



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

PARIS, LE - 6 DEC. 2013

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

Sous-Direction D - Bureau D2

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 643
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Samuel COUTEAU

samuel.couteau@dgfip.finances.gouv.fr

Téléphone : 01 53.18.90.54

Télécopie : 01 53.18.36.02

Réf : SEC-D2/1300018925B.DOC/D2-A

Copie à : M. Pierre GATTAZ
Président DU MEDEF
et

M. Jean-François ROUBAUD
Président CGPME

Monsieur le Président,

A compter du 1^{er} janvier 2014, les taux de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) seront modifiés.

La loi dispose que les hausses du taux normal et du taux intermédiaire de TVA s'appliqueront aux opérations dont le fait générateur interviendra à compter du 1^{er} janvier 2014, mais qu'elles ne s'appliqueront pas aux encaissements pour lesquels la taxe est exigible avant cette date. Par ailleurs, certains biens ou produits devraient à l'issue du débat parlementaire passer du taux intermédiaire au taux réduit. La règle ici retenue est le plus souvent celle de l'exigibilité.

Au cours de nos précédents échanges, il est apparu nécessaire de donner par avance aux entreprises de la visibilité sur la manière dont ces dispositions s'appliqueront.

Tel est l'objet du présent courrier et de son annexe.

En revanche, les commentaires doctrinaux de l'entrée en vigueur comme du périmètre des dispositions législatives, actuellement en débat devant le Parlement seront publiés au bulletin officiel des finances publiques – impôts (BOFIP-I) après l'entrée en vigueur de la loi de finances.

Je vous saurais gré de bien vouloir en assurer une large diffusion auprès de vos adhérents.

Je vous prie de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de ma considération distinguée.

Monsieur Joseph ZORGNIOTTI
Président
Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables
19, rue Cognacq Jay
75007 - PARIS

La Directrice

Véronique BIED-CHARRETON

TVA - Liquidation - Généralités - Conditions de mise en oeuvre des taux de TVA de 5,5, 10 et 20 %

Les nouveaux taux applicables sont :

- le taux intermédiaire de TVA de 10 % ;
- le taux normal de TVA de 20 %.

Par ailleurs, en Corse, le taux de 8 % prévu au 5° du 1 du I de l'article 297 du CGI est remplacé par celui de 10 %.

Entrée en vigueur du dispositif

Les modifications des taux intermédiaire et normal s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014.

Toutefois, elles ne s'appliquent pas aux encaissements pour lesquels la TVA est exigible avant cette date. Ainsi, lorsque l'exigibilité de la taxe est intervenue avant le 1er janvier 2014 et que le fait générateur survient postérieurement à cette date, le taux de TVA applicable est celui en vigueur au moment de l'exigibilité.

En cas de baisse du taux à l'exception des opérations relatives aux œuvres d'art, la modification entre en vigueur dès lors que la taxe est exigible à compter du 1^{er} janvier 2014.

Les livraisons de biens

Aux termes des dispositions du a du 1 de l'article 269 du code général des impôts (CGI), le fait générateur de la taxe se produit au moment où la livraison du bien est effectuée.

Aux termes des dispositions du a du 2 de l'article 269 du CGI, la TVA est exigible lors de la réalisation du fait générateur, c'est-à-dire au moment de la livraison du bien qui correspond à celui auquel intervient le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.

Il est rappelé que la remise matérielle du bien dans le cadre d'un contrat de location vente ou d'une vente avec réserve de propriété est assimilée à une livraison de bien (CGI, art. 256, II-3°) et déclenche par conséquent l'exigibilité pour ces opérations.

Sont donc soumises aux nouveaux taux normal ou intermédiaire de TVA les livraisons de biens réalisées à compter du 1er janvier 2014. Toutefois, ils ne s'appliquent pas aux hypothèses dans lesquelles l'exigibilité est intervenue avant cette date du fait d'une option pour les débits.

En outre, comme précisé au C du III de l'article 68 de la loi de finances rectificatives pour 2012, les ventes d'immeubles à construire régies par le chapitre 1er du titre VI du livre II du code de la construction et de l'habitation et les sommes réclamées par le constructeur dans le cadre d'un contrat de construction d'une maison individuelle régi par le chapitre 1er du titre III du livre II du code de la construction et de l'habitation restent soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 19,60 % pour autant que le contrat préliminaire ou le contrat ait été enregistré chez un notaire ou auprès d'un service des impôts avant la date du 29 décembre 2012.

Les acquisitions intracommunautaires

Aux termes des dispositions du a du 1 de l'article 269 du CGI, le fait générateur de la taxe se produit au moment où la livraison du bien est effectuée.

Le d du 2 de l'article 269 du CGI prévoit que la taxe est exigible le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur, c'est-à-dire la réalisation de l'acquisition intracommunautaire. Toutefois, la taxe devient exigible lors de la délivrance de la facture, à condition que celle-ci précède la date d'exigibilité prévue ci-dessus et qu'il ne s'agisse pas d'une facture d'acompte.

L'acquisition intracommunautaire se définit comme l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté en France à destination de l'acquéreur à partir d'un autre Etat membre de l'Union européenne.

Par suite, les nouveaux taux de 10 % et 20 % s'appliquent aux acquisitions intracommunautaires réalisées à compter du 1er janvier 2014.

Les importations

Aux termes de l'article 293 A du CGI, à l'importation, le fait générateur se produit et la taxe devient exigible au moment où le bien est introduit ou mis à la consommation en France au sens du 2 du I de l'article 291 du CGI.

Ainsi, les nouveaux taux de 10 % et 20 % s'appliquent aux biens introduits ou mis à la consommation en France à compter du 1er janvier 2014. Il en va de même pour les biens dont le taux de TVA passerait du taux intermédiaire au taux réduit.

Les nouveaux taux s'appliquent aux biens placés avant le 1er janvier 2014 sous l'un des régimes douaniers communautaires prévus au 1° du I de l'article 277 A du CGI lorsque ces biens sortent de ces régimes à compter du 1er janvier 2014. Toutefois, lorsque le bien a fait l'objet d'une ou de plusieurs livraisons sous le régime concerné, la TVA est perçue au taux afférent à la dernière livraison intervenue sous le régime. Si la dernière livraison est intervenue avant le 1er janvier 2014, les anciens taux s'appliquent. A l'inverse, si la dernière livraison intervient à compter du 1er janvier 2014, les nouveaux taux s'appliquent.

Les nouveaux taux s'appliquent aux biens placés avant le 1er janvier 2014 sous l'un des régimes suspensifs prévus au 2° du I de l'article 277 A du CGI dès lors qu'une livraison est intervenue sous le régime concerné à compter de cette date. Lorsque aucune livraison n'est intervenue sous le régime concerné ou lorsque la dernière livraison sous le régime est intervenue avant le 1er janvier 2014, le bien reste soumis aux anciens taux applicables lors de son placement sous le régime fiscal suspensif.

Les prestations de services

Passage du taux intermédiaire au taux réduit

Aux termes des dispositions du c du 2 de l'article 269 du CGI, la taxe est exigible pour les prestations de services lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits.

Dès lors, sont soumises au taux réduit les sommes encaissées ou, en cas d'option pour les débits, inscrites au débit du compte du client, à compter du 1er janvier 2014, que ces sommes constituent un acompte ou le solde de la prestation de services.

A ce titre, sont sans incidence sur ces règles, les dates de réservation, d'acceptation du devis ou encore de réalisation de la prestation.

Application des taux de 10 et 20 %

Conformément aux dispositions du a du 1 de l'article 269 du CGI, le fait générateur de la TVA se produit pour les prestations de services, lorsque la prestation est effectuée.

Dès lors, sont soumises aux taux de 10 et 20 % les prestations effectuées à compter du 1er janvier 2014.

Toutefois, ces taux ne s'appliquent pas aux encaissements pour lesquels la TVA est exigible avant cette date.

Exemple : un prestataire informatique encaisse un acompte le 12 décembre 2013 : cet acompte demeure soumis au taux normal de 19,6 % et le solde versé à l'achèvement de la prestation le 15 janvier 2014 sera soumis au taux normal de 20 %. Aussi, la facture récapitulative de la prestation devra faire apparaître la ventilation des taux de TVA entre acompte et solde.

Les opérations donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs

S'agissant des livraisons de biens et des prestations de services donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs (s'agissant de cette notion voir le BOI-TVA-BASE-20-40 au I § 10), le fait générateur et l'exigibilité de ces opérations se produisent à l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou les encaissements se rapportent (CGI, art. 269, 1-a bis, 2-a et c).

Néanmoins, si les redevables effectuent une ventilation exacte de l'opération, il sera admis qu'ils soumettent au taux en vigueur avant le 1er janvier 2014 la partie de cette opération qui a été réalisée avant le 1er janvier 2014 à condition que la facture mentionne cette ventilation.

Exemple : Un bailleur facture en février 2014 des loyers soumis au taux normal afférents à la période novembre à janvier 2014 (loyer échu). Le fait générateur est intervenu en 2014 (expiration de la période concernée par le décompte). Le nouveau taux de 20 % devrait donc s'appliquer à la totalité du loyer. Le fait que le paiement de la facture intervienne au cours de l'année 2014 est sans incidence. Par tolérance, le bailleur pourra soumettre au taux de 19,6 % la quote-part du loyer correspondant aux jours de location avant le 1er janvier 2014 à condition que la facture mentionne cette ventilation.

Redevables ayant opté pour le paiement de la taxe d'après les débits

En cas d'option pour les débits, si le débit a été effectué avant le 1er janvier 2014, le taux de la TVA applicable à l'opération est celui en vigueur à la date du débit, y compris lorsque le paiement de l'opération ou son fait générateur interviendront à compter du 1er janvier 2014.

Par ailleurs, il est rappelé que les entrepreneurs de travaux immobiliers, qui sont considérés comme des prestataires de services, peuvent dans certaines conditions, opter pour le paiement de la taxe sur les livraisons (CGI, art. 269, 2-c). Lorsque cette option est exercée les modalités d'entrée en vigueur prévues pour les livraisons de biens sont applicables (cf. I-A § 20).

Conséquences sur les obligations des assujettis

Les conséquences des modifications des taux sont différentes selon le régime d'imposition.

Obligations déclaratives

Entreprises placées sous le régime du réel normal ou relevant du régime simplifié d'imposition ayant opté pour les modalités déclaratives du régime réel normal (régime dit du mini-réel) et redevables agricoles déposant des déclarations CA 3 trimestrielles ou mensuelles

Les entreprises concernées doivent tenir compte des modifications des taux de la TVA pour l'établissement de la déclaration CA3 du mois de janvier 2014 (déposée en février) ou du premier trimestre 2014. Les redevables doivent déclarer les opérations passibles du taux réduit sur la ligne 09, celles passibles du taux de 10 % sur la ligne 9B et celles passibles du taux de 20 % sur la ligne 08. Le formulaire n° 3310-CA3 est aménagé en conséquence.

Les redevables qui transmettent leur formulaire n° 3310-CA3 par voie électronique portent les opérations passibles des nouveaux taux sur les lignes mentionnées ci-dessus aménagées en conséquence. Ce formulaire est également disponible en ligne à la rubrique "recherche de formulaire" du site www.impots.gouv.fr.

Entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition

Les entreprises concernées déposent une seule déclaration annuelle faisant ressortir les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées.

Les opérations passibles des nouveaux taux de la TVA doivent être portées sur la déclaration annuelle n° 3517 S CA 12/CA 12 E. Celles passibles du taux réduit sur la ligne 06, celles passibles du taux de 10 % sur la ligne 6C et celles passibles du taux de 20 % sur la ligne 5A. Les formulaires transmis par voie électronique ont été aménagés en conséquence. Ce formulaire est disponible en ligne à la rubrique "recherche de formulaire" du site www.impots.gouv.fr.

Par ailleurs, les redevables relevant du régime simplifié d'imposition peuvent, sous certaines conditions, moduler à la hausse le montant de leurs acomptes (CGI, art. 287, 3-5ème alinéa). Bien entendu, les redevables peuvent moduler leurs acomptes à raison du relèvement du taux réduit de la TVA.

Entreprises placées sous le régime simplifié de l'agriculture déposant une déclaration annuelle de régularisation

Les opérations taxables aux nouveaux taux de la TVA doivent être portées sur la déclaration annuelle n° 3517 AGR CA12 A/CA12AE. Celles passibles du taux réduit sur la ligne 5C, celles passibles du taux de 10 % sur la ligne 5A et celles passibles du taux de 20 % sur la ligne 04. Les formulaires transmis par voie électronique ont été aménagés en conséquence. Ce formulaire est disponible en ligne à la rubrique "recherche de formulaire" du site www.impots.gouv.fr.

Mesure de simplification de la facturation

Lorsqu'une facture est émise avant le 1er janvier 2014 et que l'opérateur a la certitude que le fait générateur et l'exigibilité se produiront après cette date, celui-ci est autorisé à mentionner sur la facture le nouveau taux applicable à l'opération. Toutefois, si le fait générateur ou l'exigibilité interviennent finalement avant le 1er janvier 2014, une facture rectificative devra être émise.

Remarque : Tant pour les livraisons de biens que pour les prestations de services, en cas d'annulation ou de modification du prix d'une opération initialement soumise aux anciens taux (notamment en cas de rabais donnant lieu à un avoir), la rectification doit être opérée aux taux applicables à l'opération d'origine même si la rectification est effectuée après le 1er janvier 2014. Les redevables conservent néanmoins la possibilité d'opérer des rabais nets de taxe dans les conditions habituelles prévues par le BOI-TVA-DED-40-10-20-au II-A-1-b § 80.

Ventilation des opérations par taux d'imposition

Conformément aux dispositions de l'article 268 bis du CGI, lorsque des opérations passibles de taux différents font l'objet d'une facturation globale et forfaitaire, il appartient au redevable de ventiler les recettes correspondant à chaque taux, de manière simple et économiquement réaliste, sous sa propre responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'administration.

A défaut d'une telle ventilation, le prix doit être soumis dans sa totalité au taux le plus élevé.

- Pour un exemple de ventilation, il convient de se référer au BOI-TVA-LIQ-30-30 au II-C § 240.