Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 56 DU 19 MAI 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 G-1-10

INSTRUCTION DU 18 MAI 2010

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE NON PERCUE RECUPERABLE (TVA NPR) APPLICABLE DANS LES DOM

(C.G.I., art. 295 A)

NOR : ECE L 10 30014J

Bureau D 2

P R E S E N T A T I O N

L'article 30 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer donne une base légale au mécanisme de la taxe sur la valeur ajoutée dite non perçue récupérable (TVA NPR) applicable dans les départements d'outre-mer (DOM).

Ce mécanisme relevait jusqu'à lors d'une décision ministérielle de 1953. Il est désormais codifié à l'article 295 A du code général des impôts (CGI).

La TVA NPR s'applique aux livraisons et importations en Guadeloupe, en Martinique ou à la Réunion de biens d'investissement neufs, exonérées de la TVA en application du 5° du 1 de l'article 295, lorsque le destinataire de la livraison ou l'importateur est un assujetti qui dispose d'un établissement stable dans ces départements et y réalise des activités ouvrant droit à déduction en application de l'article 271 du CGI.

Le dispositif bénéficie également aux assujettis, qui disposant d'un établissement stable, exercent une activité exonérée au titre des articles 262-I et 295 -1-5° du CGI.

Le dispositif ainsi codifié prévoit désormais que seuls les biens d'investissement neufs peuvent bénéficier de la TVA NPR. La déduction opérée est calculée en proportion de l'affectation du bien à une activité éligible. Il est prévu une procédure de régularisation en cas de changement d'affectation ou de cession du bien avant la fin de la période d'amortissement comptabilisée par l'entreprise.

Sous réserve de dispositions transitoires, le nouveau dispositif de la TVA NPR entre en vigueur le 1er juin 2009.

La présente instruction a pour objet de commenter les dispositions de la TVA NPR ainsi codifiées.

●

3 507056 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. Direction générale des finances publiques
Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X
Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425
Directeur de publication : Philippe PARINI
Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER
Impression : S.D.N.C.
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex
Rédaction : ENT-CNDT
17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

SOMMAIRE

INTRODUCTION

CHAPITRE 1 : EXTENSION DES EXONERATIONS PREVUES A L'ARTICLE 295-1-5°DU CGI
CHAPITRE 2 : DISPOSITIONS DE DROIT COMMUN

Section 1 : Régime de la déduction supplémentaire

A. LES BIENS ELIGIBLES

1) Biens neufs d'investissement
2) Biens concernés

B. NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE

Section 2 : Détermination du montant de la TVA NPR

A. CALCUL DU MONTANT
B. REGULARISATIONS

1) Changement d'affectation des biens
2) Cession du bien
3) Modalités de régularisation du bien en cas de changement d'affectation ou de cession du bien

CHAPITRE 3 : DISPOSITIONS PARTICULIERES : LES SCHEMAS D'INVESTISSEMENT LOCATIFS
CHAPITRE 4 : FACTURATION
CHAPITRE 5 : DECLARATION ET DEMANDE DE REMBOURSEMENT
CHAPITRE 6 : ENTREE EN VIGUEUR

INTRODUCTION

RAPPEL DU DISPOSITIF EXISTANT AVANT LE 1ER JUIN 2009

Afin d'éviter des niveaux de prix trop élevés en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion dus aux contraintes de l'ultrapériphéricité de ces départements, une décision ministérielle de 1953 avait mis en place le mécanisme dit de la taxe sur la valeur ajoutée non perçue récupérable (TVA NPR). Celui-ci consistait à autoriser les assujettis à la TVA, à récupérer, sous la forme d'un droit à déduction supplémentaire, la TVA qui aurait été acquittée lors de l'importation ou de l'achat de biens si ces opérations n'avaient pas été exonérées de la TVA dans ces départements en vertu du 5° du 1 de l'article 295 du CGI.

La TVA NPR s'appliquait aux biens importés en exonération de la TVA au titre des dispositions des articles 50 undecies et 50 duodecies de l'annexe IV au CGI ainsi qu'aux ventes et livraisons à soi-même de produits analogues de fabrication locale. Les articles 50 undecies et 50 duodecies de l'annexe IV au CGI précisent les listes des produits exonérés qui ont été fixées par arrêtés conjoints du ministre de l'économie et des finances et du ministre chargé des départements d'outre-mer.

La loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer a donné une base légale à ce mécanisme. Elle en a repris les principales caractéristiques mais en a limité l'application aux seules dépenses en biens d'investissement neufs. Elle a également mis en place une procédure de régularisation de la TVA NPR.

CHAPITRE 1 : EXTENSION DES EXONERATIONS PREVUES A L'ARTICLE 295-1-5°DU CGI

La loi précitée introduit une exonération supplémentaire de TVA au c du 5° du 1 de l'article 295 du CGI . Les livraisons en l'état de biens importés en exonération de la taxe conformément au a du même article sont également exonérées de TVA.

Cette exonération est destinée à permettre à l'acquéreur final qui remplit les conditions de bénéficier du dispositif de la TVA NPR quel que soit le circuit d'acquisition utilisé, et plus particulièrement, lorsqu'un exploitant local acquiert un bien d'investissement neuf auprès d'un importateur établi dans les DOM.

CHAPITRE 2: DISPOSITIONS DE DROIT COMMUN

Section 1 : Régime de la déduction supplémentaire

Les assujettis qui exercent une activité imposable dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique ou de La Réunion et qui y ont un établissement stable, bénéficient d'un régime particulier de déduction de la TVA.

Ils sont autorisés à majorer leur droit à déduction de la TVA du montant de la taxe calculée fictivement sur la valeur des biens d'investissement neufs, acquis ou importés en exonération de la TVA conformément aux dispositions des a à c du 5° du 1 de l'article 295 du CGI.

Pour le calcul du montant de la taxe destinée à faire l'objet d'une déduction supplémentaire, le taux à retenir est celui en vigueur au moment de l'exercice du droit à déduction ou à récupération de la taxe.

A. LES BIENS ELIGIBLES

1) Les biens neufs d'investissement

Le mécanisme de la TVA NPR s'applique aux livraisons et importations des seuls biens neufs d'investissement exonérées de TVA en application du 5° du 1 de l'article 295 du CGI.

La notion de biens d'investissement neufs renvoie à la définition classique des immobilisations. Ce sont des biens acquis ou créés par l'entreprise, non pour être revendus, mais pour être utilisés durablement par l'entreprise. Ces biens doivent être comptabilisés dans les comptes d'immobilisation de l'entreprise. Pour pouvoir être immobilisé, un bien doit être porteur d'avantages économiques futurs, détenu par l'entreprise soit pour être utilisé dans la production ou fourniture de biens ou services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entreprise entend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours. Par conséquent, les matières premières ou les marchandises qui ne peuvent être immobilisées ne peuvent bénéficier du mécanisme de la TVA NPR.

Les biens d'investissement ainsi immobilisés doivent être inscrits en compte de classe 2 « comptes d'immobilisation ».

La condition tenant à la nature du bien s'apprécie chez l'assujetti qui immobilise le bien acquis ou importé ouvrant droit à la TVA NPR.

2) Les biens concernés

Le mécanisme de la TVA NPR ne s'applique qu'aux seuls biens d'investissement neufs acquis ou importés en exonération de la TVA. Il s'agit donc de biens qui doivent figurer sur les listes des articles 50 undecies et 50 duodecies de l'annexe IV au CGI pour ouvrir droit à la TVA NPR.

Remarque :

S'agissant des ensembles immobiliers, les assujettis peuvent bénéficier de la TVA NPR pour les biens qui conservent leur caractère mobilier mais sont inclus dans un ensemble immobilier et qui sont immobilisés.

Cela étant, les prestataires de travaux immobiliers ne peuvent bénéficier du dispositif de la TVA NPR sur les matériaux de construction qu'ils utilisent afin de réaliser les travaux immobiliers, dans la mesure où ceux-ci ne revêtent pas le caractère de biens d'investissement. En effet, ils font partie des éléments de stock et matières premières chez le prestataire de travaux immobiliers, qui les revend dans une opération globale de prestation de services de construction immobilière. Tel est le cas par exemple d'un ascensoriste. Ce dernier ne pourra bénéficier du mécanisme de la TVA NPR sur les ascenseurs qu'il importe et utilise dans le cadre de son activité dans la mesure où ceux-ci constituent des biens de stocks.

B. NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE

Pour bénéficier du mécanisme de la TVA NPR les assujettis doivent disposer d'un établissement stable en Martinique, en Guadeloupe ou à La Réunion.

Un établissement stable est caractérisé par un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue humain et technique, à rendre possible de manière autonome l'activité réalisée.[1]

Il y a lieu de considérer comme un établissement stable tout centre d'activité où l'assujetti effectue de manière régulière des opérations imposables. Le centre d'activité est généralement constitué par un magasin ou un bureau, une usine, un atelier, un chantier connu de la clientèle, dirigé par le chef d'entreprise ou un préposé qui a le pouvoir d'engager des opérations pour le compte du chef d'entreprise.

Précision : l'existence d'un établissement stable dans un seul des trois départements d'outre-mer où s'applique la TVA suffit pour qu'un assujetti puisse, sans préjudice du respect des autres conditions, bénéficier du dispositif de la TVA NPR, même si une partie de son activité est exercée dans l'un des deux autre départements d'outre-mer concerné.

S'agissant des schémas d'investissement et notamment des schémas d'investissement locatif, il convient de se reporter aux dispositions prévues au chapitre 2.

Section 2 : Détermination du montant de la TVA NPR

A. Calcul du montant

Le montant de la TVA NPR est déterminé par l'assujetti, proportionnellement au droit à déduction qu'il peut exercer en application de l'article 205 de l'annexe II au CGI.

Toutefois, pour la détermination du coefficient de déduction mentionné au I de l'article 206 de l'annexe II au CGI, il y a lieu d'ajouter au montant du chiffre d'affaires mentionné aux a et b du 1° du 3 du III du même article le chiffre d'affaires résultant des livraisons exonérées en application des b et c du 5° du 1 de l'article 295 du même code.

Le montant de la TVA NPR est fixé au moment de l'acquisition du bien et obtenu en appliquant à la base d'imposition (prix d'achat, de revient ou la base d'imposition à l'importation) le taux de la TVA applicable dans ces départements[2].

[1] Bulletin officiel des impôts n° 3 A-1-10 n°17 du 11 janvier 2010.
[2] En application de l'article 296 du CGI, le taux normal de la TVA applicable en Guadeloupe, Martinique et à La Réunion est fixé à 8,5 %.

B. Les régularisations

Afin de conserver au mécanisme de la TVA NPR son caractère d'incitation à l'investissement économique dans les départements d'outre-mer, une procédure de régularisation a été mise en place lorsque les biens en question ne sont pas exclusivement affectés à des fins professionnelles ouvrant droit à déduction. La période de régularisation retenue dans le cadre de la TVA NPR correspond à la période d'amortissement du bien éligible au dispositif déterminée par l'entreprise, compte tenu des caractéristiques techniques, physiques ou juridiques de celui-ci. L'amortissement relève d'une décision de gestion de l'entreprise.

Dans le cas de l'amortissement linéaire le temps couru s'apprécie en jours, et en mois dans le cas de l'amortissement dégressif.

Le montant de la TVA NPR récupéré initialement par l'assujetti fait l'objet d'une régularisation lorsque l'un des deux évènements suivants intervient avant la fin de la période d'amortissement.

1) Changement d'utilisation du bien

La TVA NPR qui a été récupérée par l'assujetti doit faire l'objet d'une régularisation lorsque la proportion d'utilisation aux besoins des activités imposables ouvrant droit à déduction des biens d'investissement neufs acquis ou importés au bénéfice de la TVA NPR est amenée à varier d'au moins un dixième.

La régularisation éventuelle se fait chaque année selon les modalités prévues au II de l'article 207 de l'annexe II du CGI.

Le montant de la régularisation est égale à :

$$\frac{\text{[Montant TVA NPR]}}{\text{durée totale de l'amortissement en jours}} \times A \times \text{nombre de jours de l'année}$$

A = [coefficient de déduction initial défini à l'article 206 de l'annexe II au CGI corrigé comme indiqué précédemment (b) – nouveau coefficient de déduction s'il diffère d'au moins un dixième (c)].

Si b>c, l'assujetti devra reverser le montant de la TVA NPR correspondante.

Si b<c, l'assujetti se verra reverser le montant de TVA NPR correspondant.

Le montant de la TVA NPR s'entend du montant déterminé conformément au A de la présente section.

Exemple :

L'exploitant d'une entreprise de location de bateaux établie en Guadeloupe décide d'ajouter à l'ensemble de sa flotte un catamaran permettant d'accueillir à son bord quatre personnes pour une croisière dans les îles. Il importe un catamaran d'un prix de 300 000 € HT en N.

Le montant de la TVA NPR est de 300 000 x 8,5 %= 25 500 €

L'exploitant décide d'amortir le catamaran sur une période de dix ans.

A partir de N+4, l'exploitant décide d'utiliser ce catamaran trois mois par an à des fins personnelles. Il doit, dès lors, procéder à une régularisation pour chacune des années N+4 et suivantes égale à :

$$\frac{25\,500 \times 25\,\%^{3} \text{ X } 365}{3\,650} = 637{,}50\ €.$$

L'exploitant de la société de location de bateau devra reverser chaque année 637 € au titre de la TVA NPR initialement perçue, suite au changement d'utilisation du bateau.

[3] Période consacrée à l'utilisation professionnelle du catamaran suite au changement d'affectation est de 11 mois par an soit : 9/12 = 75 %. Soit A = 100 % - 75 % = 25 %

2) Cession du bien

Si le bien d'investissement neuf qui a donné lieu à la déduction de la TVA NPR vient à être cédé avant la fin de la période d'amortissement, la régularisation se fait de manière globale au prorata du temps restant à s'écouler entre la cession du bien et la fin de la durée de l'amortissement comptabilisé initialement, selon les modalités prévues au III de l'article 207 précité de l'annexe II au CGI.

Le montant de TVA NPR à reverser est égal à :

$$\frac{\text{Nombre jours restant}}{\text{Nombre total de jours d'amortissement}} \times \text{montant initial de TVA NPR versé}$$

Exemple :

Suivant le même exemple que précédemment, l'exploitant achète un catamaran le 20 septembre N et décide de le céder le 20 mai N + 4 ; soit après 1337 jours d'exploitation[4].

Prix d'achat du catamaran neuf : 300 000€ HT.

Montant de la TVA NPR perçue au moment de l'acquisition : 300 000 x 8,5 %=25 500 €.

Durée amortissement linéaire : 10 ans

Montant de la TVA NPR à reverser : $\frac{2\,313}{3\,650} \times 25\,500 = 16\,159$ €

L'exploitant de la société de location de bateau devra reverser 16 159 € au titre de la TVA NPR initialement perçue.

3) Modalités de régularisation du bien en cas de changement d'affectation ou de cession du bien

La régularisation annuelle résultant d'un changement d'utilisation doit être effectuée, pour les redevables déposant des imprimés CA3 mensuels ou trimestriels, au plus tard lors du dépôt de la déclaration CA3 afférente aux opérations du mois de mars (ligne 15 « TVA antérieurement déduite à reverser »). Pour les redevables qui déposent des déclarations annuelles, la régularisation est opérée lors du dépôt des déclarations relatives à l'exercice au cours duquel est intervenu le changement (ligne 18 « TVA antérieurement déduite à reverser »)[5].

La régularisation résultant de la cession du bien doit être effectuée lors du dépôt de la déclaration de TVA la plus proche suivant cet événement (ligne 15 ou 18 « TVA antérieurement déduite à reverser » selon le modèle de déclaration déposé).

Une fois la période d'amortissement écoulée, aucune régularisation de la TVA NPR n'est à opérer en cas de changement d'utilisation ou de cession du bien d'investissement qui a ouvert droit à la déduction de la TVA NPR.

CHAPITRE 3 : DISPOSITIONS PARTICULIERES : LES SCHEMAS D'INVESTISSEMENT LOCATIFS

Afin d'assurer une égalité de traitement entre les assujettis quel que soit le mode de financement des biens d'investissement retenu par l'assujetti, il est admis que le mécanisme de la TVA NPR s'applique également aux biens acquis dans le cadre des schémas d'investissement locatifs fondés sur les régimes de défiscalisation des articles 199 undecies B et 217 undecies du CGI, ainsi qu'aux biens acquis grâce à tout autre moyen de financement.

[4] S'agissant de la régularisation dans le cas de l'amortissement linéaire, le point de départ est le jour de mise en service du bien jusqu'au jour de la cession exclu.
S'agissant de la régularisation dans le cas de l'amortissement dégressif, le point de départ est le premier jour du mois de l'acquisition. Le point d'arrivée est le premier du mois de cession exclu.
[5] Cf BO 3 D-1-07 du 9 mai 2007.

Ces schémas peuvent fonctionner de la façon suivante : une société d'investissement généralement établie en métropole et constituée, par exemple, sous la forme d'une société en nom collectif (SNC), achète un bien pour le donner en location à un exploitant établi en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion via un contrat de crédit-bail. Les investisseurs métropolitains peuvent ainsi bénéficier d'une réduction d'impôt égale à un pourcentage du montant hors taxes des investissement productifs, diminué de la fraction de leur prix de revient financée par une subvention publique (la TVA NPR au cas particulier). L'exploitant local retrouve le bénéfice de la TVA NPR à travers le plan de financement du bien conclu avec la SNC qui en répercute le montant sur les loyers.

Dans le cadre de ce mode de financement, et, depuis l'adoption de l'article 30 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, il revient désormais à la société d'investissement de remplir les conditions exigées par les dispositions de l'article 295 A du CGI, à savoir :

1 - inscrire le bien en immobilisation dans sa comptabilité puisqu'elle en est le propriétaire ;

2 - disposer d'un établissement stable en Guadeloupe, en Martinique ou à La réunion. Or, dans la majorité des cas, les sociétés d'investissement ne sont créées que dans le cadre de la défiscalisation et ne possèdent pas d'établissement stable dans un département d'outre-mer au sens du C de la section 1 du chapitre I. Cependant, l'utilisateur réel du bien est l'exploitant local qui loue le bien.

Afin que les biens d'investissement destinés à être acquis par des assujettis établis en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion ne se trouvent pas exclus du bénéfice de la TVA NPR lorsqu'ils sont acquis dans le cadre d'un tel schéma d'investissement locatif, il est admis que le respect des critères de l'établissement stable s'apprécie chez l'utilisateur final, c'est-à-dire l'exploitant local et non plus chez le propriétaire réel du bien d'investissement, à savoir la société d'investissement située en métropole.

Ainsi, dès lors que le bien d'investissement acquis par une société métropolitaine d'investissement, est donné en location à un exploitant local qui remplit les conditions de l'établissement stable décrites au point C de la section 1 du chapitre 1, et pour autant que toutes les autres conditions posées par l'article 295 A du CGI soient également remplies, la société métropolitaine d'investissement qui a inscrit le bien en immobilisation pourra bénéficier du mécanisme de la TVA NPR.

Exemple :

Un exploitant agricole établi en Martinique souhaite acquérir une nouvelle machine. Il décide de faire appel à une structure locative de défiscalisation établie en métropole selon le schéma prévu par l'article 199 undecies B du CGI afin de financer son projet. La structure acquiert la machine agricole, puis la donne en location à l'exploitant local par le biais d'un contrat de crédit-bail. A la fin de la période de location l'exploitant devient propriétaire du bien.

La société métropolitaine pourra, dans ces conditions, bénéficier de la TVA NPR lors de l'importation ou de l'acquisition sur place de la machine agricole, alors même qu'elle ne possède pas d'établissement stable en Martinique.

S'agissant de la procédure de régularisation, il revient à la société propriétaire du bien loué, de l'inscrire à son actif et de comptabiliser un amortissement. Dans ce cadre, la durée d'amortissement choisie par l'entreprise peut être soit égale à la durée du contrat de crédit-bail, soit supérieure, soit inférieure.

Toutefois, il est admis qu'aucune régularisation n'est à effectuer lorsque :

- L'exploitant co-contractant au contrat de crédit-bail acquiert le bien avant la fin de la durée d'amortissement et s'engage à maintenir celui-ci affecté à l'activité pour laquelle il a été acquis pour la fraction d'amortissement restant à s'écouler.

- un changement de locataire est opéré en cas de défaillance du locataire initial, sous réserve du respect par le nouveau locataire des conditions rappelées ci-dessus.

CHAPITRE 4 : FACTURATION

Pour permettre aux bénéficiaires du dispositif de déterminer le montant de la TVA NPR, les fournisseurs doivent en indiquer le montant sur leurs factures. Cette indication doit être précédée de la mention « TVA au taux de …non perçue ».

CHAPITRE 5 : DECLARATION ET DEMANDE DE REMBOURSEMENT

Le montant de la TVA NPR doit être indiqué sur la déclaration prévue à l'article 287 du CGI. Une ligne spécifique figurant dans le cadre de la TVA déductible est prévue à cet effet. Elle est désignée par la mention « dont TVA non perçue récupérable par les assujettis disposant d'un établissement stable dans les DOM ».

A défaut d'imputation sur le montant de la TVA collectée, les assujettis peuvent obtenir le remboursement de leur crédit sur la TVA dans les conditions mentionnées au A de la section 1 du chapitre 1 de la présente instruction.

CHAPITRE 6 : ENTREE EN VIGUEUR

Les nouvelles modalités d'application du mécanisme de la TVA NPR s'appliquent à compter du 1er juin 2009.

Afin de ne pas remettre en cause l'équilibre économique des contrats passés avant le 1er juin 2009 du fait de la modification du régime, des mesures transitoires ont été prévues. Les anciennes dispositions s'appliquent dans les trois situations suivantes :

- livraisons ou importations de biens se rattachant à des opérations régies par le code des marchés publics lorsque la soumission de l'offre est antérieure au 1er juin 2009 ;

- livraisons ou importations faites pour des biens acquis ou fabriqués sur place destinés à des travaux de construction immobilière pour lesquels des devis ont été acceptés avant le 1er juin 2009 ;

- livraisons ou importations de biens pour lesquelles l'assujetti apporte la preuve que les biens ont fait l'objet d'une commande antérieure au 1er juin 2009 ;

- livraisons ou importations de biens financés dans le cadre de schémas d'investissement locatifs sur le fondement des régimes de défiscalisation prévus par les articles 199 undecies B et 217 du CGI qui ont fait l'objet d'une décision d'agrément avant le 1er juin 2009.

Ainsi, les entreprises bénéficient de la TVA NPR sur les matériaux et produits qu'elles utilisent dans le cadre d'opérations de marchés publics pour lesquels elles se sont portées soumissionnaires avant le 1er juin 2009.

Le bénéfice des anciennes dispositions de la TVA NPR s'applique également aux livraisons ou importations de biens relatifs à des opérations pour lesquelles des devis ou des bons de commande ont été signés avant le 1er juin 2009.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT