

Droit fiscal de l'entreprise 1 : l'imposition de l'activité de l'entreprise

Leçon 3 : Le calcul de la TVA

Arnaud de BISSY

Table des matières

Section 1 : La TVA exigible.....	p. 2
§1 : Le montant exigible.....	p. 2
A - La base d'imposition.....	p. 2
1. Le régime général.....	p. 2
2. Les régimes particuliers.....	p. 4
B - Les taux de TVA.....	p. 6
§2 : La date d'exigibilité.....	p. 9
A - Le régime général.....	p. 9
1. Les livraisons de biens corporels.....	p. 9
2. Les prestations de service.....	p. 12
B - Les régimes particuliers.....	p. 14
Section 2 : La TVA déductible.....	p. 15
§1 : Les conditions de la déductibilité.....	p. 15
A - Les conditions générales.....	p. 15
1. Les conditions de fond.....	p. 15
2. Les conditions de forme.....	p. 17
3. Les conditions de délai.....	p. 19
B - Les exclusions particulières.....	p. 20
§2 : L'exercice du droit à déduction.....	p. 21
§3 : Les limites du droit à déduction.....	p. 23
A - Les entreprises partiellement soumises à la TVA.....	p. 23
1. Les assujettis partiels.....	p. 23
2. Les redevables partiels.....	p. 24
a) En l'absence de secteurs distincts d'activité.....	p. 24
b) L'entreprise possède des secteurs d'activité distincts.....	p. 25
3. L'assujetti partiel qui est aussi un redevable partiel.....	p. 25
B - La régularisation de la TVA.....	p. 26
1. La régularisation applicable aux immobilisations.....	p. 26
a) Les régularisations annuelles.....	p. 26
b) Les régularisations « globales ».....	p. 27
2. La régularisation applicable aux autres biens et aux services.....	p. 29

Remarque

Périodiquement, l'entreprise doit faire la différence entre la TVA qu'elle a perçue de ses clients et la TVA qu'elle a payée à ses fournisseurs.

Il lui suffit donc de déduire de la TVA encaissée ou TVA « **exigible** » (**section 1**), la TVA décaissée ou TVA « **déductible** » (**section 2**). L'excédent sera reversé à l'administration.

Section 1 : La TVA exigible

C'est la TVA que l'entreprise a facturé à ses clients et qu'elle a encaissé pour le compte de l'administration. A chaque opération correspond un montant de **TVA exigible (§1)**.

L'entreprise doit ensuite rattacher ces opérations à une période d'imposition. Ce rattachement est fonction de la **date d'exigibilité de la TVA (§2)**.

§1 : Le montant exigible

Il s'obtient en appliquant sur l'**assiette** fiscale (A) un **taux** de TVA (B).

A - La base d'imposition

La base d'imposition à la TVA représente les différents éléments du prix à prendre en considération pour l'application d'un taux de TVA.

Parfois cependant, l'opération ne génère aucun prix, ou bien le prix ne sera pas retenu comme base de l'impôt.

Par conséquent, il existe des **régimes particuliers (2)** à côté du **régime général (1)**.

1. Le régime général

Aux termes de l'article 266-1, a du CGI, « *La base d'imposition est constituée : Pour les livraisons de biens et les prestations de service, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de la livraison ou de la prestation* ». Sont donc à inclure dans la base d'imposition à la TVA le **prix** et tous ses **accessoires**. Tout le reste est à exclure.

Remarque

Lorsque le prix ne précise pas si la TVA est comprise ou non, le juge fiscal estime qu'il est présumé comprendre la TVA (CE, 14 décembre 1979, *Dr. Fisc.* 1980, n° 15, comm. 869, concl. Martin Laprade). Dans ce cas de figure, le montant de la TVA sera connu en appliquant au prix TTC un taux de 16,67 % ($20 \times 100 / 100 + 20$) pour un bien vendu avec une TVA à 20 %.

Pour le juge judiciaire au contraire, un usage constant entre les commerçants veut que les prix soient réputés hors taxes (Cass. Com., 9 janvier 2001, n° 46 FP-P, « *Sté Méditerranée Poids lourds* », *RJF* 4/01, n° 476). Dans les relations entre les parties, et en l'absence d'accord sur la charge définitive de la TVA, celle-ci sera due par le redevable légal de la taxe, c'est à dire le vendeur ou le prestataire de service (Cass. Com., 4 février 2014, n° 12-28.423, « *Sté Champilatoire c/ sté Wunsche Handelsgesellschaft* », *RJF* 5/14, n° 451).

Les éléments inclus dans la base d'imposition : Outre le **prix** lui-même, on retient dans les bases de l'impôt les frais fiscaux et certains frais annexes lorsqu'ils sont assimilables à des compléments de prix.

- Les *frais fiscaux* comprennent tous « Les *impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même* » (CGI, art. 267-I, 1°).

Exemple

Droits de douane, Taxes locales sur l'électricité, Taxe sur les produits pétroliers, Taxes sur les remontées mécaniques, etc.

- Les *frais annexes* font partie de la base imposable lorsqu'ils s'analysent en un complément de prix. Sur ce fondement, sont soumis à la TVA :
 1. Les indemnités lorsqu'elles ne sont pas assimilées à des dommages et intérêts,
 2. Les intérêts pour délais de paiement lorsqu'ils sont prévus au contrat et à condition qu'ils ne fassent pas l'objet d'une facturation séparée (par contre, les intérêts qui représentent le coût du crédit sont exonérés de TVA car ils font partie des opérations bancaires et financières exonérés, CGI, art. 261-C-1°),
 3. Les frais d'emballage, sauf s'ils sont récupérables.

En savoir plus : Les arrhes et la TVA

Classiquement, les arrhes versées à la commande par le client constituent à la fois un acompte et un moyen de dédit : en tant qu'acomptes elles constituent un encaissement d'une partie du prix lors de leur versement, et au cas où la faculté de dédit est exercée elles sont traditionnellement considérées comme des dommages et intérêts non soumis à TVA.

Dans une affaire concernant un contrat d'hôtellerie, où le professionnel n'avait pas soumis à TVA les arrhes qu'il avait conservées à la suite de la défection des clients, le Conseil d'Etat avait saisi la CJCE afin de savoir si ces sommes doivent être qualifiées de rémunération d'une faculté de dédit (soumise à TVA), ou d'indemnités de résiliation versées en réparation d'un préjudice (non soumises à TVA en l'absence de lien direct avec un service rendu) (CE, 18 mai 2005, *Dr. Fisc.* 2005, n° 49, comm. 791). Selon la CJCE, les arrhes sont « **des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à la taxe** » (CJCE, 18 juillet 2007, aff. [C-277/05](#), « *Société thermique d'Eugénie-les-Bains* », *Dr. Fisc.* 2007, n° 36, p. 11, Y. et I. Sérandour, *Les arrhes hors du champ d'application de la TVA*).

Une difficulté concernant les arrhes versées sur prestation de service se pose dans la mesure où l'exigibilité de la taxe se situe au moment du paiement de tout ou partie de la prestation ; la taxe devrait être rétroactivement remise en cause si le client se désiste et l'administration fiscale devrait rembourser la TVA perçue. Aussi, complétant cette jurisprudence, la Cour de Paris a jugé que **les arrhes ne peuvent pas être regardées comme taxables avant le moment où la prestation est effectivement rendue**, le client n'ayant pas fait usage de sa faculté de dédit (CAA de Paris, 25 mars 2009, n° 05PA3829, « *Sté Chaîne thermique du soleil* », *RJF* 3/10, n° 218).

Par ailleurs, s'écartant de la jurisprudence « *Société thermique d'Eugénie-les-Bains* », la Cour de Paris juge que lorsque les sommes versées correspondent à l'**intégralité** des prestations payées d'avance à une entreprise hôtelière et qu'elles sont conservées par celle-ci en cas de défection du client, elles n'ont pas le caractère d'arrhes et sont soumises à la TVA (CAA Paris, 10 juin 2022, n° [20PA02348](#), « *SASU Hôtel de Paris Saint-Tropez* », *Dr. Fisc.* 2022, n° 31-35, comm. 298, concl. B. Sibilli).

Egalement, doit être soumis à la TVA la première nuit prélevée par l'hôtelier sur la carte bancaire du client absent qui n'a pas annulé sa réservation et ne s'est pas présenté ; elle constitue la contrepartie de la prestation d'hébergement que s'est engagé à payer le client et non pas une somme ayant pour objet de réparer les conséquences de l'inexécution du contrat d'hébergement souscrit par le client lors de la réservation (CE, 9 octobre 2024, n° [472257](#), « *Sté Hôtellerie Paris Eiffel Suffren* » ; CE, 9 oct. 2024, n° [489947](#), « *Sté Accorinvast* » (non reproduite), *Dr. Fisc.* 2024, n° 45, comm. 370, concl. R. Victor, note J.-L. Bédier).

Les éléments exclus de la base imposable : Sont exclus de la base d'imposition parce qu'ils ne sont pas des compléments de prix : les pourboires, les remises ou rabais et les remboursements de débours.

- Les *pourboires* sont en principe versés spontanément par la clientèle. Si tel est le cas ils ne peuvent être analysés comme un supplément de prix mais comme une libéralité non imposable. Par contre, ceux qui sont facturés d'office aux clients (service compris) sont regardés comme des suppléments de prix.
- Les *remises et rabais* sont de véritables réductions de prix qui doivent être exclues de la base imposable à la TVA. Lorsque la remise intervient après la facturation, le fournisseur est autorisé à les déduire de son chiffre d'affaires imposable. Toutefois, il doit adresser une facture rectificative à son client qui devra régulariser la TVA qu'il a déduite. Par exception, la remise peut être faite « *nette de taxe (mention doit en être faite sur la facture)* ». C'est un avantage commercial pour lui car il est dispensé de reverser une partie de la TVA.
- Les *remboursements* de débours permettent d'indemniser les mandataires des dépenses qu'ils ont engagées pour leur client. En tant qu'indemnités, elles sont normalement exclues de l'assiette de la TVA.

En savoir plus : Les marges arrières dans la grande distribution

Il s'agit de pratiques commerciales qui étaient surtout utilisées pour contourner la législation commerciale sur la revente à perte et qui consistent pour le distributeur à rendre des services au fournisseur à l'occasion de la revente des biens ou des services. Ces services doivent normalement faire l'objet d'une facturation distincte, mais la loi de modernisation de l'économie (L. 4 août 2008), traite dorénavant les services « *propres à favoriser la relation commerciale* » comme des réductions du prix consenties par le fournisseur (C. Com., art. L. 441-7, I, 3°), à l'exception des services de « *coopération commerciale* » qui sont détachables (C. Com., art. L. 441-7, I, 2°). Dès lors, comment concilier cette évolution législative avec les règles en matière de TVA dans la mesure où toutes les prestations doivent être facturées et soumises à la taxe (CGI, art. 289) ? Sans modifier les textes, l'administration fiscale a décidé de s'aligner sur le droit commercial ; les obligations « *propres à favoriser la relation commerciale* » ne sont pas constitutives de services distincts de l'opération de vente et viennent en diminution de l'assiette soumise à la taxe.

2. Les régimes particuliers

1. Cas des livraisons à soi-même :

La base imposable des livraisons à soi-même de biens est constituée par leur prix d'achat ou à défaut par leur prix de revient. La base d'imposition des livraisons à soi-même de services est constituée par les dépenses engagées pour leur exécution (CGI, art. 266-1-c).

2. Cas des intermédiaires du commerce :

Pour ces mandataires, la TVA est calculée sur leur marge bénéficiaire (exemple : les agences de voyages). Leur base d'imposition est constituée par la différence entre le prix total payé par le client et les sommes décaissées par l'agence au profit des intervenants extérieurs.

3. Cas des cessions de biens d'occasion :

La TVA applicable aux biens d'occasion revendus par des non-négociants se calcule sur le prix de vente total. Ceux revendus par des négociants sont aussi soumis à la TVA sur le prix de vente total, mais ils peuvent être imposés sur leur marge à condition que le bien revendu n'ait pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition (à un particulier ou assujetti exonéré), c'est à dire s'ils n'ont pas payé la TVA.

Exemple

Calcul sur la marge :

Si achat 100 € HT et revente 150 € HT :

- La marge est de : $150 - 100 = 50$ €
- TVA / marge : $50 \text{ €} \times 20 \% = 10$ €

Ce qui correspond à :

- TVA / prix d'achat : $100 \text{ €} \times 20 \% = 20$ €
- TVA / prix de vente : $150 \text{ €} \times 20 \% = 30$ €
- TVA à reverser : $30 \text{ €} - 20 \text{ €} = 10$ €

4. Cas de la TVA immobilière :

En principe, la TVA est assise sur le prix déclaré à l'acte ou sur la valeur réelle du bien si elle est supérieure (CGI, art. 266-2-b), comme en droit de l'enregistrement. Par exception, l'imposition aura lieu **sur la marge** au « **cas de cession d'un terrain à bâtir, ou de livraison d'immeuble achevé depuis plus de 5 ans et soumis sur option à la TVA, si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA** » (L. 9 mars 2010, CGI, art. 268). Dans ce cas, le Conseil d'Etat a précisé que « **la TVA sur la marge ne peut s'appliquer à défaut d'identité de qualification juridique entre le bien acquis et le bien cédé** » (CE, 27 mars 2020, n° 428234, « SARL Promialp », Dr. Fisc. 2020, n° 20, comm. 241 - Cession d'un terrain acquis comme terrain bâti, mais revendu comme terrain à bâtir à la suite de la démolition de l'immeuble qui y était édifié). Et il a refusé de transmettre au Conseil d'Etat une QPC sur l'interprétation de cette décision (CE, 16 juillet 2020, n° 435464, Dr. Fisc. 2020, n° 45, comm. 429, concl. K. Ciavaldini). L'Administration fiscale a intégré cette jurisprudence dans sa doctrine (BOI-TVA-IMM-10-20-10, n° 20, 13 mai 2020), tout en l'élargissant aux biens ayant fait l'objet de simples modifications de leurs caractéristiques physiques entre leur achat et leur revente. Or, à la suite de sa saisine par le Conseil d'Etat dans une autre affaire (V. CE, 25 juin 2020, n° 41672, « SAS Icade Promotion Logement », Dr. Fisc. 2020, n° 30-35, comm. 325, concl. M.-G. Merloz), la CJUE a d'une part confirmé l'exigence de l'identité juridique pour l'application du régime de la marge, mais d'autre part estimé que la division en lots ou la viabilisation de terrains à bâtir avant leur revente ne font pas obstacle à son application, remettant ainsi en cause l'interprétation extensive retenue par l'Administration fiscale (CJUE, 30 septembre 2021 aff. C-299/20 ; Dr. Fisc. 2021, n° 43, comm. 405, note E. Kornprobst). Cette dernière a pris acte de cette jurisprudence et indiqué que pour les opérations en cours son ancienne doctrine lui est opposable, du moins tant que la nouvelle doctrine n'a pas été prise (Rép. Grau : AN 1^{er} février 2022 n° 42486 ; V. E. Kornprobst, TVA sur marge (CGI, art. 368) et notion de circuit commercial unique. - À propos de la position de l'administration sur l'arrêt Icade Promotion SAS rendu par la CJUE le 30 septembre 2021 (Rép. min. n° 42486, JOAN 1^{er} févr. 2022, Grau), Dr. Fisc. 2022, n° 7, act. 65). En 2022, le Conseil d'Etat a tiré les conséquences de l'arrêt de la CJUE dans l'affaire « Icade promotion » (CE, 12 mai 2022, n° 416727, « Sté Icade Promotion », Dr. Fisc. 2022, n° 29, comm. 282, concl. M.-G. Merloz, note E. Kornprobst), avant de confirmer et de préciser sa jurisprudence en jugeant que la vente d'un terrain à bâtir par un marchand de biens ne peut bénéficier du régime de la TVA sur marge que si ces terrains revêtaient le caractère de terrains à bâtir dès leur acquisition, et que pour l'apprécier, le juge doit se fonder sur les actes de vente par lesquels ces terrains ont été acquis (CE, 11 octobre 2022, n° 464561, « SARL BH Concept », Dr. Fisc. 2022, n° 47, comm. 403, concl. K. Ciavaldini, note S. Le Normand-Caillère. - CE, 2 avr. 2024, n° 466644, « SARL ECHO 5 », Dr. Fisc. 2024, n° 27, comm. 301, concl. E. de Moustier, note M. Michineau. Add. : E. Desmorieux, « TVA sur marge : êtes-vous mieux loti ? Une réponse à nuancer », Dr. Fisc. 2023, n° 19, Etude 184.

En savoir plus : Le régime des marchands de biens

Les marchands de biens ont pendant longtemps bénéficié d'un régime dérogatoire exclusif tant en ce qui concerne leurs acquisitions (exonérées de droits de vente) que leurs cessions (TVA sur leur marge).

Le législateur (L. 9 mars 2010) a étendu ce régime à tout professionnel assujetti, ce qui a pour effet de supprimer le régime des marchands de biens en tant que tel.

- Concernant leurs achats, ils étaient exonérés de droit d'enregistrement s'ils prenaient l'engagement de revendre dans les 4 ans. Seul était dû la taxe de publicité foncière à 0,715% sur les cessions d'immeubles ou de droits immobiliers (CGI, art. 1115). La loi du 9 mars étend ce régime à tout assujetti professionnel et porte de 4 ans à 5 ans le délai de revente (cf. infra). Selon la Cour de cassation, la perte de la prépondérance immobilière d'une société entraîne la déchéance immédiate du régime des marchands de biens (Cass. com., 24 novembre 2021, n° B 19-17.281, FS-D, Dr. Fisc. 2021, n° 48, act. 582). Lorsque le bien acquis est un immeuble qui va être revendu à la découpe par l'assujetti à la TVA, le délai de 5 ans est réduit à 2 ans. Ce délai de 2 ans court à compter de l'acquisition de l'immeuble (comme le délai de 5 ans), et non à compter de l'ouverture du droit de préemption dont bénéficient les locataires (Cass. com., 14 février 2024, n° 22-17.541, Dr. Fisc. 2024, n° 10, act. 85, obs. L. Erstein ; Dr. Fisc. 2024, n° 40, act. 380, obs. E. Desmorieux).
- Concernant leurs ventes, les marchands de biens étaient assujettis à la TVA sur leur marge, pour les opérations concernant la vente d'immeubles, de fonds de commerce ou de parts de sociétés immobilières (CGI, art. 257 6° anc.). La loi du 9 mars a supprimé ce dispositif, ce qui a pour effet de les soumettre au

régime des assujettis (TVA sur la marge lors de l'acquisition d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble ancien, lorsque le bien cédé n'avait pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition).

Remarque

Objets d'art et de collection

Depuis le 1^{er} janvier 2025, le régime de la marge s'applique de plein droit aux objets d'art et de collection (LF 2024 ; CGI, art. 297 B abrog.). Ce régime s'applique aux achats de biens à un non-assujetti par un assujetti revendeur (CGI, art. 297 A, 1^o), ainsi qu'aux ventes aux enchères publiques impliquant un assujetti qui agit en son nom et pour le compte d'un non redevable (CGI, art. 297 A, 2^o). Les opérations d'amont suivent le régime de droit commun (ex : ventes par un artiste de ses propres oeuvres). S'agissant du taux de TVA, il a également été décidé que le taux réduit de 5,5 % serait appliqué à toutes les livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, sauf lorsque la base d'imposition est déterminée selon le régime de la marge (taux normal dans ce cas), ainsi qu'aux importations et aux acquisitions intracommunautaires de ces mêmes objets.

Doctrine : M. Cozian, « Valeur vénale et TVA immobilière : les avatars de l'exception française », *JCP éd. E* 37/02, n° 1287. - A Nicolier et L. Medejebar, « Directive européenne sur les taux de TVA : le marché de l'art dans la tourmente », *Dr. Fisc.* 2023, n° 25, étude 221.

B - Les taux de TVA

Les taux de TVA dépendent de la politique économique et sociale menée par le gouvernement mais est aussi fonction des impératifs communautaires liés à l'harmonisation des législations.

Remarque

Attention : les pays ne peuvent s'écarter de certaines limites. Le taux normal de TVA doit être supérieur à 15% et l'application de taux réduits, donc inférieurs à 15%, est très encadrée.

En 2022, il a été décidé : d'étendre les catégories susceptibles de bénéficier de taux réduits, d'offrir la possibilité d'appliquer des taux super-réduits ou des taux à 0 % à certaines catégories d'opérations, et enfin de supprimer la possibilité d'appliquer un taux réduit à certains produits considérés comme polluants (V. Directive 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022, modifiant les directives 2006/112/CE et [UE] 2020/285 ; V. F. Pezet, « La force de piloter : rationalisation du taux réduit ou extension de la politique fiscale ? - À propos de Cons. UE, dir. n° 2022/542, 5 avr. 2022 », *Dr. Fisc.* 2022, n° 20, étude 223).

Depuis que le taux majoré a été supprimé, la France connaît deux taux principaux :

- un taux normal, fixé à **20 %** depuis le 1^{er} janvier 2014,
- un taux réduit, qui peut être lui-même de **5,5 %** ou de **10 %**.
- Vient s'y ajouter un taux « *super réduit* » de **2,10 %**.
- Le « taux normal » de 20 % s'applique chaque fois qu'un autre taux ne s'y substitue pas (CGI, art. 278). Le taux de droit commun est de 8,50 % dans les départements de la Martinique, Guadeloupe et Réunion (le taux réduit est de 2,10 %). La Corse connaît parfois des taux dérogatoires (un taux de 10 % s'applique sur les travaux immobiliers et les machines agricoles), et le taux réduit y est également de 2,10 %.
- Le taux réduit concerne traditionnellement des produits de consommation courante spécifiquement visés par les textes. Jusqu'en 2011, la TVA au taux réduit était uniformément perçue au taux de 5,5 %. A compter du 1^{er} janvier 2012 elle est perçue au taux de 7 %, puis 10 % à compter du 1^{er} janvier 2014, sauf pour un certain nombre de produits (généralement alimentaires ou de première nécessité) qui continuent de bénéficier du taux de 5,5 %.
- Sont soumis au taux de 5,5 % les produits et services suivants (CGI, art. 278-0 bis) : l'eau ainsi que les boissons non-alcoolisées, les produits destinés à l'alimentation humaine tout au long de la chaîne de production (A noter : ces produits doivent avoir une fonction nutritionnelle, telle n'est pas le cas des produits aphrodisiaques, CJUE, 8^{ème} ch., 1^{er} oct. 2020, aff. C-331/19, « Staatssecretaris van Financiën

», Dr. Fisc. 2020, n° 41, act. 317 ; les produits de « luxe », tels que le chocolat, la margarine et le caviar sont soumis au taux normal, et les produits destinés à être consommés immédiatement, tels que les plats réchauffés, sont soumis au taux de 10 %), les fournitures de repas par des prestataires dans des établissements d'enseignement du premier et du second degré (« cantines scolaires »), les appareils et équipements pour handicapés, les autotests de dépistage du VIH, la fourniture d'énergie renouvelable (sinon, le taux normal s'applique, ainsi que sur les abonnements), les livraisons de logements locatifs sociaux financés par des prêts locatifs aidés d'intégration ou des prêts locatifs à usage social (LF 2020), les prestations de logement et de nourriture fournies par les maisons de retraite et les aides de la vie courante fournies au domicile de personnes âgées dépendantes ou handicapées (Attention : les "Résidences services" ne sont pas des maisons de retraite pour l'application du taux réduit de TVA ; CE, 18 mars 2019, n° [409652](#) et [409653](#), « Les Jardins d'Arcadie Résidences », Dr. Fisc. 2019, n° 27, comm. 318, concl. M.-G. Merloz), les spectacles vivants (cirque, théâtre, concerts ...), au rang desquels ne figurent pas les corridas qui ne peuvent pas être considérées comme des spectacles de variétés (CE, 15 février 2019, n° [408228](#), « Sté Plateau de Valras », Dr. Fisc. 2019, n° 40, comm. 386, concl. E. Cortot-Boucher), mais qui peut comprendre les discothèques si des spectacles de variété y sont donnés et que ces établissements soient affiliés au Centre national de la chanson, des variétés et du jazz (CNV), les droits d'entrée dans les cinémas et les réunions sportives, les droits d'entrée à des compétitions de jeux vidéo (LF 2024), les livres imprimés, téléchargés ou enregistrés sur tous supports (Attention : les "livres" s'entendent des ouvrages qui constituent des ensembles homogènes comportant un apport intellectuel ; V. CE, 16 juillet 2021, n° [437681](#), « SARL Des images et des mots », Dr. Fisc. 2021, n° 42, comm. 397, concl. K. Ciavaldini, note C. Deleu - C'est le cas d'un ouvrage de photos organisées et commentées), les importations et les acquisitions d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquités (sauf application de la marge), y compris, selon la directive TVA les « photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus ». A la suite d'une question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat (CE, 20 février 2018, n° [400837](#), « Sté Regards Photographiques », Dr. Fisc. 2018, n° 3, comm. 354, concl. E. Cortot-Boucher), à la Cour de justice (V. CJUE, 5 sept. 2019, aff. [C-145/18](#) : Dr. Fisc. 2019, n° 37, act. 393), le Conseil d'Etat juge qu'on ne peut écarter l'application du taux réduit de TVA aux portraits et photographies de mariage, aux motifs que ces photos ne présentent pas un caractère d'originalité et ne manifestent pas une intention créatrice susceptibles de les faire regarder, ne serait-ce qu'en partie, comme des photographies prises par un artiste (CE, 2 décembre 2019, n° [400837](#), Dr. Fisc. 2020, n° 8, comm. 152, concl. M.-G. Merloz, note C. Deleu). Les jeux de société ne sont pas concernés par le taux de 5,5 % (BOI-RES-TVA-000137, 17 avril 2024). Le taux de 5,5 % s'applique aussi aux masques de protection et aux produits destinés à l'hygiène corporelle adaptés à la lutte contre la propagation du virus Covid-19 (jusqu'au 31 décembre 2024), ainsi qu'au préservatifs masculins et féminins (LF 2024, art. 90). Egalement, l'enseignement et la pratique de l'équitation sont désormais soumis au taux réduit (LF 2024, art. 88). C'est aussi le cas, depuis le 1er octobre 2025, la livraison et l'installation, dans les logements, d'équipements de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil d'une puissance inférieure ou égale à 9 kilowatts-crête (kWc) (CGI, art. 278-0 bis ; L. n° [2025-127](#) du 14 février 2025, de finances pour 2026, art. 42 ; [BOI-TVA-LIQ-30-20-97](#), 10 juin 2026). Le taux réduit s'applique aussi aux prestations de rénovation énergétique bénéficiant du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée prévu à l'article 278-0 bis A du code général des impôts (CGI, art. 278-0 bis A, mod. A. n° CPPE2619005A, 13 juill. 2026).

- Sont soumis au taux de 10 % les produits et services suivants (CGI, art. 278 bis et s.) : les droits d'auteurs d'œuvres de l'esprit, de représentation ou de reproduction (CGI, art. [279](#), g, alors même que toutes les conditions prévues par le code de la propriété intellectuelle pour la cession des droits ne sont pas remplies ; CE, 27 janvier 2017, n° [390660](#), Dr. Fisc. 2017, n° 16, comm. 26, concl. V. Daumas), sachant que le Conseil d'Etat retient une conception restrictive des droits d'auteur (V. CE, 7 juillet 2022, n° [448012](#), « Sté Mihail Chemiakin Ltd », Dr. Fisc. 2022, n° 42, comm. 373 – Renvoi est fait à la directive qui ne fait référence qu'aux œuvres d'art et aux prestations artistiques. En l'espèce : exclusion du taux réduit s'agissant de la cession d'un catalogue d'images sélectionnées à partir d'une compilation rassemblant des collages et juxtapositions de reproductions d'œuvres), les transports de personnes (A noter : un parachute est lui-même constitutif d'un aéronef au sens de l'article [L. 6100-1](#) du Code des transports, mais la prestation de saut en parachute en tandem, qui constitue une fin en soi, se rattache à la pratique d'un loisir sportif et ne peut être regardée comme ayant pour objet l'acheminement d'un passager d'un point d'origine à un point de destination au sens de cette disposition ; CE, 28 mai 2021, n° [445016](#), « SARL Centre de parachutisme Paris-Nevers », et n° [445020](#), « EURL Angel Parachutisme », Dr. Fisc.

2021, n° 25, comm. 290, concl. R. Victor, note F. Pezet) - mais non les transports de marchandises - les produits d'origine agricole lorsqu'ils ne sont pas destinés à l'alimentation humaine mais animale (toutefois, si les animaux sont eux-même destinés à la consommation humaine, c'est le taux réduit de 5,5 % qui s'applique ; L. n°2022-1726 du 30 décembre 2022, de finances pour 2023, art. 65), les médicaments non-remboursables par la sécurité sociale (car sinon ils sont soumis au taux super-réduit de 2,10 %), les droits d'entrée pour les activités culturelles, ludiques, éducatives ou professionnelles (mais les places de cinéma sont imposées à 5,5 % et les bowlings sont taxés à 20 % ; V. Rép. min. n° 38577 : JOAN 12 oct. 2021, de la Verpillière, et le taux réduit de 10 % ne s'applique pas aux sommes payées pour utiliser certaines installations ou équipements sportifs ; V. CGI, art. 279, **b nonies**, Ex : circuits automobiles, BOI-TVA-LIQ-30-20-50, 3 déc. 2025, §100 et 110), les abonnements aux télévisions privées, la fourniture de logement en hôtel ou en meublé et dans les camping classés, les travaux portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de 2 ans (Attention, seuls des travaux de nature immobilière – construction et équipements généraux incorporés à l'immeuble – sont soumis au taux réduit de TVA, V. CE, 19 juillet 2024, n° 488052, « *SARL Window Conseil* », Dr. Fisc. 2024, n° 37, comm. 330, concl. K. Ciavaldini, note J.-L. Bédier), les livraisons de logements « intermédiaires » à des organismes de logement social (ces logements doivent être intégrés dans un ensemble comprenant au moins 25 % de surface de logements sociaux), et également les livraisons de logements faisant partie d'une résidence-services (depuis 2024). Par ailleurs, les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements de plus de 2 ans sont soumis au taux de 5,5 %), les ventes à consommer « sur place » (il s'agit aussi bien de la restauration « rapide » que « traditionnelle ») ou « immédiatement » (à l'exception des viennoiseries qui sont taxées à 5,5 %). Par exemple, le Conseil d'Etat a jugé que la vente de sushis frais relevaient du taux de 10 % en tant que plats « *préparés en vu d'une consommation immédiate* » (CE, 18 juin 2024, n° 476093, « *Sté Sushi Saint-Cloud* », Dr. Fisc. 2024, n° 28, act. 292., obs. L. Erstein ; V. F. Pezet, « Quand le maki des taux de TVA cause bien des sushis ... », Dr. Fisc. 2024, n° 30-34, comm. 313). S'agissant des viennoiseries, la CJUE a validé la législation nationale qui subordonne l'application du taux réduit de TVA aux pâtisseries et aux viennoiseries fraîches au seul critère de leur « date de durabilité minimale » ou de leur « date limite de consommation » (CJCE, 9 novembre 2017, aff. C-499/16, Dr. Fisc. 2017, n° 47, act. 632).

- Le taux de 2,1 % s'applique aux médicaments remboursés par la sécurité sociale et aux publications de presse (y compris la presse en ligne, V. *infra*). Les autres médicaments et préparations pharmaceutiques sont soumis au taux de 10 %, lorsqu'ils qu'ils ont fait l'objet d'une autorisation de mise sur le marché (CGI, art. 278 **quater**). Cette dernière condition a été jugée conforme au droit communautaire (CE, 9 novembre 2011, n° 342965, « *Sté Laboratoire Juva Santé* », Dr. Fisc. 2012, n° 6, comm. 136, concl. N. Escaut, note O. Courjon et J.Cl. Bouchard).

Taux « 0 » ? Parfois, il est appliqué un taux « Zéro » sur certains biens ou services ou certaines opération (par exemple, sur les exportations). Jusqu'au 1^{er} janvier 2023 - un taux "zéro" de TVA s'appliquera aux dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro* de la Covid-19 qui répondent aux exigences prévues par le droit européen et aux vaccins contre la Covid-19 qui bénéficient d'une autorisation de mise sur le marché (LF 2021, art. 44). Rappelons que l'avantage d'un taux "zéro" par rapport à une exonération est qu'il ne remet pas en cause la déduction de la TVA d'amont.

En savoir plus : Les livres et la presse à l'ère du numérique

Les livres imprimés sur tout support physique bénéficient du taux réduit de TVA (CGI, art. 278-0 **bis**), y compris les « CD Rom » (alors que la jurisprudence les en avait exclu ; CE, 5 juin 2002, Dr. Fisc. 2002, n° 36, comm. 656). Depuis 2012, les « livres téléchargés » bénéficient également du taux réduit de TVA (L. 29 décembre 2010). Depuis 2020, le taux de 5,5 % applicable aux livres imprimés ou téléchargés est également applicable à tous les livres « audio » qu'ils soient enregistrés sur un support physique ou téléchargés (L. 28 décembre 2020).

Les ouvrage dépourvus de caractère rédactionnel sont exclus du taux réduit, sauf ceux présentant « un apport éditorial avéré » (ce qui n'est pas le cas des ouvrages de jeux ; Res. n° 2010/52, 14 septembre 2010).

Les publications de presse bénéficient d'un taux « super-réduit » de 2,1 % (CGI, art. 298 **septies**). Depuis le 1^{er} février 2014, le taux de 2,1 % s'applique également à la presse en ligne (Loi n° 2014-237 du 27 février 2014 harmonisant les taux de TVA sur la presse en ligne et imprimée).

Au plan communautaire, la CJUE avait jugé que fait de prévoir un taux réduit pour les livres imprimés et un taux normal pour les autres supports électroniques n'est pas contraire à la directive TVA (CJUE, 11 septembre 2014, aff. [C-219/13](#), « *K Oy* », *Dr. Fisc.* 2014, n° 42, comm. 589, note A. Moraine et A.-S. de Bechade – Droit finlandais). La Commission européenne est d'un avis encore plus tranché ; elle estime que le téléchargement d'un livre numérique en ligne constitue, non la livraison d'un bien éligible au taux réduit, mais une fourniture de service électronique qui en est exclue (Comm. UE, MEMO/12/794, 24 octobre 2012 : *Dr. fisc.* 2012, n° 45, act. 443). V. Varnerot, *La détermination du taux de TVA applicable aux livres numériques* (*Dr. Fisc.* 2014, n° 48, étude 649).

La France et le Luxembourg avaient été condamnés pour avoir appliqué le taux réduit aux livres numériques (CJUE, 5 mars 2015, aff. [479/13](#)). Mais le 11 mai 2015 le président de la Commission européenne a annoncé un alignement en 2016 des taux de TVA des livres électroniques et de la presse en ligne sur ceux des supports papiers (*Dr. Fisc.* 2015, n° 27, act. 406). Le 21 mars 2017, le Conseil de l'UE a débattu sur la possibilité d'appliquer la TVA à taux réduit sur les publications électroniques (Cons. UE, session n° 3527, 21 mars 2017).

Finalement, le taux réduit a été validée par les instances européennes (Dir. UE/2018/1713 du 6 novembre 2018).

§2 : La date d'exigibilité

Il ne faut pas confondre l'exigibilité de la taxe et son fait générateur.

- Le *fait générateur* est l'événement qui donne naissance à la créance fiscale.
- L'*exigibilité* est la date à laquelle le Trésor peut faire valoir ses droits.

L'exigibilité est essentielle pour l'entreprise qui a facturé la taxe, puisque c'est à cette date qu'elle devra faire figurer sur sa déclaration la TVA qu'elle a encaissée de ses clients.

L'exigibilité est également essentielle pour l'entreprise qui a payé la taxe, puisque c'est à cette date qu'elle pourra déduire la TVA qu'elle a payée à ses fournisseurs.

Le fait générateur permet, notamment, de résoudre les conflits de lois dans le temps.

La détermination du fait générateur ou de l'exigibilité de la taxe dépend du régime applicable. Comme de coutume, il existe un **régime de droit commun (A)** et des **régimes particuliers (B)**.

A - Le régime général

Depuis que les livraisons d'immeubles suivent le régime de droit commun (L. 09/03/2010), il convient de distinguer entre **la livraison de biens corporels (1)** et **les prestations (2)**.

1. Les livraisons de biens corporels

Principe	C'est à la date de la livraison que naît la créance fiscale et qu'elle est exigible. S'agissant de livraisons de biens corporels, le fait générateur de la créance coïncide avec l'exigibilité de la taxe.
Notion de « livraison du bien »	Elle correspond en principe à sa « <i>délivrance</i> » telle que définie par le droit privé. L'article 1604 du code civil définit la délivrance comme « <i>le transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur</i> ».

En pratique, on retient le jour de la **facturation** puisqu'elle est établie en règle générale au moment de la livraison.

En matière immobilière, l'exigibilité se situe également au moment de *la livraison* du bien (CGI, art. [269](#), 1-a et 2-a), à l'exception des ventes d'immeubles à construire pour lesquelles la TVA est due à chaque versement prévu par l'échéancier.

La créance de TVA naît et devient exigible au jour de la remise matérielle du bien, alors même que le prix n'a pas été payé ou que le transfert de propriété ne s'est pas encore effectué.

Quant aux implications de la règle

Nous venons de voir que le paiement ou le non-paiement du prix n'exerce aucune incidence sur la date d'exigibilité de la TVA. Il s'ensuit que la taxe n'est pas exigible tant que la livraison n'a pas eu lieu alors même que le vendeur a perçu des acomptes, et qu'elle devient exigible alors même que le prix n'a pas été payé ou seulement partiellement ce qui peut générer des problèmes de trésorerie pour les entreprises.

Remarque

Concernant les acomptes, la CJUE a jugé que le droit à déduction ne peut être refusé à l'acquéreur lorsque l'acompte a été versé et encaissé et que à ce moment là tous les éléments pertinents de la future livraison pouvaient être considérés comme étant connus par cet acquéreur et que la livraison apparaissait alors comme certaine (CJUE, 31 mai 2018, aff. [C-660/16](#), "*Finanzamt Göppingen c/ Erich Wirtl*", *Dr. Fisc.* 2018, n° 23, act. 244). Selon la cour de Nantes, les dispositions de l'article 269 du CGI sont incompatibles avec les objectifs de la directive TVA en ce qu'elles n'ont pas prévu, dans le cas d'une livraison de biens, que la TVA devienne exigible - et par conséquent déductible - au moment de l'encaissement d'un acompte (CAA Nantes, 28 mai 2021, n° 19NT03579, « *SAS Technitoit* », *Dr. Fisc.* 2021, n° 39, comm. 379).

En conséquence, le législateur a modifié le premier alinéa de l'article [269](#), 2-a du CGI pour avancer la date d'exigibilité – et donc de déductibilité – de la TVA à la date de versement des acomptes (L. n° 2021-1900 du 30 décembre 2021, *de finances pour 2022*, art. 30 – Ces nouvelles règles sont applicables aux acomptes encaissés à partir du 1^{er} janvier 2023). Afin que la TVA puisse devenir exigible dans de telles circonstances, l'Administration a précisé qu'il faut que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison, soient déjà connus au moment du versement de l'acompte, et en particulier, que les biens ou les services soient désignés avec précision (V. CJCE, 21 février 2006, aff. [C-419/02](#), « *BUPA Hospitals et Goldsborough Developments* »), et les factures d'acomptes, établies conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI, doivent comporter l'ensemble des mentions obligatoires prévues à l'article 242 nonies A de

l'annexe II au CGI (BOI-TVA-BASE-20-10, 21 décembre 2022, § 65).

Si l'opération est annulée ou résiliée, ou si la créance est impayée, le fournisseur peut demander le remboursement de la taxe ou son imputation sur des échéances futures de TVA, mais à la condition que les créances soient devenues **définitivement irrécouvrables** (CGI, art. 272-1, al. 1). Le remboursement ou l'imputation peuvent toutefois intervenir dès la date de la mise en liquidation judiciaire du client (CGI art. 272-1, al. 2), et l'administration fiscale admet également le remboursement de la taxe lorsque le débiteur a disparu sans laisser d'adresse ou que le paiement a été effectué au moyen d'un chèque volé (Bofip, BOI-TVA-DED-40-10-20, 5 avril 2017, n° 40). Dans tous les cas, le remboursement ou l'imputation est subordonné à la production auprès de l'administration d'une facture rectificative (CGI, art. 272-1, al. 3), même si le client est mis en liquidation judiciaire (CE, 28 mars 2012, n° 320470, « SARL Saint Germain Automobile », Dr. Fisc. 2012, n° 26, comm. 352, concl. J. Boucher).

Selon la chambre commerciale de la Cour de cassation, **la TVA collectée à l'occasion d'une vente est sujette à restitution en cas de résolution du contrat pour inexécution contractuelle**, et, dans la mesure la résolution emporte la remise des parties dans l'état où elles se trouvaient antérieurement, **le prix doit être restitué toutes taxes comprises** (Cass. Com., 8 janvier 2020, n° 18-17.895, Dr. Fisc. 2020, n° 10, comm. 181, note S. Bradburn). La même règle s'applique aux prestations ; en cas d'anéantissement rétroactif d'un contrat de prestations de services, la restitution en valeur d'une prestation accomplie sur le fondement de ce contrat doit inclure la TVA à laquelle cette prestation est assujettie (Cass. com., 8 févr. 2023, n° 21-16.874, « Sté H2A Télémarketing », Dr. fisc. 2023, n° 17, comm. 180, note G. Lamouroux).

2. Les prestations de service

Principe : le fait générateur et l'exigibilité de la taxe ne coïncident pas.

- Le *fait générateur* est constitué par l'exécution des travaux.
- L'*exigibilité* résulte de l'encaissement du prix ou des acomptes.

Remarque

Dans ce système, le prestataire de service ne fait pas l'avance de la taxe au Trésor public, sauf s'il opte pour un régime différent.

Notion « d'encaissement ». Elle doit être examinée par référence aux modes usuels de paiement. De ce point de vue, le droit fiscal ne respecte pas toujours les principes du droit privé :

- Au cas de paiement par chèque, contrairement au principe privatiste selon lequel la remise du chèque ne vaut pas paiement, l'exigibilité est acquise dès la remise du chèque par le client, même s'il n'est pas provisionné ou bien s'il n'est pas présenté à l'encaissement. Ceci entraîne l'obligation pour le Trésor public de rembourser le contribuable qui a reversé une taxe qu'il n'a jamais reçue. Selon le Conseil d'Etat, l'exigibilité est également acquise si le chèque est émis au profit d'un tiers saisissant (CE, 14 juin 2017, n° [396901](#), « *SCI BDT* », Dr. Fisc. 2017, n° 51-52, comm. 591).
- Au cas de paiement par effet de commerce (lettre de change, billet à ordre), l'exigibilité de la taxe est acquise au jour de l'échéance, même si la traite est remise à l'escompte (CGI, art. [269-2](#), c), ou si l'effet n'est pas honoré à l'échéance, au moment du règlement par le client (TA Montreuil, 31 mars 2014, n° 1301491, « *Sté Spie Ouest-Centre* », Dr. Fisc. 2014, n° 45, comm. 608, concl. V. Restino – Billet à ordre). Cette règle constitue une exception au principe qui veut que la cession d'une créance équivaut à l'encaissement du prix par le créancier (CE, 24 juillet 2009, « *SAS groupe Cayon* », Dr. Fisc. 2009, n° 46, comm. 541, note Y. Sérandour). Afin d'unifier les solutions, la loi dispose désormais que **« En cas d'escompte d'effet de commerce ou de transmission de créance, l'exigibilité intervient respectivement à la date du paiement de l'effet par le client ou à celle du paiement de la dette transmise entre les mains du bénéficiaire de la transmission »** (CGI, art. 269-2, c al.2).
- Au cas de paiement par virement bancaire ou postal, l'exigibilité de la taxe est réputée se situer au jour où les écritures sont passées sur le compte bancaire du contribuable.
- Le paiement par compensation légale a parfois été admis en jurisprudence si les conditions sont réunies (TA Paris, 1^{er} avril 2014, n° 1308950, « *SAS Sté Européenne de brevets automobiles* », Dr. Fisc. 2014, n° 19, comm. 309, note Br. Sibilli). mais le Conseil d'Etat a jugé en 2024 qu'en l'absence d'invocation de la compensation légale par l'un des débiteurs réciproques, l'administration fiscale n'est pas davantage fondée, lorsque des prestations de services soumises à la taxe sur la valeur ajoutée demeurent impayées, à regarder la circonstance que les autres conditions pour opérer cette compensation sont réunies entre le prestataire et son client comme assimilable à un encaissement au sens du c du 2 de l'article 269 du CGI (CE, 11 juin 2024, n° [466953](#), « *Sté Aequatio* », Dr. Fisc. 2024, n° 51-52, comm. 402, concl. C. Guibé, note G. Lamouroux).
- Si les sommes sont consignées puis saisies par un tiers, le paiement a lieu lors de l'encaissement par le tiers saisissant (CE, 14 juin 2017, n° [396901](#), « *SCI BDT* », préc.).
- En revanche, la remise de la dette par le créancier n'équivaut pas à un paiement (CE, 2 mai 2018, n° [404161](#), Dr. Fisc. 2018, n° 29, comm. 341, concl. V. Daumas, note O. Fouquet et J.-Cl. Bouchard).

Remarque

Les acomptes sont normalement soumis à la TVA, mais, conformément au droit de l'UE (V. CJUE, 31 mai 2018, aff. [C-660/16](#), "Finanzamt Göppingen c/ Erich Wirtl", préc.), le Conseil d'État a jugé que cela n'est vrai qu'à la double condition que, d'une part, tous les éléments pertinents de la future prestation soient déjà connus et donc désignés avec précision, et que, d'autre part, la réalisation de la prestation ne soit pas incertaine (CE, 24 février 2021, n° [429647](#), Dr. Fisc. 2021, n° 49, comm. 445, concl. C. Guibé, note S. Bradburn - Cette dernière condition n'est pas remplie lorsque la réalisation de la prestation est subordonnée à l'obtention d'un permis de construire). D'une manière générale – prestation ou livraison - la TVA ne peut pas être exigible lorsque le contrat est assorti d'une condition suspensive ; la TVA ne devient exigible que lorsque la condition se réalise (S. Bradburn, préc.).

Option pour un régime différent. Les prestataires de services ont la possibilité d'opter pour le régime des « débits » ou des « livraisons » (entrepreneurs de travaux immobiliers exclusivement).

- Le régime des « débits », permet au prestataire de service de payer la taxe qu'il a facturé à ses clients au jour de l'inscription des sommes au débit du compte client, c'est à dire matériellement au jour de la facturation. Il n'est plus nécessaire d'obtenir l'accord de l'administration ; une simple option du contribuable suffit (Ord. 22 décembre 2003, D. 26 décembre 2003). Bien qu'elle avance la date d'exigibilité de la taxe, cette option se justifie en fait pour les deux raisons suivantes : 1/ elle permet au client du prestataire d'avancer lui aussi la date de déductibilité de la taxe, 2/ elle permet au prestataire d'unifier son régime d'imposition lorsqu'il effectue aussi des livraisons de biens meubles corporels (Cas

des garagistes). Pour autant, l'administration fiscale considère que l'option pour les débits ne permet pas de retarder le paiement de la TVA, si le prestataire a reçu un acompte (Bofip, BOI-TVA-BASE-20-50-10, n° 70).

- *L'option pour les livraisons* est ouverte aux seuls entrepreneurs de travaux immobiliers et pour certaines constructions seulement. Ici, la TVA est exigible au jour de la livraison de l'ouvrage. Elle permet au client de déduire plus rapidement la taxe sur les travaux. L'entrepreneur peut aussi opter pour les « débits ».

B - Les régimes particuliers

Cas de la TVA agricole	Elle est toujours exigible au jour de l'encaissement de la taxe (CGI, art. 298 bis I).
Cas des livraisons à soi même	Elle est « exigible à la date de la première utilisation du bien ou lorsque la prestation de service est effectuée » (CGI, Ann. II, art. 175). Pour les livraisons à soi-même d'immeubles neufs, l'exigibilité se situe lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation du permis de construire (CGI, art. 269, 1-b). La déclaration et le paiement de la taxe exigible peut toutefois être effectuée jusqu'au 31 décembre de la 2^{ème} année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble (CGI, art. 270).
Cas des échanges internationaux portant sur des biens meubles corporels	La TVA sur les importations « extracommunautaires » est exigible au moment du passage des biens à la frontière alors que la TVA due sur les acquisitions « intracommunautaires » est exigible au moment de la livraison du bien.

Section 2 : La TVA déductible

La TVA n'est pas supportée par les redevables à partir du moment où ils peuvent déduire la taxe qui leur a été facturée par leurs fournisseurs de celle qu'ils ont facturée à leurs clients (CGI, art. 271, I, 1/).

Un décret du 16 avril 2007 a refondu à droit quasi-constant les règles concernant le droit à déduction à compter du 1^{er} janvier 2008 (D. 2007-566 du 15 avril 2007, JO du 19 avril 2007, p. 6992, FR 23/07). Ces règles figurent désormais aux articles 205 à 210 de l'annexe II du CGI.

Lorsque les **conditions** en sont remplies, le droit à déduction s'exerce selon certaines **modalités (§1)** et sous certaines **limites (§2)**.

§1 : Les conditions de la déductibilité

En principe, seuls les assujettis qui sont en même temps redevables de la taxe peuvent déduire la TVA qui leur a été facturée (il existe cependant quelques exceptions ; la plus importante d'entre-elles concerne les exportateurs « intra et extracommunautaires » qui ne facturent pas la TVA mais qui peuvent quand même déduire celle qui leur a été facturée, cf. *supra*). **En pratique, se pose parfois le problème de la titularité des droits, notamment s'agissant des sociétés en formation.** Selon le Conseil d'Etat, le titulaire de principe du droit à déduction de la TVA grevant les frais dits préparatoires à la constitution d'une société, est l'associé qui a effectivement supporté la taxe, quand bien même les actes auraient été repris par la société en application de l'article 1843 du Code civil (CE, 14 novembre 2025, n° 490867, Dr. Fisc. 2026, n° 6, comm. 33, concl. B. Lignereux, note P. Guédon).

A côté de ces exigences spécifiques liées au mécanisme général de la TVA, la loi n'autorise la déduction de la TVA que si certaines **conditions générales** sont remplies (**A**). Elle a aussi prévu certains cas **d'exclusions particulières (B)**.

A - Les conditions générales

A côté des exigences liées au mécanisme général de la TVA, la loi n'autorise la déduction de la TVA que si certaines conditions générales sont remplies ; conditions de fond (1), de forme (2) et de délai (3).

Le droit à déduction ne peut être refusé lorsque ces conditions sont réunies (CJUE, 9^e ch., aff. C-521/24, 12 mars 2026, « Aptiv Services Hungary », Dr. Fisc. 2026, n° 17, act. 165, note L. Erstein).

1. Les conditions de fond

La TVA n'est déductible que si les biens ou services sur lesquels elle s'applique sont utilisés pour les besoins des opérations imposables (CGI art. 271-II, 1).

C'est la règle de l'affectation : les biens ou services acquis doivent donc être affectés à l'entreprise. L'exigence de l'affectation aux besoins de l'entreprise permet d'exclure toutes les dépenses non-affectées aux opérations taxées. Elle permet également d'exclure du droit à déduction toutes les dépenses somptuaires et les actes anormaux de gestion. Toutefois, le critère de l'acte anormal de gestion (intérêt de l'entreprise) n'a pas sa place en matière de déduction de TVA (seule compte l'affectation du bien ou du service).

Exemple

Le Conseil d'Etat a ainsi jugé qu'une remise injustifiée doit être rattachée au bénéfice imposable mais non pas au chiffre d'affaires taxable (CE, 19 février 1975, Dr. Fisc. 1975, n° 23, comm. 799).

Les solutions admises en matière d'affectation sont très libérales :

- Quant à la notion d'affectation. Elle n'implique pas que l'entreprise soit juridiquement propriétaire du bien ni même qu'il soit inscrit à son bilan.

Remarque

Lorsque la propriété d'un immeuble entrant dans le champ d'application de la TVA donne lieu à un **démembrement de propriété**, la nue-propriété doit être regardée comme n'étant pas affectée à une activité économique imposable. Dans ce cas, la TVA grevant l'acquisition de la nue-propriété de l'immeuble n'est pas déductible par le nu-propriétaire. L'administration fiscale admet toutefois que le nu-propriétaire puisse transférer à l'usufruitier le droit à déduction de la TVA grevant la nue-propriété, sous réserve du respect de certaines conditions (BOI-TVA-IMM-10-30, 17 mars 2021, § 190 et 200).

- Quant aux modalités de l'affectation. Il n'est plus exigé que l'affectation aux besoins de l'entreprise soit exclusive ; une simple affectation partielle suffit, mais alors la déduction ne sera que partielle elle aussi. Néanmoins, la déduction n'est pas autorisée lorsque les biens ou services sont utilisés à plus de 90 % pour des besoins privés (CGI, Ann. II, art. 206-IV, 2, 1°).
- Quant à la preuve de l'affectation. Il n'est pas toujours simple de prouver le lien direct entre la dépense et son affectation à des opérations soumises à TVA. A défaut d'un tel lien, la TVA payée en amont peut malgré tout être déduite si les dépenses font partie des frais généraux de l'entreprise, lesquels sont les éléments constitutifs du prix des produits et entretiennent de cette façon un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (CJUE, 8 juin 2000, « *Midland Bank* », *RJF* 9-10/00, n° 1187). Selon la CJUE, il en va ainsi même si les frais généraux supportés par un redevable partiel sont répercutés dans le prix des seules opérations exonérées (CJUE, 18 octobre 2018, aff. 153-17).

Remarque

Le Conseil d'Etat avait jugé qu'en aucun cas la qualification de « frais généraux » ne peut permettre à un assujetti partiel de déduire l'intégralité de la TVA sur des biens et services affectés seulement partiellement à une activité taxable (CE, 27 juin 2012, n° 350526, « *Sté Ginger* », *Dr. Fisc.* 2012, n° 39, comm. 456, note G. de Cordes et A. Moraine). Cette solution a été critiquée au motif qu'il n'est pas fait de différence selon que la société holding est animatrice ou non, alors que l'animation est une activité commerciale qui ouvre droit à déduction de TVA (v. CJUE, 16 juillet 2015, aff. 108/14). Dans la même affaire, après renvoi, le Conseil d'Etat a fait machine arrière et considère à présent que la perception de dividendes par un holding qui s'immisce dans la gestion de ses filiales n'est pas susceptible d'entraîner une dégradation de ses droits à déduction ; **la déduction peut être intégrale** si les dépenses se rattachent à l'activité taxable (CE, 20 mai 2016, n° 371940, « *Sté Ginger Groupe Ingénierie Europe* », *Dr. Fisc.* 2016, n° 22, act. 331, obs. H. Bitar et Fr. Bertacchi ; *Dr. Fisc.* 2016, n° 24, comm. 375, concl. B. Bohnert ; V. J. Hayden Millet et C. Gainet, « Déduction de la TVA par les Holdings mixtes : l'alignement du Conseil d'Etat sur la CJUE après un quart de siècle de construction jurisprudentielle - A propos de CE, 8^{ème} et 3^{ème} ch. 20 mai 2016, n° 371940, SA Groupe Ingénierie Europe Ginger », *Dr. Fisc.* 2016, n° 37, comm. 474). La solution désormais retenue par le Conseil d'Etat est conforme à la jurisprudence européenne (V. dernièrement : CJUE, 17 octobre 2018, aff. C-249/17, « *Ryanair Ltd* », *Dr. Fisc.* 2018, n° 45, act. 486).

Afin de lutter contre la fraude à la TVA qui consiste pour un fournisseur à ne pas reverser la TVA encaissée, la loi subordonne désormais la déduction de la TVA par l'acquéreur à sa bonne foi (mais cette dernière est présumée).

Ainsi, aux termes de l'article 272-3 du CGI : « La TVA afférente à une livraison de biens ou une prestation de service ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait, ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser au trésor la taxe due à raison de cette livraison ».

Exemple

Pour une application de cette disposition V. p. ex. l'affaire concernant une Fraude carrousel lors d'échanges de droits d'émission de gaz à effet de serre (CAA de Paris, 3 mai 2018, n° [15PA00456](#), « EURL Consus France », *Dr. Fisc.* 2018, n° 38, comm. 397, concl. O. Lemaire, note N. Jacquot et N. Guiland. Décision censurée par CE, 14 octobre 2019, n° [421925](#), *Dr. fisc.* 2019, n° 46, comm. 442, concl. M.-G. Merloz, note Th. Pons - Insuffisance des indices permettant de soupçonner une méconnaissance des obligations TVA).

V. également, dans une affaire concernant une société de négoce de droits de télécommunication (CAA de Versailles, 3 mars 2020, n° 18VE0058585, « Wavecrest Communications France », *Dr. Fisc.* 2020, n° 21, comm. 245, obs. A. Moraine et C. d'Acremont), qui voit la Cour de Versailles juger qu'« *il incombe à l'administration fiscale d'établir les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude* ».

De son côté, la CJUE a jugé contraire au droit de l'Union européenne une pratique administrative fiscale nationale privant les assujettis ayant acquis un bien immobilier auprès d'un vendeur postérieurement déclaré en faillite de leur droit à déduction de TVA, en l'absence d'une fraude ou d'un abus de droit (CJUE, 15 septembre 2022, aff. [C-227/21](#), « HA.EN », *Dr. Fisc.* 2022, n° 38, act. 347 – En l'espèce, l'administration fiscale lituanienne a rejeté la demande de remboursement de TVA de la société acquéreuse au motif que celle-ci savait ou aurait dû savoir que le vendeur était en difficulté financière, voire en situation d'insolvabilité, et que cette circonstance pouvait avoir pour conséquence que ce dernier ne verserait pas ou ne pourrait pas verser la TVA au Trésor).

La loi institue également une solidarité en paiement avec le fournisseur défaillant, lorsque l'acquéreur assujetti savait, ou ne pouvait ignorer, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison ne serait pas reversée de manière frauduleuse (CGI, art. [283](#), 4 bis).

Remarque

*En principe, ces deux dispositions ne peuvent pas se cumuler pour un même bien ou service, mais selon le Conseil d'Etat, le cumul est possible s'il s'agit de deux contribuables différents (CE, 29 mai 2017, n° [396896](#), « Sté Infolution », *Dr. Fisc.* 2018, n° 46, comm. 469, concl. R. Victor, note J.-Cl. Bouchard et S. Dorin – Circuit de fraude : l'administration peut mettre en jeu la responsabilité solidaire d'un assujetti pour le paiement de la TVA éludée par son fournisseur indirect, même si elle a remis en cause la déduction par le fournisseur direct de la TVA qui avait grevé l'acquisition des mêmes biens).*

2. Les conditions de forme

Le contribuable doit être en mesure de justifier du montant de la taxe qu'il entend déduire. Il doit donc être à même de produire une facture d'achat sur laquelle figure son nom ainsi que le prix « hors TVA », le taux et le montant de la TVA et le prix « TVA comprise ». Mais il n'y a pas d'obligation d'indiquer sur la facture l'adresse où l'émetteur exerce son activité (CJUE, 15 novembre 2017, aff. [C-374/16](#) et aff. [C-375/16](#), *Dr. Fisc.* 2017, n° 47, act. 630). La facture peut être remplacée par un document douanier au cas d'importation ou une déclaration de l'entreprise au cas de « livraison à soi-même » (CGI, art. 289). Si les factures sont établies au nom des salariés de l'entreprise, cette dernière ne peut pas déduire la TVA qui y est mentionnée, même si les frais donnent lieu à des remboursements dès lors qu'ils sont plafonnés (CE, 17 avril 2013, n° [334423](#), « SARL Laboratoires Vitarmony », *Dr. Fisc.* 2013, n° 48, comm. 531, concl. D. Hédary, note O. Fouquet et J.Cl. Bouchard – Frais de restaurant et d'hôtel dans l'exercice de leur mission).

Quid si l'une des mentions requises fait défaut ? Le Conseil d'Etat fait preuve d'une certaine bienveillance ; il juge par exemple que si le nom du débiteur n'apparaît pas sur la facture, celui-ci peut déduire la TVA qui y est mentionnée à condition d'apporter la preuve, par tout moyen, de son règlement (CE, 26 mars 2012, n° [326333](#), « Sté CERP Lorraine », *Dr. Fisc.* 2012, n° 22, comm. 318, concl. D. Hédary). La CJUE appliquait plus strictement la condition de forme, tout en jugeant possible de rectifier une facture erronée sous réserve que les informations complémentaires soient transmises avant l'adoption de la décision refusant le droit à déduction (CJUE, 8 mai 2013, aff. [271/12](#), « Petroma Transports SA e.a. », *RJF* 8-9/13, n° 892, et s). **Désormais, la CJUE juge que l'administration fiscale ne saurait refuser la déduction de la TVA au seul motif que la facture est incomplète, à partir du moment où elle dispose de toutes les informations pour vérifier que**

les conditions de fond au droit à déduction sont satisfaites (CJUE, 15 septembre 2016, aff. [516/14](#) et [518/14](#), RJF 12/16, inf. 1145 et 1146).

Remarque

Les factures rectificatives ou les notes d'avoir sont en tous points assimilées à des factures ; elles doivent contenir toutes les mentions obligatoires des factures, mais l'administration fiscale ne peut s'opposer au droit à déduction d'une entreprise qui produit les pièces susceptibles d'établir le bien-fondé de sa demande, sur le fondement de l'article 272, 1 du CGI en cas d'opération annulée, résiliée, définitivement impayée ou de rabais postérieur à l'opération facturée (CE, 12 juillet 2021, n° [433977](#), « SAS Linpac Packaging Provence », Dr. Fisc. 2022, n° 27, comm. 272, concl. L. Cytermann, note N. Habibou).

Mais encore faut-il que la facture existe, soit exacte dans son montant et que l'opération sur laquelle elle se fonde ne soit pas fictive.

- **Les factures « inexistantes »** reposent sur une fraude simpliste qui consiste à vendre des biens ou des services sans les facturer aux clients. La vente sans facture est doublement réprimée : pénalement et fiscalement (rectification fiscale et amende de 50 % du montant de la transaction). Toutefois, ici encore la CJUE vient au secours du contribuable en jugeant que la production d'une facture d'achat ne constitue qu'une exigence formelle du droit à déduction, et qu'elle ne saurait empêcher la déduction de la TVA y afférente à condition que l'assujetti établisse par des preuves objectives que les conditions matérielles de ce droit sont satisfaites (CJUE, 4^e ch., 21 novembre 2018, aff. [664/16](#), « Lucretiu Hadrian Vădan », Dr. Fisc. 2018, n°40, act. 529). Selon elle, un document peut tenir lieu de facture dès lors qu'il contient les informations nécessaires pour que l'administration fiscale puisse établir l'existence matérielle d'un droit à déduction (CJUE, 7^e ch., 29 septembre 2022, aff. [C-235/21](#), « Raiffeisen Leasing », Dr. Fisc. 2022, n° 40, act. 365 – En l'espèce : contrat conclu par l'assujetti).
- **Les factures inexactes** contiennent des erreurs sur l'assujettissement à la TVA, son taux ou sa base. **En théorie, l'émetteur de la facture devient redevable de la taxe qui y est mentionnée par erreur et le destinataire ne peut la déduire (Dir. TVA art. 203 ; CGI art. 283-3).** En pratique, la jurisprudence est plutôt bienveillante ; **au cas de taux erroné par exemple, elle admet que le contribuable puisse déduire une taxe dans la limite de celle dont il aurait été redevable dans l'hypothèse d'une liquidation correcte** (CE, 29 décembre 1978, n° 9405, RJF 2/79, n° 70). Surtout, l'émetteur de la facture qui s'est trompé de bonne foi pourra émettre une facture rectificative sur la base de laquelle les droits et obligations des parties seront recalculés (CE, 15 février 2016, n° [375667](#), « M.A. », Dr. Fisc. 2016, n° 21, comm. 343 - La correction de l'erreur est conditionnée à l'envoi par l'émetteur d'une facture rectifiée). La CJUE juge également que lorsqu'une société a facturé à ses clients un taux de TVA inexact, elle peut demander la restitution du surplus reversé, s'il est établi que ses clients sont des consommateurs finaux sans droit à déduction, puisque dans ce cas il n'y a pas de risque de perte de recettes fiscales (CJUE, 7^e ch., 8 déc. 2022, aff. [C-378/21](#), « P GmbH c/ Finanzamt Österreich », Dr. Fisc. 2022, n° 50, act. 457 – Inapplication de l'article 203 de la directive TVA). Sur cette base, il est clairement admis désormais en jurisprudence la restitution de la TVA indûment facturée et reversée par l'émetteur de la facture dans deux situations : 1/ si les parties sont de bonne foi, sur la base d'une facture rectificative, 2/ de façon inconditionnelle, si le risque de perte de recettes pour l'Etat a été complètement éliminé, notamment au cas de remise en cause du droit à déduction chez le destinataire de la facture (CE, 22 juillet 2025, n° [494230](#), « Sté Eurapack France », Dr. Fisc. 2025, n° 42, comm. 313, concl. B. Lignereux, note S. de Fontaine). **Mais en aucun cas, le destinataire de la facture, même s'il est de bonne foi, ne peut déduire une TVA qui lui a été facturée par erreur** (CE, 21 novembre 2011, n° [316485](#), « Sté Tobacco Exporters International », RJF 02/12, n° 108). Par ailleurs, selon la CJUE, un Etat peut tout à fait limiter dans le temps la possibilité de rectifier des factures erronées (CJUE, 14 février 2019, 9^{ème} ch., aff. [C-562/17](#), « Nestrade SA », Dr. Fisc. 2019, n° 9, act. 92).
- **Les factures « fictives »** permettent de frauder les droits du Trésor grâce à l'utilisation du mécanisme des déductions. Ici, le destinataire de la facture déduira un montant de TVA imaginaire qui repose sur une opération purement fictive. La charge de la preuve repose principalement sur les épaules de l'administration fiscale ; il lui revient d'établir qu'il s'agit d'une facture de complaisance. La question s'est alors posée de savoir si le refus de déduction doit être subordonné, dans tous les cas, à la mauvaise foi du destinataire de la facture, que la fraude ait été commise à l'initiative de l'émetteur de la facture, de son destinataire ou d'un tiers. Le Conseil d'Etat a posé une question préjudicielle à la CJUE à ce

sujet (CE, 21 juillet 2017, n° [394100](#), « SNC Eglantine », *Dr. Fisc.* 2017, n° 48, comm. 561). **Selon la CJUE, la mauvaise foi est indifférente ; il suffit que l'Administration établisse que les opérations auxquelles cette facture correspond n'ont pas été réalisées effectivement** (CJUE, 27 juin 2018, aff. [C-459/17](#), [SGI et C-460/17](#), Valériane SNC, *Dr. Fisc.* 2018, n° 29, act. 337). Si l'Administration apporte des éléments allant dans le sens d'une facture fictive, il appartiendra alors au contribuable d'apporter toutes justifications utiles sur l'opération, sans qu'il ne puisse être exigé de lui des vérifications qui ne lui incombent pas (CE, 11 octobre 2017, n° [392121](#), « Sté Régie nationale de publicité et d'organisation », *Dr. Fisc.* 2017, n° 51-52, comm. 592, concl. E. Cortot-Boucher, note A. Angotti - Cas où l'auteur de la facture est régulièrement inscrit au registre du commerce et des sociétés, assujetti à la TVA et se présente comme tel à ses clients). En règle générale, la mauvaise foi des parties conduit à une application sans nuances des principes énoncés au sujet des factures inexactes. Qui plus est, l'auteur de la fausse facture n'est pas autorisé à déduire la taxe qu'il a éventuellement payé car il ne devient pas pour autant un « assujetti ». Le Conseil d'Etat offre néanmoins à l'émetteur de la facture, la possibilité de la régulariser « s'il a éliminé tout risque de perte de recettes fiscales » (en récupérant la facture avant la déduction par le destinataire ou en reversant effectivement la TVA collectée), ou s'il est de bonne foi (hypothèse rare lorsqu'il s'agit de factures fictives ...) (CE, 14 avril 2008, « Sté des Avitailleurs réunis bordelais », *RJF* 7/08, n° 801). Une facture rectificative reste nécessaire (CE, 15 février 2016, n° [374458](#), « Sté Richardet et associés », *Dr. Fisc.* 2016, n° 22, comm. 352, concl. B. Bohnert, note A. Moraine).

Remarque

Dans l'hypothèse d'un contribuable ayant usurpé l'identité de son employeur pour facturer une prestation en son nom, la CJUE juge que la TVA ne peut pas en principe être due par l'émetteur apparent d'une fausse facture lorsqu'il est de bonne foi et que l'administration fiscale connaît l'identité de la personne ayant réellement émis cette facture. Dans une telle situation, c'est cette dernière personne qui est redevable de la TVA (émetteur réel). Pour être considéré de bonne foi, l'employeur est tenu de prouver la diligence raisonnablement requise pour contrôler les agissements de son employé et, ce faisant, pour éviter que ses données soient utilisées pour émettre de fausses factures (CJUE, 30 janv 2024, aff. [C-442/22](#), « Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie », *Dr. Fisc.* 2024, n° 6, act. 38).

Remarque

Chaque omission ou inexactitude constatée dans la facture donne lieu à une amende de 15 € (CGI, art. [1737](#), II).

3. Les conditions de délai

Sous cet intitulé, seront successivement posées les règles de délai relatives à la naissance du droit à déduction, sa prescription et enfin son rattachement à une période d'imposition.

- **Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe devient exigible chez le redevable** (Cf. *supra*, les règles relatives à la date d'exigibilité de la taxe). En principe, la condition liée à l'exigibilité de la TVA chez le fournisseur (condition de fond) suppose que le client soit en possession d'une facture (condition formelle). Par dérogation, l'administration a admis que l'assujetti puisse déduire la TVA lorsque le droit à déduction a pris naissance au-cours d'un mois (M), alors que la facture n'a été délivrée qu'au cours du mois suivant (M + 1), à condition que la facture ait été délivrée au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration en M + 1 de la TVA due au titre de M (Rescrit n° 2009/50 TCA, 15 septembre 2009).
- **Le droit à déduction se prescrit au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle ou il a pris naissance** (31 décembre N pour une entreprise qui a reçu livraison d'un bien en N-2). Ce cas de figure concerne l'hypothèse d'une entreprise qui a omis de faire figurer la TVA sur une déclaration. Une société en formation à l'époque de la dépense ne peut se voir opposer le délai de prescription car sa situation ne peut être assimilée à une omission dans une déclaration (CAA Nantes, 14 nov. 2023, n° [22NT01164](#), « SCCV Rennes-Les jardins de Lucile » : *Dr. Fisc.* 2024, n° 12, comm. 206, note A. Fournier). Si l'omission consiste à n'avoir pas reporté une TVA pourtant déclarée dans les délais, le délai de régularisation expire le 31 décembre de la deuxième année suivant la date limite à laquelle le premier report devait être déclaré (CE, 23 novembre 2020, n° [428497](#), « Sté des Vignobles Marengo Père et Fils », *Dr. Fisc.* 2021, n° 19, comm. 244, concl. E. Bokdam-Tognetti). Faute de facture faisant apparaître la TVA payée, le redevable doit se faire délivrer une facture rectificative répondant aux exigences de l'article [289](#) du CGI dans le

délai susvisé (CE, 31 décembre 2008, n° [305517](#) et n° [307142](#), *Dr. Fisc.* 2009, n° 10, comm. 229, note D. Kascinsky - En d'autres termes, le délai susvisé court bien à compter de l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur et non à compter de l'émission de la facture rectificative). **NB** : Une question prioritaire de constitutionnalité a été posée par le Conseil d'Etat au Conseil Constitutionnel sur la conformité de l'habilitation au pouvoir réglementaire de fixer les délais tels que ce délai de 2 ans en matière de droit à déduction de TVA (CE, 23 avril 2010, n° [327166](#), « *SNC Kimberly Clark* », *Dr. Fisc.* 2010, n° 20, comm. 318, concl. J. Boucher). Le Conseil Constitutionnel l'a déclaré conforme à la constitution (Déc. n° [2010-5](#), 18 juin 2010).

- **La TVA décaissée est déductible au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.** La règle du « *décalage d'un mois* », qui contraignait les entreprises à attendre un mois avant de pouvoir déduire cette TVA, a été supprimée depuis le 1^{er} juillet 1993.

B - Les exclusions particulières

Coefficient d'admission à la déduction - Indépendamment du fait de savoir si les conditions de déduction de la TVA sont ou non remplies, certaines dépenses sont expressément exclues du droit à déduction par une disposition législative spécifique, en totalité ou partiellement (CGI, Ann. II, art. 206, IV, 2/). La proportion de déduction de la taxe est dénommée « **coefficient d'admission** ». Lorsque l'exclusion du droit à déduction est totale, le coefficient d'admission est égal à « zéro » (ce qui signifie que 0 % de la TVA est déductible), et lorsque l'exclusion est partielle le coefficient d'admission est supérieur à 0 mais inférieur à 1 (par exemple, un coefficient d'admission de 0,5 signifie que 50 % de la TVA est déductible).

Coefficient d'admission « nul » - Il concerne les 9 catégories de dépenses suivantes :

1. **Biens ou services utilisés à plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise** (cf. *supra*).
2. **Dépenses de logement au profit des dirigeants ou du personnel** - Selon le Conseil d'Etat, les dépenses de logement comprennent aussi les simples dépenses d'hébergement temporaire telles les frais de chambres d'hôtel (CE, 5 avril 2004, « *Fédération des entreprises internationales de la mécanique et de l'électronique* », *RJF* 6/04, n° 602). Deux exceptions :
1/ Si la dépense est fournie à titre onéreux par l'assujetti,
2/ Les dépenses de logement fournies gratuitement au personnel de gardiennage de sécurité ou de surveillance. Lorsqu'elles sont faites au profit de tiers, ces dépenses n'ouvrent droit à déduction que si elles sont engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Quant aux dépenses de réception, de restaurant ou de spectacle, autrefois exclues du droit à déduction, elles ouvrent désormais droit à déduction si elles sont engagées dans l'intérêt de l'entreprise (CE, 27 mai 2002, *RJF* 8-9/02, n° 925, 2 arrêts).
3. **Biens cédés sans rémunération ou pour un prix trop bas** - La solution est logique puisque les actes à titre gratuit ne sont pas soumis à TVA. Dès lors, la déduction de la TVA payée à l'occasion de l'acquisition de ces biens ne serait pas justifiée. Par exception, la déduction est admise pour les cadeaux d'entreprise n'excédant pas **73 € TTC** (le coefficient d'admission sera de « 1 » ici). Il en va de même des présentoirs publicitaires inférieurs à **107 € TTC** (toutefois, cette doctrine paraît obsolète depuis que l'administration admet la **détaxation sans limite de montant des cadeaux de nature publicitaire** ; V. Décision de rescrit du 9 septembre 2008, n° 2008/20 TCA).
4. **Publicités prohibées par le code de la santé publique** (boissons alcoolisées).
5. **Transport de personnes et prestations accessoires** - Par exception, la TVA versée à un transporteur qui amène régulièrement le personnel sur le lieu du travail en vertu d'un contrat permanent peut être déduite (dans ce cas le coefficient d'admission sera égal à « 1 »).
6. **Véhicules de transport de personnes** - Il s'agit notamment des « *véhicules de tourisme* » qui servent aux déplacements des dirigeants, mais plus généralement de tout véhicule destiné au transport de personnes ou qui est à usage mixte, ainsi que les éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires de ces véhicules. Toutefois, ceci ne concerne pas les « *véhicules de société* » qui ne disposent pas de places arrières ainsi que les véhicules de plus de huit places assises utilisés pour amener le personnel de l'entreprise sur leur lieu de travail. Par exception et à compter du 1^{er} janvier 1993, **les autos-écoles peuvent déduire la TVA sur l'achat des véhicules destinés à l'enseignement de la conduite** (CGI, art. [273 septies A](#)). Selon le Conseil d'Etat, le fait que la prestation d'enseignement soit exercée dans

un contexte de loisir et n'ait pas un caractère diplômant est sans incidence sur le bénéfice du droit à déduction de la TVA (CE, 11 juillet 2018, n° [410924](#), « SARL PPK », Dr. Fisc. 2019, n° 4, comm. 128, concl. A. Bretonneau).

Remarque

Pour apprécier la condition liée au « transport de personnes », il convient de se référer à l'usage pour lequel le véhicule est normalement destiné et non celui qui correspond à son utilisation effective (CE, 25 novembre 2009, « Sté des Trois Vallées », Dr. Fisc. 2010, n° 3, comm. 84). On note toutefois quelques jurisprudences dissidentes, lesquelles peuvent parfois être fondées sur la propre doctrine de l'administration fiscale. Par exemple, la Cour de Lyon avait jugé en 2017 qu'un véhicule de tourisme initialement destiné à transporter des personnes et qui a fait l'objet d'une transformation figurant sur le bon de commande afin de supprimer les deux places arrières (véhicule dit "dérivé VP") ouvre droit à déduction de TVA, conformément à la réponse "Meslot" du 1^{er} juin 2010 (CAA de Lyon, 27 juillet 2017, n° [16LY02248](#), « SA Pépinières Naudet », Dr. Fisc. 2017, n° 47, comm. 551, concl. I. Bourion, note A. Mallaret - Volvo XC 70 transformée à la demande du client). **Aussi, en 2024, l'Administration a rapporté toutes ses doctrines antérieures et s'est calée sur le principe jurisprudentiel selon lequel l'exclusion du droit à déduction ne s'apprécie pas en fonction de l'utilisation réelle qui est faite du véhicule, mais est déterminée en fonction des caractéristiques de conception de celui-ci (BOI-TVA-DED-30-30-20, 20 novembre 2024).**

7. Produits pétroliers - La casuistique est assez complexe :

- La TVA afférente aux gaz de pétrole liquéfié (GPL) ou au gaz naturel véhicule (GNV) est totalement déductible que les véhicules soient ou non exclus du droit à déduction.
- La TVA grevant les lubrifiants n'est déductible que s'ils sont utilisés pour des véhicules ou engins ouvrant droit à déduction (et pas du tout déductible dans les autres cas).
- La TVA relative au gazole utilisé comme carburant pour des véhicules ou engins ouvrant droit à déduction est totalement déductible (à 80 % dans les autres cas).
- La TVA n'est pas déductible s'agissant des essences (avec ou sans plomb). Toutefois, à compter de 2017, la TVA devient progressivement récupérable, aussi bien pour les véhicules exclus du droit à déduction que pour ceux ouvrant droit à déduction, selon un échancier qui doit conduire, en 2022, à un traitement égal avec les véhicules fonctionnant au gazole (L. n° 2016-1917 du 29 décembre 2016, de finances pour 2017, art. 31). V. l'échancier qui suit :
 - Fraction de TVA déductible grevant les véhicules exclus du droit à déduction : 10 % (2017), 20 % (2018), 40 % (2019), 60 % (2020), 80 % (2021) et 80 % (2022).
 - Fraction de TVA déductible grevant les véhicules ouvrant droit à déduction : 0 % (2017), 20 % (2018), 40 % (2019), 60 % (2020), 80 % (2021) et 100 % (2022).

8. Electricité - La TVA est intégralement déductible s'agissant de l'électricité consommée par les véhicules terrestres même exclus du droit à déduction (véhicules de tourisme), lorsque ces véhicules sont utilisés pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction et qu'ils fonctionnent exclusivement à l'électricité.

9. Opérateurs imposés sur la marge.

10. Services afférents à des biens exclus du droit à déduction - Sont notamment concernées les dépenses d'entretien ou de location des véhicules exclus du droit à déduction.

Coefficient d'admission partiel (compris entre « zéro » et « un ») :

1. La TVA pour le gazole utilisé pour des véhicules exclus du droit à déduction (véhicules de tourisme) n'était que partiellement déductible jusqu'en 1998 et plus du tout depuis, mais la CJCE a condamné cette exclusion totale (CJCE, 14 juin 2001, FR 31/01, p. 3). Depuis le 1^{er} juin 2001, le ratio de déduction est désormais fixé à 80 % (coefficient d'admission de 0,80).
2. La TVA pour le gaz de pétrole présenté sous forme gazeuse utilisée pour les véhicules exclus du droit à déduction est déductible pour 50 % (coefficient d'admission de 0,50).

§2 : L'exercice du droit à déduction

« La déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance » (CGI, art. 271-1, 3).

Dans la plupart des cas le solde est positif, de sorte que l'entreprise reversera l'excédent de TVA exigible au trésor, en principe mensuellement.

Parfois, le solde est solde négatif ; on dit alors que l'entreprise est en situation de « **crédit de taxe** ». Ce crédit de taxe est normalement reportable sur les échéances de TVA suivantes jusqu'à épuisement total. Mais il se peut que l'imputation soit vaine ; le trésor public remboursera alors directement l'entreprise. L'imputation du crédit de taxe est vaine lorsque l'activité de l'entreprise génère systématiquement un déficit de TVA (déficit « *structurel* ») ou lorsque la TVA déductible est trop importante (déficit « *conjoncturel* »). La première hypothèse concerne les exportateurs qui sont exonérés de TVA ou encore les entreprises qui s'approvisionnent au taux normal pour revendre au taux réduit. La seconde hypothèse vise surtout les entreprises qui ont beaucoup investi.

Remarque

Le droit au remboursement d'un crédit de taxe est un droit fondamental protégé ; un problème informatique de l'Administration ne saurait justifier un refus (CJUE, 9^e ch., aff. [C-527/24](#), 12 mars 2026, « *Harry et Associés* ». – Situation transfrontalière).

Les modalités de remboursement du crédit de taxe dépendent de la situation de l'entreprise :

- Le remboursement est en principe annuel. Ainsi, le montant de crédit de taxe constaté à l'issue d'une année civile est remboursé sur demande expresse du contribuable. La demande doit être déposée au cours du mois de janvier de l'année suivante et ne peut jouer que si le crédit de taxe est au moins égal à 150 euros.
- Les entreprises qui déposent une déclaration de TVA tous les trimestres peuvent obtenir un remboursement trimestriel si son montant est au moins égal à 760 euros.
- Les entreprises qui déposent une déclaration de TVA tous les mois et qui disposent également d'un crédit de taxe de 760 € au minimum peuvent demander un remboursement mensuel.
- Les personnes qui effectuent des livraisons intracommunautaires (exportateurs), bénéficiaient d'un remboursement mensuel, mais dans le mesure où ce régime n'est pas plus avantageux que le droit commun, **il est supprimé pour les demandes de remboursement de TVA postérieures au 1^{er} janvier 2014** (D. n° 2013-1035 du 15 novembre 2013).
- Les entreprises relevant du « RSI-TVA » (v. *infra* Leçon 4, Les obligations des assujettis), peuvent demander le remboursement du crédit de taxe et/ou l'excédent de versement d'acomptes constatés sur la déclaration annuelle de TVA, dont le remboursement n'a pas été demandé, *par imputation sur le ou les acomptes suivant le dépôt de cette déclaration*.

Remarque

Une demande de remboursement de crédit de TVA ne constitue pas une demande de décharge ou de réduction d'imposition pour l'application de l'article L. 203 du LPF (paiement par compensation). Ainsi, l'administration ne peut demander le bénéfice de la compensation pour contrer une demande de remboursement de crédit de TVA (CE, 16 décembre 2022, n° [451343](#), « *Sté La ferme enfantine* », Dr. Fisc. 2023, n° 17, comm. 176, concl. Th. Pez-Lavergne, note L. Chesneau).

Remarque

Remboursement exceptionnel des crédits d'impôts au cas d'épidémie sanitaire : un remboursement accéléré des crédits de TVA (ainsi que des créances d'impôt sur les sociétés restituables en 2020) est instauré par le gouvernement dans le cadre des mesures immédiates de soutien aux entreprises pour tenir compte de l'impact négatif de l'épidémie "covid-19" sur l'activité économique (Communiqué de presse n° 996, 22 mars 2020).

Le remboursement de crédit de taxe emporte deux conséquences :

- Très logiquement, l'entreprise qui obtient le remboursement d'un crédit de taxe ne peut plus l'imputer sur les échéances à venir,
- Plus subrepticement, les personnes qui ont opté pour la TVA et qui obtiennent un remboursement de TVA pendant la période d'option voient celle-ci reconduite de plein droit pour une durée équivalente.

Remarque

Dans la mesure où le remboursement de crédit de taxe ne peut intervenir que faute d'imputation possible sur le montant de TVA dû, il a été jugé que l'entreprise ne peut demander ce remboursement qu'à la condition de l'avoir mentionné dans ses déclarations de TVA, de façon à permettre à l'administration fiscale d'exercer son droit de contrôle (CE, 9 novembre 2016, n° [390715](#), « *SCI Flamands Plage* », *Dr. Fisc.* 2017, n° 15, comm. 247, note A. Bretonneau).

§3 : Les limites du droit à déduction

Nous savons que si le bien ou le service n'est pas entièrement affecté aux besoins de l'entreprise, la déduction ne peut être que partielle.

S'il s'agit d'une **entreprise qui n'est que partiellement soumise à la TVA**, il est logique de considérer que son droit à déduction n'est lui aussi que partiel **(A)**.

Cette première limite doit être complétée par une seconde qui est susceptible de jouer au profit de l'entreprise comme à son détriment.

L'entreprise peut en effet avoir trop déduit ou pas assez. Il faudra alors procéder à des **régularisations de TVA (B)**.

A - Les entreprises partiellement soumises à la TVA

Ces entreprises ne facturent pas toujours de la TVA, soit parce qu'une partie de leurs opérations sont hors champ d'application (assujettis partiels), soit parce que, bien qu'étant dans le champ d'application de la TVA, l'opération n'y est pas soumise parce qu'elle en est expressément exonérée (redevable partiel). Dans l'un et l'autre cas il ne saurait être question de déduire l'intégralité de la TVA qui a été facturée dans la mesure où son exigibilité future n'est pas assurée (la chaîne TVA serait en effet rompue).

La proportion de TVA qui peut déduire l'assujetti partiel dépend de son « **coefficient d'assujettissement** » (1), et celle du redevable partiel de son « **coefficient de taxation** » (2).

Comme le contribuable peut être à la fois assujetti partiel et redevable partiel, et qu'il faut aussi tenir compte du « **coefficient d'admission** » (cas des opérations exclues du droit à déduction), la proportion de déduction globale de l'entreprise est appelée « **coefficient de déduction** » ; elle correspond au produit des trois coefficients précités (CGI Ann. II, art. 206 I) (3).

Le contribuable doit calculer un coefficient de déduction pour chaque bien et service acquis en fonction de l'affectation qui leur est donnée par l'entreprise.

D'une façon générale, le code général des impôts consacre le principe de l'affectation ; on ne peut déduire que la TVA ayant grevé des biens ou services affectés à l'exploitation. On se reportera à l'article de O. Courjon et J.Cl. Bouchard, « Le droit à déduction de la TVA ou comment une refonte à droit quasi-constant a fait émerger le principe de l'affectation », *Dr. Fisc.* 2008, n° 6, étude 144.

1. Les assujettis partiels

L'assujetti partiel effectue à la fois des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA et d'autres qui n'y entrent pas (ex : Société holding qui possède aussi une activité commerciale).

Il ne peut déduire la taxe qui lui a été facturée que si les biens ou services sont affectés à des opérations soumises à la TVA. Le critère est donc celui de **l'affectation**.

La déduction sera intégrale si la taxe s'applique sur des biens ou services totalement affectés à des opérations soumises à la TVA (dans ce cas, le coefficient d'assujettissement est égal à « 1 »). Elle sera nulle si ces biens ou services sont affectés à des opérations exclues du droit à déduction (dans ce cas, le coefficient d'assujettissement est égal à « 0 »).

L'assujetti partiel doit donc préciser pour chaque opération qu'il effectue l'affectation des biens ou services qu'il acquiert.

Si l'affectation est mixte, la taxe n'est que partiellement déductible, en proportion de l'utilisation à des opérations soumises à la TVA (dans ce cas, le coefficient d'assujettissement est compris entre « 0 » et « 1 »).

Ainsi, le coefficient d'assujettissement correspond à la proportion de l'utilisation du bien à des opérations soumises à la TVA.

Il est arrondi par excès à la 2^{ème} décimale et il n'est que provisoire puisqu'un coefficient d'assujettissement définitif devra être définitivement arrêté pour le 25 avril de l'année suivante.

A titre de simplification, l'administration autorise l'entreprise à déduire pour chacune des opérations mixtes une fraction de TVA par application d'un **coefficient unique**. Ce coefficient est en principe calculé en fonction de critères qui varient suivant la nature des opérations (temps d'utilisation du matériel commun, superficies des locaux, etc.).

Par dérogation au principe de l'affectation, l'entreprise peut même être autorisée à appliquer une **clé de répartition** d'après le ratio recettes taxables / recettes totales. Ce coefficient va s'appliquer à toutes les dépenses de l'entreprise, quelle que soit leur affectation ; mixtes ou pas (toutes les opérations sont donc présumées être mixtes).

2. Les redevables partiels

Le redevable partiel ne réalise que des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, mais certaines sont expressément exonérées.

Exemple

Société de gestion qui loue des appartements (exonérés de TVA sans faculté d'option et des bureaux (exonérés de TVA avec faculté d'option).

Son droit à déduction dépend en définitive du point de savoir s'il a ou non constitué des « **secteurs distincts d'activité** » au sens de la loi fiscale.

L'article 209 de l'annexe II du CGI dispose que les secteurs d'activités qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent être comptabilisés dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction. Ainsi, la constitution de secteurs distincts d'activité est obligatoire pour les entreprises qui exercent plusieurs activités auxquelles se rattache un régime particulier de TVA.

a) En l'absence de secteurs distincts d'activité

---> **On applique la règle de l'affectation.**

La déduction est intégrale lorsque les opérations imposables pour lesquelles le bien ou le service est utilisé ouvrent droit à déduction (le coefficient de taxation est égal à « 1 »), et nulle dans le cas contraire (le coefficient de taxation est égal à « 0 »).

Lorsque le bien ou service est utilisé à la fois pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, l'entreprise doit

calculer un coefficient de taxation (anciennement dénommé « prorata ») de manière **forfaitaire** (CGI, Ann. II, art. 206-III, 3). Dans ce cas, ce coefficient est 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 de ces opérations), et au dénominateur le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables (opérations ouvrant droit à déduction et opérations n'y ouvrant pas droit), à l'exclusion des opérations hors champ (tels les dividendes de filiales, CJCE, 22 juin 1993, « SA SATAM », *RJF* 7/93, n° 987, même au cas d'immixtion dans la gestion de la filiale, CJCE, 14 novembre 2000, *RJF* 1/01, n° 127).

Remarque

Cette clef de répartition financière (en fonction d'un « prorata ») est différente de la clef de répartition « physique » (en fonction de l'affectation).

Selon le Conseil d'Etat, à défaut, pour la France, d'avoir introduit en droit national la faculté de détermination de la TVA récupérable selon la clé de répartition physique (plus précise), seul le prorata en fonction du chiffre d'affaires (clé financière) est applicable (CE, 8 février 2019, n° 410807, « *Sté d'exploitation du casino de Salins-les-Bains* », *Dr. Fisc.* 2019, n° 25, comm. 304, concl. L. Cytermann, note J.-Cl. Bouchard).

Le coefficient de taxation est applicable aux seuls redevables partiels et pour l'ensemble des biens et services qu'ils utilisent (V. CE, 11 décembre 2020, n° 427136, « *Sté Ipélia* », *Dr. Fisc.* 2021, n° 24, comm. 286, concl. L. Cytermann). Il est calculé tous les ans en fonction des recettes de l'année précédente, mais l'année de référence est bien celle de la naissance du droit à déduction (V. CE, 11 décembre 2020, n° 427136, préc. - C'est à dire celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible pour le fournisseur ou le prestataire).

Le coefficient de taxation qui a été calculé initialement est temporaire et un coefficient de taxation définitif doit être calculé avant le 25 avril de l'année suivante. Les déductions seront régularisées au cas d'écart entre le coefficient de taxation définitif et le coefficient de taxation temporaire. La régularisation prend la forme d'une révision de la déduction initialement pratiquée (versement d'une partie de la taxe ou droit à une déduction complémentaire) lorsque le coefficient provisoire ne correspond pas au coefficient définitif.

b) L'entreprise possède des secteurs d'activité distincts

---> L'entreprise doit regrouper les biens et services selon leur régime de TVA.

Ainsi, la déductibilité de la TVA ayant grevé les biens et services acquis doit s'apprécier en fonction du **coefficient de taxation** applicable dans le secteur d'activité considéré.

En pratique, les entreprises concernées constituent le plus souvent deux secteurs d'activité : l'un relatif à des opérations soumises à la TVA et l'autre afférent à des opérations qui en sont exclues (exemple : locations immobilières soumises à la TVA ou exonérées).

Dans cette situation, il convient d'appliquer les règles suivantes :

- seule la TVA afférente aux biens affectés à un secteur soumis intégralement à la TVA peut être totalement déduite,
- la taxe ayant grevé les biens communs aux deux secteurs ne peut être déduite qu'à hauteur du coefficient de taxation de l'entreprise,
- si le bien ou le service est affecté à plusieurs secteurs, et non à tous, le coefficient de taxation sera calculé en fonction du chiffre d'affaires de ces secteurs seulement (et non du chiffre d'affaires total).

3. L'assujetti partiel qui est aussi un redevable partiel

Très souvent, l'assujetti partiel est en même temps redevable partiel. Exemple : holding mixte qui perçoit aussi des revenus de placements financiers (les dividendes sont hors champ et les intérêts sont exonérés).

Dans ce cas, on multiplie le coefficient d'assujettissement et le coefficient de taxation pour établir le coefficient de déduction (on part du principe que le coefficient d'admission est égal à « 1 »).

Le montant de TVA déductible sera égal au coefficient de déduction multiplié par le montant de TVA versé.

Exemple

Pour un matériel informatique acquis 100 000 € H.T. par une holding mixte, qui sert pour 20 % de son temps à gérer les participations de l'entreprise.

Si le taux applicable est celui de droit commun et que le coefficient de taxation est de 90 %, le montant de la TVA déductible s'établit comme suit :

- TVA versée : $100\,000\,€ \times 20\% = 20\,000\,€$
- Coefficient de déduction : $0,80 \times 0,90 \times 1 = 0,72$
- TVA déductible : $20\,000\,€ \times 0,72 = 14\,400\,€$

B - La régularisation de la TVA

En principe, la déduction est définitive si elle est régulière. Dans certaines situations cependant, il se peut que l'entreprise ait trop déduit ou pas assez. Celle qui a trop déduit doit reverser une partie de la taxe alors que celle qui n'a pas assez déduit a droit à un supplément de déduction.

On distingue selon que la taxe affecte les **immobilisations** (1) ou les **autres biens et les services** (2).

1. La régularisation applicable aux immobilisations

Elle n'est possible qu'autant qu'on se trouve dans la période de régularisation.

La durée de cette période varie selon qu'il s'agit d'immeubles ou d'autres immobilisations. **Dans le 1^{er} cas, la période de régularisation est de 20 ans, et dans le second cas elle est de 5 ans.** Le point de départ de la période se situe l'année au-cours de laquelle le bien a été acquis, achevé, utilisé pour la première fois ou transféré entre secteurs d'activité distinct (elle compte pour une année entière).

Certaines régularisations s'appliquent au cas de variation du coefficient de taxation (elles sont dites « **annuelles** » car elles sont susceptibles de se produire tous les ans), d'autres interviennent lorsque certains événements se sont produits qui remettent en cause, en plus ou en moins, la déduction initiale (elles sont dites « **globales** » car elles sont appréciées en une seule fois).

a) Les régularisations annuelles

Elles peuvent conduire à une révision de la déduction pratiquée lors de l'achat du bien.

Il ne faut pas confondre la régularisation de la TVA au cas de variation du coefficient de taxation provisoire avec celle qui est consécutive à la variation du coefficient de référence définitif.

La régularisation au cas de variation du coefficient d'assujettissement ou de taxation provisoire représente la révision de la déduction de TVA initiale lorsque le coefficient d'assujettissement ou de taxation provisoire ne correspond pas au coefficient de taxation calculé définitivement.

La régularisation au cas de variation du coefficient d'assujettissement ou de taxation définitif (NB : il s'agit du produit de ces deux coefficients, habituellement dénommé « coefficient de référence ») est nécessaire lorsqu'il varie de plus de dix points, en plus ou en moins, au cours de la période de régularisation, c'est à dire au cours des 4 années ou des 19 années qui suivent celle de l'acquisition du bien (respectivement, selon qu'il s'agit d'un bien meuble ou d'un immeuble).

Si cette condition est remplie, la régularisation est égale au $1/5^{\text{ème}}$ ou au $1/20^{\text{ème}}$ de la différence résultant de l'application successive de l'ancien et du nouveau coefficient de référence, au titre de chacune des années pour lesquelles les conditions de la régularisation sont remplies. La régularisation au cas de variation du coefficient de déduction de référence est égale à : $\text{Taxe initiale} \times (\text{coefficient de déduction de référence de l'année} - \text{coefficient de déduction de référence}) / 20$ (immeubles) ou 5 (meubles).

Exemple

Pour une acquisition le 20 septembre de l'année N d'un matériel au prix de 100 000 € H.T. et 20 000 € de TVA.

Le coefficient de déduction de référence était de 0,6 en N, 0,8 en N + 1, 0,65 en N + 2 et 0,45 en N + 3.

- Pour N, la TVA déductible avait été de : $20\,000\,€ \times 0,6 = 12\,000\,€$.
- Pour N + 1, le coefficient ayant augmenté de plus de 10 points, l'entreprise à droit à un complément de déduction égal à : $20\,000\,€ \times (0,8 - 0,6 = + 0,2) = 4\,000\,€ / 5 = 800\,€$.
- Pour N + 2 aucune régularisation puisque la variation du coefficient est inférieure à 10 points.
- Pour N + 3, le coefficient ayant baissé de plus de 10 points, l'entreprise doit reverser une fraction de la taxe initiale, égale à : $20\,000\,€ \times (0,45 - 0,6 = - 0,15) = 3\,000\,€ / 5 = 600\,€$.

b) Les régularisations « globales »

Ces régularisations concernent les situations où il s'agit de revenir sur la déduction de TVA initialement opérée par l'entreprise, soit pour exiger d'elle un reversement de TVA, soit pour lui accorder au contraire un droit à déduction complémentaire.

Principes - Il y a obligation de régulariser dans les cinq cas suivants :

1. *Cession ou apport en société non soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale.* En pratique, elle sera peu fréquente puisque s'agissant des immeubles leur cession sera soumise à la TVA s'il s'agit d'immeubles neufs ou d'immeubles anciens mais ayant fait l'objet d'une option pour la TVA et que s'agissant des cession de biens meubles d'occasion elle est soumise à TVA si elle a été déduite lors de son acquisition. La régularisation prendra la forme d'un reversement de TVA (il s'effectuera sur la déclaration de TVA).
2. *Transfert entre secteurs d'activité.* Il est traité comme une cession non soumise à TVA, suivie en principe du transfert du droit à déduction si le bien est immobilisé dans le nouveau secteur d'activité. Il ne devrait concerner que le cas où le bien est transféré à un secteur soumis à TVA, car dans le cas inverse il donne lieu à TVA au titre d'une livraison à soi-même (cf. cette partie du cours). La régularisation prendra la forme d'un reversement de TVA. A noter : dans le nouveau secteur, l'opérateur peut déduire une fraction de la TVA initiale de la même manière que le cessionnaire dans l'hypothèse d'une cession non soumise à la TVA (cf. cas précédent).
3. *Cession ou apport d'un bien soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale.* L'hypothèse est celle d'un bien qui n'avait pas fait l'objet d'une déduction totale de TVA lors de son acquisition mais qui est cédé en TVA. La régularisation de TVA prendra ici la forme d'un droit à déduction complémentaire.
4. *Modification des règles d'exclusion.* Il s'agit d'une modification de texte en cours d'utilisation du bien qui affecte son coefficient d'admission. Elle prendra la forme d'un reversement de TVA ou d'une déduction de TVA supplémentaire, selon que le nouveau coefficient est moins élevé ou plus élevé que le précédent.
5. *Biens cessant d'être utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.* Deux situations peuvent se présenter selon que les biens qui cessent d'être utilisés pour des opérations ouvrant droit à déduction restent utilisés pour des opérations imposables ou non.
 - Dans la 1^{ère} hypothèse, les biens immobilisés restent dans le champ d'application de la TVA. Ceci concerne notamment la dénonciation de l'option pour la TVA et le cas de l'entreprise dont le chiffre d'affaires s'abaisse au-dessous du seuil de la « franchise en base ». La régularisation prendra la forme d'un reversement de TVA.

- Dans la 2^{ème} hypothèse, les biens immobilisés sortent du champ d'application de la TVA. Ceci concerne le cas de l'assujetti qui cesse toute activité ou qui utilise le bien à des opérations hors champ. La régularisation prendra la forme d'un reversement de TVA. La régularisation n'a lieu qu'à compter de l'événement qui caractérise de façon certaine la désaffectation définitive d'une immobilisation à la réalisation d'opérations taxables (CE, 9 octobre 2019, n° [418100](#), « *Sté Industrial et Environnemental Platform* », *Dr. Fisc.* 2020, n° 22, comm. 250, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon). La CJUE a également jugé que, dès lors qu'une mise en liquidation et la radiation du registre des assujettis de la TVA révèlent que l'assujetti n'a plus aucune intention d'utiliser les biens d'investissement créés aux fins d'opérations taxées, et ce de manière définitive, ces événements imposent la régularisation de la TVA antérieurement déduite (CJUE, 10^e ch., 6 octobre 2022, aff. [C-293/21](#), UAB « Vittamed technologijos », *Dr. Fisc.* 2022, n° 41, act. 372).

Exceptions - Il n'y a pas d'obligation de régulariser dans les quatre hypothèses suivantes :

1. *Transmission ou apport d'une universalité totale ou partielle de biens qui n'est pas soumise à TVA* (CGI, art. [257 bis](#)). Le cessionnaire reprendra l'obligation de régularisation du cédant (le délai de régularisation n'est pas remis à zéro).
2. *Vol ou destruction d'un bien immobilisé dès lors qu'il fait l'objet d'une justification.*
3. *Lorsque le coefficient d'assujettissement de référence du bien immobilisé est nul, aucune déduction supplémentaire ne peut être accordée.*
4. *Lorsque la régularisation porte sur la taxe déduite sur des immeubles acquis, livrés, apportés ou utilisés pour la première fois avant le 1^{er} janvier 1996* (CGI, Ann. II, art. [207](#), III, 2, al. 1). Dans ce cas en effet, la régularisation n'était que du 1/10^{ème}.

Mécanisme - Il s'agit de régulariser la TVA, par un reversement ou une déduction complémentaire, d'une fraction de son montant (1/5^{ème} ou 1/20^{ème} selon qu'il s'agit de meubles ou d'immeubles) par année qui reste à courir jusqu'au terme de la période de régularisation (5 ans ou 20 ans).

En effet, pour ces années là :

- Si le coefficient de déduction est égal à « 0 », l'entreprise qui avait déduit intégralement la TVA devrait reverser 1/5^{ème} ou 1/20^{ème} de son montant au titre de chacune de ces années.
- Si le coefficient de déduction est égal à « 1 », l'entreprise qui n'avait pas déduit intégralement la TVA devrait bénéficier d'un complément de déduction d'1/5^{ème} ou 1/20^{ème} de son montant au titre de chacune de ces années.
- Si le coefficient de déduction est modifié à la suite d'une évolution de la réglementation, l'entreprise devra régulariser sa TVA en considérant que, pour chacune des années restantes de la période, le coefficient d'admission est égal à sa nouvelle valeur.

Ces régularisations sont donc dites « **globales** » parce qu'elles constituent la somme des régularisations annuelles qui devraient intervenir jusqu'au terme de la période de régularisation s'il était possible d'étaler ces régularisations annuelles jusque-là.

Exemple

Pour un matériel acquis le 10 mai N pour un prix de 50 000 € H.T. et 10 000 € de TVA intégralement déduite. Cette entreprise a cessé toute activité le 15 juin N + 2. Elle doit donc reverser une fraction de la taxe initialement déduite, calculée comme suit : $10\,000\,€ \times 2/5 = 4\,000\,€$

Transfert de TVA et droit à déduction du nouveau détenteur - Si l'assujetti cède ou apporte le bien sans TVA à un nouveau détenteur qui l'immobilise, le cédant ou l'apporteur peut « transférer » à ce dernier une partie de la TVA initiale, à proportion de la durée de régularisation non encore courue (CGI, [Ann. II, art. 207, III-3](#)). A défaut, il y aurait en effet une rupture dans la chaîne de déduction de la TVA, ce qui serait contraire au droit de l'Union européenne. Le montant de TVA que le nouveau détenteur peut déduire est alors égal à la TVA ayant grevé initialement le bien, à proportion du rapport entre le nombre d'années restant à courir, jusqu'au terme de la période de régularisation et le nombre d'années total de celle-ci. A cette fin, le cédant (ou l'apporteur) doit délivrer au nouveau détenteur une attestation mentionnant le montant de la taxe que ce dernier est en droit de déduire.

2. La régularisation applicable aux autres biens et aux services

La régularisation de TVA sur des biens autres que les immobilisations et les services ne concerne que deux hypothèses (CGI, Ann. II, art. [207](#), VI) :

1. Lorsque les marchandises ont disparu (il doit s'agir d'une disparition non justifiée de marchandises, CE, 23 février 2000, « SA Le Club français du Livre », *Dr. Fisc.* 2000, n° 25, comm. 507, ce qui exclu les cas de perte, vol ou destruction).
2. Lorsque les biens ou services ayant fait l'objet d'une déduction ont été utilisés pour une opération qui n'est pas effectivement soumise à la TVA. Ou à l'inverse pour des biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction de TVA (déduction de TVA).

Remarque

Dispense de régularisation pour les dons de produits alimentaires aux associations : la loi du 10 février 2020 relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire a institué une dispense de régularisation de la TVA initialement déduite ayant grevé un bien pour les invendus alimentaires et non alimentaires neufs qui ont été donnés aux associations reconnues d'utilité publique présentant un intérêt général de caractère humanitaire, éducatif, social ou charitable (L. n° [2020-105](#), 10 février 2020 ; CGI, art. [273 septies D](#) ; D. n° 2020-731, 15 juin 2020).

Dans ces situations, la régularisation interviendra quelle que soit la date de l'évènement qui la fonde. **Elle consiste en un reversement de la TVA initialement déduite, et ce avant le 25 du mois qui suit celui de survenance de l'évènement.**

Au cas de déduction complémentaire, cette dernière sera mentionnée sur la déclaration souscrite au titre de la période au cours de laquelle le changement d'utilisation est intervenu.