

DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

Circulaire N° 765 du 15 mai 2013

TVA - Détermination de la taxe en amont déductible

La Cour de justice de l'Union européenne s'est récemment penchée¹ sur les modalités de calcul du montant de la taxe en amont déductible des assujettis qui réalisent tant des activités ouvrant droit à déduction que des activités ne conférant pas un tel droit. Elle a disposé à cet effet que la directive TVA permet « aux Etats membres de privilégier comme clef de répartition aux fins du calcul du prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont pour une opération donnée une clef de répartition autre que celle fondée sur le chiffre d'affaires [...], à condition que la méthode retenue garantisse une détermination plus précise dudit prorata de déduction ».

Il se dégage, en effet, des règles régissant le droit à déduction que la déductibilité de la taxe acquittée ou due sur l'achat d'un bien ou d'un service est fondamentalement fonction de l'utilisation effective de ce bien ou de ce service.

Ainsi, au cas où la mise en œuvre du prorata général de la taxe aboutirait à créer des inégalités dans l'application de la taxe, l'article 51 de la loi TVA modifiée du 12 février 1979 prévoit l'obligation, dans le chef des assujettis concernés, de procéder à la déduction de la taxe en amont suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et services utilisés ou encore d'appliquer des prorata spéciaux pour chaque secteur ou pour certains secteurs de leur activité économique.

L'expérience a montré que, dans le chef d'assujettis mixtes, la méthode dite du prorata général s'avère régulièrement inadaptée pour atteindre l'objectif légal.

¹ Arrêt du 8 novembre 2012 dans l'affaire C-511/10 (BLC Baumarkt GmbH & Co. KG)

Considérant l'essor généralisé des techniques d'analyse de coûts jusques et y compris dans les PME, techniques indispensables à la maîtrise des coûts d'exploitation et dont l'objectif coïncide avec celui visé par les règles régissant l'attribution de la taxe en amont, les entreprises concernées auront dorénavant à déterminer leur taxe en amont par ce biais. Elles sont dès lors tenues, en application de l'article 51, alinéas 2 et 3, de la loi TVA, à procéder à la détermination de la taxe en amont déductible sur la base d'une comptabilité de gestion répondant aux normes ad hoc et la plus apte à aboutir au résultat visé par l'arrêt précité.

Notons d'ailleurs que la Cour de justice de l'Union européenne a déjà eu l'occasion de relever, dans un contexte similaire, que « les méthodes de comptabilité analytique sont tout à fait en mesure de permettre d'identifier la part précise de la dépense imputable à chacun des services pris individuellement »².

Les opérateurs adopteront, pour tout poste de frais, la clef de répartition la plus apte à donner un résultat probant. Citons, en guise d'exemples, l'affectation de postes de frais en fonction de l'effectif employé et affecté à une activité donnée, de la surface immobilière utilisée, de la transaction réalisée ou encore sur base de prorata sectoriels.

La méthode du prorata général de déduction repris à l'article 50 de la loi TVA n'est dès lors à retenir que pour la seule attribution de la taxe grevant des frais généraux résiduels non attribuables autrement.

La détermination et la mise en œuvre des techniques appropriées de comptabilité analytique relèvent de la responsabilité de l'assujéti. Celui-ci doit pouvoir justifier, sur demande de l'administration, à l'occasion de la vérification de ses déclarations fiscales, la pertinence des critères mis en œuvre ainsi que la conformité des résultats obtenus par rapport à ces critères.

La présente circulaire s'applique à compter de l'exercice fiscal 2013.

Le Directeur,



² Arrêt du 11 décembre 2008 dans l'affaire C-407/07 (Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing contre Staatssecretaris van Financiën), point 38