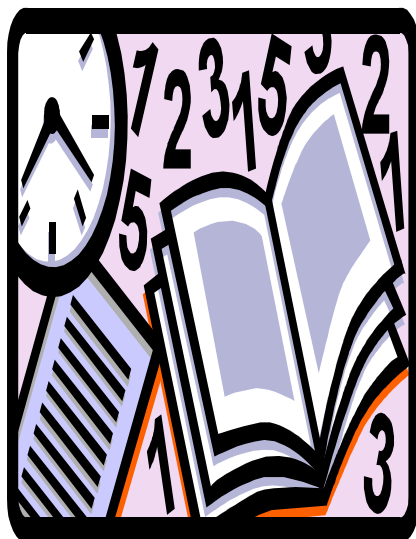




## *Club des DAF*

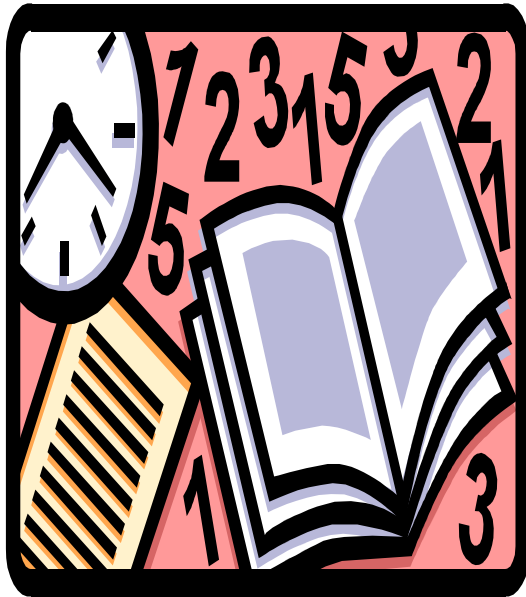
*10 octobre 2007*

*Actualité  
comptable et fiscale*

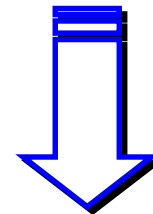


## *La nouvelle instruction relative aux droits à déduction*

## Un contexte fiscal bouleversé



- 🖱 La subvention d'équipement : *instruction 3-D-1-06*
- 🖱 La subvention d'exploitation: *instruction 3-A-7-06*
- 🖱 Le virement en équilibre:  
*instruction 3-A-7-06*
- 🖱 La notion de produits accessoires : *instruction 3-A-1-06*
- 🖱 Le rapport de déduction :  
*instruction 3-D-1-07*



Des pratiques fiscales profondément revisitées

De nouveaux repères à trouver



## *Le nouveau rapport de déduction : des évolutions sémantiques mais aussi techniques*


- ☞ Instruction du 9 mai 2007 3-D-1-07
- ☞ Prise d'effet : 1er janvier 2008
- ☞ Une évolution à droit constant
- ☞ Revisite l'ensemble des règles de récupération de TVA des assujettis partiels
- ☞ Disparition du terme de prorata
- ☞ Mise en place d'un coefficient de déduction
- ☞ Se calcule de 0 à 1 (et non de 0 à 100%)
- ☞ Clarification du traitement des subventions hors champ

Peut concerner les SEM mais aussi les associations et collectivités locales

Pas de conséquences pratiques

Impact favorable notamment pour les concessions d'aménagement

## *Les règles de déduction : le point de départ*

 L'article 205 de l'annexe II au code général des impôts pose le principe général : « *La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction* »

↓

La prééminence de la règle d'affectation (en pratique, une analyse à mener bien par bien ou activité par activité)

↓

Règle en principe tous les cas de figure

↓

Un découpage fiscal et comptable à faire dans le cas d'activités qui conduisent à des coefficients différents

# La formule de calcul du nouveau rapport de déduction

Proportion du bien ou du service affectée à une activité dans le champ

L'équivalent du prorata actuel

Concerne les cas d'exclusion prévus par le CGI

Coefficient d'assujettissement

×

Coefficient de taxation

×

Coefficient d'admission

=

**coefficient de déduction**  
(appliqué à chaque bien ou service)



Les mécanismes de calcul

# Le coefficient d'assujettissement

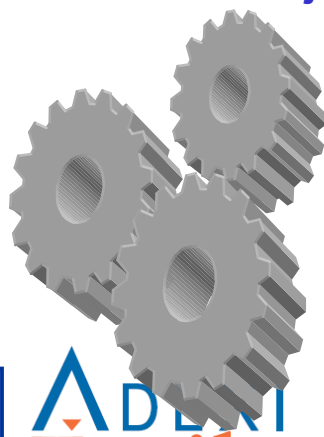
## Définition

Le coefficient d'assujettissement est défini au II de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts. Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations dans le champ de la TVA. **Un assujetti doit donc, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.**

### *Exemple :*

Un immeuble dont 40% des surfaces est mis gratuitement à disposition d'une association

-> le coefficient d'assujettissement de ce bien est de 0,6

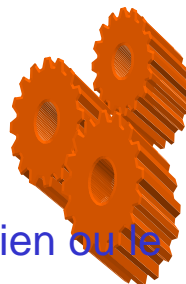


C.D.A.

ADRI  
Étoile

**La difficulté pratique : une opération d'aménagement comportant une faible proportion de recettes taxables**  
Quel rapport d'assujettissement retenir ?  
Une analyse à faire au cas par cas afin, le cas échéant, un rescrit à effectuer pour sécuriser les prévisions de TVA récupérable

# Le Coefficient de taxation



## Définition

Le coefficient de taxation est **de 1** lorsque le bien ou le service est utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction.

Il est **nul** lorsque le bien ou le service n'est aucunement utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction.

Il est déterminé de **manière forfaitaire** dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations « mixtes »

*Il est alors déterminé comme l'ancien prorata  
Numérateur / Dénominateur*

*En sont exclus les produits financiers et  
immobiliers accessoires, les virements  
internes et les subventions hors champ*

## *Exemple :*

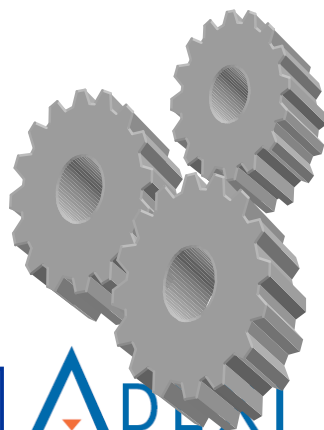
En année N, Un immeuble a un loyer en TVA de 220 (HT) et un loyer exonéré de 80

-> le coefficient de taxation de ce bien est de  $220 / (220 + 80)$  soit 0,74

# Le coefficient d'admission

## Définition

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



C.D.A.

ADRI  
Étoile

### Exemple :

Location photocopieur  
Achat d'essence  
Achat de gazole

- > le coefficient d'admission pour la location du photocopieur est de 1
- > le coefficient d'admission pour l'achat d'essence est 0
- > le coefficient d'admission pour l'achat de gazole est de 0,8

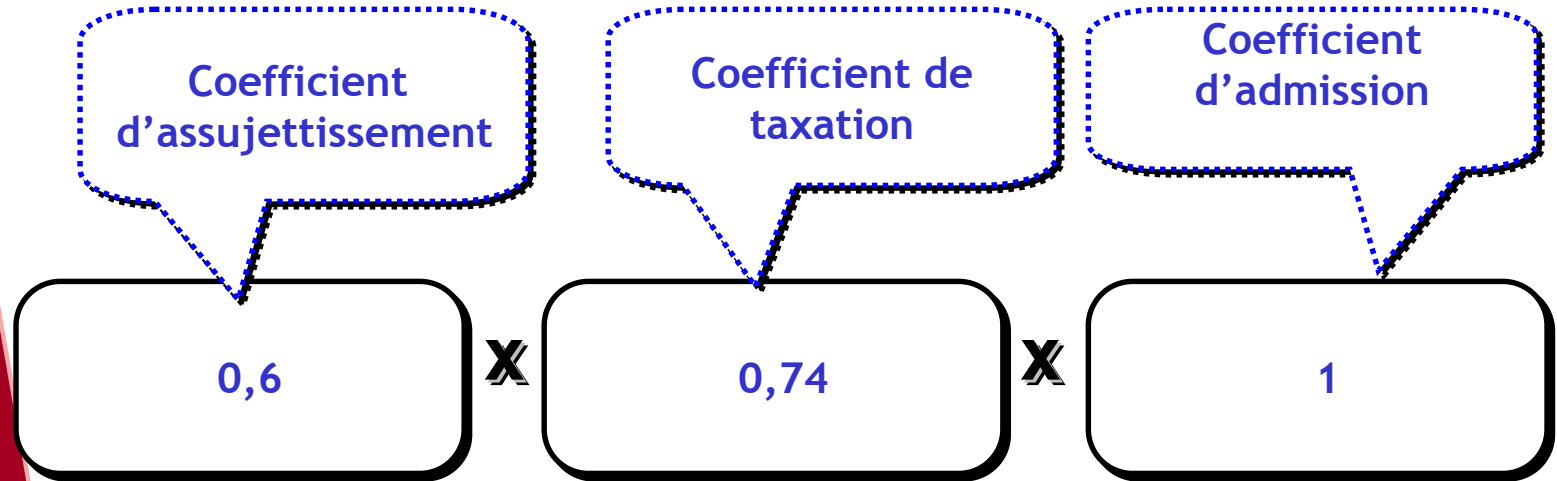
**Concerne les dépenses de transport de personnes, les véhicules de tourisme ...**

**Lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à 1.**

# 1er Exemple complet : immeuble avec occupation mixte

Un immeuble dont 40% des surfaces est mis gratuitement à disposition d'une association  
 Sur les surfaces louées, une en TVA de 220 (HT) et un loyer exonéré de 80

En N, on règle une dépense d'entretien mixte à toutes les surfaces pour 100 HT



TVA récupérable sur la dépense d'entretien

$$19,6 \times 0,45 = 8.82$$

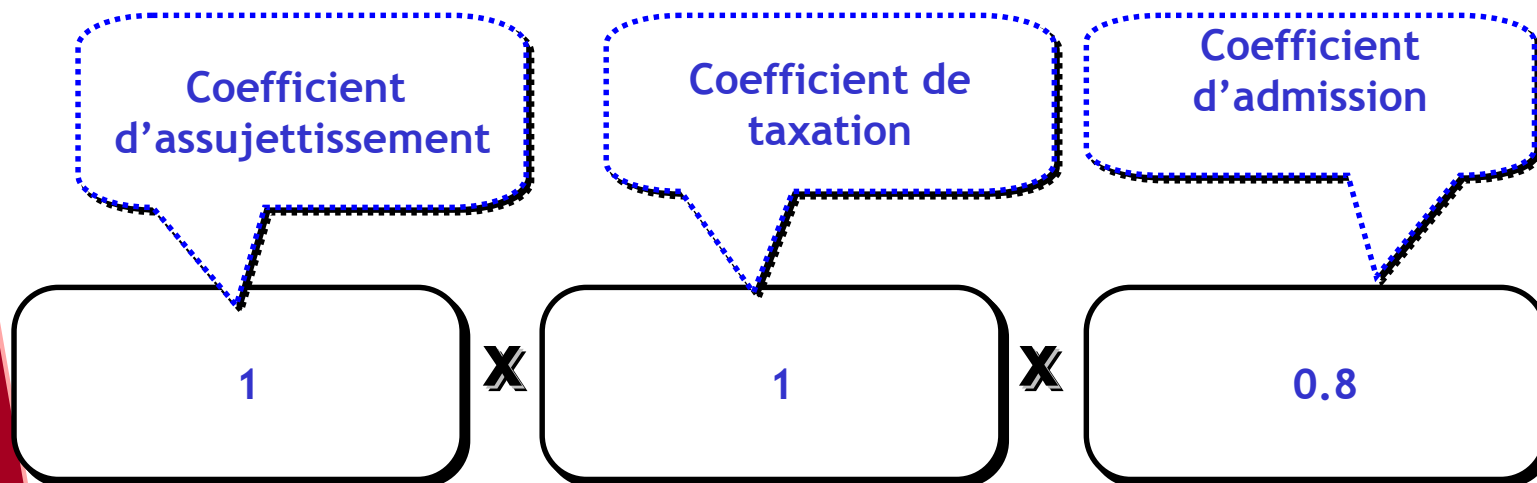
La charge d'entretien finalement supportée en raison de la TVA non récupérable est de  $100 + (19.6 - 8.82) = 110.78$

**Ce coefficient serait aussi utilisé pour l'acquisition de l'immeuble**

## 2ème Exemple complet : achat de gazole

Dans un secteur distinct où l'activité est soumise à TVA  
Pas de recettes exonérées

En N, on règle un achat de gazole pour 100 HT soit 19,6 de TVA



=

**0,8**  
Coefficient de déduction

TVA récupérable sur l'achat

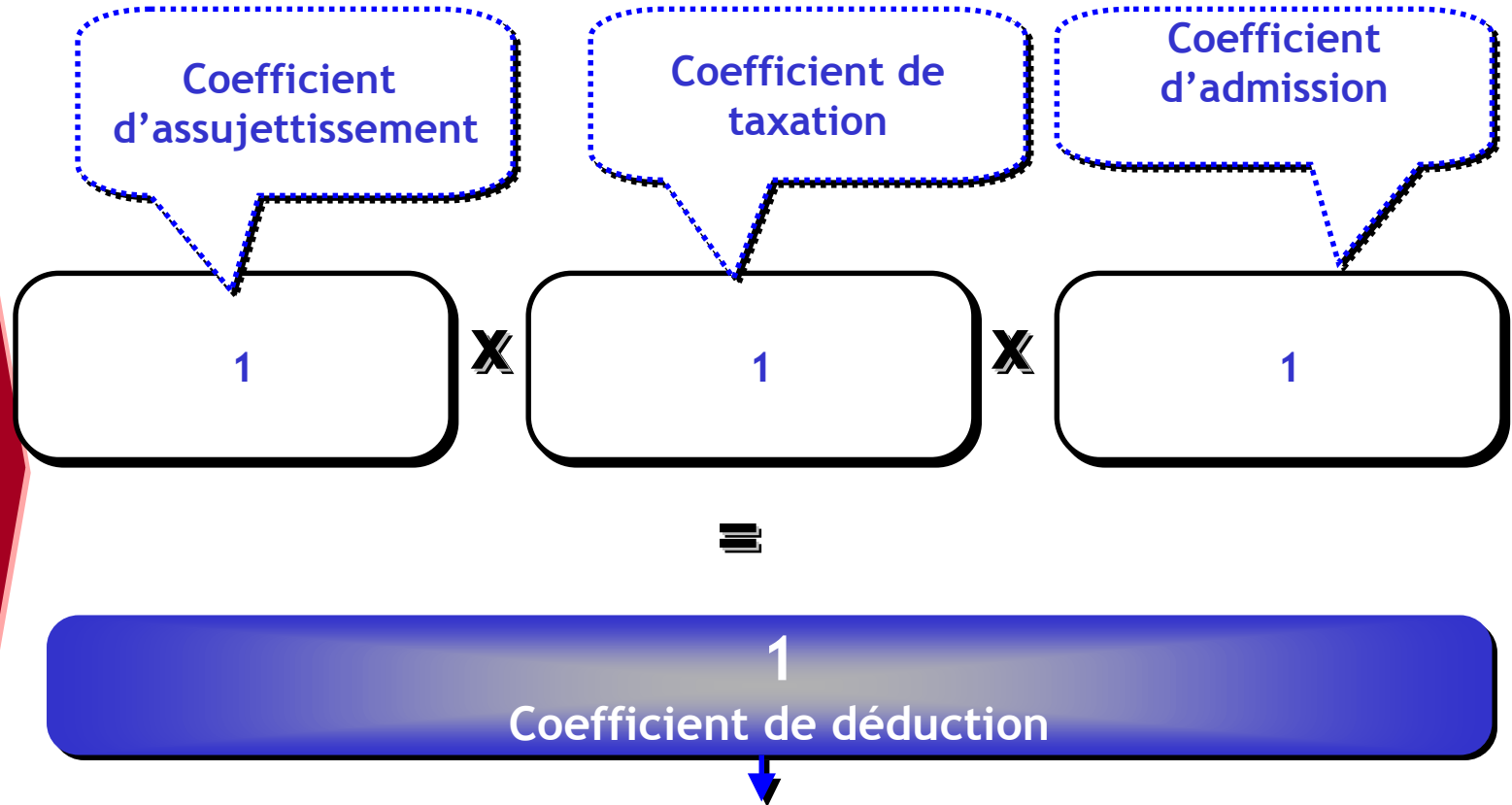
$$19,6 \times 0,8 = 15,68$$

La charge finalement supportée en raison de la TVA non récupérable

$$\text{est de } 100 + (19.6 - 15.68) = 103.92$$

## 3ème Exemple complet : travaux de construction

SEM Immobilière  
En N, on règle des Travaux de construction d'un logement en accession pour 100 HT soit 19,6 de TVA



TVA récupérable sur la dépense d'entretien  
 $19,6 \times 1 = 19,6$   
TVA récupérable en totalité

## Les principales régularisations

Tout au long de l'année, utilisation du **coefficient de déduction provisoire**



Recalcul de la TVA déductible en fonction du **coefficient de déduction définitif**

(à faire au plus tard en avril N+1)

**C.D.A.**

**ADEXI**  
**Étoile**

**Régularisations annuelles**

pour les immobilisations



Régularisation éventuelle si le coefficient de déduction varie dans le temps de plus d'un dixième

**Régularisations globales**

pour les immobilisations



Lors d'un changement des conditions d'utilisation, reversement d'une partie de la TVA récupérée initialement

**Attention : période de régularisation de 20 ans pour les immeubles (et 5 ans pour les biens meubles)**

# Les régularisations annuelles

## Définition

Pour calculer le montant de ces régularisations, il est fait appel à des « **coefficients de référence** » qui sont ceux retenus pour le calcul de la déduction opérée lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison à soi-même du bien.

Il y a lieu à régularisation de la taxe initialement déduite si le coefficient de déduction d'une année a **varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse**, par rapport au coefficient de référence.

L'assujetti doit régulariser la taxe initialement déduite pendant cinq ans par cinquièmes pour les biens immobilisés autres que les immeubles et pendant vingt ans **par vingtièmes pour les immeubles immobilisés**.

## Exemple :

La société acquiert le 1er mars de l'année N un ordinateur pour un prix hors taxe de 4000 euros, soit une TVA correspondante de 784 euros. L'ordinateur est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le coefficient de déduction est de 0,5. A l'issue de l'année N+1, la société C constate que le coefficient de déduction à retenir pour les dépenses mixtes est égal à 0,62.

**L'écart entre le coefficient de déduction de N+1 (0,62) et le coefficient de référence (0,5) étant supérieur à un dixième, l'entreprise opère au plus tard sur sa déclaration de chiffres d'affaires couvrant le 25 avril N+2, une déduction complémentaire égale à 18,82 euros**

$$(1 * 0,62 * 1 - 1 * 0,5 * 1) * 784 / 5$$

L'écart entre les 2 coefficients

TVA initiale

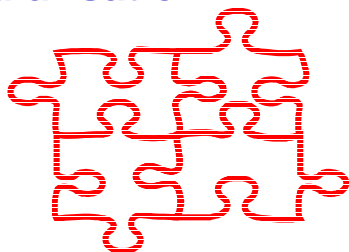
Régularisation par 5ème

# Les régularisations globales

## Définition

Dans un certain nombre de cas, l'assujetti est tenu de procéder à des **régularisations globales** dès lors que l'évènement intervient au cours de la **période de régularisation**.

## Principaux cas visés :



- les cessions d'immeubles immobilisés non-soumises à la TVA immobilière
- Le transfert d'immobilisations entre secteurs d'activité
- Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale (immeuble de logement cédé en TVA)

**C.D.A.**

Étc

**Exception : cessions d'immeubles loués en TVA**

## Exemple :

Une entreprise D acquiert en l'année N, un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Il s'avère que le coefficient d'assujettissement de ce bien est de 0,8 et son coefficient de taxation de 0,5. Son coefficient d'admission étant égal à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise D cède son immeuble à une entreprise E.

Cette cession n'étant pas soumise à la TVA, l'entreprise D est tenue à une régularisation globale, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à 47 040 euros

$$(20 - 8) / 20 \times 78\ 400$$

Années  
écoulées

Période de  
régularisation

TVA  
initialement  
récupérée

## Les questions pratiques

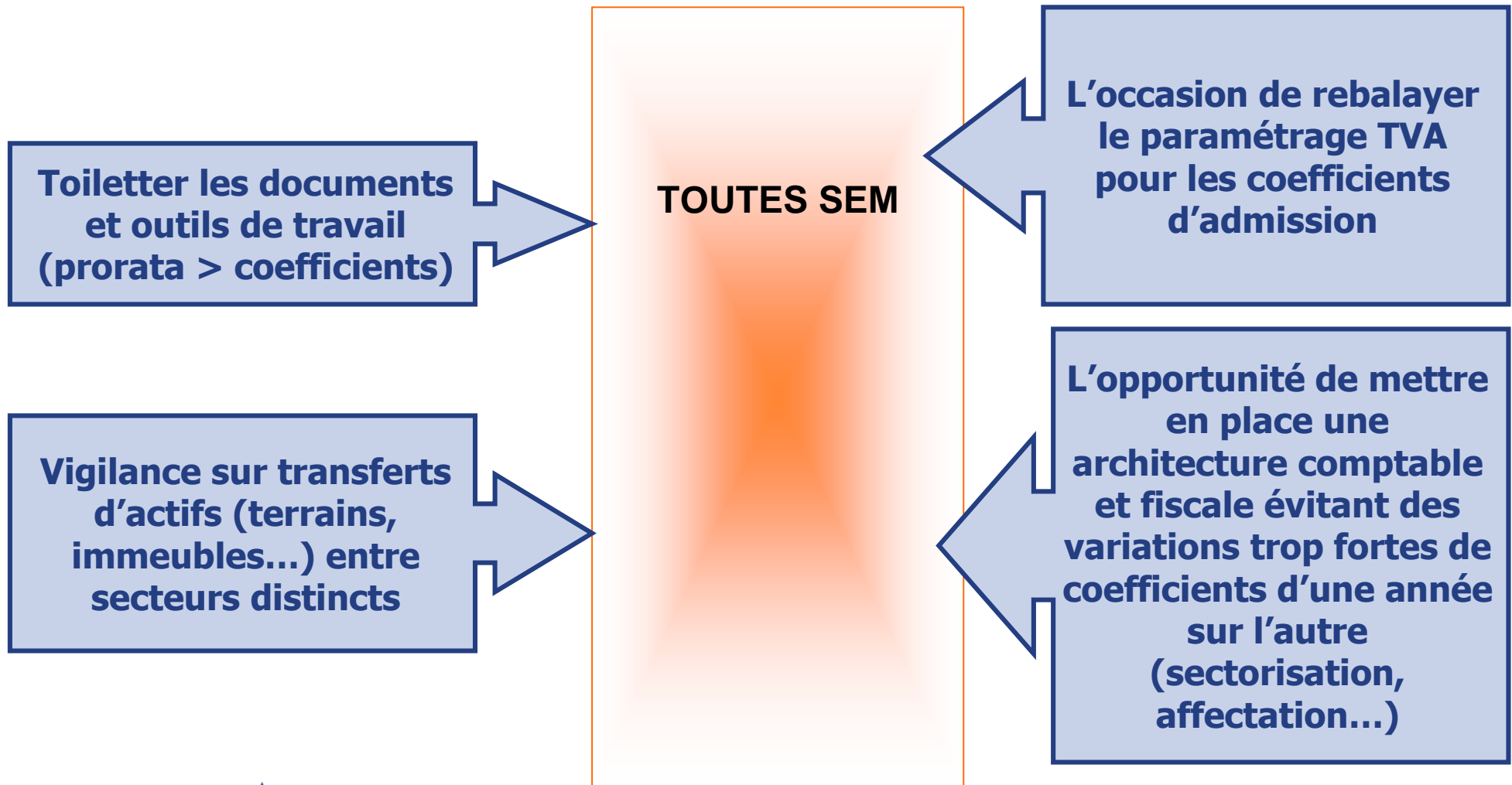
**Comment déterminer la TVA non déductible définitive de 2007 (travail du premier trimestre 2008) ?**

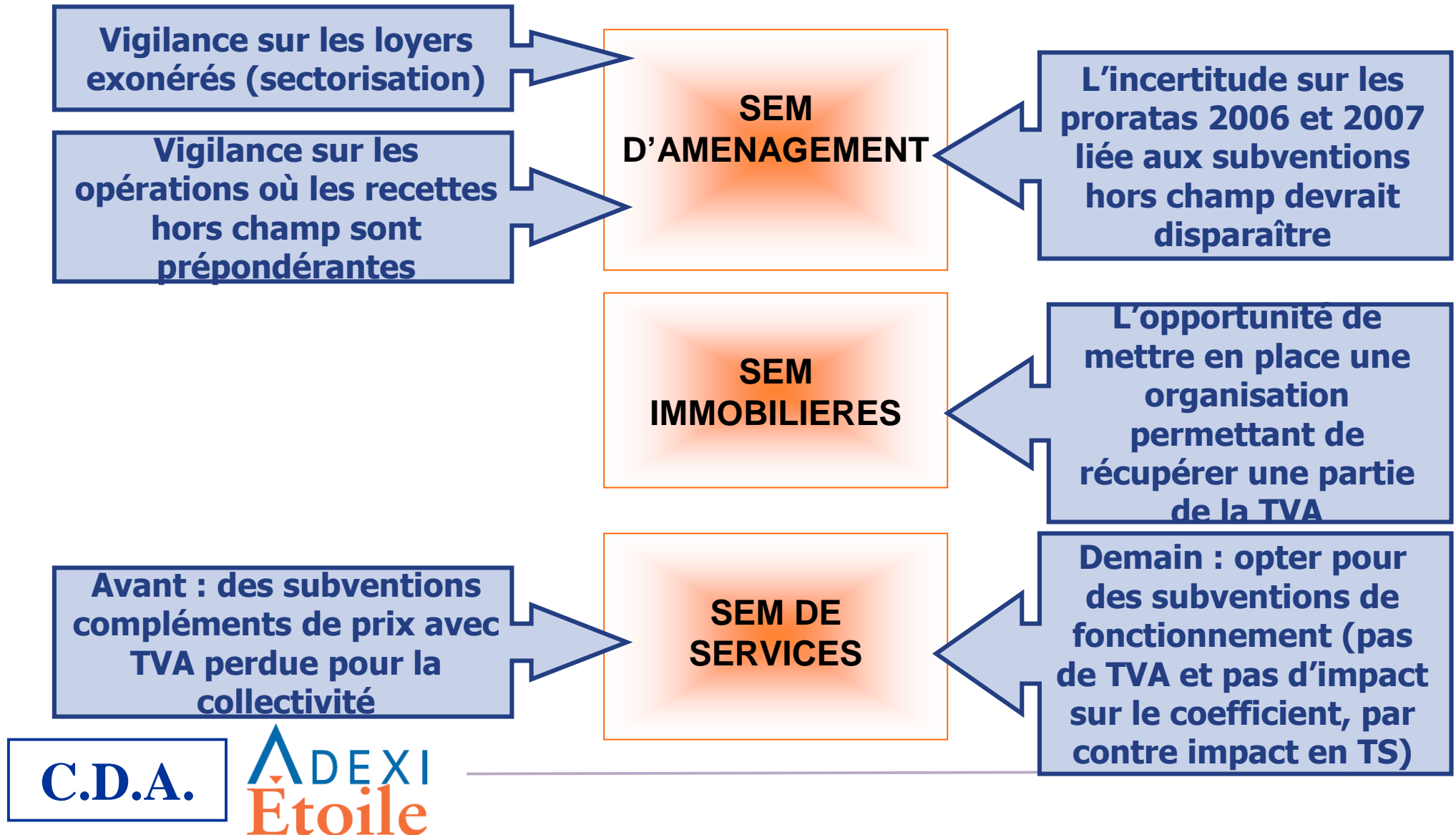
Les variations de prorata entre le prorata provisoire 2007 et le prorata définitif 2007 seront effectuées en avril 2008 en fonction des anciennes règles

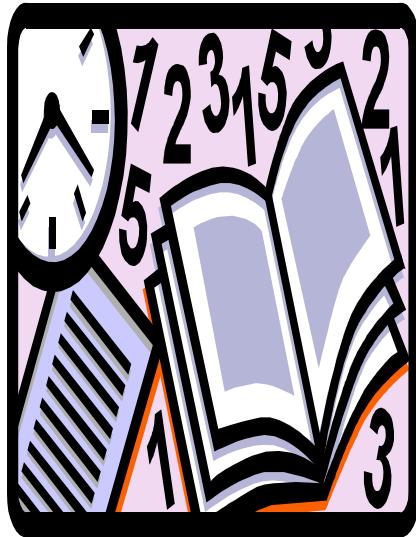
**A la date d'entrée en vigueur (2008), quelles formalités doivent être accomplies en ce qui concerne les immobilisations ?**

2 approches :  
soit le calculer systématiquement,  
soit le calculer à chaque événement entraînant une régularisation globale ou annuelle

**La règle : au 1er janvier 2008, l'assujetti doit, aux fins du calcul des régularisations annuelles et globales futures, déterminer la valeur des coefficients de référence des biens immobilisés**







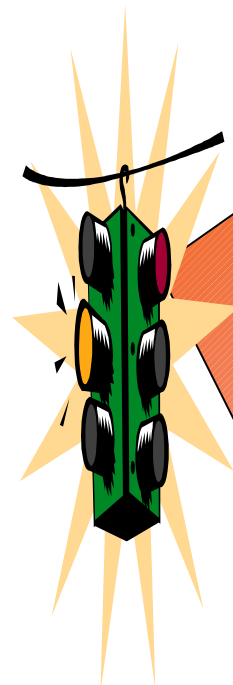
## *Autres dispositions*

# LA TAXE SUR LES SALAIRES : CALCUL DU RAPPORT D'ASSUJETTISSEMENT

RAPPORT  
D'ASSUJETTISSEMENT  
TAXE SUR SALAIRES

≠

CONTRE-  
PRORATA DE  
TVA

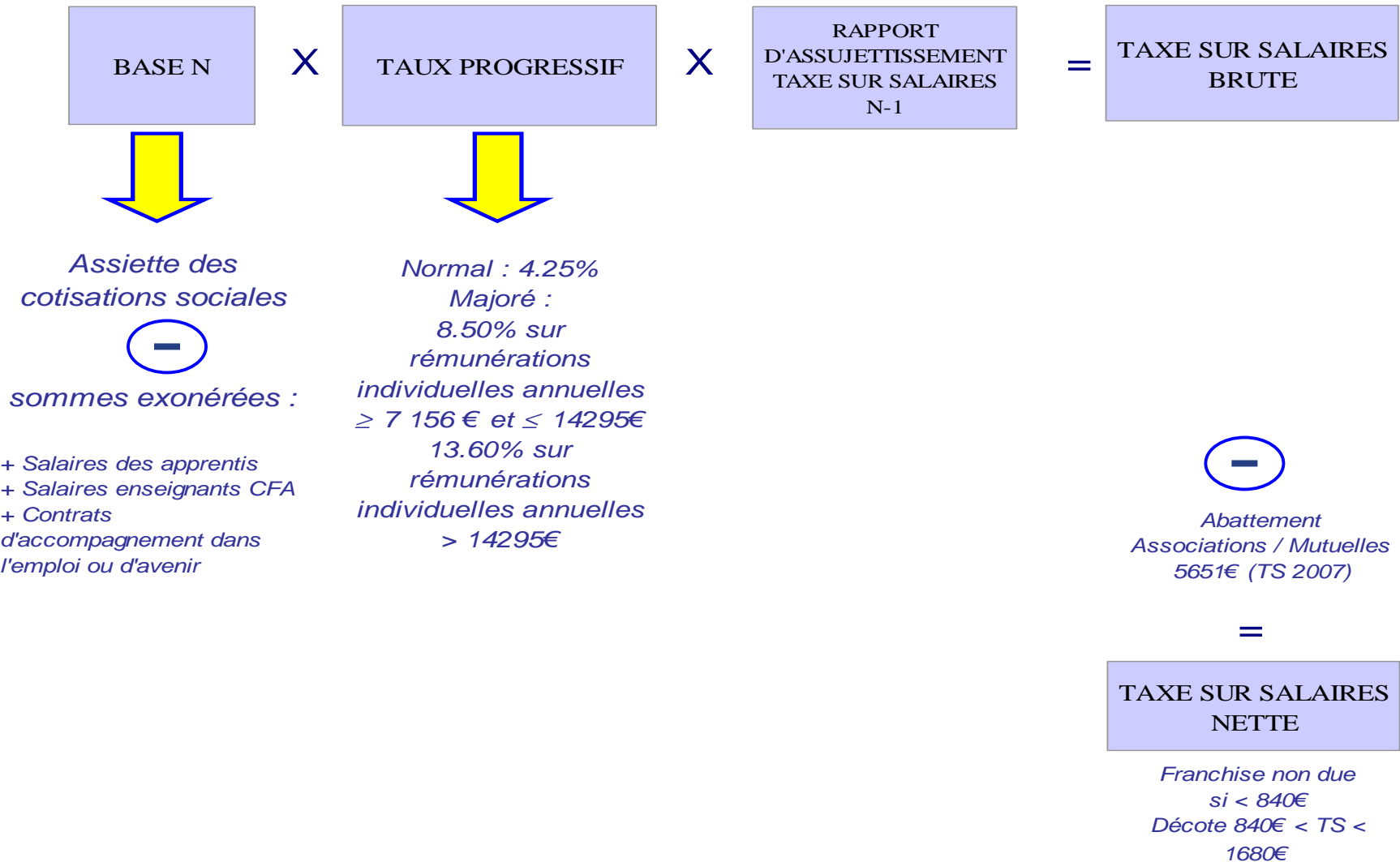


*Depuis 1994, le rapport d'assujettissement pour la taxe sur les salaires est déconnecté du prorata de TVA. L'approche retenue pour la taxe sur les salaires est beaucoup plus extensive : toutes les recettes (y compris les participations) sont à mettre au dénominateur, à l'exception des subventions exceptionnelles.*

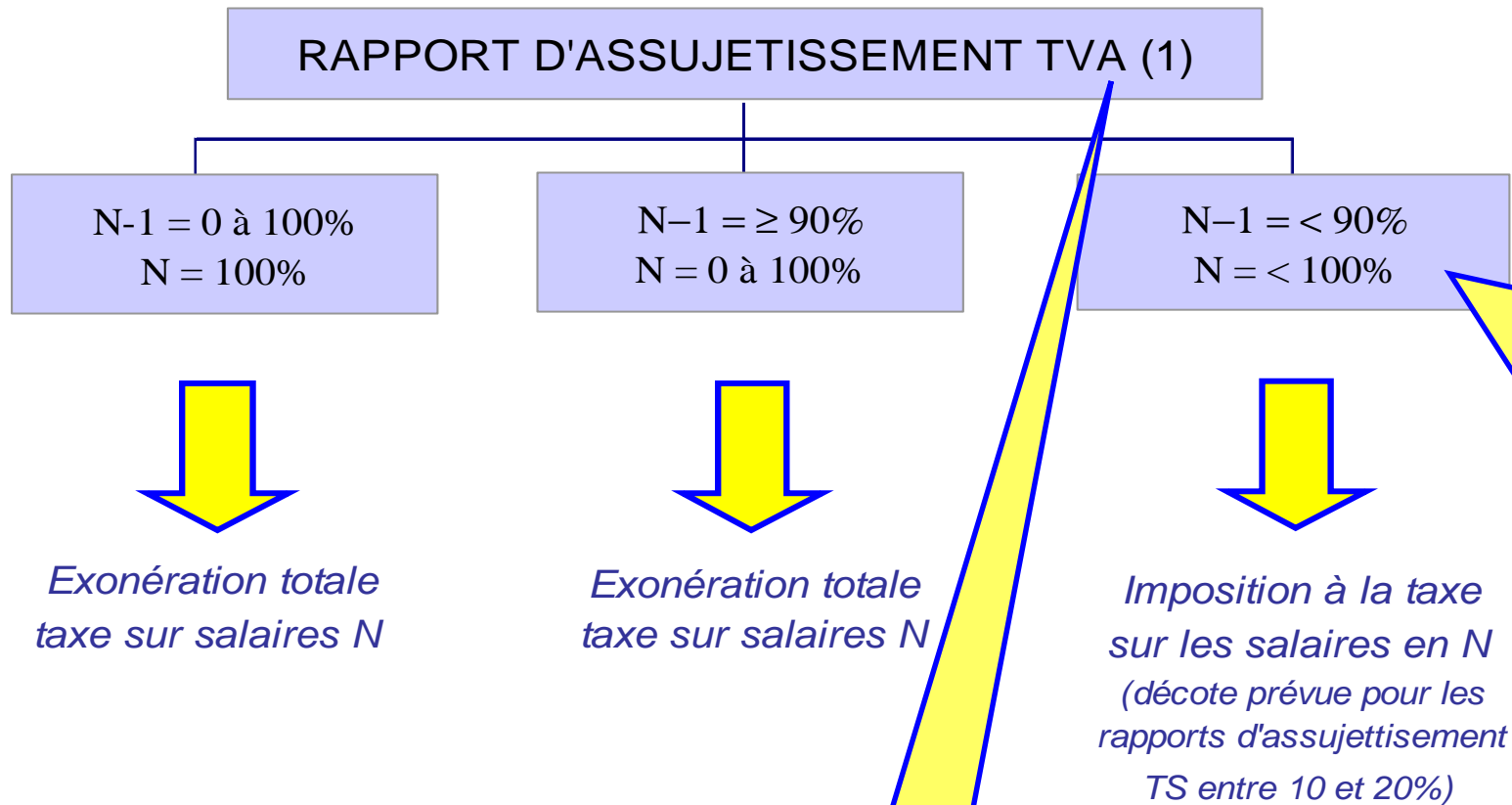
*Autrement dit, on peut très bien avoir un prorata général de 100% et malgré tout une taxe sur les salaires.*



# TAXE SUR LES SALAIRES : COMMENT LA CALCULER ?



# TAXE SUR LES SALAIRES : Le point de repère -> plus de 10% de recettes non taxables en N-1



**Si en 2006, il y a eu plus de 10% de recettes non taxables (y compris les participations hors champ), alors la SEM est potentiellement assujettie à la TS sur 2007**

**Attention aux produits financiers s'ils sont significatifs**

(1) Selon règles propres à la taxe sur les salaires



# Les honoraires des professionnels du chiffre : un changement de traitement comptable

✎ La CNCC a précisé que les honoraires relatifs aux missions d'expertise-comptable, d'audit légal et d'audit contractuel, sont la contrepartie d'une prestation de services. L'entreprise doit donc enregistrer à la date de clôture le service rendu par l'expert-comptable ou le commissaire aux comptes **mais ne peut comptabiliser par anticipation le coût des prestations à réaliser ultérieurement au titre de l'exercice clos**

- **Plus de Facture non parvenues**
- **Des charges constatées d'avance sur les contrats avec acomptes mensuels**

- Des pratiques à modifier
- Un impact favorable exceptionnel à fin 2007 (Voir ci contre)
- Des variations erratiques à expliquer dans l'annexe

## Illustration

	2006	2007	2008
Honoraires commissaire aux comptes			
acomptes sur temps passés avant la clôture N	10	10	10
solde de la mission facturé en N+1 sur comptes N	30		30
Honoraires expert comptable (révision)			
acomptes sur temps passés avant la clôture N	5	5	5
solde de la mission facturé en N+1 sur comptes N	30		30
<b>TOTAL</b>	<b>75</b>	<b>15</b>	<b>75</b>

*Une incidence qui peut être significative*

## Pour en savoir plus

*Articles du 7 10 07  
d'ADEXI ETOILE sur le site  
de la FNSEM*

C.D.A.

ADEXI  
Étoile

## *Les arrhes conservés en cas de résiliation : un changement de doctrine*

☞ Selon la Cour de justice européenne, les arrhes conservés en cas de résiliation **constituent pour le prestataire ou le fournisseur des indemnités forfaitaires**

- **Pas de lien direct avec un service ou une vente**
- **Non soumises à TVA**

☞ Une solution qui concerne les arrhes conservés par un hôtelier

☞ **Elle paraît toutefois d'une portée plus générale**



### Références

*CJCE 18 7 2007 Aff 277/05 Sté thermale d'Eugénie les Bains*

- ➔ **Les acomptes versés à la signature de compromis de vente et conservés étaient jusqu'à présent soumis à la TVA (CE 23 Octobre 1998 Sté foncière et d'aménagement de l'Hautil)**
- ➔ **Jusqu'à un changement éventuel de doctrine, il est recommandé de maintenir les pratiques actuelles (assujettissement à TVA des acomptes conservés)**



## *Nouveau régime d'impôt sur les sociétés : conséquences sur la taxe d'apprentissage des SEM immobilières et d'aménagement*

### **Situation actuelle**

- ☞ Les sociétés soumises à l'IS sont assujetties à la taxe d'apprentissage
- ☞ Les sociétés exonérées d'IS échappent à la taxe d'apprentissage
- ☞ Sociétés partiellement soumises à l'impôt sur les sociétés : la doctrine administrative officielle les soumet à la taxe d'apprentissage en totalité

### **Situation nouvelle (à confirmer)**

- ☞ L'administration a admis (oralement) l'assujettissement partiel pour les organismes d'HLM
- ☞ Les SEM immobilières de logement social devraient en profiter ...
- ☞ ... ainsi que les SEM d'aménagement bénéficiant de l'exonération de l'art. 207-1-6°-bis du CGI