



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

La TVA collectée (fiche thématique)

Date de rédaction : 14/08/2018

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
Introduction.....	4
I – Quel est le champ d’application de la TVA ?	5
A - Les opérations imposables en raison de leur nature	5
1 – Les opérations concernées	5
2 - Les conditions de l’imposition	6
B - Les opérations imposables par disposition expresse de la loi	8
1 – Les opérations réalisées par les personnes morales de droit public.....	8
2 – Les livraisons à soi-même de biens et de services.....	8
3 – Les cessions de biens mobiliers d’investissement.....	8
4 – Divers cas	9
C - Les opérations exonérées	10
D - Les opérations imposables sur option	11
II – Quelle est la base d’imposition de la TVA ?.....	12
A - Les éléments inclus dans la base d’imposition	12
1 – Les impôts, droits et taxes.....	12
2 – Les frais accessoires.....	12
B - Les éléments exclus de la base d’imposition	15
1 – Les réductions de prix.....	15
2 – Les sommes et emballages consignés	15
3 – Les remboursements de frais	15
C – Le calcul de la base d’imposition en cas d’opérations imposables non soumises à TVA.....	16
III – Quels sont les taux de la TVA ?.....	17
A – Le taux particulier de 2,1 %.....	17
B – Les taux réduits	18
1 – Le taux réduit de 5,5 %	18
2 – Le taux réduit de 10 %	18
C – Le taux normal de 20 %	19
IV – Quand la TVA doit-elle être déclarée ?	20
A – Les livraisons de biens meubles corporels	20
1 – Le principe	20
2 – Application du principe à certaines opérations spécifiques.....	20
B – Les prestations de services.....	22
1 - Le principe	22
2 - Les dispositifs optionnels	22

INTRODUCTION

La TVA collectée correspond à la TVA facturée par un fournisseur à son client lors de la réalisation par le premier d'une opération au profit du second. Il s'agit, là, d'une TVA brute : en d'autres termes, la TVA que l'entreprise reverse effectivement au Trésor public (appelée TVA due) correspond à la taxe, ainsi, collectée sous déduction de la TVA qu'elle a elle-même acquittée auprès de ses propres fournisseurs pour la réalisation de l'opération (appelée TVA déductible).

Dans cette tâche de collecte de la TVA, une entreprise se doit de respecter un processus à 4 temps. Première étape, la plus fondamentale puisqu'elle conditionne toutes les autres, il lui faut, d'abord, déterminer si l'opération en cause doit ou non faire l'objet d'une taxation : à cette fin, le Code général des impôts (CGI) distingue différentes catégories d'opérations soumises, de plein droit ou sur option, à la TVA ; c'est, là, la problématique du champ d'application de la TVA (I).

Une fois le caractère taxable de l'opération acquis, l'entreprise doit calculer précisément le montant de la TVA à déclarer. Pour ce faire, il lui revient, au préalable, d'évaluer la base d'imposition, c'est-à-dire l'ensemble des éléments constitutifs de l'opération qui vont faire l'objet de la taxation (II), puis d'appliquer à cette base un taux qui varie selon la nature des produits et des services en cause (III).

A ce stade, le montant de la TVA collectée à l'occasion de l'opération est établi avec certitude : il reste à l'entreprise à déterminer quand cette TVA devra être déclarée auprès de l'administration fiscale (IV).

I – QUEL EST LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA ?

Définir le champ d'application de la TVA permet de déterminer si une opération doit donner lieu au paiement de la taxe. Pour qu'il en aille ainsi, deux étapes doivent être successivement franchies.

La personne doit, d'abord, effectuer des opérations entrant dans ledit champ : si tel est le cas, elle présente, alors, la qualité d'assujetti. A l'inverse, les personnes qui réalisent des opérations situées hors de ce champ ne sont jamais imposées : on dit d'elles qu'elles sont des non assujettis. Il s'agit, principalement, des particuliers et des personnes morales de droit public agissant en tant qu'autorité publique.

L'assujetti doit, ensuite, réaliser des opérations qui sont *effectivement* imposées. Toutes les opérations situées dans le champ d'application de la TVA ne donnent pas lieu, en effet, à collecte de la taxe. L'on distingue, ainsi :

- les activités qui, bien que situées dans le champ d'application de la TVA, en sont exonérées par une disposition spécifique de la loi : on parle, dans ce cas, d'assujetti non redevable (C)
- les activités qui sont imposées à la TVA soit de plein droit – opérations imposables par nature (A) et opérations imposables par disposition expresse de la loi (B) - soit sur option (D) : on parle, ici, d'assujetti redevable.

A - Les opérations imposables en raison de leur nature

Ces opérations constituent, par leur étendue, la catégorie reine des opérations taxables à la TVA. Elles confèrent, par ailleurs, à leur auteur la qualité d'assujetti redevable, puisqu'elles entrent dans le champ d'application de la TVA et sont effectivement imposées (sauf cas d'exonération limitativement énumérés).

L'article 256 – I du CGI les définit comme « *les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ». La lecture de cette disposition conduit, alors, à analyser les opérations concernées (1) et les conditions de leur imposition (2).

1 – Les opérations concernées

Deux catégories d'opérations imposables par nature se distinguent : les livraisons de biens meubles corporels (a) et les prestations de services (b). La distinction entre ces deux catégories d'opérations présente un intérêt majeur dans la mesure où les règles en matière de lieu d'imposition, d'exigibilité et de taux de la taxe, ainsi que les seuils des différents régimes d'imposition varient selon qu'est en cause l'une ou l'autre de ces opérations.

a / La première catégorie d'opérations imposables par nature est celle **des livraisons de biens meubles corporels** : cette notion doit s'entendre comme le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire.

Sont concernés l'ensemble des biens meubles corporels, tels que : véhicules, meubles meublants, vêtements, produits alimentaires, ... La loi assimile, également, à de tels biens le gaz, l'électricité, la chaleur ou, encore, le froid. En revanche, sont exclus de cette catégorie les biens incorporels qui relèvent de la catégorie des prestations de services et les biens immeubles corporels qui obéissent au régime particulier de la TVA immobilière.

L'opération doit, par ailleurs, avoir pour objet le transfert du pouvoir de disposer de ces biens comme un propriétaire. Sur cette base, sont considérées comme des contrats translatifs de propriété tant les ventes proprement dites, que le transfert de propriété résultant d'une réquisition de l'autorité publique ou, encore, les échanges d'un bien contre un autre bien, ainsi que le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre Etat membre de l'Union européenne. Est également assimilée à une livraison de biens la remise matérielle d'un bien meuble corporel opérée en vertu d'un contrat de vente à tempérament ou de location-vente assorti d'une clause différant le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix et, plus généralement, tout contrat comportant une clause de réserve de propriété. Dans ces hypothèses, en effet, l'élément regardé comme constitutif de la livraison est la remise matérielle du bien et non le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.

b / La deuxième catégorie concerne **les prestations de services**.

Il s'agit de toutes les opérations qui ne relèvent pas de la catégorie des livraisons de biens meubles corporels. D'une manière générale, il s'agit de toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée, un travail quelconque ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers.

Cette catégorie recouvre, notamment, les locations de biens meubles ou immeubles, les transports, les travaux immobiliers, les réparations, les travaux d'études, de recherches et d'expertises, les ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons, les travaux à façon, le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation, ou, encore, les cessions ou locations de biens meubles incorporels.

2 - Les conditions de l'imposition

Pour être imposables, les livraisons de biens meubles corporels et les prestations de services doivent être effectuées à titre onéreux (a) par un assujetti (b).

a / D'une part, **l'opération doit être effectuée à titre onéreux**, c'est-à-dire qu'elle doit comporter la fourniture par la personne qui en bénéficie d'une contrepartie, quelle qu'en soit la nature ou la valeur. Pour identifier ce caractère onéreux, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 8/03/1988, aff. 102/86, *Apple and Pear Development Council*) et le Conseil d'Etat recherchent l'existence d'un lien direct entre l'opération et la contre-valeur reçue à partir de deux conditions cumulatives : l'opération doit, d'abord, être réalisée directement au profit d'un bénéficiaire déterminé ; il doit, ensuite, exister une relation nécessaire entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire de l'opération et la contre-valeur qu'il verse à son auteur (ce qui exclut les opérations à titre gratuit, mais pas celles réalisées à perte, sauf si le prix est tellement inférieur aux conditions normales du marché qu'il traduit, en réalité, une libéralité).

b / D'autre part, **l'opération doit être réalisée par un assujetti**, c'est-à-dire une personne qui effectue de manière indépendante une activité économique et qui agit en tant que tel.

- l'assujetti doit, d'abord, *réaliser une activité économique mentionnée à l'article 256 A du CGI* : sont concernées les activités industrielles, commerciales et artisanales, les activités libérales, les activités agricoles et les activités civiles ; ces opérations doivent, par ailleurs, être réalisées à titre habituel, c'est-à-dire de manière répétée, ce qui exclut les personnes qui effectuent de telles opérations à titre occasionnel.

- l'assujetti doit, ensuite, réaliser les opérations de *manière indépendante*, c'est-à-dire qu'il doit exercer son activité sous sa propre responsabilité et jouir d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution de celle-ci ; sont donc exclus, notamment, les salariés et l'ensemble des personnes placées pour l'exercice de leur activité dans un état de subordination vis-à-vis de leur employeur (tels que les apprentis ou les journalistes).

- l'assujetti doit, enfin, *agir en tant que tel* : à titre d'exemple, la revente par une société, même commerciale par son objet ou par sa forme, de lingots d'or qu'elle a acquis non comme un objet de négoce mais à titre de simple placement ne constitue pas une opération effectuée par un assujetti agissant en tant que tel.

B - Les opérations imposables par disposition expresse de la loi

Le Code général des impôts prévoit expressément l'imposition à la TVA de certaines opérations spécifiques qui confèrent, alors, à l'opérateur qui les réalise la qualité d'assujetti redevable. Sans être exhaustif, l'on peut distinguer 4 groupes : certaines opérations réalisées par les personnes morales de droit public (1), les livraisons à soi-même de biens et de services (2), les cessions de biens mobiliers d'investissement (3) ainsi que divers cas (4).

1 – Les opérations réalisées par les personnes morales de droit public

Les activités des organismes de droit public, tels que l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics locaux ou étatiques, sont, en général, placées en dehors du champ d'application de la TVA. C'est le cas de celles qu'elles exercent en tant qu'autorité publique.

Deux cas d'imposition sont, cependant, prévus par le Code général des impôts. Il s'agit d'abord des activités de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs dès lors que leur non-assujettissement est susceptible d'entraîner des distorsions dans les conditions de la concurrence. Dans le même sens, leurs activités de nature industrielle et commerciale sont soumises de plein droit à la TVA.

L'article 256 B du CGI prévoit, également, expressément l'imposition de certaines activités spécifiques. Il s'agit, notamment, de la distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique, de la fourniture de l'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants, des transports de personnes, des prestations de services portuaires et aéroportuaires, des organisations d'exposition à caractère commercial ou, encore, des organisations de voyages et de séjours touristiques.

2 – Les livraisons à soi-même de biens et de services

La livraison à soi-même (LASM) est une opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant. Cette opération fait, ainsi, de l'assujetti tant un fournisseur qu'un consommateur.

Les articles 257 du CGI et 173 de l'Annexe II du même texte prévoit deux grandes hypothèses d'imposition :

- en ce qui concerne les biens, il faut distinguer deux situations : en cas de LASM de biens affectés aux besoins autres que ceux de l'entreprise, la taxation de l'opération n'est exigée que si la taxe grevant lesdits biens a ouvert droit à déduction lors de leur achat ; en cas de LASM de biens affectés aux besoins de l'entreprise, l'opération est imposable lorsque leur acquisition auprès d'un autre assujetti n'ouvrirait pas intégralement droit à déduction,
- en ce qui concerne les services, il y a imposition de la prestation à soi-même si, d'une part, le service est utilisé pour les besoins autres que ceux de l'entreprise et si, d'autre part, la TVA ayant grevé les composantes du service a été antérieurement récupérée.

3 – Les cessions de biens mobiliers d'investissement

Les cessions à titre onéreux de biens mobiliers d'investissement doivent être soumises à la TVA lorsqu'ils ont ouvert droit à déduction, totalement ou partiellement, préalablement à leur cession. Ce cas d'imposition concerne donc les ventes de biens usagés (tels que matériel et outillage industriels, matériel de transport, ...) faites par un assujetti qui les a utilisés pour les besoins de son activité imposable.

4 – Divers cas

Divers autres cas d'imposition à la TVA sont aussi prévus expressément par la loi. L'on peut citer, notamment :

- les importations de biens
- les acquisitions intracommunautaires
- certaines cessions d'aéronefs réalisées par certaines compagnies aériennes
- les recettes des sociétés publiques de télévision provenant de la contribution à l'audiovisuel public
- certaines ventes d'immobilisations réalisées par le service des domaines

C - Les opérations exonérées

Certaines opérations entrant dans le champ d'application de la TVA en sont exonérées par une disposition expresse de la loi (la liste est limitative) : leurs auteurs sont, alors, qualifiés d'assujettis non redevables. La conséquence de cette exonération est, pour ces derniers, la perte du droit de déduire la TVA qui a grevé les éléments du prix de l'opération réalisée (sauf exceptions prévues par la loi, telles que les exportations). Une option pour le paiement volontaire de la TVA est, cependant, possible dans certains cas.

En dehors des cas d'exonération liés au commerce international (livraisons intracommunautaires, exportations, certaines acquisitions intracommunautaires et importations), 6 grands groupes d'opérations exonérées peuvent être distingués, étant précisé que ces exonérations sont parfois soumises au respect de certaines conditions ou encadrées quant à leur portée :

- certaines opérations sont exonérées de TVA du fait de leur soumission à un autre impôt ; il s'agit, alors, d'éviter une **double imposition** : c'est, par exemple, le cas des cessions de fonds de commerce qui sont déjà soumises au droit proportionnel d'enregistrement
- d'autres exonérations visent les **professions libérales et assimilées** : elles concernent, principalement, les activités liées à la santé humaine, telles que les soins médicaux et paramédicaux, les frais d'hospitalisation et de traitement dans les établissements de santé privés, les opérations portant sur le sang, les organes et le lait humains, les transports de personnes malades ou blessées ; d'autres visent les activités d'enseignement qu'il soit scolaire, universitaire, technique ou professionnel, ainsi que la formation professionnelle continue
- de nombreuses **opérations d'organismes sans but lucratif** bénéficient également d'une exonération de TVA : c'est le cas, notamment, de certaines opérations réalisées au profit de leurs membres par les organismes légalement constitués dont la gestion est désintéressée, des opérations faites au profit de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée ou, encore, des opérations réalisées par les organismes philanthropiques, religieux, politiques ou syndicaux dans le cadre de leurs missions
- dans le même sens, **les prestations de services** (et elles seules) **rendues à leurs membres par certains groupements**, tels que groupement d'intérêt économique, société de moyens ou société en participation, peuvent être exonérées de TVA
- nombre de **locations immobilières** sont aussi exonérées : c'est le cas des locations portant sur des terres et bâtiments à usage agricole, sur des terrains non aménagés ou des locaux nus (qu'ils soient à usage d'habitation ou industriel et commercial), des logements meublés ou garnis à usage d'habitation
- **diverses autres exonérations**, telles que : certaines activités relevant de la pêche, les opérations d'assurance et de réassurance, certaines opérations liées à la garde d'enfants, diverses opérations bancaires et financières, ...

D - Les opérations imposables sur option

La loi offre à certaines personnes, dans des cas limitativement énumérés, la possibilité d'être, sur leur demande, imposées à la TVA au titre d'opérations qui sont, en principe, exonérées : on parle, alors, d'assujettis redevables sur option. Cette option, qui doit être formulée de manière expresse, permet aux intéressés de déduire la TVA qui a grevé les éléments constitutifs de leurs opérations.

Sans être exhaustif, l'on peut noter les opérations suivantes :

- locations de locaux nus à usage professionnel que le locataire soit assujetti ou non assujetti à la TVA
- les livraisons de terrains non à bâtir et d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans
- certaines opérations des collectivités locales et de leurs groupements et établissements publics, telles que : la fourniture de l'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants, l'assainissement, l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères si le service est financé par une redevance ou, encore, les abattoirs publics
- certaines opérations bancaires et financières exonérées

II – QUELLE EST LA BASE D'IMPOSITION DE LA TVA ?

Délimiter les contours de la base d'imposition à la TVA permet de déterminer les éléments d'une opération imposable qui doivent être pris en compte dans le calcul de la taxe. Ainsi, selon l'article 266 – 1 – a du CGI, « *la base d'imposition est constituée pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations* ». En d'autres termes, l'assiette de la TVA comprend l'ensemble des paiements, en espèces ou en nature, qui incombent au client en contrepartie du bien livré ou du service rendu, sans qu'il y ait lieu de tenir compte du moment où interviennent ces versements.

Cette définition conduit, alors, à distinguer les éléments inclus dans la base d'imposition (A) de ceux qui en sont exclus (B). Une mention spécifique devra, également, être faite s'agissant du calcul de cette base lorsque des opérations imposables non soumises, à tort, à la TVA sont taxées a posteriori (C).

A - Les éléments inclus dans la base d'imposition

Selon l'article 267 – I du CGI, doivent être compris dans la base d'imposition, en plus du prix de base de l'opération, les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature (1), ainsi que divers frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services (2).

1 – Les impôts, droits et taxes

A l'exception de la TVA elle-même, les impôts, droits, taxes et prélèvements de toute nature sont à intégrer dans la base imposable.

L'on peut citer, notamment :

- **les droits indirects et taxes diverses**, tels que les droits sur les alcools ou la surtaxe sur les eaux minérales
- **les taxes spéciales assises en addition de la TVA** (et selon les mêmes règles que cette dernière) : la redevance sanitaire d'abattage et de découpage, la taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine, la taxe sur l'édition des ouvrages de librairie, ...
- **diverses taxes**, comme : la taxe locale d'équipement, les taxes communale et départementale sur les remontées mécaniques, la taxe départementale sur l'électricité, ...
- **diverses cotisations ou contributions** : la cotisation interprofessionnelle sur les viandes bovines, la contribution environnementale pour la collecte et l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques, ...

2 – Les frais accessoires

L'assiette de la TVA comprend, également, tous les frais réclamés aux clients à des titres divers et qui peuvent être considérés comme des compléments du prix de base de l'opération. L'on trouve, notamment :

a / **Les frais de transport** que le fournisseur d'un bien facture à son client constituent, en principe, des frais accessoires à la livraison de ce bien et doivent, à ce titre, être compris dans la base d'imposition de cette livraison.

Cependant, le prix du transport peut être dissocié du montant de la vente et être soumis au régime propre aux opérations de transport (notamment, en ce qui concerne l'exigibilité et le taux de la taxe), à condition qu'il constitue la rémunération effective et normale d'une prestation de services que le vendeur et l'acquéreur ont entendu expressément disjoindre et rémunérer distinctement de l'opération de vente elle-même. Cette hypothèse concerne les ventes de marchandises conclues aux conditions « *départ* », c'est-à-dire les ventes où le transfert de propriété intervient au départ du magasin du vendeur et où le transport des marchandises est à la charge de l'acheteur.

b / **Les frais d'assurance**, qui sont normalement à la charge du fournisseur, doivent être, lorsqu'ils sont réclamés aux clients, considérés comme un élément du prix de vente de l'opération et être inclus dans la base d'imposition.

c / Sont aussi à inclure dans l'assiette de la TVA les suppléments de prix que les vendeurs facturent à leurs clients au titre **des frais d'emballages**.

d / **Les primes et bonifications pour rapidité d'exécution**, qui constituent un supplément de prix que le client s'engage à verser pour obtenir la livraison rapide de sa commande, doivent être intégrées dans la base imposable.

e / Il en va de même **des frais de déplacement** (billet de train, frais d'hôtel, ...) qu'un prestataire de services engage à l'occasion de la mission qu'il réalise.

f / **Les intérêts** qui constituent des frais accessoires aux livraisons de biens ou aux prestations de services doivent, normalement, être compris dans la base d'imposition de ces opérations. Deux types d'intérêts font, cependant, l'objet de règles spécifiques :

- les intérêts moratoires, c'est-à-dire les intérêts réclamés par un fournisseur à un client qui n'a pas payé le prix à l'échéance, ne sont pas soumis à la TVA
- les intérêts pour délai de paiement qu'un fournisseur peut consentir à son client sont, lorsque le sursis de paiement est accordé pour une période postérieure au fait générateur de l'opération, considérés comme la contrepartie d'une opération de crédit exonérée ; en revanche, si le sursis de paiement concerne une période antérieure au fait générateur, les intérêts sont un élément de la base d'imposition de l'opération.

g / **Les indemnités diverses** sont imposables à la TVA dès lors qu'elles constituent la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services réalisée au profit de celui qui la verse, ce qui exclut les indemnités ayant pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial.

h / **Les subventions, aides entre entreprises et dons** sont imposables si elles constituent, en fait, la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ou si elles complètent le prix d'une opération imposable.

i / **Les sommes exigées des locataires par les bailleurs**, telles que droits d'entrée, loyers d'avance, pas-de-porte, constituent des compléments de loyers et doivent être comprises dans la base d'imposition. En revanche, les cautionnements et dépôts de garantie ne doivent être soumis à la TVA que lorsque survient la cause contractuelle de leur conservation par le bailleur.

B - Les éléments exclus de la base d'imposition

L'article 267 – II et III du CGI exclut de la base d'imposition trois types d'éléments : les réductions de prix (1), les sommes et emballages consignés (2) et les remboursements de frais (3).

1 – Les réductions de prix

Les réductions de prix, telles que les rabais, remises, ristournes, consenties contractuellement par les fournisseurs à leurs clients peuvent être déduites de la base imposable. Pour qu'il en aille ainsi, ces réductions doivent répondre à deux conditions : d'une part, elles doivent bénéficier effectivement et pour leur montant exact à l'acheteur ; d'autre part, elles ne doivent pas constituer, en fait, la rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation quelconque.

Sur le plan pratique, lorsque la réduction est acquise et chiffrable lors de l'opération, elle est déduite directement du montant facturé. Dans l'hypothèse où elle accordée après la délivrance de la facture, elle doit faire l'objet d'une note d'avoir.

2 – Les sommes et emballages consignés

Les emballages consignés, ainsi que les sommes versées à titre de dépôt, telles que les cautions et les dépôts de garantie, sont exclus de la base d'imposition. Ces sommes ne sont, en effet, taxables à la TVA que lorsque survient la cause contractuelle de leur conservation par le vendeur.

3 – Les remboursements de frais

Les sommes encaissées par les intermédiaires en remboursement des frais engagés au nom et pour le compte de leurs commettants ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition. Pour qu'il en aille ainsi, ces sommes doivent :

- correspondre à des dépenses engagées au nom et pour le compte de leurs mandants
- donner lieu à une reddition de compte précise
- être justifiées dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'administration fiscale
- être portées dans des comptes de passage dans la comptabilité des intermédiaires.

C – Le calcul de la base d'imposition en cas d'opérations imposables non soumises à TVA

Dans un arrêt *SA Mitsukoshi France* du 28/07/1993, le Conseil d'Etat a précisé les règles de détermination de la base d'imposition lorsque des opérations imposables, n'ayant pas, à tort, été soumises à la TVA lors de leur réalisation (ou soumises à la TVA à un taux erroné), sont taxées après coup par le redevable lui-même ou par l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure de redressement. Deux grandes idées se dégagent de cette jurisprudence.

D'une part, **la base d'imposition doit être déterminée à partir du prix ferme et définitif convenu entre les parties**, c'est-à-dire le prix dont le vendeur ou le prestataire peut exiger le paiement de son client en application des règles du droit privé.

D'autre part, ce prix doit être considéré comme :

- **un prix TTC lorsque le redevable de la TVA est le fournisseur** : en d'autres termes, la base imposable est égale au prix convenu ferme et définitif diminué de la taxe exigible sur l'opération ; il n'est fait exception à ce principe, la base d'imposition étant, alors, égale au prix mentionné sur la facture (considéré comme HT), que si une stipulation expresse du contrat prévoit que le fournisseur pourra exiger de son client le versement du supplément de prix correspondant à la TVA rappelée
- **un prix HT lorsque le redevable de la TVA est le client** (par exemple, en matière d'acquisitions intracommunautaires) : ici, l'assiette de la TVA est toujours égale au prix convenu ferme et définitif.

III – QUELS SONT LES TAUX DE LA TVA ?

Le but est, ici, de déterminer le taux à appliquer à la base d'imposition d'une opération donnée afin d'obtenir le montant de la TVA exigible. Ce taux s'applique uniformément à l'ensemble des éléments constitutifs de l'opération, à savoir le prix de base et les frais accessoires qui lui sont indissociablement attachés (frais de transport, d'assurance ou d'emballage, par exemple). De la même façon, ce taux s'applique à la plupart des transactions dont un produit peut être l'objet, qu'il s'agisse de vente, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de commission, de courtage, ou encore, de façon. D'autres opérations, telles que, notamment, la réparation ou la location, sont, en revanche, généralement soumises à un taux qui leur est propre.

Il existe depuis le 1^{er}/01/2014 quatre grands taux de TVA applicables en France continentale : le taux particulier de 2,1 % (A), les taux réduits de 5,5 % et de 10 % (B) et le taux normal de 20 % (C). Les biens et services qui relèvent des trois premiers taux sont expressément et limitativement énumérés par la loi. Tous les autres relèvent, par défaut, du taux de 20 %. L'application du taux particulier et des deux taux réduits peut, également, être soumise au respect de certaines conditions.

Les taux de la TVA ne sont que rarement modifiés par le législateur. Les facteurs pouvant pousser ce dernier à opérer un changement sont multiples. Ainsi, lorsqu'un taux évolue à la hausse, c'est, le plus souvent, pour faire face aux contraintes budgétaires du moment. A l'inverse, le choix d'appliquer un taux réduit à une opération a généralement pour but soit de faciliter l'accès à certains biens ou services considérés comme vitaux (par exemple, les produits destinés à l'alimentation humaine taxés au taux réduit de 5,5%), soit de favoriser certains secteurs de l'économie jugés importants au regard d'objectifs extra-fiscaux (comme les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux d'habitation soumis au taux de 5,5 %) : la TVA apparaît, alors, ici, comme un instrument de politique économique, sociale ou environnementale. Dans le même sens, ces taux peuvent différer dans les Départements d'outre-mer et la Corse du fait de la situation géographique de ces territoires et des difficultés économiques qu'ils rencontrent.

A – Le taux particulier de 2,1 %

Ce taux s'applique principalement aux opérations suivantes :

- médicaments à l'usage de la médecine humaine bénéficiant d'une autorisation de mise sur le marché et faisant l'objet d'un remboursement total ou partiel par la Sécurité sociale ; le taux particulier s'applique également aux médicaments à usage humain titulaires d'une simple autorisation temporaire d'utilisation
- produits sanguins d'origine humaine à usage thérapeutique (lorsqu'ils ne sont pas exonérés)
- ventes en France d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie effectuées par des redevables de la TVA à des personnes non assujetties (particuliers, collectivités locales)
- publications de presse bénéficiant d'un agrément
- premières représentations théâtrales de certaines œuvres et de certains spectacles de cirque
- contribution à l'audiovisuel public.

B – Les taux réduits

Il existe deux taux réduits : l'un de 5,5 % (1) et l'autre de 10 % (2).

1 – Le taux réduit de 5,5 %

Parmi les opérations relevant de ce taux, l'on peut citer :

- les produits destinés à l'alimentation humaine, c'est-à-dire tous les produits qui, par nature, constituent des aliments, simples ou composés, susceptibles d'être utilisés en l'état pour l'alimentation humaine ; d'autres produits, comme les boissons alcooliques, les additifs ou, encore, le chocolat obéissent à des règles particulières
- la fourniture de repas par des prestataires extérieurs dans les cantines des établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré
- les abonnements à l'électricité et au gaz (la consommation de ces biens relève, elle, du taux normal)
- un certain nombre d'appareillages et équipements spéciaux pour personnes handicapées
- les travaux d'amélioration de la qualité énergétique portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans
- les livres, y compris les livres numériques
- certains spectacles (représentations théâtrales, concerts, spectacles de variétés, ...) et droits d'entrée dans les cinémas
- ...

2 – Le taux réduit de 10 %

Le taux réduit de 10 % s'applique, notamment, aux opérations suivantes :

- certains services d'aide à la personne, tels que : travaux ménagers ou de petit bricolage, garde d'enfants et soutien scolaire à domicile, ...
- travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans
- ventes à consommer sur place, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques
- produits et sous-produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviiculture, dès lors qu'ils n'ont subi aucune transformation et sont normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole
- produits destinés à l'alimentation du bétail (les animaux de compagnie sont exclus) et produits à usage agricole (comme certains engrais ou matières fertilisantes)
- ...

C – Le taux normal de 20 %

Ce taux s'applique obligatoirement à toutes les opérations qui ne sont pas expressément soumises au taux particulier ou à l'un des deux taux réduits.

A titre indicatif, l'on peut citer comme exemples, s'agissant des produits, les meubles, les articles ménagers et électroménagers, l'habillement, les outillages industriels, les véhicules ou, encore, les fournitures scolaires.

S'agissant des prestations de services, le taux de 20 % s'applique, notamment, aux prestations rendues par les professions libérales (tels qu'architectes ou experts-comptables), aux locations de véhicules automobiles, aux soins d'esthétique et de beauté, ...

IV – QUAND LA TVA DOIT-ELLE ETRE DECLAREE ?

Déterminer la période au titre de laquelle la TVA grevant une opération doit être déclarée auprès de l'administration fiscale suppose d'examiner deux notions.

La première, appelée **fait générateur**, correspond à l'évènement qui donne naissance à la créance du Trésor : plus précisément, c'est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. Cette notion est secondaire : elle est, principalement, utilisée pour déterminer le régime applicable en cas de changement de législation.

La seconde est l'**exigibilité** : elle se définit comme le droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe. Cette seconde notion est la plus importante : elle conditionne, d'une part, la période au titre de laquelle une opération imposable doit être déclarée et, d'autre part, le moment à partir duquel le droit à déduction prend naissance chez le client redevable.

Ces deux évènements coïncident ou non et se réalisent différemment selon qu'il s'agit de livraisons de biens meubles corporels (A) ou de prestations de services (B).

A – Les livraisons de biens meubles corporels

Le Code général des impôts pose, en la matière, un principe simple (1) qui fait, cependant, l'objet de modalités particulières d'application s'agissant de certaines opérations (2).

1 – Le principe

Fait générateur (art. 269 – 1 – a du CGI) et exigibilité (art. 269 – 2 – a du CGI) de la TVA sont, ici, constitués par le même évènement : ils se situent, tous deux, au moment où la livraison est effectuée, c'est-à-dire lors du transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire. Ainsi, dès qu'un tel bien entre en possession d'un acquéreur, la TVA grevant l'opération en cause devient exigible.

Selon les règles du droit privé, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire intervient, généralement, lors de l'échange des consentements, même si le bien n'a pas été délivré ou le prix payé. Dans la plupart des cas, il s'agit du moment où le fournisseur remet matériellement le bien à son client. Pour certaines ventes, cependant, ces principes font l'objet de modalités particulières d'application.

2 – Application du principe à certaines opérations spécifiques

Trois grandes séries d'opérations peuvent être évoquées.

a / **Le transfert de propriété (et donc l'exigibilité) peut avoir lieu à un autre moment que lors de l'échange des consentements.** Il en va ainsi dans les cas suivants :

- biens vendus au poids, au compte ou à la mesure : ici, le transfert de propriété n'intervient qu'au moment où ceux-ci sont pesés, comptés ou mesurés
- ventes de biens meubles futurs : dans cette hypothèse, le transfert de propriété est retardé à l'achèvement du bien (par exemple, vente d'une récolte non encore à maturité)

- ventes sous condition suspensive : ici, la formation du contrat est retardée jusqu'à la réalisation d'un évènement ; le transfert de propriété ne s'opère, donc, que lors de la réalisation de la condition ; ce type de clause doit être distingué de la condition résolutoire où le transfert de propriété intervient dès la conclusion du contrat, mais où ce dernier peut être rétroactivement résilié si la condition se réalise (ici, l'exigibilité intervient dès l'échange des consentements)

b / **La livraison peut avoir lieu à un autre moment que lors du transfert de propriété** : ainsi, dans trois hypothèses, l'élément regardé comme constitutif de la livraison est la remise matérielle du bien et non le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire. Le fait générateur et l'exigibilité interviennent, donc, ici, dès la remise matérielle du bien, même si le client n'en est pas encore propriétaire. Trois types de ventes sont concernés :

- vente à tempérament assortie d'une clause selon laquelle la propriété du bien est transférée au détenteur au plus tard lors du paiement de la dernière échéance
- location-vente : il s'agit d'une convention qui prévoit qu'à l'expiration d'un contrat de louage de chose, la propriété du bien loué sera transférée à la personne qui en était jusque-là simplement locataire ; ce type de contrat est différent du contrat de crédit-bail mobilier (dit de « leasing ») qui s'analyse en une location assortie pour le preneur d'une simple faculté d'achat moyennant un prix convenu qui tient compte, au moins en partie, des versements effectués au titre des loyers (ici, les loyers sont assimilés à des prestations de services et la cession éventuelle suit le régime des ventes de biens usagés)
- plus généralement, toute vente assortie d'une clause de réserve de propriété : il s'agit de ventes assorties d'une clause différant le transfert de propriété à l'acheteur jusqu'au paiement intégral du prix.

c / Pour **les livraisons à exécution échelonnée**, telles que les fournitures d'électricité, de gaz ou d'eau, qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, le fait générateur de la taxe se produit au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou ces encaissements se rapportent. L'exigibilité intervient, donc, à la même date. Elle peut, cependant, différer et se produire soit au moment du débit lorsque l'option correspondante a été exercée, soit lors de la perception d'acomptes lorsqu'il en est demandé avant le fait générateur ou le débit.

B – Les prestations de services

La législation fiscale pose, en la matière, un principe (1) auquel les redevables peuvent déroger dans le cadre de deux dispositifs optionnels (2).

1 - Le principe

Ici, fait générateur et exigibilité ne coïncident pas. Le premier intervient lorsque la prestation est effectuée (art. 269 – 1 - a du CGI). La seconde intervient lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération (art. 269 – 2 – c du CGI).

L'encaissement (et donc l'exigibilité) se produit :

- le jour de la remise des espèces pour le paiement en espèces
- le jour de la remise du chèque pour le paiement par chèque
- par l'inscription au compte du fournisseur de la somme qui y est virée sur ordre du client en cas de virement bancaire
- à la date à laquelle la banque encaisse le prix en cas d'effet de commerce, c'est-à-dire le jour de l'échéance dudit effet
- lors de l'encaissement de chacun des acomptes
- lors de l'inscription des sommes au crédit d'un compte de tiers ouvert dans les écritures d'une société dont le redevable a la maîtrise totale.

2 - Les dispositifs optionnels

Deux dispositifs optionnels existent : l'option générale pour les débits et une option spécifique aux entrepreneurs de travaux immobiliers.

a / **L'option pour les débits** concerne les personnes qui effectuent des opérations pour lesquelles la taxe est exigible à l'encaissement, c'est-à-dire, principalement, les prestataires de services. Cette option doit être formulée de manière expresse auprès de l'administration fiscale. Elle présente un caractère global (elle concerne donc toutes les opérations réalisées) et prend effet le premier jour du mois qui suit celui au cours duquel elle a été exercée.

Concrètement, l'exigibilité de la taxe intervient à la date d'inscription de la créance au débit du compte client, c'est-à-dire, en principe, à la facturation. Cependant, cette option ne peut avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la taxe au-delà de l'encaissement : ainsi, celle-ci intervient dès la perception d'avances ou d'acomptes, sans attendre l'établissement de la facture définitive.

L'intérêt d'opter pour les débits est manifeste pour les redevables effectuant dans une même opération des prestations de services et des livraisons de biens meubles corporels : en effet, l'option permettra, dans les faits, de faire coïncider les dates d'exigibilité pour les prestations et les livraisons. Pour le client, le droit à déduction pourra être exercé dès réception de la facture, sans attendre que celle-ci soit acquittée : à cette fin, l'administration conseille fortement aux prestataires acquittant la TVA sur les débits de porter une mention adéquate sur leurs factures.

b / La seconde option concerne spécifiquement les **entrepreneurs de travaux immobiliers** : ceux-ci peuvent, sous certaines conditions (tenant, notamment, à la nature des travaux), opter pour le paiement de la TVA sur la livraison, c'est-à-dire lors de la remise de l'immeuble au maître de l'ouvrage ; cette dernière ne peut, cependant, être postérieure à l'occupation ou à l'utilisation réelle des locaux.

Les intéressés doivent faire une déclaration préalable auprès de l'administration fiscale et en porter la mention sur le contrat et les factures délivrées.