

Fiche-66 : La TVA sur les dépenses

Publiée le 8 juin 2023

Table des matières

Points clés	3
Droit à déduction de la TVA chez les professionnels libéraux.....	3
Coefficient de déduction	5
Principaux généraux.....	5
Coefficient d'assujettissement.....	5
Coefficient de taxation.....	6
Coefficient d'admission.....	7
Exemple récapitulatif.....	7
Régularisations de la TVA initialement déduite	8
Régularisation annuelle.....	8
Régularisations globales.....	9
Articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales.....	10
En savoir plus	11
Secteurs distincts d'activité	11
Les textes	13
Législation et réglementation	13
Doctrines administratives.....	13

Points clés

1 - Lorsque le professionnel libéral exerce une activité pour laquelle il est redevable de la TVA, il collecte de la TVA sur ses recettes.

Voir également

Fiche-65 : La TVA sur les recettes

Corrélativement, il bénéficie d'un droit à récupération de la TVA sur les dépenses nécessitées par l'exercice de son activité soumise à la TVA. C'est le droit à déduction de la TVA.

La TVA relative à chacune des dépenses (frais ou immobilisations) est récupérable au prorata du coefficient de déduction.

Le coefficient de déduction est compris entre 0 et 1.

À l'inverse, le professionnel libéral n'est pas redevable de la TVA s'il réalise exclusivement des opérations exonérées de TVA (professions médicales et paramédicales par exemple) ou s'il bénéficie d'un régime de franchise en base de TVA. Dans ce cas, il ne peut pas récupérer la TVA sur ses dépenses.

Son coefficient de déduction est de 0.

Voir également

Fiche-63 : Les actes et opérations exonérés

Fiche-64 : La franchise de TVA

Droit à déduction de la TVA chez les professionnels libéraux

2 - En matière de droit à déduction de la TVA, le professionnel libéral peut se retrouver dans l'une des situations suivantes :

Situation du professionnel	Droit à déduction de la TVA
Il réalise exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA et imposées à la TVA	Droit à déduction intégral de la TVA
Il bénéficie de la franchise en base de TVA	Pas de droit à déduction de la TVA
Il réalise exclusivement des opérations dans le champ d'application de la TVA mais exonérées	Pas de droit à déduction de la TVA
Il est un assujetti partiel (c'est-à-dire qu'il effectue à la fois des opérations situées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA)	Droit à déduction de la TVA à proportion de l'utilisation du bien ou du service pour des opérations situées dans le champ d'application de la TVA

Il est un redevable partiel (c'est-à-dire qu'il réalise des opérations dans le champ d'application de la TVA mais dont certaines sont exonérées de TVA)	Dépense mixte (c'est à dire utilisée à la fois pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction) : droit à déduction de la TVA qu'à concurrence du rapport existant entre les recettes ouvrant droit à déduction et les recettes totales Dépense relative à un bien exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations imposables : droit à déduction intégral Dépense relative à un bien exclusivement utilisé pour la réalisation d'opérations exonérées : pas de droit à déduction
---	--

Dans tous les cas où le professionnel bénéficie d'un droit à déduction de la TVA, ce droit n'est applicable que si la dépense :

- est utilisée pour les besoins d'une opération imposable ouvrant droit à déduction, sous réserve qu'elle ne fasse pas l'objet d'une utilisation privative supérieure à 90 % de son utilisation totale ou qu'elle ne soit pas visée par une mesure d'exclusion du droit à déduction ;
- est justifiée par une facture comportant l'ensemble des mentions obligatoires.

Enfin, le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable.

Pratique

La déduction s'opère par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

Important

Certaines opérations, bien qu'exonérées de TVA, sont expressément assimilées aux opérations taxables, eu égard au droit à déduction de la TVA. Il en est ainsi des acquisitions intracommunautaires et des exportations. Les autres opérations exonérées n'ouvrent aucun droit à déduction (professions médicales et paramédicales, franchise en base, etc.).

Coefficient de déduction

Principaux généraux

3 - Le coefficient de déduction est défini comme le produit des trois coefficients suivants :

- le coefficient d'assujettissement ;
- le coefficient de taxation ;
- et le coefficient d'admission.

Préalablement au calcul du produit, les trois coefficients doivent être arrondis à la deuxième décimale supérieure. Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale supérieure pour constituer le coefficient de déduction.

Par ailleurs, chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire. Ils sont ensuite définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante (ou, pour ceux qui deviennent redevables de la TVA en cours d'année, avant le 31 décembre de l'année suivante).

Il n'y a pas de nouvelle détermination du coefficient d'admission, qui est déterminé uniquement en fonction de la réglementation applicable au moment de l'acquisition. En revanche, un changement de réglementation ultérieur est un cas de régularisation globale (voir ci-après).

❗ Important

Le coefficient de déduction permet à la fois de déterminer les montants de taxe déductible, et en fonction de ses variations, les régularisations ultérieures de taxe auxquelles l'assujetti est tenu.

Coefficient d'assujettissement

4 - Le coefficient d'assujettissement est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables, c'est-à-dire des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient imposées ou exonérées. 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 le coefficient d'assujettissement. Pour cela, il doit déterminer l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

Exemple : les critères retenus peuvent être, par exemple, en ce qui concerne des locaux, la surface affectée à l'activité professionnelle dans le champ d'application de la TVA. Pour un matériel, il peut s'agir du temps d'utilisation du bien.

Ainsi, le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro.

À l'inverse, le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est égal à 1, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.

❗ Important

Il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables, un coefficient d'assujettissement unique.

Enfin, par dérogation au principe de l'affectation, le professionnel peut être autorisé par l'administration à déterminer son droit à déduction pour l'ensemble de ses dépenses (mixtes ou non mixtes) en appliquant la clef de répartition calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales. Autrement dit, l'intégralité des dépenses réalisées par le professionnel sont alors réputées mixtes.

Coefficient de taxation

5 - Le coefficient de taxation est égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction.

Il est de 0 lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction.

Enfin, il est déterminé de manière forfaitaire :

- lorsqu'un bien ou un service est utilisé à la fois pour la réalisation d'opérations soumises à la taxe et d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction ;
- ou lorsqu'un redevable choisi de retenir pour l'ensemble des biens et des services un coefficient de taxation unique. Il n'a pas besoin de l'autorisation préalable de l'administration fiscale pour cela.

Le coefficient de taxation forfaitaire est égal au rapport entre :

- au numérateur, le montant total annuel des recettes afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction ;
- au dénominateur, le montant total annuel des recettes afférentes aux opérations imposables (opérations ouvrant droit à déduction et opérations n'ouvrant pas droit à déduction).

Sont exclues du rapport :

- les sommes qui se rapportent à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (dividendes, indemnités non imposables, etc.) ;
- et celles exclues par une disposition expresse légale ou réglementaire du calcul de ce rapport (livraisons à soi-même de biens immobilisés imposées à la TVA, cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de la TVA, etc.).

Les sommes mentionnées aux deux termes de ce rapport s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la TVA elle-même.

❗ Important

Lorsque l'assujetti a constitué des secteurs d'activité distincts (voir ci-après « en savoir plus »), le montant des recettes à retenir pour le calcul du coefficient de taxation est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé. Lorsque le bien ou le service est utilisé pour plusieurs secteurs d'activité sans être utilisé pour tous les secteurs d'activité, le coefficient de taxation est déterminé au vu du montant des recettes de ces quelques secteurs.

Coefficient d'admission

6 - Le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend de la réglementation en vigueur.

Ainsi, lorsque aucune disposition n'exclut le bien ou le service du droit à déduction de la TVA, le coefficient d'admission est égal à 1.

Le coefficient d'admission est nul notamment dans les cas suivants :

- lorsque le bien ou le service est utilisé par l'assujetti à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise ;
- lorsque le bien est cédé sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à son prix normal, sauf quand il s'agit de biens de très faible valeur ;
En effet, la TVA est récupérable sur les biens distribués gratuitement sous réserve que leur valeur unitaire soit inférieure à 73 € TTC par objet et par an pour un même bénéficiaire.
- pour les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte, sauf exceptions (notamment s'ils sont affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite, s'ils sont destinés à être revendus à l'état neuf ou s'ils comportent, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et sont utilisés par des entreprises pour amener leur personnel sur les lieux du travail).

Voir également

Fiche-38 : Le véhicule du professionnel assujetti à la TVA

Exemple récapitulatif

7 - Un professionnel libéral, redevable partiel, acquiert le 1^{er} mars de l'année N un ordinateur pour un prix hors taxe de 4 000 €, soit une TVA correspondante de 800 €. Il ne réalise aucune opération située hors du champ d'application de la TVA.

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 d'assujettissement attaché à cette dépense est égal à 1.

Le coefficient de taxation attaché aux dépenses mixtes supportées par le professionnel est, à titre temporaire, au vu des recettes de l'année précédente, de 0,45.

Enfin, cette dépense n'étant pas visée par une exclusion du droit à déduction, le coefficient d'admission est de 1.

Le coefficient de déduction provisoire attaché à l'achat de l'ordinateur au moment de son acquisition en N est égal à $1 \times 0,45 \times 1$, soit 0,45. L'entreprise a ainsi pu déduire provisoirement $800 \times 0,45$, soit 360 €.

Au plus tard le 25 avril de l'année N+1, le professionnel arrête définitivement ses coefficients.

Le coefficient d'assujettissement de cette dépense reste égal à 1, tandis que son coefficient de taxation s'avère finalement égal à 0,5.

Le professionnel peut donc déduire, en complément de la déduction opérée lors de l'acquisition du bien, un montant égal à $(800 \times 0,5) - 360$, soit 40 €.

❗ Important

Lorsque l'écart entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif appliqué au titre d'un bien immobilisé n'excède pas 5%, les assujettis redevables

partiels peuvent porter en perte ou profit exceptionnel l'écart de TVA déductible qui en résulte.

Régularisations de la TVA initialement déduite

8 - Le professionnel ayant déduit la TVA peut être amené, dans certains cas, à la reverser. On parle alors de « régularisation ».

La régularisation ne peut intervenir que dans une certaine période :

- vingt ans pour les immeubles immobilisés ;
- cinq ans pour les autres immobilisations.

L'année au cours de laquelle les biens ont été acquis, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activité distincts est prise en compte dans ce calcul (et compte pour une année entière).

La régularisation peut se traduire par le reversement d'une fraction de la TVA antérieurement déduite ou par une déduction complémentaire.

Le professionnel peut être confronté à deux types de régularisations :

- les régularisations annuelles en cas de variation d'au moins un dixième des coefficients d'assujettissement et de taxation dans les quatre années qui suivent l'acquisition d'une immobilisation (dix-neuf années pour les immeubles) ;
- les régularisations globales, lorsque surviennent certains événements particuliers pendant le délai de régularisation précité.

❗ Important

Aucune régularisation n'est effectuée :

- pour les cessions ou apports dispensés de TVA (transmission d'une universalité totale ou partielle de biens). Dans ce cas, le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier. Autrement dit, l'obligation de régularisation est transférée au bénéficiaire ;
- en cas de disparition justifiée de marchandises (vol, destruction).

Régularisation annuelle

9 - Une régularisation de la taxe initialement déduite doit être opérée, pendant la période de régularisation (de cinq années ou vingt années) précitée, en cas de différence entre le coefficient de déduction de l'année N et celui de l'année de référence. Toutefois, la régularisation n'est opérée que si la condition suivante est respectée :

$(\text{coefficient d'assujettissement} \times \text{coefficient de taxation en N}) - (\text{coefficient d'assujettissement} \times \text{coefficient de taxation de l'année de référence}) > \text{à } 10 \%$

La régularisation prend la forme :

- d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence ;
- d'un reversement de TVA dans le cas contraire.

Elle doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.

Q Exemple

En N, un professionnel libéral acquiert un ordinateur affecté exclusivement à la réalisation d'opérations imposables dont certaines seulement ouvrent droit à déduction. La TVA grevant le bien s'élève à 100.

Coefficient d'assujettissement : 1

Coefficient de taxation l'année de l'acquisition (année de référence) : 0,5

Coefficient d'admission : 1

La déduction opérée au moment de l'acquisition est donc de : $(1 \times 0,5 \times 1) \times 100 = 50$.

À l'issue de l'année N+1, le professionnel constate que le coefficient de taxation à retenir pour les dépenses mixtes est égal à 0,62. Le coefficient de déduction est désormais de 0,62.

L'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année ($1 \times 0,62$) et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence ($1 \times 0,5$) étant supérieur à un dixième, le professionnel opère une déduction complémentaire égale à :

$(1 \times 0,62 \times 1) - (1 \times 0,5 \times 1) / 5 \times 100$, soit 2,4 €.

La régularisation est effectuée sur la déclaration de TVA déposée au plus tard le 25 avril N+2.

En N+2, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes est égal à 0,44.

L'écart entre ($1 \times 0,4$) et ($1 \times 0,5$) n'étant pas supérieur à un dixième, aucune régularisation n'est effectuée.

À l'issue de l'année N+3, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes est égal à 0,2. L'écart entre ($1 \times 0,2$) et ($1 \times 0,5$) étant supérieur, en valeur absolue, à un dixième, une régularisation annuelle doit être effectuée sur la déclaration de TVA déposée au plus tard le 25 avril N+4. Elle entraîne un reversement de la TVA initialement déduite pour un montant égal à :

$(1 \times 0,2 \times 1) - (1 \times 0,5 \times 1) / 5 \times 100$, soit 6 €.

❗ Important

Aucune régularisation n'est à opérer pour les biens dont le coefficient d'assujettissement initial est nul, c'est-à-dire les biens qui, dès l'origine, n'ont pas été affectés à la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA.

Régularisations globales

10 - Une régularisation devient exigible lorsque l'immobilisation cesse d'être affectée à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ou fait l'objet d'une affectation l'excluant du droit à déduction.

On parle de « régularisation globale » car le professionnel concerné doit alors procéder globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, qui résulte de l'événement en cause, demeurerait en l'état jusqu'à ce terme.

Une régularisation globale est ainsi effectuée lors, notamment, des événements suivants :

- cession ou apport d'immobilisation non soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale ;

En pratique, il s'agit principalement des cessions d'immeubles immobilisés non soumises à la TVA immobilière.

- biens cessant d'être affectés à des opérations imposables ouvrant droit à déduction ; Cette situation concerne notamment les redevables par option qui dénoncent cette dernière.
- diminution des recettes qui conduit à l'application de plein droit de la franchise en base de TVA (sauf si le redevable opte pour son maintien à la TVA).

À l'inverse, certains événements ouvrent droit à une déduction complémentaire de TVA :

- immobilisation qui cesse d'être exclue du droit à déduction, lorsque son coefficient d'admission varie à la hausse de par l'intervention d'une mesure réglementaire (ou, plus rarement, parce que son affectation lui permet de ne plus se voir opposer un dispositif d'exclusion) ;
- cession d'immobilisation soumise à la TVA sur le prix total lorsque la déduction initiale a été nulle ou partielle.

Articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales

11 - Les modifications des coefficients de référence induites par une régularisation globale doivent être prises en compte pour le calcul ;

- des régularisations annuelles à compter de l'année suivante ;
- et des régularisations globales ultérieures, y compris celles qui interviendraient lors de l'année en cours.

En revanche, elles ne doivent pas être prises en compte pour le calcul de la régularisation annuelle due au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la régularisation globale, et ce même si cette régularisation annuelle peut être liquidée jusqu'au 25 avril de l'année suivante, donc postérieurement à la régularisation globale.

En savoir plus

Secteurs distincts d'activité

12 - Lorsqu'un professionnel assujetti réalise des activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces activités doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction.

Concrètement, la constitution de secteurs distincts d'activité concerne les situations dans lesquelles :

- le professionnel assujetti exerce plusieurs activités ;
La pluralité d'activités dépend d'un ensemble de critères tenant à la nature économique de chaque activité, à l'utilisation de moyens différents (matériel, personnel, etc.), à la tenue d'une comptabilité séparée, etc.
- des dispositions différentes s'appliquent en matière de TVA. Ainsi, si toutes les activités du professionnel assujetti comprennent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le régime des secteurs distincts n'a pas à être appliqué. En revanche, si une ou plusieurs activités comprennent, pour tout ou partie, des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (opérations exonérées), le professionnel est obligé de constituer des secteurs distincts.

Important

Lorsqu'une activité civile (location nue par exemple), libérale ou commerciale est exercée concurremment avec une activité économique (libérale ou commerciale) imposable, l'administration fiscale considère que l'utilisation de moyens individualisables (locaux notamment) pour l'exercice de chacune des activités, justifie l'application du régime des secteurs distincts. Toutefois, si les moyens communs sont utilisés pour l'ensemble des activités, il n'y a pas de secteurs distincts à constituer.

Tel est le cas lorsqu'il y a exercice simultané d'une activité principale et d'une ou plusieurs activités revêtant un caractère accessoire. S'il n'est pas possible de déterminer une affectation précise des immobilisations, la taxe afférente à ces biens est déductible en fonction du pourcentage général de déduction de l'entreprise.

Par ailleurs, l'obligation de constituer des secteurs distincts d'activité est parfois prévue expressément par les textes. Ainsi, doivent notamment être constitués en secteurs d'activité, les locations d'immeubles soumises à la TVA par option ou à titre obligatoire.

En cas de constitution de secteurs distincts, le droit à déduction est déterminé au niveau de chaque secteur :

- ainsi, lorsque les secteurs comprennent exclusivement soit des opérations ouvrant droit à déduction, soit des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation afférent à chaque bien ou service utilisé exclusivement pour l'un des secteurs constitués est respectivement, soit égal à 1, soit égal à 0 ;

- en revanche, lorsqu'un secteur d'activité ne comprend pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le coefficient de taxation afférent à l'ensemble des biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation des opérations propres à ce secteur doit être déterminé dans les conditions de droit commun.

Il en va de même lorsque ces biens et services sont utilisés pour la réalisation d'opérations relatives à plusieurs secteurs d'activité.

Les textes

Législation et réglementation

[Articles 271 à 273 C du CGI, sur la déduction de la TVA](#)

[Articles 205 et 206, annexe II du CGI, sur le coefficient de déduction](#)

[Article 209 du CGI, sur les secteurs distincts d'activité](#)

[Article 207, annexe 2 du CGI, sur les régularisations de TVA](#)

[Article 257 bis du CGI, sur la dispense de TVA](#)

Doctrines administratives

[BOI-TVA-DED-10 \(et suivants\), du 12 septembre 2012, sur les droits à déduction de la TVA \(objet et portée du droit à déduction, opérations ouvrant droit à déduction, naissance du droit à déduction\)](#)

[BOI-TVA-DED-20-10 \(et suivants\) du 12 septembre 2012, sur la détermination des droits à déduction \(coefficients d'assujettissement, de taxation, d'admission et de déduction\)](#)

[BOI-TVA-DED-20-20, du 25 octobre 2022, sur les secteurs distincts d'activité](#)

[BOI-TVA-DED-30 \(et suivants\), du 12 septembre 2012, sur les exclusions du droit à déduction](#)

[BOI-TVA-DED-40 \(et suivants\), du 12 septembre 2012, sur les conditions d'exercice du droit à déduction](#)

[BOI-TVA-DED-60 \(et suivants\), du 12 septembre 2012, sur les régularisations](#)