



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 D-1-06

N° 15 du 27 JANVIER 2006

TVA. CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION.

(CGI, art. 271)

NOR : BUD F 06 30006J

Bureau D1

PRESENTATION

La présente instruction tire les conséquences de l'arrêt rendu le 6 octobre 2005 par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) dans l'affaire C-243/03 « *Commission c/ France* ».

•

- 1 -

27 janvier 2006

3 507015 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

Introduction

Par un arrêt du 6 octobre 2005¹, la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a condamné le dispositif français résultant des paragraphes 150 et 151 de l'instruction administrative 3 CA-94 du 8 septembre 1994 qui prévoyaient une limitation de la déductibilité de la TVA grevant les biens d'équipement financés par des subventions non imposables.

Ces règles illustraient jusqu'à présent le principe de « *condition financière* » ou de « *condition de répercussion* » du droit à déduction, selon lequel un assujetti ne pouvait déduire la taxe afférente à une dépense qu'à la condition que son coût fasse partie des éléments constitutifs du prix de ses opérations ouvrant droit à déduction.

I – LA « CONDITION FINANCIERE » NE CONSTITUE PLUS UNE CONDITION DU DROIT A DEDUCTION

A. Conditions d'exercice du droit à déduction

La déduction de la TVA afférente aux dépenses supportées par un assujetti n'est plus subordonnée à la preuve de la répercussion de leur coût dans le prix des ses opérations ouvrant droit à déduction².

L'exercice du droit à déduction n'est désormais subordonné qu'au seul respect cumulatif des conditions issues des dispositions de l'article 271 du code général des impôts (CGI), selon lesquelles les dépenses doivent :

- être utilisées pour les besoins d'une opération économique réalisée à titre onéreux (opération imposable) ouvrant droit à déduction³ ;

- être justifiées par une facture comportant l'ensemble des mentions visées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

La TVA déductible doit être mentionnée sur la déclaration déposée au titre du mois au cours duquel la taxe est devenue exigible chez le fournisseur ou, en cas d'omission, sur les déclarations déposées jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission (CGI, ann. II, art. 224-1).

B. Etendue du droit à déduction

Les assujettis qui réalisent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à exercer intégralement la déduction de la taxe afférente aux dépenses utilisées pour les besoins de ces opérations, dans les conditions de droit commun exposées au A.

Le prorata de déduction prévu à l'article 212 de l'annexe II au CGI ne leur est pas applicable, même lorsqu'il est établi qu'ils ont supporté, pour la réalisation de ces opérations, des dépenses financées en tout ou partie par des subventions non imposables⁴.

En d'autres termes, est sans incidence sur son droit à déduction la circonstance qu'un assujetti qui ne réalise que des opérations ouvrant droit à déduction finance tout ou partie de ses dépenses grevées de TVA par voie de subventions, dès lors que celles-ci ne constituent ni la contrepartie d'une opération imposable, ni le complément du prix d'une telle opération (subventions d'équipement, de fonctionnement, d'équilibre...).

En revanche, il est rappelé que les assujettis qui, au sein de leurs opérations situées dans le champ d'application de la TVA, ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, ont la qualité de « redevable partiel » et qu'ils doivent exercer leurs droits à déduction dans les conditions prévues aux articles 212 à 215, 219 et 220 de l'annexe II au CGI. Sur ce point, les commentaires de l'instruction 3 CA-94 du 8 septembre 1994 relatifs à l'inscription ou à la non inscription des subventions au dénominateur du prorata demeurent applicables.

¹ C-243/03 « Commission c/ France ».

² Cette règle générale qui évoquait une « correspondance financière » du droit déduction figurait jusqu'à présent dans la documentation de base 3 D 111 n° 3.

³ Sous réserve que ces dépenses ne fassent pas l'objet d'une utilisation privative supérieure à 90 % de leur utilisation totale ou qu'elles ne soient pas visées par une mesure d'exclusion du droit à déduction.

⁴ CE n° 180276 Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport de Rodez-Marcillac, 28 novembre 1999.

C. Exemples d'application des nouvelles règles

1. Règles applicables aux subventions d'équipement

Les subventions d'équipement ne sont pas prises en compte pour la détermination du prorata de déduction prévu à l'article 212 de l'annexe II au CGI. Les règles décrites au point 151 de l'instruction administrative 3 CA-94, qui conditionnaient jusqu'à présent le droit à déduction à la répercussion des dotations aux amortissements de ces biens dans le prix d'opérations soumises à la TVA, sont rapportées⁵.

La déduction de la TVA afférente aux investissements financés en tout ou en partie par une subvention d'équipement est donc autorisée dès lors que ces dépenses sont utilisées pour les besoins d'une opération ouvrant droit à déduction, et sous réserve du respect des conditions de temps et de forme du droit à déduction.

2. Règles applicables aux contrats de délégation de services publics

Les dispositions de l'article 216 ter de l'annexe II au CGI ne sont plus applicables en tant qu'elles subordonnent la mise en œuvre de la procédure de transfert des droits à déduction à la condition que le coût des investissements soit répercuté dans les tarifs réclamés aux usagers et soumis à la TVA par le délégataire, ou, si ceux-ci sont insuffisants, à ce que cette insuffisance soit compensée par des subventions taxables versées au délégataire. Les précisions exprimées en ce sens dans la documentation administrative 3 D-1232 n° 6 sont rapportées.

Un délégataire de service public est donc autorisé à déduire la TVA afférente aux dépenses d'investissement qu'il utilisera pour les besoins d'un service soumis à la TVA sur présentation des attestations de transfert du droit à déduction⁶ émises par son délégant et dans le respect du délai prévu à l'article 224 de l'annexe II au CGI⁷.

3. Règles applicables aux locations immobilières consenties par les collectivités locales

En application de l'article 11 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux, la règle⁸ qui subordonnait l'assujettissement à la TVA des locations immobilières consenties par les collectivités locales, et partant, la déduction de la taxe sur les investissements y afférents, à ce qu'un « loyer normal » d'au moins 4 % ou 5 % du prix de revient hors taxes soit pratiqué, n'est plus applicable.

Ainsi, dès lors qu'une location d'immeubles nus ou aménagés est réalisée à titre onéreux par une collectivité locale, il y a lieu de considérer que cette activité est placée dans le champ d'application de la TVA et y est soumise, selon le cas, de plein droit ou sur option. La taxe supportée pour les besoins d'une telle activité ouvre droit à déduction dans les conditions de droit commun exposées au A, sans que le niveau du loyer n'ait une quelconque incidence sur le droit à déduction.

⁵ La définition des subventions d'équipement figurant au point 150 de cette instruction demeure toutefois inchangée.

⁶ Selon que les dépenses d'investissements sont engagées directement par le délégataire ou par la collectivité.

⁷ Le point de départ de ce délai est fixé au moment où sont réunies les deux conditions tenant à ce que la taxe soit devenue exigible chez le fournisseur et que le délégataire soit en possession des attestations délivrées par la collectivité délégante.

⁸ Cette règle ressortait de l'instruction administrative 3 D-9-89 du 30 août 1989.

Bien entendu, la mise à disposition d'un immeuble par une collectivité moyennant un loyer dérisoire ou symbolique serait assimilée à une libéralité n'entrant pas dans le champ d'application de la taxe. Dans une telle situation, la collectivité ne saurait avoir la qualité d'assujetti à la TVA et la taxe grevant les dépenses directement affectées à la réalisation d'une telle activité n'est pas déductible. L'appréciation du caractère onéreux d'une activité économique doit être réalisée au cas par cas en fonction des circonstances propres à chaque situation⁹.

II – ENTREE EN VIGUEUR

La présente instruction s'applique aux contrôles et litiges en cours.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

DB supprimée : 3 D-111 §3 ; DB 3 D-1232 §6 ; 3 D-1523 §15 ; 3 D-1524 §42 à 45 ; 3 D-1711 §26 et 27.

BOI supprimé : 3D-9-89 du 30 août 1989, point II-B et 3 CA-94 du 8 septembre 1994 §151.

⁹ Cf. arrêts du 15 janvier 1998, « *Ghent Coal Terminal* », aff. C-37/95 et du 29 février 1996, « *Inzo* », aff. C-110/94.