

Les incidences comptables

Les incidences comptables résultant du nouveau régime de calcul du droit à déduction de la TVA concernent notamment la modification de la valeur d'inscription au bilan des biens d'investissement, à l'occasion des éventuelles régularisations de TVA. Ce changement a pour effet de modifier la base amortissable du bien immobilisé. Néanmoins, la faculté de comptabiliser au compte de résultat le reversement ou la déduction complémentaire, lorsque l'écart n'excède pas 5 points, est maintenue.

➤ GUY CASTINEL*

Les nouvelles modalités du droit à déduction de TVA vont obliger notamment les assujettis ou les redevables partiels à considérer la gestion et la détermination de leurs droits à déduction d'un point de vue plus « économique ». En effet, les nouvelles règles de calcul de la taxe déductible relative à chaque bien ou service impliquent désormais de calculer un coefficient de déduction dépense par dépense, sans distinguer entre les biens immobilisés et les autres dépenses : ce coefficient est calculé de manière provisoire puis définitive.

En outre, la reconnaissance de la primauté de la règle de l'affectation risque d'engendrer davantage de régularisations de TVA pour les immobilisations (qu'elles soient annuelles ou globales).

Du coefficient provisoire au coefficient définitif

Chacun des quatre coefficients¹ est déterminé provisoirement au moment où les dépenses sont supportées par l'assujetti. Ils sont ensuite arrêtés définitivement, de manière individuelle, pour un grand nombre de redevables, avant le 25 avril de l'année suivante. Préalablement au calcul du produit, chacun des facteurs doit être arrondi à la deuxième décimale par excès. Les coefficients définitifs servent ensuite de coefficient de référence pour le calcul des éventuelles régularisations. Conformément aux règles antérieures aux nouvelles dispositions entrant en vigueur en 2008, si l'écart est supérieur à un dixième, une déduction complémentaire ou un reversement de taxe est à effectuer.

EXEMPLE :

Une association acquiert le 1^{er} mai N un ordinateur pour un montant de 5 000 euros HT (TVA : 980 euros), utilisé pour des opérations ouvrant droit à déduction ainsi que des opérations exonérées.

Le coefficient d'assujettissement attaché est égal à 1.

Le coefficient de taxation relatif aux dépenses mixtes est fixé temporairement, au regard du chiffre d'affaires de l'année précédente, à 0,35.

Par ailleurs, le coefficient d'admission est égal à 1 car cette dépense n'est pas visée par une disposition réglementaire l'excluant du droit à déduction.

Le coefficient de déduction provisoire est donc égal à : $1 \times 0,35 \times 1 = 0,35$.

L'association a donc provisoirement déduit : $980 \times 0,35$ soit 343 euros.

Au plus tard le 25 avril N+1, l'association a arrêté définitivement ses coefficients : le coefficient d'assujettissement reste égal à 1 et celui de taxation s'avère finalement égal à 0,5.

➔ Conséquences fiscales : l'association peut effectuer un complément de déduction égal à $(0,5 - 0,35) \times 980 = 147$ euros.

➔ Conséquences comptables : en pratique, la valeur des biens d'investissement inscrits au bilan pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction éventuelle est modifiée afin de tenir compte de la régularisation opérée.

Notons que la base amortissable ayant été modifiée, l'ensemble des amortissements sera calculé sur cette nouvelle valeur.

Ajoutons que la faculté de comptabiliser au compte de résultat le reversement ou la déduction complémentaire, lorsque l'écart n'excède pas 5 points, est maintenue (comptes 6788 ou 7788).

* Expert-comptable et commissaire aux comptes, Associé, Cabinet PKF Audit Conseil Expertise.

1. Le coefficient de déduction institué par la réforme du 16 avril 2007 est le produit

des trois coefficients suivants : coefficient d'assujettissement, coefficient de taxation et coefficient d'admission ; voir p. 12.

EXEMPLE :

Enregistrement de l'acquisition

En mai N			
2183	Matériel de bureau et informatique	5 597	
44562	TVA déductible sur immobilisations	343	
	404 Fournisseurs d'immobilisations		5 980

En décembre N			
44562	TVA déductible sur immobilisations	147	
	2183 Matériel de bureau et informatique		147

Les régularisations

Deux hypothèses en la matière : une régularisation annuelle ou une régularisation globale. Cette dernière permet de tenir compte de certains événements particuliers.

Régularisation annuelle

À l'ouverture de l'exercice 2008, la variation de ce nouveau coefficient de déduction pendant le délai de régularisation (5 ou 20 ans) ainsi que les changements d'affectation des immobilisations vont engendrer des régularisations de TVA (versements ou déductions complémentaires). Rappelons qu'une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobiliers doit être opérée lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année d'une part, et ceux de référence d'autre part, est supérieure à un dixième.

En revanche, il n'y a pas lieu de régulariser :

- les biens dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul, c'est-à-dire les biens qui, dès l'origine ou au cours de leur utilisation, ont été utilisés exclusivement à la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la taxe ;
- les immeubles livrés, acquis, apportés ou utilisés avant le 1^{er} janvier 1996, pour lesquels le délai de régularisation de la TVA avait été fixé à dix ans.

Précisons qu'un nouveau délai de régularisation ne sera désormais rouvert que lorsque les biens changeront de patrimoine ou par assimilation lorsqu'ils seront transférés à un autre secteur d'activité.

EXEMPLE :

(sur la base des données de l'exemple précédent)

À l'issue de l'année N+1, l'association constate que le coefficient de taxation à retenir pour les dépenses mixtes est égal à 0,62. Le coefficient de déduction de l'année attaché à l'ordinaire est donc égal à $1 \times 0,62 \times 1$, soit 0,62. L'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des coefficients de référence étant supérieur à un dixième, l'association opère, au plus tard sur sa déclaration de chiffre d'affaires couvrant le 25 avril N+2, une déduction complémentaire égale à $[(1 \times 0,5 \times 1) \times 980 / 5] - (1 \times 0,62 \times 1)$, soit 97,38 euros.

En N+2, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes s'avère être égal à 0,44. L'écart entre $1 \times 0,44$ et $1 \times 0,5$ n'étant pas supérieur à un dixième, aucune régularisation ne sera effectuée.

À l'issue de l'année N+3, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes est fixé à 0,2. L'écart entre $1 \times 0,2$ et $1 \times 0,5$ étant supérieur à un dixième, il doit être procédé à une régularisation consistant en un reversement de TVA pour un montant de $[(1 \times 0,5 \times 1) \times 980 / 5] - (1 \times 0,2 \times 1)$, soit 97,80 euros.

Pour les immobilisations en cours au 1^{er} janvier 2008, il convient de déterminer un coefficient de référence calculé sur la base des coefficients suivants :

- coefficient d'assujettissement de référence : entre 0 et 1 ;
- coefficient d'admission : entre 0 et 1 ;
- coefficient de taxation :

$$\frac{\text{taxe effectivement déduite}}{\text{taxe initiale} \times \text{coeff. d'assujettissement de référence}}$$

Régularisation globale

La régularisation globale n'est désormais obligatoire qu'en cas de survenance d'événements particuliers, limitativement énumérés par les textes. Il s'agit des événements suivants :

- cession ou apport soumis ou non à la TVA ;
- en cas de transfert entre secteurs distincts ;
- en cas de modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion ;
- pour les biens qui deviendraient ou cesseraient d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction.