.

Tout bénéficiaire d'un remboursement doit réduire d'un montant égal les sommes éventuellement reportées au titre du crédit de TVA sur ses déclarations ultérieures.

Remise en cause du droit à déduction (Art. 207 de l'annexe II au CGI)

La TVA initialement déduite par un assujetti lui est définitivement acquise. Elle peut toutefois, pour les seuls biens immobilisés, être remise en cause dans certains cas expressément et limitativement prévus au cours d'une « période de régularisation » qui est différente selon la nature des biens.

Pour les biens meubles, le délai de régularisation est de 5 ans, y compris l'année de l'acquisition.

Pour les biens immeubles, le délai de régularisation est de 20 ans, y compris l'année de l'acquisition.

Certaines régularisations sont annuelles et ont pour vocation de tenir compte de l'évolution dans le temps du coefficient de déduction (suivi de la variation entre le coefficient de déduction de l'année et le coefficient de référence). Elles ne remettent pas en cause la valeur des biens inscrits à l'actif et sont donc toujours comptabilisées en charges ou produits exceptionnels.

Ainsi, chaque année, pendant la période de régularisation, la taxe initialement déduite sur les biens doit être régularisée si la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part est supérieure en valeur absolue, à la hausse ou à la baisse, à $1/10^{\text{ème}}$.

La régularisation prend la forme d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence ; elle

prend la forme d'un reversement dans le cas contraire. Elle doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.

En outre, d'autres régularisations sont globales et se produisent en raison d'événements affectant la vie du bien. Il est procédé globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles l'assujetti aurait été tenu jusqu'à la fin de la période de régularisation si le bien avait continué à être utilisé en l'état.

Cette régularisation globale est due notamment lorsque le bien cesse d'être utilisé pour une activité taxée à la TVA (ex : renoncement à une option pour le paiement de la TVA), lorsque le bien est cédé sans TVA (ex : cession d'un immeuble intervenant plus de 5 ans après son achèvement), lorsque le bien immeuble est transféré à un secteur d'activité hors champ de la TVA ou n'ouvrant pas droit à déduction¹¹, etc.

La régularisation globale intervient quelle que soit l'importance de la variation entre le coefficient de référence et le coefficient de déduction de l'année de l'événement affectant le bien. Cette régularisation impacte la valeur de l'immobilisation.

Le reversement de taxe à effectuer au Trésor est égal à la déduction antérieure diminuée d'un cinquième, pour les biens meubles, par année ou fraction d'année écoulée depuis celle du point de départ du délai de régularisation qui se situe en général à la date d'acquisition du bien. Pour les biens immeubles, la régularisation s'effectue par vingtième.

Pour les écritures comptables générées par ces régularisations pour les communes, il convient de se reporter à l'[instruction n° 12-016-M0 du 9 juillet 2012](#).

¹¹ S'agissant du transfert d'un bien meuble, il donne lieu à l'imposition d'une LASM.