

Partie 1 : La TVA : principes et champ d'application

I) Le principe de la TVA

La TVA est un impôt indirect assis sur la valeur ajoutée réalisée par l'entreprise.

- **La valeur ajoutée** est définie en comptabilité comme la différence entre la production de l'exercice (à laquelle s'ajoute la marge commerciale réalisée) et les consommations de l'exercice en provenance de tiers. La valeur ajoutée constitue en principe la base imposable à la TVA.
- **La TVA est une taxe unique et générale.**

Elle est perçue de façon fractionnée à chacun des stades d'un circuit de production ou de distribution, chaque entreprise étant censée contribuer proportionnellement à la valeur ajoutée qu'elle a produite.

La TVA reste à la charge du consommateur ou de l'utilisateur final du bien ou du service par le dernier acquéreur non redevable de la TVA.

La TVA constitue donc une imposition générale sur la dépense.

- **La liquidation de la taxe** est réalisée par le vendeur (ou les vendeurs successifs) : la charge fiscale correspond à la TVA calculée sur le prix de vente final. Le montant de la TVA reste indépendant du circuit économique qui a permis de produire et de mettre à la disposition de l'acquéreur les biens et les services concernés.

Le « succès » de la TVA tient pour beaucoup à la relative simplicité de ses mécanismes, ainsi qu'à sa neutralité vis-à-vis des entreprises et par rapport aux différents circuits économiques, qu'ils soient nationaux ou internationaux.

II) Le mécanisme comptable de la TVA

Le calcul de la TVA s'effectue, en pratique, sur des bases provenant de la comptabilité mais, devant la complexité et la lourdeur du calcul de la valeur ajoutée, il ne pouvait être question de déterminer par cette approche la TVA due par une entreprise.

Le mécanisme mis en place repose sur un dispositif équivalent que l'on peut caractériser de la façon suivante :

- la TVA due par l'entreprise assujettie est déterminée pour une période d'activité (en général le mois ou le trimestre) ;
- l'entreprise doit calculer et facturer la TVA à ses clients; elle est censée collecter la TVA correspondante pour le compte du fisc ;
- en contrepartie, elle dispose du droit de déduire la TVA qui lui a été facturée par ses fournisseurs ;
- l'entreprise ne verse à l'État que la différence

TVA à payer = TVA collectée - TVA déductible

Les dispositions particulières qui précisent les conditions de déduction, les modalités de déclaration et de paiement de la TVA seront étudiées dans les chapitres suivants.

Section 2 : Le champ d'application de la TVA

La plupart des opérations économiques et commerciales sont aujourd'hui soumises à la TVA. Cependant, certaines opérations économiques n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. De plus certaines opérations entrant dans le champ d'application de la TVA sont exonérées par des dispositions législatives.

I) Les opérations imposables à la TVA

A) Les opérations imposées en raison de leur nature

Art 256-1 du CGI : « sont soumises à la TVA **les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel** »

1) Premier critère : les livraisons de biens et les prestations de services

a) Livraison de biens meubles :

Art 256-II du CGI : « est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire »

Exemples : livraison d'un bien ; délivrance ou remise d'un matériel ; apport en société ; fourniture d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ; contrat de location-vente ; vente avec clause de réserve de propriété.

b) Prestations de services :

« Tout ce qui n'est pas livraison de biens meubles est assimilable à une prestation de services. »

La distinction est importante car elle entraîne des différences dans l'application des règles relatives à l'exigibilité.

Exemples : opérations de transport, location, courtage ; travaux immobiliers ; études, recherches, conseils ou expertises ; cessions et concessions de biens meubles incorporels ; ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons, les opérations de façon, le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation (par exemple, la rémunération versée à une entreprise afin que celle-ci s'abstienne de prospecter un marché).

2) Deuxième critère : activité économique à titre onéreux

a) Notion d'activité économique :

- au titre des activités industrielles et commerciales : locations, transport, courtage
- au titre des activités libérales : en principe, toutes les activités libérales entrent dans le champ d'application de la TVA (exonération pour le secteur médical)
- au titre des activités agricoles : les opérations agricoles entrent dans le champ d'application de la TVA mais la plupart des exploitants agricoles bénéficient d'un régime particulier dit du remboursement forfaitaire
- au titre des activités civiles : en principe imposition des activités à la TVA avec de nombreuses exonérations (secteur de la location).

b) Opérations effectuées à titre onéreux

L'opération doit comporter une contrepartie (bien ou monétaire)

c) Notion de lien direct

Existence d'un lien direct entre celui qui fournit la prestation de service ou la livraison de bien et le bénéficiaire. Ce lien est caractérisé :

- par l'engagement de fournir un service déterminé au bénéficiaire (le service est individualisé)
- par l'existence d'une relation entre le service rendu et le prix demandé.

Exemple : les subventions accordées par les collectivités publiques qui ne rémunèrent pas un service nettement individualisé sont hors du champ d'application de la TVA.

En revanche, les subventions qui constituent le complément de prix d'une opération imposable sont soumises à la TVA (exemple : subvention versée par une collectivité locale à une entreprise de transport afin de diminuer le prix de vente du transport en dessous des prix du marché).

3) Troisième critère : qualité d'assujetti

Article 256-A alinéa 1 du CGI.

«Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.»

Précisions :

L'habitude : la référence à la notion d'activité économique implique une réalisation répétée des prestations de services ou de livraisons de biens

L'indépendance : elle doit être comprise comme le fait de ne pas être lié, pour l'activité concernée, à un employeur par un contrat de travail ou un lien juridique de subordination.

Les salariés, les travailleurs à domicile et les opérations faites par les particuliers ne sont pas en principe soumises à la TVA.

Exemple 1

L'entreprise Damien a réalisé sur le territoire français les opérations suivantes (valeur hors TVA)

1. L'entreprise a loué à un confrère pour une durée d'un an une camionnette non utilisée.
2. Une commission exceptionnelle d'un montant de 2 300 € a été remise à un représentant exclusif de l'entreprise pour son intervention déterminante dans la conclusion d'un contrat de prestations de services. Ce représentant est salarié de l'entreprise, son travail habituel se limite à la conclusion de contrats de ventes portant sur les produits fabriqués par l'entreprise.
3. À l'occasion d'un contrat important, l'entreprise a acheté une montre d'une valeur de 500 € pour l'offrir à son client.
4. Transport de produits finis par les véhicules de la société entre l'usine de production et les centres de distribution. Le coût de production est de 22 800 € et le coût du transport est estimé à 980 €.

5. Prêt d'emballages en bois à des clients lors de la livraison de produits finis. Le prix de vente de ces produits est de 4 200 € et la valeur des emballages est de 120 €.

6. M. Damien a versé à une agence de publicité la somme de 2 450 € afin qu'elle s'abstienne d'effectuer une publicité pour une entreprise concurrente.

7. Le livreur de la société a perçu un pourboire de 15 € de la part d'un client.

8. L'entreprise Damien distribue ses produits par l'intermédiaire d'un concessionnaire exclusif. II a été versé une somme de 400 € à ce concessionnaire afin de le dédommager de ventes qui avaient été effectuées sans son intermédiaire.

QUESTION

Analyser ces opérations et indiquer si elles sont imposables à la TVA et pourquoi ?

B) Les opérations imposées en raison d'une disposition législative

1) Les livraisons à soi-même

Il s'agit des cas où l'entreprise immobilise, consomme ou attribue à son personnel, à ses dirigeants ou à des tiers des biens ou des services destinés à l'activité de l'entreprise ou qu'elle a produits et qui auraient pu être vendus.

Il est nécessaire de distinguer :

- les biens ou les services affectés aux besoins de l'entreprise (auto-fabrication) ;

- les biens ou les services affectés à des besoins autres que ceux de l'entreprise
(Auto-consommation)

a) Biens ou services produits par l'entreprise pour ses propres besoins (auto-fabrication)

- **immobilisations corporelles** : production imposable à la TVA. La taxe sera exigible lors de la mise en service de l'immobilisation. Cette disposition n'a pas en général d'incidence financière, puisque la TVA ainsi collectée deviendra également récupérable.

Néanmoins, cette imposition peut avoir des conséquences, soit lors d'une cession ultérieure soit immédiatement si la TVA n'est pas entièrement récupérable ; dans ces deux derniers cas l'imposition a pour effet d'assurer la neutralité fiscale par rapport aux entreprises concurrentes.

- **Stocks** : la livraison à soi-même n'est soumise à TVA que si le bien fabriqué n'ouvre pas droit à une déduction complète ou partielle de la TVA (TVA non déductible sur ces biens).

- **Prestations de services** : les prestations de services utilisées pour les besoins de l'entreprise ne sont pas imposables au titre des livraisons à soi-même. La comptabilisation en immobilisations incorporelles de prestations de services à soi-même (conception d'un logiciel par les salariés de l'entreprise par exemple) ne remet pas en cause cette non-imposition.

b) Biens ou services affectés aux besoins des dirigeants, du personnel ou des tiers (autoconsommation)

Il s'agit des biens fabriqués ou achetés par l'entreprise et remis gratuitement à ces personnes. Ces livraisons sont soumises à la TVA à condition que la TVA sur les éléments achetés ou utilisés pour fabriquer ces biens ait été déductible.

Remarque :

- les prélèvements effectués normalement par le chef d'une entreprise individuelle ne sont pas considérés comme une livraison à soi-même. La TVA déduite sur ces biens est régularisée en fin d'année.
- La notion de livraison à soi-même ne s'applique pas aux catalogues ou échantillons produits par l'entreprise et distribués gratuitement s'il porte sur un échantillon ou un objet de faible valeur : 65 € TTC au maximum par objet et par an pour un même bénéficiaire.
- La livraison à soi-même d'immeubles pour les besoins autres que ceux de l'entreprise est une opération relativement rare. Cette opération est traitée fiscalement comme un changement d'affectation d'immeuble.

Exemple 2

Une entreprise Baticonfort a construit au cours de l'exercice, sur un terrain attenant au siège social, deux bâtiments :

- un pavillon de démonstration livré en juin ; prix de revient : 300 000 € HT
- un bâtiment donné en location à titre de hangar de stockage, livré en août : prix de revient 625 000 € HT

Les salariés de l'entreprise ont fabriqué une machine à découper le bois de coffrage ; prix de revient : 5 000 € HT.

QUESTIONS

1. Les constructions sont-elles soumises à TVA ?
2. La fabrication de la machine doit-elle être imposée à la TVA ?

2) Les importations et les acquisitions intracommunautaires

Pour éviter les distorsions de concurrence avec les produits nationaux, ils sont généralement imposables.

II) Les opérations exonérées de TVA

A) Principes

Ces opérations, qui sont normalement passibles de la TVA car elles entrent dans son champ d'application, en sont expressément exonérées par une disposition législative. Cette exonération a diverses conséquences :

- aucune TVA n'est collectée par l'entreprise sur l'opération concernée;
- aucune déduction n'est en principe possible au titre de la TVA éventuellement supportée en amont pour leur réalisation. Mais cette impossibilité ne s'applique pas aux opérations d'exportations (pour lesquelles on parle parfois de « taux zéro ») ;

- si elle emploie des salariés, l'entreprise exonérée de TVA devient redevable de la taxe sur les salaires.

Pour certaines opérations cependant, l'entreprise peut opter pour l'assujettissement volontaire à la TVA ce qui lui permet de retrouver ses possibilités de déduction (ces opérations sont traitées au

paragraphe 3, page suivante). L'option doit être formulée pour une période de 5 ans (10 ans pour les locations d'immeubles).

B) Principales exonérations et possibilités d'option

Exonérations	Option possible
<p>Exonérations des opérations d'exportation</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exportations vers des pays hors Union européenne • Livraisons intracommunautaires à destination des pays de l'UE 	- -
<p>Exonérations visant à ne pas accroître le coût de diverses activités(1)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activités médicales et paramédicales des membres des professions réglementées ainsi que le transport des malades, les frais d'hospitalisation et de son dans les cliniques et hôpitaux(2). • Activités d'enseignement : <ul style="list-style-type: none"> - scolaire, supérieur, technique et professionnel des établissements publics et privés et personnes physiques ; - artistique et sportif par des personnes physiques (ski, judo, tennis , mais non yoga) ; • Services de caractère social, éducatif, culturel, sportif, rendus <ul style="list-style-type: none"> - à leurs membres par les associations ; - à toute personne par les organismes à gestion désintéressée. <p>Mais leurs prestations commerciales sont taxées. Il s'agit fréquemment des ventes d'objets, souvenirs et de boissons ou denrées à consommer. Une tolérance s'applique à certaines manifestations de bienfaisance.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Services publics des collectivités locales (abattoirs, assainissement, enlèvement des ordures ménagères). Mais elles sont assujetties pour leurs activités commerciales. 	Non Non Non Non Oui sous conditions
<p>Exonérations d'activités soumises à d'autres impositions</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opérations de bourse ou d'assurances. • Réunions sportives soumises à des impôts spécifiques. • Ventes de fonds de commerce et d'immeubles anciens soumises aux droits d'enregistrement. <p>Les livraisons et prestations de services réalisées entre redevables à l'occasion de la transmission (à titre onéreux ou gratuit) ou d'un apport d'une universalité de biens sont dispensées de TVA.</p>	Non Non Non

(1) L'exonération de ces activités ne conduit en réalité qu'à un allègement relatif de la charge réelle puisqu'elle ne permet aucune déduction de la TVA grevant le montant des investissements nécessaires.

(2) Par exception à cette règle, les ostéopathes, psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes non médecins mais titulaires d'un des diplômes requis par la réglementation sont exonérés, alors même que leur profession n'est pas « réglementée ».

Exonérations	Option possible
Exonérations diverses <ul style="list-style-type: none"> • Activités bancaires définies à l'article 261 C du CGI - intérêts, agios, escomptes, cessions de créances, prêts ; - commissions sur tenue de comptes, sur effets, affacturages. • Recettes financières des entreprises, accessoires à l'activité principale (gestion de leur trésorerie). • Opérations relatives aux navires (navires de commerce maritime, bateaux affectés à la pêche ou au sauvetage en mer...) et aux avions utilisés par des compagnies aériennes qui consacrent au moins 80 % de leurs services au trafic hors de la France métropolitaine. 	 Non Oui Non Non
Locations immobilières <ul style="list-style-type: none"> • Locations à usage d'habitation d'immeubles nus ou meublés. • Location de terrains et terrains à usage agricole. • Location de locaux nus à usage professionnel, industriel ou commercial. <p>Mais sont taxées les locations d'immeubles et terrains (par exemple camping) aménagés pour l'exercice d'une profession, de places de parking non liées à un appartement, de fonds de commerce (location-gérance) et les locations de meubles et matériels (y compris crédit-bail). Les prestations hôtelières et para-hôtelières sont également imposables.</p>	 Non Non Oui (3)

(3) L'option est subordonnée à l'accord du locataire et doit être mentionnée dans le bail.

Section 3 : Les régimes particuliers de TVA

I) Le régime fiscal des biens d'occasion

A) Les reventes d'objets d'occasion par leurs utilisateurs

Principe :

Les cessions de biens mobiliers d'investissements qui ont ouvert droit à une déduction de TVA partielle ou totale lors de leur acquisition sont soumises à TVA, quelle que soit la qualité du cessionnaire.

Cessions exonérées :

Les cessions suivantes sont exonérées :

- certaines cessions d'immeubles (voir paragraphe 3) ;
- les cessions de biens mobiliers d'investissement suivantes :
 - biens utilisés pour une activité ou un secteur non soumis à TVA,
 - ou biens exonérés lors de leur acquisition,
 - ou dont la cession est expressément exonérée,
 - ou qui sont exclus du droit à déduction.

REMARQUES

- Les ventes de biens d'occasion réalisées par un particulier ne sont pas imposables ; elles constituent un acte de gestion du patrimoine privé.
- La TVA n'est pas exigée lors d'une transmission d'une universalité totale ou partielle de biens (transmission d'une entreprise ou d'une branche d'entreprise par exemple).
- Si elles sont effectuées auprès d'un négociant en biens d'occasion, l'opération peut être soumise à TVA sur option.

B) Les reventes d'objets d'occasion réalisées par des négociants

Les négociants ont la qualité de commerçant, ils doivent obligatoirement facturer la TVA à leurs clients (même si leurs achats ont été exonérés). Ils peuvent déterminer leur TVA, soit à partir du prix de vente totale, soit sur leur marge. L'imposition à la marge est le régime de droit pour toutes les ventes de bien acquis sans facturation de la TVA.

II) Le régime fiscal des locations

A) Principe

Les locations font partie du champ d'application de la TVA, mais il existe de nombreuses dérogations à ce principe.

B) Les locations soumises obligatoirement à la TVA

- les locations d'immeubles et de terrains professionnels aménagés :

□ Locations à usage professionnel munies du mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'exercice de l'activité,

□ Terrains aménagés (camping par exemple) ;

- les locations de biens meubles corporels

- les locations de biens ou droits incorporels (location ou mise en gérance d'un fonds de Commerce ou concessions de brevets et assimilés)

- les locations de garages ou de parking (sauf si elles sont accessoires à une location de locaux ne donnant pas lieu à imposition).

Les locations soumises à la TVA sont exonérées de tout droit d'enregistrement.

C) Les locations soumises à la TVA sur option

1) Locations pouvant bénéficier de l'option

Locations de locaux nus à usage professionnel : si la location est consentie à un locataire non assujetti à la TVA, l'option ne peut être exercée qu'avec l'accord du locataire et doit être inscrite dans le bail

2) Conséquence de l'option :

Pour le propriétaire : l'option permet pour le propriétaire de récupérer la TVA ayant grevé le coût de la construction et les charges afférentes à ce immeuble. L'option couvre une période minimum de 10 ans portée à 20 ans si le propriétaire a bénéficié d'un remboursement de TVA.

Pour le locataire : si le locataire est un assujetti, il pourra déduire la TVA grevant le loyer. Dans le cas contraire, la TVA sera pour lui une charge supplémentaire.

D) Les locations exonérées sans possibilité d'option

Les locations d'immeubles nus destinés à l'habitation sont exonérées de TVA.

Les locations d'immeubles meublés destinées à l'habitation sont en principe exonérées de TVA, sauf si elles sont effectuées dans des conditions similaires à celles des établissements à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle.

Le caractère professionnel de la location est établi si la location est effectuée à titre onéreux de manière habituelle et comporte en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes :

- le petit-déjeuner
- le nettoyage régulier des locaux
- la fourniture de linge de maison
- la réception, même non personnalisée de la clientèle.

III) La TVA immobilière

A) Principe

Ce régime repose sur la distinction entre les opérations réalisées par des assujettis (entreprises, professionnels de l'immobilier) dans le cadre d'une activité économique relevant de règles se rapprochant du droit commun et celles réalisées en dehors d'une activité économique (qui sont rarement soumises à la TVA).

La TVA est due par la personne qui réalise l'opération imposable.

II) Opérations imposables

1) Opérations réalisées par des assujettis dans le cadre d'une activité économique

Cessions imposables de plein droit	Immeubles neufs	Immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de 5 ans.
	Terrains à bâtir Droits assimilés	Terrains constructibles au regard des règles de l'urbanisme. On trouve notamment : - les droits réels immobiliers ; - les droits relatifs aux promesses de vente ; - les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou fraction d'un bien immeuble ; - les livraisons à soi-même d'immeubles.
Cessions exonérées mais avec option possible (1)	- Immeubles achevés depuis plus de 5 ans - Terrains autres qu'à bâtir	
(1) Cette option s'exerce distinctement par immeuble, fraction d'immeuble ou droit immobilier		

REMARQUE

2) Opérations réalisées hors d'une activité économique

Les opérations réalisées par des non-assujettis ne sont généralement pas imposables à l'exception des :

- cessions réalisées par des particuliers d'immeubles acquis en état de futur achèvement. S'agissant de non-assujettis, la liquidation et le paiement interviennent au moment des formalités d'enregistrement;
- des livraisons à soi-même dans le cadre du logement social.

Exemple 3

2. La fabrication de la machine doit-elle être imposée à la TVA ?

Exemple 3

L'entreprise Perrot, assujettie à la TVA, a réalisé au cours de l'exercice 2012 les cessions suivantes :

- immeuble neuf acquis en 2011 ;
- immeuble neuf acquis en 2005.

QUESTIONS

Indiquer si ces opérations sont soumises à la TVA