

EDITO FISCAL : ACTIVITE FISCALE DU TRIMESTRE

L'actualité législative du deuxième trimestre 2007 a été relativement calme en raison des récentes élections présidentielles et législatives. Elle est surtout marquée par la mise en œuvre des engagements pris par le Président de la République devant les français pendant la période électorale. Le ministre de l'Economie, des finances et de l'emploi a ainsi présenté le 20 juin 2007 un projet de loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat destiné à redonner toute sa place au travail. Les allègements fiscaux annoncés ont été confirmés, c'est-à-dire :

- exonération d'impôt sur le revenu des heures supplémentaires ;
- exonération des rémunérations versées aux jeunes au titre d'activités exercées pendant les années d'études ;
- crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt supportés pour l'acquisition de l'habitation principale ;
- réforme des droits de succession des conjoints survivants et des Pacsés ;
- aménagement du « bouclier fiscal ».

Parallèlement, d'autres mesures fiscales méritent d'être signalées compte tenu de leur importance.

En effet, les nouvelles modalités de déduction de la TVA, applicables à compter du 1^{er} janvier prochain, ont été commentées par l'administration fiscale (BOI 3 D-1-07 du 9 mai 2007) suite au décret 2007-566 du 16 avril 2007. Schématiquement, à compter du 1^{er} janvier 2008, la TVA déductible sera déterminée en fonction d'un coefficient de déduction, en principe propre à chaque bien et service. Ce coefficient de déduction sera égal au produit de trois coefficients distincts (coefficient d'assujettissement, coefficient de taxation et coefficient d'admission).

Par ailleurs, le Comité consultatif pour la répression des abus de droit sécurise les opérations de donation avant cession dès lors que l'opération ne conduit pas à une réappropriation des fonds (ou biens), objets de la donation, par les donateurs. Toutefois, s'agissant des donations de parts de SCI, le Comité maintient sa position restrictive, considérant que de telles opérations sont constitutives d'un abus de droit, alors que la jurisprudence ne retient l'abus de droit qu'en raison notamment du caractère fictif de la société, comme le démontre une récente décision de la Cour de cassation en date du 15 mai 2007 n° 06-14264.

Enfin, le traitement fiscal des frais de double résidence étant une question récurrente pendant la période fiscale, un rappel de la doctrine administrative et des récentes évolutions jurisprudentielles est apparu nécessaire.

PROJET DE LOI EN FAVEUR DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DU POUVOIR D'ACHAT

En Bref

Le projet de loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a été présenté en Conseil des ministres le 20 juin 2007.

Ce projet de loi comprend l'ensemble des mesures fiscales annoncées par le Président de la République lors de sa campagne électorale. L'ensemble de ces mesures ont pour objet de redonner toute sa place au travail comme valeur, comme outil d'amélioration du pouvoir d'achat et comme instrument de lutte contre le chômage.

Autour de cet objectif, les mesures s'articulent autour :

- de la réhabilitation du travail ;
- de l'aide à l'accèsion à la propriété ;
- du soutien des plus jeunes ;
- du développement des petites et moyennes entreprises ;
- de l'amélioration de l'attractivité fiscale de la France ;
- de l'aménagement des indemnités de départ.

Le projet de loi devrait être examiné par les parlementaires aux alentours du 10 juillet.

1. PRESENTATION GENERALE

1.1. Dispositions en matière d'impôt sur le revenu

1.1.1. *Exonération d'impôt sur le revenu des heures supplémentaires ou complémentaires de travail*

L'article 1^{er} du projet de loi prévoit un mécanisme d'exonération d'impôt sur le revenu et de charges salariales et patronales des heures supplémentaires ou complémentaires de travail.

Ce dispositif, destiné à réhabiliter le travail et à augmenter le pouvoir d'achat des salariés, s'appliquerait aux rémunérations perçues à raison des heures de travail accomplies à compter du 1^{er} octobre 2007.

Conformément aux dispositions de l'article 81 quater visé à l'article 1^{er} du projet de loi, les heures concernées par cette exonération seraient les suivantes :

- Heures supplémentaires effectuées au-delà de 35 h ou de la durée considérée comme équivalente ;
- Heures supplémentaires effectuées au-delà de 1607 h par an en cas d'application d'un dispositif d'annualisation ou en cas de forfait annuel en heures ;
- Heures complémentaires dans la limite de 10% de la durée contractuelle ou du tiers de la durée quand l'accord collectif le permet pour les salariés à temps partiel ;
- Jours de dépassement du forfait jours de 218 jours ;
- Heures choisies au-delà du contingent ;
- Heures supplémentaires versés aux salariés par les particuliers employeurs ;
- Heures supplémentaires ou complémentaires accomplies par les assistants maternels.

Les rémunérations versées au titre des heures précitées, à l'exclusion de celles versées aux agents publics titulaires ou non, seraient exonérées, pour leur intégralité, dans la limite du taux de majoration prévu par la convention collective ou l'accord professionnel ou interprofessionnel applicable.

A défaut de convention ou d'accords, l'exonération serait limitée :

- pour les heures supplémentaires, au taux de 25 % pour les 8 premières heures supplémentaires ou 50 % pour les heures suivantes ;
- pour les heures complémentaires, du taux de 25 % prévu au deuxième alinéa de l'article L. 212-4-4 du code du travail ;
- pour les forfaits mentionnés au second alinéa du 1. de 25 % de la rémunération journalière déterminée à partir du rapport entre la rémunération annuelle et le nombre de jours convenus dans le forfait.

Il est prévu que cette exonération ne soit accordée que si les salaires concernés ne se substituent pas à d'autres éléments de rémunération sauf à respecter un délai de douze mois entre le dernier versement de l'élément supprimé et le premier versement de l'élément de rémunération concerné par le nouveau dispositif.

1.1.2. Exonération des rémunérations versées aux jeunes aux titres d'activités exercées pendant leurs années d'études

Depuis l'imposition des revenus de 2005, les salaires perçus par les jeunes de moins de 21 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition en rémunération d'une activité exercée pendant les congés scolaires ou universitaires sont, sous certaines conditions, exonérés d'impôt sur le revenu. Cette exonération est limitée à deux fois le montant mensuel du SMIC.

Dans le cadre du projet de loi, il est prévu, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2007, une exonération d'impôt sur le revenu des salaires perçus par les personnes âgées de 25 ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (contre 21 ans dans le cadre du projet de loi).

Cette exonération porterait sur les salaires versés en rémunération d'activités exercées pendant :

- les études secondaires ou supérieures ;
- ou les congés scolaires ou universitaires.

Cette exonération ne s'appliquerait que sur option des bénéficiaires, afin de préserver leurs droits à la prime pour l'emploi.

Elle serait limitée à trois fois le montant mensuel du SMIC (contre deux fois dans le cadre du dispositif actuel).

1.1.3. Mise en place d'un crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt supportés pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale

L'article 3 du projet de loi prévoit d'instituer un nouveau crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt supportés pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale par les contribuables.

Ce nouveau dispositif serait codifié à l'article 200 quaterdecies du Code général des impôts.

- **Bénéficiaires**

Pourraient bénéficier de ce crédit d'impôt, les contribuables fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du Code général des impôts.

- **Dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt**

Ouvriraient droit à la réduction d'impôt au titre des cinq premières annuités, les intérêts des emprunts contractés auprès d'un établissement financier pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale.

Seraient visées :

- les acquisitions directes ;
- les acquisitions indirectes c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés qui met le bien gratuitement à la disposition de ses membres (sauf lorsque le logement a antérieurement appartenu au contribuable directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés). En cas d'acquisition par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, il serait tenu compte des intérêts payés à proportion de la quote-part correspondant aux droits du contribuable dans la société.

S'agissant des dépenses de constructions, les intérêts d'emprunt ouvrant droit au crédit d'impôt s'entendraient des intérêts des contrats de prêts contractés en vue de financer l'acquisition du terrain et les dépenses de construction.

- **Intérêts pris en compte**

Ouvriraient droit au crédit d'impôt, les intérêts payés au titre des cinq premières annuités de remboursement des prêts.

Seuls sont pris en compte les intérêts proprement dits à l'exclusion des frais d'emprunt (frais de constitution de dossier et d'inscription hypothécaire par exemple) et des cotisations d'assurances contractées en vue de garantir le remboursement des prêts.

N'ouvriraient pas droit au crédit d'impôt, les emprunts destinés :

- au remboursement en tout ou partie d'autres crédits ou découverts en compte. Toutefois, les intérêts des emprunts souscrits pour se substituer aux prêts destinés à l'acquisition ou à la construction de l'habitation, ou rembourser ceux-ci, ouvriraient droit au crédit d'impôt, dans la limite des intérêts qui figurent sur les échéanciers des emprunts initiaux et de celles des annuités restant à courir ;
- à l'acquisition d'un logement par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, lorsque ce logement a antérieurement appartenu au contribuable directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés.

Les prêts doivent être souscrits dans un Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une

clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

- **Conditions d'application**

Pour bénéficier du crédit d'impôt, le logement objet du prêt devrait à la date de paiement des intérêts, être affecté à l'usage d'habitation principale du contribuable.

Les intérêts versés avant l'achèvement du logement (parce que le contribuable fait construire le bien ou l'achète en état futur d'achèvement), ouvrirait droit au crédit d'impôt dès lors que le contribuable prendrait l'engagement d'affecter ce logement à son habitation principale au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de la conclusion du contrat de prêt.

Si cet engagement n'est pas respecté, le crédit d'impôt serait repris et le contribuable supporterait éventuellement les sanctions pour insuffisance de déclaration prévues par l'article 1729 du Code général des impôts.

- **Montant du crédit d'impôt**

Le crédit d'impôt serait égal à 20% du montant des intérêts versés dans la limite de 3 750 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée, et de 7 500 € pour un couple soumis à une imposition commune, plus 500 € par personne à charge. Cette somme de 500€ serait divisée par deux, lorsque l'enfant serait réputé à charge des deux parents.

- **Utilisation du crédit d'impôt**

Le crédit d'impôt serait imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt prévues par les articles 199 quater B à 200 bis, 200 octies et 200 décies A du Code général des impôts et après imputation des crédits d'impôts et prélèvements ou retenues non libératoires.

En cas d'excédent, il serait restitué.

Le contribuable qui bénéficierait de ce crédit d'impôt ne pourrait pas bénéficier par ailleurs de la réduction d'impôt accordée au titre des investissements réalisés outre-mer conformément aux dispositions de l'article 199 undecies A du Code général des impôts.

- **Obligations déclaratives**

Elles seraient précisées par décret.

- **Entrée en vigueur**

Ces dispositions s'appliqueraient aux intérêts payés à compter du premier jour du mois qui suit celui de la publication de la présente loi au Journal Officiel. L'avantage fiscal s'appliquerait donc aussi bien aux nouveaux emprunts qu'aux emprunts en cours, pour les intérêts payés à compter du 1^{er} jour suivant celui de l'entrée en vigueur de la loi et afférents aux cinq premières annuités suivant l'acquisition de l'habitation principale du contribuable.

1.1.4. Imposition des gains de levée d'options

Les nouvelles dispositions s'appliqueraient aux options attribuées à compter du 20 juin 2007. Les donations de titres effectuées après cette date mais concernant des options attribuées avant le 20 juin 2007 pourraient bénéficier des anciennes dispositions.

Rappels

L'article 163 bis C du Code général des impôts apporte une dérogation au principe d'imposition comme salaire de l'avantage tiré de la levée de l'option en le soumettant au régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières des articles 150-0 A et 150 UB du Code général des impôts à la double condition :

- que les actions acquises revêtent la forme nominative ;
- et que leur cession n'intervienne pas avant une certaine date (cette condition n'étant toutefois pas exigée dans certaines situations).

Lorsque les dispositions des articles 150-0 A et 150 UB du Code général des impôts s'appliquent, seules les cessions à titre onéreux sont imposables. L'avantage tiré de la levée d'options peut donc échapper à toute imposition si les titres issus de la levée d'option font l'objet d'une donation.

L'administration fiscale a ainsi admis implicitement, dans une réponse Chartier (AN 25-4-2006 p. 4424 n° 46416) que la donation des titres issus de la levée d'options après le délai d'indisponibilité ne constitue pas une « cession » au regard de l'article 163 bis C du CGI et « purge » définitivement la plus-value d'acquisition afférente aux titres transmis.

Par ailleurs, l'article 200 A, 6 du Code général des impôts prévoit, si les deux conditions prévues par l'article 163 bis C du Code général des impôts sont remplies, des taux d'imposition spécifiques.

Ces taux sont respectivement les suivants pour les options attribuées depuis le 27 avril 2000 et cédés après un délai d'indisponibilité de 4 ans :

- imposition au taux de 30% pour la fraction annuelle de l'avantage qui n'excède pas 152 500 € ;
- imposition au taux de 40% pour la fraction de l'avantage supérieure à 152 500 €.
- Toutefois, si les titres sont conservés, sous la forme nominative, pendant au moins deux ans au-delà du délai d'indisponibilité de quatre ans, le montant du gain réalisé est imposé aux taux suivants :
- taux de 16% pour la fraction annuelle de l'avantage inférieure à 152 500 € ;
- taux de 30% pour la fraction supérieure à 152 500 €.

Le salarié peut cependant opter, quelle que soit la durée de conservation des titres, pour l'imposition de cet avantage à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires.

Aménagements

Pour faire échec aux donations permettant de purger les plus-values d'acquisition en cas de donation de titres, le présent projet de loi prévoit de supprimer la référence faite par l'article 163 bis C du Code général des impôts aux conditions d'imposition de la plus-value d'acquisition selon le régime des plus-values sur valeurs mobilières prévues par les articles 150-0 A et 150 UB du Code général des impôts. L'avantage d'acquisition cesserait donc d'être imposé selon ce régime conduisant ainsi à l'imposition de la plus-value lorsque les actions sont transmises par donation. Ces modalités d'imposition seraient fixées par l'article 200 A, 6 du Code général des impôts.

Les dispositions de cet article (6 de l'article 200 A du Code précité) feraient l'objet de modifications dans le cadre du présent projet de loi. Ces nouvelles dispositions s'appliqueraient en cas de cession réalisée à titre onéreux ou à titre gratuit. Il serait ainsi prévu que :

- le gain d'acquisition, le cas échéant diminué du montant du rabais excédentaire, soit imposé lorsque le montant des cessions de valeurs mobilières du foyer fiscal excède le seuil de 20 000 € (seuil pour les cessions réalisées en 2007) ;
- pour les actions acquises avant le 1^{er} janvier 1990, le prix d'acquisition serait réputé égal à la valeur de l'action à la date de la levée d'option.
- la plus-value de cession, égale à la différence entre le prix de cession et la valeur réelle des actions à la date de la levée d'option, serait imposée selon le régime des plus-values sur valeurs mobilières. Si les actions sont cédées pour un prix inférieur à leur valeur réelle à la date de la levée d'option, la moins-value serait déduite du montant de l'avantage d'acquisition.

- **Opérations intercalaires de fusion, scission**

L'article 163 bis C, I bis du CGI confère un caractère intercalaire à certaines opérations, en prévoyant que l'intervention de l'une de celles-ci ne remet pas en cause l'imposition de l'avantage selon le régime des plus-values sur valeurs mobilières.

Ces opérations correspondent aux échanges sans soulte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement ainsi que de l'apport à une société créée dans le cadre d'un rachat d'entreprise par ses salariés (RES).

Le projet de loi prévoit qu'en cas d'échange sans soulte résultant d'une opération précitée, l'impôt serait dû au titre de l'année de la cession des actions reçues en échange.

1.1.5. Aménagement du mécanisme de plafonnement des impositions en fonction du revenu (ou Bouclier fiscal)

La loi de finances pour 2006 a institué au profit des contribuables dont le montant des impôts directs acquittés au titre d'une année N excède 60% des revenus perçus au cours de l'année précédente (N-1), un droit à restitution plus connu sous le nom de bouclier fiscal.

Ce dispositif serait renforcé par le présent projet de loi qui prévoit :

- de ramener à 50% des revenus, le montant maximal des impositions directes dues par chaque contribuable ;
- d'inclure dans la liste des impôts pris en compte pour la détermination du droit à restitution, les prélèvements sociaux (CSG, CRDS notamment) portant sur les revenus du patrimoine, les revenus d'activité et de remplacement, et sur les produits de placement.

Sous réserve de certaines précisions, les nouvelles dispositions s'appliqueraient pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2006.

Pour plus de détails concernant les nouvelles modalités du dispositif voire ci-après le « plus de l'expert ».

1.2. Dispositions concernant les droits de succession et donation

Les dispositions prévues par l'article 4 du projet de loi prévoient des allègements aux droits de mutation à titre gratuit. Ces nouvelles dispositions s'appliqueraient aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la date de publication de la loi.

1.2.1. Suppression de l'abattement sur l'actif net des droits de succession en ligne directe et entre époux

L'article 775 ter du Code général des impôts actuel prévoit l'application d'un abattement global de 50 000 € sur l'actif net successoral recueilli soit par les enfants vivants ou représentés ou les ascendants du défunt et, le cas échéant, le conjoint survivant, soit exclusivement par le conjoint survivant.

L'article 4 du projet de loi procéderait à l'abrogation de ce dispositif.

1.2.2. Mesures en faveur des conjoints survivants et des pacsés

- **Mesures en matière de succession**

Suppression des droits de succession entre époux et entre partenaires liés par un Pacs

Le présent projet de loi prévoit d'insérer dans le Code général des impôts, un nouvel article 796-0 bis du Code général des impôts aux termes duquel seraient exonérés de droits de mutation par décès le conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité.

Dispense de déclaration de succession

La déclaration de succession est en principe obligatoire. Toutefois, sont notamment dispensés de la fournir :

- les ayant cause en ligne directe et le conjoint survivant du défunt lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 50 000 € ;
- et à la condition que ces personnes n'aient pas bénéficié antérieurement, de la part du défunt, d'une donation ou d'un don manuel non enregistré ou non déclaré.

Le présent projet de loi précise que cette déclaration ne serait pas non plus exigée des partenaires d'un pacs.

Contrats d'assurance décès

L'article 990 I du Code général des impôts soumet à un prélèvement spécifique de 20% les sommes dues par les organismes d'assurances sur la fraction revenant à chaque bénéficiaire qui excède 152 500 €.

Jusqu'ici, le bénéficiaire n'était pas assujéti à ce prélèvement lorsqu'il était exonéré de droits de mutation à titre gratuit en application de l'article 795 du Code général des impôts.

Le projet de loi prévoit d'exclure du champ d'application de ce prélèvement les sommes versées aux conjoints survivants exonérés de droits de mutation à titre gratuit en application du nouvel article 796-0 bis du Code général des impôts.

Paiement des droits des déclarations de mutations

L'article 1709 du Code général des impôts prévoit que les droits des déclarations des mutations par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires. Les cohéritiers sont solidaires.

Le projet de loi prévoit s'agissant de la solidarité au paiement, que le conjoint survivant ne serait plus solidaire lorsqu'il est cohéritier.

- **Mesures en matière de donations : Identité de traitement du conjoint et du partenaire d'un Pacs**

Actuellement, le tableau II de l'article 777 du Code général des impôts fixe les tarifs des droits de mutation à titre gratuit (donations) applicables entre époux.

Le II de l'article 4 du projet de loi prévoit que ces tarifs s'appliqueraient également aux partenaires liés par un Pacs et abrogerait corrélativement l'article 777 bis du Code général des impôts qui prévoyait le tarif des droits de mutation jusqu'ici applicables aux pacsés.

Par ailleurs, les personnes liées par un Pacs bénéficieront désormais du même abattement pour donation que celui réservé aux conjoints mariés. Alors que jusqu'ici, cet abattement s'élevait pour les pacsés à 57 000 €, il serait désormais fixé à 76 000 € en raison de l'abrogation du III de l'article 779 du Code général des impôts. Tout comme l'abattement de 57 000 €, le bénéfice de cet abattement serait remis en cause lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'entre eux.

1.2.3. Allègement des droits de succession et de donation en faveur des ascendants et descendants

Pour la perception des droits afférents aux mutations en ligne directe et entre époux, il est pratiqué conformément aux dispositions de l'article 779 du Code général des impôts un abattement :

- de 76 000 € sur la part du conjoint ;
- de 50 000 € sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite du prédécès ou de renonciation.

Entre les représentants des enfants prédécédés ou renonçants, cet abattement se divise d'après les règles de la dévolution légale.

Ces dispositions seraient modifiées par l'article 4 du projet de loi qui porterait de 50 000 € à 150 000 € l'abattement pratiqué sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation.

Cette mesure concernerait tant les donations que les successions.

1.2.4. **Allègement des droits de succession et des donations entre frères et sœurs**

L'abattement général de 5 000 € applicable sur la part de chaque frère et sœur en cas de donation ou succession (lorsque l'abattement spécifique de 57 000 € prévu par l'article 788 du Code précité ne peut pas s'appliquer) est porté à 15 000 €.

1.2.5. **Allègement des droits de succession en faveur des neveux et nièces**

L'article 790 C du Code général des impôts prévoit en cas de donation l'application d'un abattement de 5 000 € sur la part de chacun des neveux et nièces du donateur. Cet article est abrogé et repris au V de l'article 779 du Code général des impôts qui prévoit que pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement de 5 000 € sur la part de chacun des neveux et nièces.

Autrement dit, cet abattement serait étendu aux successions dévolues aux neveux et nièces alors qu'auparavant il ne s'appliquait qu'aux seules donations.

1.2.6. **Création d'une exonération des dons de sommes d'argent au profit d'un enfant, d'un petit enfant, d'un arrière petit enfant ou à défaut d'une telle descendance d'un neveu ou nièce**

Le projet de loi prévoit d'insérer dans le Code général des impôts un article 790 G aux termes duquel les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété au profit d'un enfant, d'un petit-enfant, d'un arrière petit-enfant, ou à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce, sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 20 000 €.

- **Conditions d'application**

Pour bénéficier de cette exonération, certaines conditions qui tiennent à l'âge du donateur et du donataire devront être respectées. Ainsi, le donateur devra être âgé de moins de soixante cinq ans au jour de la donation et le donataire âgé de dix-huit ans révolus au jour de la donation.

Le plafond de 20 000 € serait applicable aux donations consenties par un même donateur à un même donataire.

- **Mécanisme du rapport fiscal**

Aux termes du mécanisme du rapport fiscal, en cas de donations antérieures consenties par le défunt au même bénéficiaire, la perception des droits est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la déclaration de succession la valeur des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures de moins de six ans.

Les sommes données en application des dispositions du nouvel article 790 G du Code générale des impôts ne seraient pas reprises pour l'application du dispositif du rapport fiscal.

- **Cumul avec d'autres abattements**

Ce dispositif d'exonération des dons de sommes d'argent se cumulerait avec les abattements suivants :

- abattement de 150 000 € pratiqué sur la part de chacun des enfants (I de l'article 779 du Code général des impôts) ;

- abattement de 50 000 € sur la part revenant à des personnes handicapées (II de l'article 779 du Code général des impôts) ;
- abattement de 5 000 € sur la part revenant aux neveux et nièces (V de l'article 779 du Code général des impôts) ;
- abattement de 30 000 € sur la part revenant à chacun des petits-enfants (article 790 B du Code général des impôts) ;
- abattement de 5 000 € sur la part revenant à chacun des arrière-petits-enfants (article 790 D du Code général des impôts).

- **Obligations déclaratives et d'enregistrement**

Les dons de sommes d'argent devraient être déclarés ou enregistrés par le donataire au service des impôts du lieu de son domicile dans le délai d'un mois qui suit la date du don.

Il faudra en outre souscrire en double exemplaire un formulaire conforme au modèle établi par l'administration.

1.3. En matière d'ISF

1.3.1. Exonération partielle en cas de souscription au capital de PME

L'article 885 I ter du Code général des impôts exonère d'ISF les titres reçus par un contribuable en contrepartie de sa souscription au capital d'une société répondant à la définition des petites et moyennes entreprises au sens communautaire. Lorsque les conditions d'application du texte sont réunies, l'exonération est totale et s'applique sans limitation de montant.

L'article 6 du présent projet de loi prévoit d'améliorer le caractère incitatif de cette mesure destinée à mobiliser les capitaux nécessaires aux investissements dans les PME.

Pour bénéficier de l'exonération, la société bénéficiaire de la souscription doit répondre à certaines conditions. Conformément aux nouvelles dispositions, ces conditions seraient différentes selon qu'il s'agit d'une souscription directe ou indirecte.

Ces dispositions s'appliqueraient aux souscriptions réalisées à compter du 20 juin 2007.

Souscription directe

Les conditions devant être respectées par la société bénéficiaire d'une souscription directe ont été précisées par le présent projet de loi.

Ainsi, en cas de souscription directe, les conditions suivantes devraient être respectées par la société bénéficiaire :

- répondre à la définition des PME communautaires figurant à l'annexe I au règlement CE n° 70/2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004 du 25 février 2004 ;
- exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- avoir son siège de direction effective dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique

européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (le dispositif serait par conséquent étendu aux souscriptions au capital de PME ayant leur siège social en Islande ou en Norvège). Jusqu'à présent, le b de l'article 885 I ter du Code général des impôts prévoit que la société doit avoir son siège de direction effective dans un Etat membre de la Communauté européenne.

Souscription indirecte

Jusqu'à présent, seules les détentions directes peuvent bénéficier de l'exonération à l'exclusion des détentions indirectes réalisées par sociétés interposées. Le projet de loi prévoit d'aménager le dispositif afin que les souscriptions indirectes puissent bénéficier du régime de faveur de l'article 885 I ter du Code général des impôts.

Ainsi, pourraient bénéficier de l'exonération, les titres reçus par le contribuable en contrepartie de sa souscription en numéraire au capital d'une société qui :

- répond à l'ensemble des conditions prévues pour les souscriptions en direct, à l'exception de la condition tenant à l'activité ;
- et a pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés qui exercent une activité professionnelle éligible au dispositif.

Si ces conditions sont respectées, l'exonération s'appliquerait à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable (dans la société interposée), dans la limite de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur des titres reçus en contrepartie de sa souscription au capital de sociétés éligibles.

1.3.2. Réduction d'ISF en faveur des investissements au capital des PME

Le projet de loi prévoit d'insérer dans le Code général des impôts un nouvel article 885-0 V bis aux termes duquel, le redevable pourrait imputer sur l'ISF 75% des versements effectués au titre de souscriptions au capital de PME européennes.

Cette disposition s'appliquerait aux versements réalisés à compter du 20 juin 2007.

• Champ d'application

Souscriptions visées

Bénéficieraient de la réduction d'ISF, les versements effectués à titre de souscriptions au capital de sociétés. Seraient visées les souscriptions en numéraire ou en nature par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité, à l'exception des actifs immobiliers et des valeurs mobilières.

Seraient donc exclus les apports :

- portant sur des biens immobiliers ;
- portant sur des valeurs mobilières ;
- portant sur des biens non nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle.

Les versements ouvrant droit à l'avantage fiscal seraient ceux effectués l'année précédant celle de l'imposition. Les versements ayant donné lieu à l'avantage fiscal ne pourraient donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

PME concernées

Pour bénéficier de la réduction d'ISF, les sociétés bénéficiaires devraient :

- répondre à la définition des PME communautaires figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de l'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004 du 25 février 2004 ;
- exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier ou immobilier définie à l'article 885 O quater et notamment celles des organismes de placement en valeurs mobilières, et des activités de gestion ou de locations d'immeubles ;
- avoir leur siège de direction effective dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

Enfin, les titres de la société bénéficiaire des souscriptions ne devraient pas être admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger.

Remarque :

Les souscriptions indirectes pourraient également bénéficier de l'avantage fiscal. Il suffirait pour cela que la société bénéficiaire des souscriptions (société interposée) :

- réponde à l'ensemble des conditions d'application du dispositif à l'exception de celle afférente à l'activité ;
- ait pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant une activité éligible.

• Conditions d'application

Obligation de Conservation

Le bénéfice de l'avantage fiscal serait subordonné à la conservation par le redevable des titres reçus en contrepartie de sa souscription au capital de la société jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription. Les titres souscrits en 2008 devraient ainsi être conservés jusqu'au 31 décembre 2013.

La condition relative à la conservation des titres reçus en contrepartie de la souscription au capital s'appliquerait également à la société interposée.

Si la condition de conservation n'était pas respectée en raison d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A, l'avantage fiscal accordé au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations ne serait pas remis en cause si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au même terme.

De la même manière, l'avantage fiscal ne serait pas remis en cause en cas d'annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

Respect du plafond « de minimis »

Le bénéfice de l'avantage fiscal serait subordonné au respect des dispositions du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Rappelons que ce plafond est fixé à 200 000 € depuis le 1^{er} janvier 2007.

• **Montant de l'avantage fiscal**

Souscriptions directes

Les contribuables pourraient imputer 75% des versements effectués, l'année précédant celle de l'imposition, sur le montant de l'ISF mis à leur charge, dans la limite annuelle de 50 000 €.

Souscriptions indirectes

Le montant des versements effectués au titre de la souscription par le redevable serait pris en compte, pour l'assiette de l'avantage fiscal, dans la limite de la fraction déterminée en retenant :

- Au numérateur, le montant des versements effectués au titre de la souscription au capital dans des sociétés vérifiant l'ensemble des conditions, avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle le redevable a procédé au versement. Ces versements sont ceux effectués avec les capitaux reçus au cours de l'année civile lors de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le contribuable a souscrit ;
- Et au dénominateur, le montant des capitaux reçus au cours de l'année civile lors de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le contribuable a souscrit.

1.3.3. Réduction d'impôt en faveur des dons versés aux organismes d'intérêt général

Les dons en faveur des organismes d'intérêt général peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu mais ne bénéficient pas de réduction en matière d'ISF.

Le projet de loi prévoit d'insérer un nouvel article 885-0 V bis dans le Code général des impôts aux termes duquel le redevable pourrait imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune, dans la limite de 50 000 €, 75 % du montant des dons en numéraire effectués au profit :

- Des établissements publics de recherche et des établissements publics d'enseignement supérieur ;
- Des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au 1 de l'article 200 du Code général des impôts ;
- Des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 322-4-16-1 et L. 322-4-16-2 du code du travail ;
- Des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 322-4-16-3 du code du travail.

Les dons ouvrant droits à cette réduction d'ISF seraient ceux effectués l'année précédant celle de l'année d'imposition.

La fraction du versement ayant donné lieu à l'avantage fiscal ne pourrait donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

Le bénéfice de l'avantage fiscal serait subordonné, s'il y a lieu, au respect des dispositions du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis* et à la condition que soient jointes à la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune des pièces justificatives attestant le total du montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires.

Cette disposition s'appliquerait aux versements réalisés à compter du 20 juin 2007.

Le « plus de l'expert » : Renforcement du « bouclier fiscal »

La loi de finances pour 2006 a instauré au profit des contribuables, dont le montant des impôts directs acquittés excède 60% des revenus perçus au cours de l'année précédente, un droit à restitution, plus connu sous le nom de « Bouclier fiscal ». Ce droit à restitution s'est exercé pour la première fois en 2007, au titre des impôts payés en 2006, en tenant compte des revenus réalisés en 2005.

Les impôts pris en compte pour la détermination de ce droit sont l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune et les impôts locaux supportés à raison de l'habitation principale du contribuable.

Les revenus pris en compte sont, sous réserve d'exceptions limitativement énumérées, les revenus soumis à l'impôt sur le revenu ou exonérés, auxquels sont appliquées certaines corrections.

Ce nouveau mécanisme a été codifié à l'article 1^{er} du Code général des impôts et sa mise en œuvre fixée par l'article 1649-0 A du Code précité.

L'administration fiscale a commenté l'application de ce dispositif dans une instruction en date du 15 décembre 2006, publiée sous la référence 13 A-1-06.

L'article 5 du projet de loi prévoit de renforcer ce dispositif sur les deux points suivants :

- porter le montant maximal des impositions directes dues par chaque contribuable à 50% ; il s'appliquerait pour la première fois pour la détermination du droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2008.
- inclure les prélèvements sociaux dans la liste des impôts qui sont soumis au plafonnement en fonction du revenu.

Par ailleurs, plusieurs aménagements techniques sont apportés au dispositif.

Ces nouvelles dispositions s'appliqueraient pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2006. Il est toutefois précisé que l'impôt sur le revenu pris en compte pour l'exercice du droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2007 ne pourrait pas être pris en compte pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2006.

1. Bénéficiaire du droit à restitution

Conformément aux dispositions annoncées par le projet de loi, le contribuable s'entend du foyer fiscal défini à l'article 6 (c'est-à-dire l'ensemble des personnes physiques composant le foyer fiscal imposable à l'impôt sur le revenu), fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B, au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la réalisation des revenus. C'est donc à cette date qu'il conviendrait de se placer pour apprécier la notion de foyer fiscal et de domiciliation fiscale.

2. Détermination du droit à restitution

La détermination du droit à restitution consiste à comparer le montant des impositions directes payées au montant des revenus réalisés par le contribuable.

La fraction des impositions qui excède 50% (seuil revalorisé par le présent projet de loi), ouvre droit à restitution.

Le 2 de l'article 1649-0 A du Code général des impôts énumère les impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution.

Ces impositions sont retenues sous réserve de certaines conditions.

2.1. Impositions payées

Le présent projet de loi apporte des aménagements aux impositions prises en compte en incluant à la liste existante les prélèvements sociaux portant sur les revenus du patrimoine et les revenus d'activité ou de remplacement et précise notamment les périodes d'imposition à prendre en compte pour la détermination du plafonnement dont bénéficie le foyer fiscal.

- **Nature des impositions**

Impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu pris en compte pour la détermination du droit à restitution serait l'impôt dû au titre des revenus mentionnés au 4 de l'article 1649-0 A du Code général des impôts.

L'ISF

L'ISF à retenir pour la détermination du droit à restitution s'entendrait de l'ISF établi au titre de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus.

Taxes foncières afférentes à l'habitation principale

Le c du 2° de l'article 1649-0 A du Code général des impôts comprend parmi les impôts à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution, la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférentes à l'habitation du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à celles-ci.

Le projet de loi précise que les impositions retenues à ce titre seraient celles établies au titre de l'année qui suit celle de réalisation des revenus.

Taxe d'habitation afférente à l'habitation principale

Le d du 2° de l'article 1649-0 A du Code général des impôts comprend parmi les impôts à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution, la taxe d'habitation afférente à l'habitation du redevable.

Le projet de loi prévoit que serait retenue la taxe d'habitation d'établie au titre de l'année qui suit celle de réalisation des revenus.

Prélèvements sociaux

Jusqu'à présent, les prélèvements sociaux (contribution sociale généralisée (CSG), contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), prélèvement social de 2 % et contribution additionnelle à ce prélèvement) n'étaient pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

Dans le cadre du nouveau dispositif présenté dans le cadre du projet de loi, il prévu que soient pris en compte pour la détermination du droit à restitution les prélèvements sociaux portant sur les revenus du patrimoine, les revenus d'activité et de remplacement et sur les produits de placements.

- **Conditions de prise en compte des impositions**

Dans le régime actuel, les impositions sont retenues sous réserve :

- qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu ;
- qu'elles aient été payées en France par le bénéficiaire du droit ;
- qu'elles aient été régulièrement déclarées s'agissant de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Elles sont diminuées des restitutions perçues et des dégrèvements obtenus au cours de l'année du paiement de ces impositions.

Certaines de ces conditions sont aménagées dans le cadre du projet de loi.

Ainsi, dans le cadre du dispositif proposé, les impositions sont retenues sous réserve :

- qu'elles aient été payées en France ;
- qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel, pour les impositions autres que les prélèvements sociaux ; Autrement dit, la condition selon laquelle les impositions ne doivent pas être déductibles d'un revenu catégoriel, ne s'applique pas aux prélèvements sociaux ;
- et s'agissant de l'impôt sur le revenu, de l'ISF, et des prélèvements sociaux portant sur les revenus du patrimoine, qu'elles aient été régulièrement déclarées par le contribuable.

Ces impositions seraient diminuées des restitutions de l'impôt sur le revenu perçues ou des dégrèvements obtenus au cours de l'année suivant celle de la réalisation des revenus.

2.2. Revenus réalisés

Dans le cadre du dispositif actuel, les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent des revenus soumis ou non à l'impôt sur le revenu, à l'exception de certains revenus limitativement énumérés, et réalisés par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions.

Ces dispositions font l'objet d'aménagements dans le cadre du présent projet de loi.

Ainsi, seraient pris en compte :

- les revenus nets soumis à l'impôt sur le revenu (et non plus les revenus soumis à l'impôt sur le revenu nets de frais professionnels) ;
- les revenus soumis à l'impôt sur une base moyenne ou fractionnée seraient pris en compte, pendant l'application de ces dispositions, pour le montant ayant effectivement supporté l'impôt au titre de chaque année.

Par ailleurs, il serait ajouté à la liste limitative des revenus exonérés qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution, les revenus suivants :

- prestation de compensation servie aux personnes handicapées (revenu exonéré d'impôt sur le revenu en application de l'article 81, 9° ter du Code général des impôts) ;
- indemnités versées, sous quelque forme que ce soit, aux victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit (revenu exonéré d'impôt sur le revenu en application de l'article 81, 33 bis du Code général des impôts)

Enfin, les revenus réalisés à prendre en compte ne seraient plus ceux de l'année qui précède celle du paiement des impositions, le législateur souhaitant supprimer toute référence à l'année qui précède celle du paiement des impositions. En supprimant toute référence à l'année qui précède celle du paiement des impositions, le législateur souhaite mettre fin à la distorsion existant dans le régime actuel pour les revenus faisant l'objet d'un prélèvement libératoire.

En effet, certaines impositions sont en effet payées l'année même de la perception des revenus, comme le prélèvement libératoire applicable à certains revenus mobiliers, l'impôt sur les plus-values immobilières des particuliers ou la retenue à la source sur les indemnités de fonction des élus locaux. Ces impositions seront retenues au titre de l'année de leur paiement, tandis que les revenus correspondants seront retenus pour la détermination du droit à restitution de l'année suivante. Cette distorsion pouvait conduire à fausser indirectement l'application du bouclier fiscal. Si cette situation peut se compenser dans les faits compte tenu de la nature des revenus soumis au prélèvement libératoire qui peuvent présenter un caractère annuel récurrent, il n'en va pas de même en cas de réalisation d'une plus-value immobilière qui présente le caractère d'un revenu exceptionnel.

Dans le cadre du nouveau dispositif, cette distorsion serait corrigée. Les impositions afférentes à des revenus soumis à un prélèvement à la source libératoire seraient prises en compte que ces impositions soient payées l'année de perception du revenu ou l'année suivante.

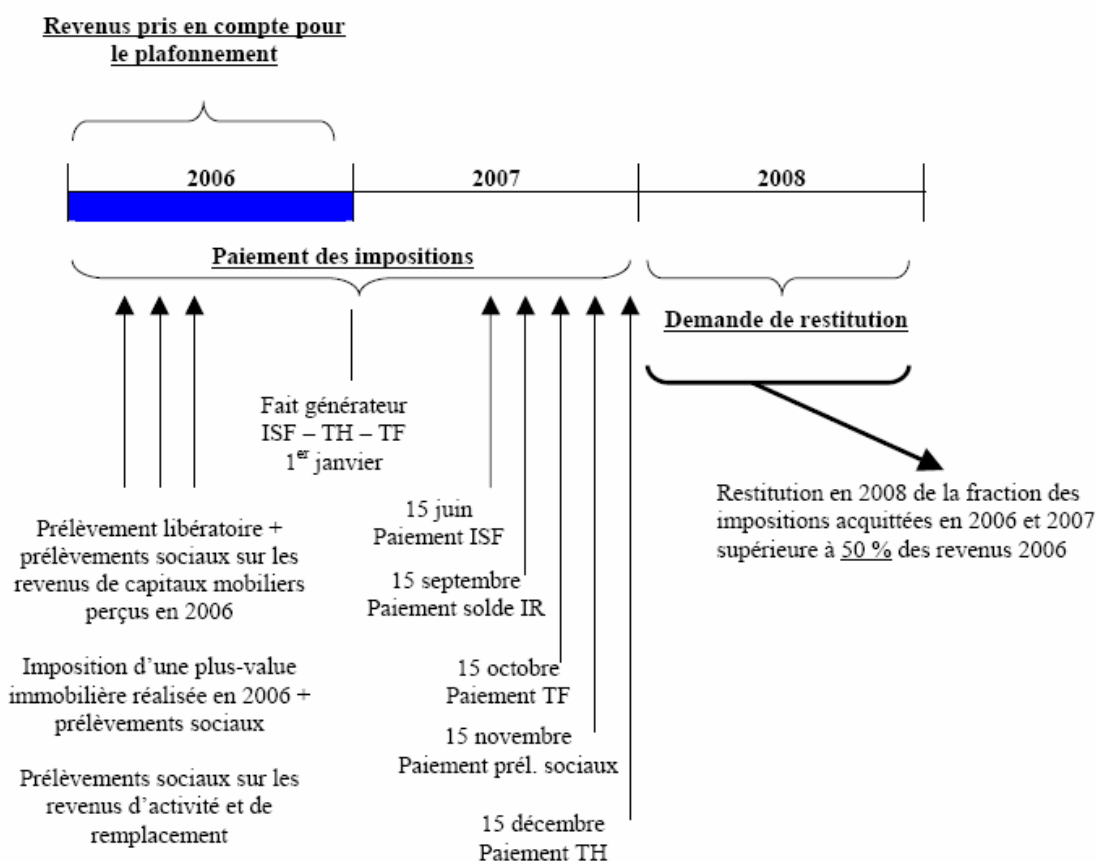
3. Modalités d'exercice du droit à restitution

Jusqu'à présent, le mécanisme du bouclier fiscal consiste à octroyer au contribuable un droit à restitution au 1^{er} janvier suivant l'année du paiement des impositions dont il est redevable. Les demandes de restitution doivent être déposées avant le 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des impositions prises en compte.

Le projet de loi prévoit que le droit à restitution serait acquis par le contribuable au 1^{er} janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus. Par ailleurs, il est précisé que les demandes de restitution doivent être déposées avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de réalisation des revenus pris en compte.

Pour illustrer ces nouvelles modalités de fonctionnement du bouclier fiscal, nous reproduisons ci-après le schéma publié lors de la présentation du projet de loi.

Modalités de fonctionnement du bouclier fiscal



TVA droit à déduction

En bref

Le décret 2007-566 du 16 avril 2007 a modifié les modalités de déduction de la TVA. L'administration expose les nouvelles modalités de déduction de la TVA dans une instruction BOI 3 D-1-07 du 9 mai 2007

Le nouveau dispositif est applicable à compter du **1er janvier 2008**.

Que faut il retenir ?

La réforme ne change pas le quantum de TVA déductible.

En revanche, elle change en profondeur l'approche. Elle n'est plus fondée sur la qualité de l'assujetti (assujetti partiel ou de redevable partiel) ni sur la nature du bien (immobilisations ou autres biens et services). Elle est basée sur la finalité économique de l'opération.

La taxe déductible relative à chaque bien ou service est désormais déterminée en proportion de son « coefficient de déduction ». Ce dernier est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

Le coefficient d'assujettissement tient compte de l'affectation du bien ou du service à des opérations hors champ ou dans le champ ; le coefficient de taxation, de l'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit ou non à déduction ; le coefficient d'admission, des restrictions réglementaires au droit à déduction qui pèsent sur certains biens et services.

Le coefficient de déduction permet à la fois de déterminer les montants de taxe déductible et, au travers de ses variations, les régularisations de taxe auxquelles l'assujetti est tenu.

S'agissant des meubles et immeubles immobilisés, les régularisations sont annuelles si la variation est de plus du dixième. Elles sont globales lorsque le bien n'est plus affecté à des opérations ouvrant droit à déduction (cessions, transferts), ou lorsque, au contraire, il est utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction. Le montant est égal à la somme des régularisations annuelles que l'entreprise devrait effectuer jusqu'au terme de la période de régularisation (20 ans pour les immeubles, 5 ans pour les autres biens).

L'article 271 du code général des impôts pose le principe général du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. La TVA supportée par les assujettis est déductible dans la mesure où leurs dépenses sont utilisées à des opérations imposables ouvrant droit à déduction. L'article 273 de ce même code prévoit, quant à lui, les conditions dans lesquelles les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction peuvent exercer leurs droits à déduction.

Il convenait jusqu'à présent de distinguer :

- les assujettis partiels, qui effectuaient à la fois des opérations imposables et des opérations non-imposables ;
- les redevables partiels, qui effectuaient exclusivement des opérations imposables, mais dont certaines ouvraient droit à déduction et d'autres n'ouvraient pas droit à déduction ;
- les assujettis partiels redevables partiels, qui effectuaient à la fois des opérations non-imposables, des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction et des opérations imposables ouvrant droit à déduction.

Les règles à appliquer pour déterminer le quantum de taxe déductible variaient en fonction de chacune de ces catégories.

Suite à l'arrêt Socofrein (CE, 21 février 1979, n° 08070.), qui a étendu de principe de l'affectation, une refonte générale du dispositif est apparu possible.

Le décret 2007-566 du 16 avril 2007 est ainsi venu modifier les modalités de déduction de la TVA. Le nouveau dispositif est applicable à compter du 1er janvier 2008.

1. COMMENT DETERMINER LE MONTANT DE LA TVA DEDUCTIBLE ?

L'article 205 de l'annexe II au code général des impôts pose le principe général :

«La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction. »

Le coefficient de déduction est donc égal au coefficient d'assujettissement multiplié par le coefficient de taxation, multiplié par le coefficient d'admission.

Le coefficient de déduction est lié au bien ou au service. Il peut varier d'un bien ou d'un service à l'autre.

Contrairement à la réglementation antérieure, **il n'y a plus lieu de faire une distinction entre les immobilisations et les autres biens et services (ABS)**. Les mêmes règles s'appliquent à l'ensemble des biens et des services.

Le coefficient de déduction a un double usage :

- Le coefficient de déduction permet de déterminer le montant de la taxe déductible. La TVA déductible est égale à la TVA acquittée en amont multiplié par le coefficient de déduction.
- Au travers de ses variations, le coefficient de déduction permet d'opérer les régularisations de taxe.

1.1. Le coefficient d'assujettissement

Le coefficient d'assujettissement est défini au II de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts.

« Le coefficient d'assujettissement est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables ».

L'entreprise doit donc, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, **procéder à son affectation** afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.

- Le coefficient d'assujettissement est égal à 0 pour les biens et les services affectés exclusivement au hors champ.
- Le coefficient d'assujettissement est égal 1 pour les biens et services affectés exclusivement à des opérations imposables (imposés ou légalement exonérés).
- Le coefficient d'assujettissement est égal à la proportion d'utilisation pour les biens et les services utilisés concurremment à des opérations hors champ et imposables.

La proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables est déterminée par l'assujéti sous sa propre responsabilité. Elle doit correctement traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

1.1.1. Possibilité d'utiliser un coefficient unique

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

Toutefois, conformément au 1° du 1 du V de l'article 206, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables, un coefficient d'assujettissement unique. Pour ce faire il utilise les critères de temps, d'utilisation, de salaires, de surfaces, ou de recettes.

1.1.2. Exemple (tiré du BOI 3-D-1-07 précité):

Un entrepreneur individuel A acquiert pour un million d'euros HT un immeuble neuf de 245 mètres carrés, qu'il entend affecter en partie à son entreprise.

Il décide de conserver dans son patrimoine privé la partie de l'immeuble qu'il réserve à son usage privatif (logement à usage d'habitation), d'une surface de 85 mètres carrés.

Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble, déterminé l'année de son acquisition, est égal à $245 - 85 / 245 =$, soit 0,65306... arrondi à 0,66.

1.2. Le coefficient de taxation

Le coefficient de taxation est défini au III de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts. Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services **utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction**.

- Le coefficient de taxation est égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé pour des opérations imposables qui ouvrent toutes droit à déduction.

Le fait qu'un bien ou un service soit utilisé également pour des opérations non imposables (hors champ) est indifférent. Cette utilisation est prise en compte par le coefficient d'assujettissement.

- Le coefficient de taxation est égal à 0 lorsque le bien ou le service est utilisé pour des opérations imposables qui n'ouvrent pas droit à déduction.
- Le coefficient de taxation est déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non imposables.

1.2.1. Calcul du prorata

Cette détermination forfaitaire du coefficient de taxation correspond au traditionnel « prorata de déduction » : $\text{CA des opérations imposables ouvrant droit à déduction} / \text{CA total des opérations imposables}$

Sont exclues :

- Les opérations hors champ ;
- Les subventions qui ne constituent pas une contrepartie d'un bien ou d'un service ou un complément de prix (instruction 3 A-7-06 du 16 juin 2006) ;
- Les cessions d'immobilisations ;
- Les livraisons à soi-même de biens immobilisés ;
- Les opérations immobilières et financières accessoires (instruction 3 A-1-06 du 10 janvier 2006). Elles doivent présenter un lien avec l'activité principale et leur réalisation nécessiter une utilisation limitée au maximum à 10 % des biens et des services grevés de TVA acquis

1.2.2. Calcul du prorata en cas de secteurs distincts

Lorsque l'assujetti a constitué des secteurs d'activité distincts, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du coefficient de taxation est celui **du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé**. Lorsque le bien ou le service est utilisé pour plusieurs secteurs d'activité sans être utilisé pour tous les secteurs d'activité, le coefficient de taxation est déterminé au vu du chiffre d'affaires de ces quelques secteurs, contrairement à la réglementation antérieure où s'appliquait dans ce cas le prorata général de l'entreprise.

1.2.3. Possibilité d'utiliser un coefficient unique

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 2° du 1 du V de l'article 206, il peut, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire. Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.

1.2.4. Suite de l'exemple

L'entrepreneur A exerce trois activités distinctes au regard des règles applicables en matière de TVA :

- une activité de conseil soumise à la taxe de plein droit;
- une activité de formation professionnelle exonérée;
- enfin, il décide de louer une partie de ses locaux nus à usage professionnel, en optant pour la taxation de ses loyers.

Il a constitué trois secteurs distincts pour chacune de ses activités qui ont dégagé respectivement un chiffre d'affaires annuel hors taxe de 100, 50 et 150.

- Le coefficient de taxation de l'immeuble, utilisé pour les trois secteurs distincts d'activité, est égal à $(100+150)/(100+50+150)$, soit 0,8333... arrondi à 0,84.
- L'assujetti fait également appel à un prestataire afin de l'aider dans son activité de formation professionnelle et de location. Le coefficient de taxation retenu pour cette dépense d'un montant de 4 000 euros HT est égal à $150/(50+150)$, soit 0,75.

- Par ailleurs, l'assujetti a acquis une voiture d'une valeur de 15 000 euros HT qu'il utilise pour ses activités de formation et de conseil. Le coefficient de taxation retenu pour cette dépense est égal à $100/(100+50)$, soit 0,6666... arrondi à 0,67.
- Pour l'usage de ce véhicule, il achète également sur l'année 1 000 euros HT de gazole, dont le coefficient de taxation est également de 0,67.

1.3. Coefficient d'admission

Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service **dépend uniquement de la réglementation en vigueur**. Il a, en effet, pour objet de traduire l'existence de dispositions légales particulières qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

- Le coefficient d'admission est égal à 1 lorsque le bien ou le service ne fait l'objet d'aucune exclusion ou restriction du droit à déduction ;
- Le coefficient d'admission est égal à 0 lorsque le bien ou le service fait l'objet d'une exclusion ;
- Le coefficient est inférieur à 1 lorsque le bien ou le service fait l'objet d'une restriction.

1.3.1. Suite de l'exemple

L'entrepreneur A constatera,

- pour son immeuble et pour la prestation d'assistance, des coefficients d'admission égaux à 1, ces dépenses n'étant pas exclues du droit à déduction;
- pour son véhicule, un coefficient d'admission égal à 0 en vertu du 6° du 2 du IV de l'article 206 ;
- et pour le gazole, un coefficient d'admission égal à 0,8, en vertu du 4 du IV de ce même article.

1.4. Le coefficient de déduction

Conformément au I de l'article 206, le coefficient de déduction est égal au produit des trois coefficients décrits précédemment.

1.4.1. Les arrondis

Préalablement au calcul du produit, chacun de ces facteurs doit être arrondi à la deuxième décimale par excès. Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès pour constituer le coefficient de déduction.

1.4.2. Des coefficients provisoires définitivement arrêtés l'année suivante

Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire. Ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante ou, pour ceux qui deviennent redevables de la TVA, avant le 31 décembre de l'année suivante.

1.4.3. Suite de l'exemple

L'entrepreneur A calculera ainsi :

- pour l'acquisition de l'immeuble, un coefficient de déduction égal à $0,66 \times 0,84 \times 1$, soit 0,5544 arrondi à 0,56 ;
- pour la prestation d'assistance, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,75 \times 1$, soit 0,75 ;
- pour la voiture, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 \times 0$, soit 0 ;
- pour le gazole, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 \times 0,8$, soit 0,536 arrondi à 0,54.

Il déduira :

- sur l'immeuble, $0,56 \times 1000000 \times 0,196$, soit 109 760 € ;
- sur la prestation, $0,75 \times 4000 \times 0,196$, soit 588 € ;
- sur la voiture, $0 \times 15000 \times 0,196$, soit 0 € ;
- sur le gazole, $0,54 \times 1000 \times 0,196$, soit 105,84 €. (fin)

2. Les régularisations

La taxe initialement déduite est en principe définitivement acquise. Toutefois des régularisations doivent être effectuées en cas de modifications de la situation.

2.1. Quels sont les biens concernés ?

Les immeubles immobilisés et les biens meubles immobilisés

Ne sont pas visés :

- Les immeubles acquis avant le 1^{er} janvier 2006 pour lesquels le délai de régularisation a été fixé à 10 ans ;
- Les biens qui dès l'origine ont été utilisés exclusivement à du hors champ (CJCE 11 juillet 1991 aff C-97/90).

2.2. Quelle est la période au cours de laquelle une régularisation peut intervenir ?

La période est fixée à 5 ans pour les biens meubles immobilisés ; 20 ans pour les immeubles.

Il convient de distinguer les régularisations annuelles et les régularisations globales.

2.3. Les régularisations annuelles

2.3.1. Une variation de plus du dixième

L'entreprise doit procéder à une régularisation si la différence entre le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation de l'année et le produit

du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation de référence est supérieure à un dixième.

2.3.2. Pourquoi le coefficient d'admission n'est pas retenu pour le calcul des régularisations ?

Seules les variations de l'activité de l'entreprise sont prises en compte. Il n'est pas tenu compte des variations liées au changement de réglementation prises en compte au travers du coefficient d'admission.

2.3.3. Que faut-il entendre par coefficient de référence ?

Les coefficients de référence sont définis au 2 du V de l'article 207 de l'annexe II au code général des impôts. Ils sont initialement égaux aux coefficients retenus pour le calcul de la déduction opérée lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison à soi-même du bien. Ils sont ensuite susceptibles d'être modifiés, à la suite de la survenance de certains événements justifiant que la situation soit reconsidérée (voir infra).

2.3.4. Comment calculer le montant de la régularisation ?

La régularisation prend la forme **soit d'une déduction complémentaire** si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence, **soit d'un reversement** dans le cas contraire.

2.3.4.1. Pour les immeubles le montant est déterminé suivant la formule suivante :

taxe initiale *(coefficient de déduction de l'année – coefficient de déduction de référence) / 20

2.3.4.2. Pour les autres immobilisations le montant est déterminé suivant la formule suivante

taxe initiale *(coefficient de déduction l'année – coefficient de déduction de référence) / 5

L'année d'acquisition compte pour une année entière.

2.3.5. A quelle date doit on effectuer la régularisation ?

La régularisation doit être effectuée avant le 25 avril de l'année N + 1

2.3.6.Exemple

La société C acquiert le 1er mars de l'année N un ordinateur pour un prix hors taxe de 4 000 euros, soit une TVA correspondante de 784 euros. L'ordinateur est utilisé à la fois pour des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le coefficient de taxation est fixé à 0.5.

A l'issue de l'année N+1, la société C constate que le coefficient de taxation à retenir pour les dépenses mixtes est égal à 0,62. Le coefficient de déduction de l'année attachée à l'ordinateur est donc égal à $1 \times 0,62 \times 1$, soit 0,62. L'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année ($1 \times 0,62$) et le produit des coefficients de référence ($1 \times 0,5$) étant supérieur à un dixième, l'entreprise opère au plus tard sur sa déclaration de chiffre d'affaires couvrant le 25 avril N+2, une déduction complémentaire égale à $(1 \times 0,62 \times 1 - 1 \times 0,5 \times 1) \times 784 / 5$ soit 18.82 €.

2.4. Les régularisations globales

2.4.1. Pourquoi globale ?

La régularisation se fait en une seule fois. Elle est égale à la somme des régularisations de chacune des années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation, le coefficient de taxation pour ces années étant égal à 0.

2.4.2. Dans quel cas faut-il procéder à une régularisation globale ?

L'entreprise doit procéder à une régularisation globale lorsqu'un événement modifie l'un des coefficients (assujettissement, taxation, ou admission). Les cas de régularisation globale sont énumérés au 1 du III de l'article 207.

2.4.2.1. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix ou la valeur totale

En pratique, cette hypothèse concerne les immeubles, les biens d'investissement ayant ouvert droit à déduction étant taxables.

- **Exemple**

Une entreprise D acquiert en l'année N, un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Il s'avère que le coefficient d'assujettissement de ce bien est de 0,8 et son coefficient de taxation de 0,5. Son coefficient d'admission étant égal à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA.

Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise D cède son immeuble à une entreprise E. Cette cession n'étant pas soumise à la TVA, l'entreprise D est tenue à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19 (soit 12 années), si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à 47 040 € ($196\,000 \times 0,4 = 78\,400 / 20 \times 12$).

Lorsque le bien cédé constitue également une immobilisation pour son acquéreur, le cédant peut, conformément au 3 du III de l'article 207, lui « transférer » une partie de la TVA initiale, à proportion de la durée de régularisation non encore courue.

- **Le droit à déduction de l'acquéreur**

L'acquéreur se voit attribuer un droit à déduction. Il déduit la taxe en fonction de son propre coefficient de déduction.

- **Suite de l'exemple**

L'immeuble acquis par l'entreprise E constituant pour elle une immobilisation, l'entreprise D peut lui transférer un montant de TVA égal à $196\,000 / 20 \times 12$ soit 117 600 €

Il s'avère que pour l'entreprise E, le coefficient d'assujettissement de l'immeuble est égal à 1 et son coefficient de taxation est égal à 0,35.

L'entreprise E pourra donc déduire 41 160 euros ($117\,600 \times 0,35$). Elle sera elle-même tenue aux régularisations éventuelles pendant les vingt années suivant son acquisition, sur la base d'une TVA initiale égale à la TVA transférée, soit 117 600 euros.

2.4.2.2. Transfert entre secteurs d'activité

En pratique, cette hypothèse concerne les transferts entre secteurs ouvrant droit à déduction. Le transfert d'un secteur ouvrant droit à déduction à un secteur n'ouvrant pas droit donne lieu à une livraison à soi-même.

Le transfert d'immobilisations entre secteurs d'activité est traité comme une cession non soumise à la taxe, assortie d'un éventuel transfert de droit à déduction.

- **Exemple**

Une entreprise F acquiert en l'année N un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Elle l'affecte aux besoins d'un premier secteur d'activité. Il s'avère que le coefficient de taxation de ce bien est de 0,4. Ses coefficients d'assujettissement et d'admission étant égaux à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA.

Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise F transfère son immeuble vers un second secteur d'activité, dans lequel le coefficient de taxation de l'immeuble est de 0,35. L'entreprise F est tenue au titre de ce premier secteur à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19, si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à 47 040 (voir ci-dessus).

Symétriquement, si le bien constitue également une immobilisation dans son nouveau secteur d'activité, elle pourra déduire 41 160 euros (voir ci-dessus).

Attention !

Le transfert entre secteurs d'activité fait partie des événements qui entraînent la modification des coefficients de référence du bien. Ainsi, dans l'exemple, le coefficient de référence nouveau est égal à $(1 \times 0,35 \times 1)$.

2.4.2.3. Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix total

Dans le cas d'une cession ou d'un apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale, le bien est réputé avoir été utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité telle que son coefficient de déduction soit égal à 1.

Cette hypothèse vise la cession des biens mobiliers d'investissement qui ont donné lieu à une déduction partielle. Pour chaque année restante le

coefficient de déduction est = 1, ce qui entraîne un complément de déduction.

En l'année N, une banque G se livre sous le régime de la TVA immobilière un immeuble qu'elle affecte à l'ensemble de son activité économique. Le coefficient de taxation du bien, acquis pour un million d'euros hors taxe, s'avère égal à 0,5. Les autres coefficients étant égaux à 1, le coefficient de déduction du bien est égal à 0,5. La banque peut donc déduire $1\ 000\ 000 \times 0,5 = 500\ 000$ euros, soit 98 000 euros.

En N+3, la banque cède son immeuble, encore sous le régime de la TVA immobilière. La déduction complémentaire dont bénéficie la banque G est égale à 78 400 euros. ($196\ 000 / 20 = 9\ 800 \times 1 - 0,5 = 4\ 900 \times 16$ ans)

2.4.2.4. Modification législative

Suivant le cas, le coefficient d'admission passe à 0 ou à plus de 0.

Une telle évolution se traduit par une modification du coefficient d'admission du bien. Une fois la régularisation globale effectuée, le coefficient d'admission de référence est modifié et prend la valeur qui résulte de la modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion. Les coefficients d'assujettissement et de taxation de référence restent, quant à eux, inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation. Période restant à courir

- **Exemple**

Une entreprise H dont l'activité est intégralement soumise à la TVA a acquis en l'année N un bien meuble immobilisé exclu du droit à déduction pour un montant de dix mille euros hors taxe. La TVA y afférente, soit 1 960 €, n'a pas été déduite car le coefficient d'admission attaché à ce bien était nul, les coefficients d'assujettissement et de taxation du bien étant, quant à eux, égaux à l'unité.

En N+2, une disposition réglementaire ouvre partiellement le droit à déduction à hauteur de 65 % pour les biens de cette nature. Une régularisation globale est effectuée en considérant que pour l'ensemble des années restant à courir dans la période de régularisation, le coefficient d'admission du bien est égal à 0,65. L'entreprise peut opérer une déduction complémentaire égale à 509,60 euros. ($1960 \times 0,65 = 1274 / 5 \times 2$)

Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient d'admission de référence du bien devient égal à 0,65.

2.4.2.5. Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

Une régularisation globale est également opérée lorsqu'un bien immobilisé utilisé jusqu'alors, en tout ou partie, à des opérations imposables dont aucune n'ouvre droit à déduction vient à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction.

Une fois la régularisation globale opérée, le coefficient de taxation de référence est modifié et prend la valeur qui découle du nouvel usage du

bien. Les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

2.4.2.6. Biens cessant d'être utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction

- **Biens restant utilisés à des opérations imposables**

Cette hypothèse vise une personne qui renonce à une option. Une entreprise dont le CA baisse en dessous de la limite de la franchise.

Le coefficient de taxation devient nul.

- **Biens cessant d'être utilisés pour la réalisation d'opérations imposables**

Cette hypothèse vise les biens désormais utilisés pour le hors champ ainsi que la cessation d'activité économique.

Le coefficient d'assujettissement devient nul.

2.4.3. Hypothèse où il n'y a pas de régularisation

- Transmission ou apport d'une universalité totale ou partielle de biens dispensée de TVA en application de l'article 257 bis du Code général des impôts ;
- Destruction justifiée ;
- Vol justifié ;
- Lorsque le coefficient d'assujettissement de référence du bien immobilisé est nul (impossibilité d'obtenir une déduction complémentaire) ;
- Immeuble acquis avant le 1er janvier 1996.

3. Les régularisations relatives aux biens autres que les immobilisations et les services

L'article 207 VI de l'annexe II au Code général des impôts traite, quant à lui, les régularisations à opérer pour les biens autres que les immobilisations et les services

3.1. Les cas de régularisations :

Ils sont au nombre de deux :

- La disparition des marchandises (sauf destruction prouvée ou vol justifié) ;
- L'utilisation à une opération qui n'est pas effectivement soumise à impôt (prélèvements).

3.2. Le montant de la régularisation

Il se traduit par le reversement de l'intégralité de la taxe

4. Les nouveaux redevables

Sont visés les opérateurs qui commencent à réaliser des opérations ouvrant à déduction.

Pour ces derniers, les quatre coefficients doivent être arrêtés avant le 31 décembre de l'année suivante et non le 25 avril.

La notion de crédit de départ est envisagée comme **une régularisation entraînant une déduction complémentaire.**

Le nouvel article 207, IV-2 de l'annexe II au CGI prévoit que lorsqu'un bien en stock viendra à être utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la taxe initiale pourra être déduite à proportion du coefficient de déduction résultant de ce changement.

Lorsqu'un bien immobilisé non encore utilisé viendra à être utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la taxe initiale pourra être déduite à proportion du coefficient de déduction résultant de ce changement.

Lorsqu'un bien déjà utilisé viendra à être utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la régularisation prendra la forme d'une déduction supplémentaire égale à la somme des régularisations annuelles jusqu'au terme de la période de régularisation.

5. L'articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales

Les modifications des coefficients de référence induites par une régularisation globale doivent être prises en compte pour le calcul des régularisations annuelles à compter de l'année suivante.

Le plus de l'expert : Dans quel cas faut il encore faire des livraisons à soi même ?

La technique de la livraison à soi-même est étroitement associée au régime des déductions. Les modifications apportées aux modalités de déduction ont eu pour conséquence de réduire les cas où l'entreprise doit déclarer une livraison à soi-même.

1. Que faut-il entendre par livraison à soi-même ?

La livraison à soi-même consiste pour l'entreprise à devoir acquitter la TVA spontanément sur des biens et des services qu'elle fabrique ou fait fabriquer ou qu'elle consomme. L'entreprise se présente comme fournisseur dans un premier temps puis comme consommateur dans un second temps.

2. Pourquoi une livraison à soi-même ?

La finalité est d'assurer le principe de neutralité à la base du système de la TVA. La livraison à soi-même est utilisée

- comme technique pour éviter des distorsions de concurrence lorsque l'entreprise au lieu d'acheter le bien à un fournisseur le fabrique ;
- comme instrument de révision du droit à déduction en cas de changement d'affectation du bien ou du service.

3. Les biens fabriqués

Les nouvelles modalités de déduction ne changent pas les règles en la matière

Une livraison à soi-même est exigée lorsque l'entreprise a produit une immobilisation. Il est important de noter qu'un bien est produit par l'entreprise quelle que soit l'importance des biens et des services acquis auprès de tiers en vue de la fabrication. Ainsi, dans le cas des travaux immobiliers, il y a fabrication même si l'entreprise fait exclusivement appel à des entrepreneurs extérieurs.

Seul l'achat de biens utilisables directement échappe au dispositif. La livraison doit être constatée même si la taxe est entièrement déductible.

S'agissant des stocks, au contraire, la livraison à soi-même n'est pas exigée si les biens fabriqués par l'entreprise en stock sont affectés à la réalisation d'opérations autorisant une détaxation intégrale.

4. Les changements d'affectation portant sur des biens

La technique de la livraison à soi-même ne trouve pas son application lorsqu'il s'agit d'une opération dont le sort est réglé par une autre disposition.

C'est le cas pour les cessions d'immeubles et opérations assimilées susceptibles de faire l'objet des régularisations prévues à l'article 207 nouveau de l'annexe II au Code général des Impôts.

Or, le nouveau dispositif étend la procédure de régularisation à des changements d'affectation d'immobilisations qui jusqu'ici relevaient de la procédure de la livraison à soi-même. Désormais, n'entraînent pas la constatation d'une livraison à soi-même les affectations à un secteur hors champ, à un secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction. Ces opérations relèvent du régime

des régularisations. Quant au crédit de départ des nouveaux redevables, il est désormais traité selon la technique de la régularisation.

De même la technique de la livraison à soi-même ne trouve pas son application pour les ventes de biens mobiliers d'investissement usagés, qui sont soumises à la TVA dans les conditions prévues à l'article 261, 3-1° -a du Code Général des Impôts.

A ce sujet, il convient de remarquer que dans son instruction, l'administration précise que si le transfert à un secteur exonéré d'un bien immobilier relève de la technique de la régularisation, le transfert d'un bien mobilier d'investissement ayant ouvert droit à déduction donne lieu à une livraison à soi-même sur le fondement des articles 257 8° C et 261 3-1 du Code général des impôts (cf. §34 de l'instruction BOI 3 D-1-07)

S'agissant des stocks, le régime reste inchangé. L'article 207 VI de l'annexe II au Code général des impôts reprend les dispositions de l'ancien article 221 à la même annexe. L'utilisation à une opération qui n'est pas effectivement soumise à impôt (prélèvements) donne lieu à une régularisation qui doit être opérée sous forme de reversement de la taxe.

Par ailleurs, les stocks fabriqués ou achetés par une entreprise qui font l'objet d'un changement d'affectation (passage en immobilisation) dans le cadre de la même activité, ou dans le cadre d'un transfert entre secteurs d'activités, doivent toujours faire l'objet d'une taxation de la livraison à soi-même (Inst. 3 CA-94 n° 181).

5. Les prestations de services

L'imposition des prestations à soi-même de services est prévue par l'article 257 8-2° du Code général des impôts. Le dispositif lui aussi reste inchangé.

L'entreprise est ainsi toujours tenue de constater une livraison de services, si les deux conditions suivantes sont réunies :

- ces prestations sont faites pour des besoins autres que ceux de l'entreprise (tels que besoins privés de l'exploitant, de dirigeants, d'associés, du personnel, de tiers, ou autres fins étrangères à l'entreprise) ;
- la taxe ayant grevé les biens ou éléments utilisés pour réaliser ces prestations a ouvert droit à une déduction totale ou partielle.