

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DECLA-30-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Obligations d'ordre comptable - Tenue d'une comptabilité ou d'un livre spécial

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régimes d'imposition et Obligations déclaratives et comptables

Titre 3 : Obligations d'ordre comptable et relatives à la facturation

Chapitre 1 : Obligations d'ordre comptable

Section 1 : Tenue d'une comptabilité ou d'un livre spécial

Sommaire :

I. Tenue d'une comptabilité ou d'un livre spécial

A. Cas général

1. Tenue d'une comptabilité

2. Tenue d'un livre spécial

B. Cas des assujettis réalisant des opérations procurant des revenus non commerciaux ou des revenus fonciers

1. Loueurs d'immeubles

2. Titulaires de revenus non commerciaux

a. Titulaires de revenus non commerciaux ne percevant aucune recette commerciale

b. Titulaires de revenus non commerciaux percevant à titre accessoire des revenus de nature commerciale

c. Précisions particulières

1° Vétérinaires

2° Médecins pharmaciens

3° Commissaires-priseurs

4° Avocats et avoués

5° Auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit, artistes du spectacle

II. Mentions devant figurer dans la comptabilité

A. Principe

B. Dispositions particulières

1. Achats

2. Opérations conclues avec des particuliers

3. Opérations au comptant

I. Tenue d'une comptabilité ou d'un livre spécial

A. Cas général

1. Tenue d'une comptabilité

1

Les redevables de la TVA doivent tenir une comptabilité leur permettant de justifier les opérations, imposables ou non, qu'ils effectuent. Les justifications concernent notamment la nature des opérations réalisées et le montant des recettes encaissées.

Ce dispositif s'applique également aux personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD) qui ont opté pour la taxation de leurs acquisitions (CGI, art. 260 CA), ou à celles qui ont franchi le seuil de 10 000 € tel qu'il est précisé par l'article 256 bis du CGI. En particulier, si elles ne tiennent pas une comptabilité permettant de déterminer le montant de leurs opérations imposables, ces personnes doivent avoir un livre aux pages numérotées, sur lequel est inscrit, jour par jour, sans blanc ni ratures, le montant de leurs acquisitions intracommunautaires (en distinguant au besoin celles qui ne sont pas imposables - cf. I-B). Les PBRD doivent, en outre, fournir aux agents de la Direction générale des finances publiques, tant au principal établissement que dans les succursales ou agences, toutes justifications nécessaires à la fixation des opérations imposables (CGI, art. 286-I-4°).

D'une manière plus générale, la comptabilité doit permettre à l'entreprise de fournir l'ensemble des renseignements demandés dont la mention figure dans les imprimés de déclaration des opérations réalisées. Dans ces conditions, les assujettis doivent comptabiliser les opérations réalisées en distinguant :

- les livraisons de produits achetés ou fabriqués par l'entreprise ;
- les ventes à consommer sur place, les fournitures de logement et les autres prestations de services ;
- les travaux immobiliers ;
- les livraisons à soi-même ;
- les achats à des non-assujettis ;
- les exportations et autres opérations relevant du commerce extérieur, ainsi que les ventes en suspension de taxes ;
- les autres opérations non imposables.

10

L'assujetti aux taxes sur le chiffre d'affaires doit tenir des documents propres à fournir les justifications nécessaires à la fixation des bases d'imposition des opérations imposables et des recettes exemptées desdites taxes.

Ce principe a été consacré par le Conseil qui a jugé que celui qui procède à des installations de moteurs sur des péniches appartenant à des mariniers et qui prétend bénéficier de l'exonération édictée en faveur des travaux de façon exécutés pour le compte d'assujettis à la TVA doit fournir, cas par cas, toutes justifications de nature à établir que les travaux de façon litigieux ont été exécutés pour le compte de maîtres d'œuvre assujettis à la TVA (CE, arrêt du 22 novembre 1972 (req. N° 81158, Établissements Léon Landry).

2. Tenue d'un livre spécial

20

Tout assujetti, qui ne dispose pas d'une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, doit tenir un livre spécial.

L'article 286-I-3° du CGI prévoit, en effet, que toute personne assujettie à la TVA qui ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, doit avoir un livre aux pages numérotées sur lequel est inscrit jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas, distinction effectuée dans les conditions précisées à l'article 37 de l'annexe IV au CGI (cf. II).

30

Le livre spécial n'a pas à être coté ou paraphé par une autorité quelconque. Il suffit que les pages en soient numérotées par l'assujetti lui-même préalablement à sa mise en service.

40

Chaque inscription portée sur ce livre doit indiquer :

- la date de l'opération ;
- la désignation des objets vendus, du service rendu ou de l'opération ;
- le prix de la vente ou de l'achat ou le montant des courtages, commissions, remises, salaires, le prix de location, le montant des intérêts, escomptes, agios et autres profits.

Toutefois, les opérations au comptant peuvent être inscrites globalement en comptabilité à la fin de chaque journée lorsqu'elles sont inférieures à 76 € TTC pour les ventes au détail et les services rendus à des particuliers (cf. II-B-3), et qu'il est conservé des justifications.

Le montant des opérations inscrites sur le livre spécial est totalisé à la fin du mois.

50

Un assujetti aux taxes sur le chiffre d'affaires doit, même si les rémunérations perçues par lui sont peu importantes, tenir le livre prévu à l'article 286-I-3° du CGI et ne pas s'opposer à l'exercice du droit de communication par les agents de l'administration (CE, arrêt du 10 février 1971, req. N° 76013).

B. Cas des assujettis réalisant des opérations procurant des revenus non commerciaux ou des revenus fonciers

1. Loueurs d'immeubles

60

Les loueurs d'immeubles doivent tenir et présenter un livre-journal aux pages numérotées sur lequel sont inscrits, jour par jour, sans blanc ni rature :

- le montant de chacune des opérations effectuées, avec indication de la somme hors taxe, du montant de la TVA et de son taux ainsi que le nom et l'adresse du client ;
- le montant des biens, services et travaux acquis pour les besoins de l'activité, avec indication de la somme hors taxe, du montant de la TVA ainsi que le nom et l'adresse du fournisseur.

Ce document doit être appuyé de pièces justificatives.

2. Titulaires de revenus non commerciaux

a. Titulaires de revenus non commerciaux ne percevant aucune recette commerciale

70

Le rapprochement des obligations comptables prévues par la législation relative à l'impôt sur le revenu et à la TVA conduit à exiger de la part des titulaires de revenus non commerciaux placés sous le régime de la déclaration contrôlée du bénéficiaire et sous un régime réel de TVA : un livre-journal des recettes et des dépenses comportant, en outre, les indications prévues par l'article 286-I-3° du CGI, en matière de TVA (cf. **I-B**).

Pour les titulaires de revenus non commerciaux tenus au secret professionnel en vertu des articles 226-13 et 226-14 du code pénal, l'identité du client peut être remplacée par la mention de la nature des prestations fournies. Lorsque ces personnes sont membres d'une association agréée, l'identité du client peut être remplacée par une référence à un document annexe permettant de retrouver cette indication.

b. Titulaires de revenus non commerciaux percevant à titre accessoire des revenus de nature commerciale

80

Les obligations comptables sont identiques à celles qui sont exposées au **I-B-2-a § 70**, lorsque les assujettis sont autorisés à tenir compte de leurs recettes commerciales pour la détermination de leur revenu non commercial. Toutefois, les recettes doivent être ventilées selon leur nature (civile ou commerciale).

Lorsque les recettes commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), l'assujetti doit :

- se soumettre aux obligations comptables définies au **I-B-2-a § 70** pour les recettes provenant de son activité libérale ;
- comptabiliser séparément les recettes et les charges relatives à ses activités commerciales. Ses obligations comptables sont, sur ce point, identiques à celles incombant à la généralité des commerçants.

c. Précisions particulières

1° Vétérinaires

90

Les vétérinaires sont, sous réserve de quelques exceptions de portée limitée, soumis à la TVA sur l'ensemble de leurs opérations.

En application de l'article 99 du CGI (législation relative à l'impôt sur le revenu), ils doivent avoir un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles.

Remarque : les opérations payées au comptant peuvent être inscrites globalement à la fin de chaque journée lorsque leur montant unitaire est inférieur à 76 €, et qu'il est conservé des justifications (brouillard de caisse, par exemple). Pour les opérations payées par chèques, seuls les totaux des bordereaux de remises en banque peuvent être comptabilisés si ces bordereaux sont conservés (cf. **II-B-3**).

D'autre part, en vertu de l'article 286 du CGI (législation relative à la TVA), si aucun autre document comptable ne permet d'obtenir ces informations, les vétérinaires doivent tenir un livre comptable

retraçant le montant de chacune de leurs opérations en faisant apparaître :

- pour les recettes :

- les opérations taxables, et celles qui ne le sont pas ;
- le nom et l'adresse du client, le montant hors taxe, le montant de la TVA (lorsqu'a été délivrée une facture faisant mention de la taxe) ;

- pour les achats et les autres charges :

- le nom et l'adresse du fournisseur ;
- le montant (HT ou TTC) de l'opération ;
- la TVA récupérable.

Pour les fournisseurs habituels, l'adresse n'a pas à être indiquée à la suite du nom lors de chaque inscription de facture dans la comptabilité, à condition que ces factures soient classées séparément.

Les vétérinaires peuvent donc tenir, outre les documents comptables décrits par l'article 99 du CGI, le livre comptable exigé par la réglementation propre à la TVA.

Il leur est aussi possible de ne tenir qu'un seul document répondant à ces caractéristiques.

2° Médecins propharmaciens

100

Les médecins propharmaciens doivent acquitter la TVA sur toutes les ventes de médicaments et autres produits.

En ce qui concerne les prestations de soins, les médecins propharmaciens doivent tenir un livre-journal des recettes encaissées et des dépenses payées.

110

Pour être en mesure de souscrire leurs déclarations de chiffre d'affaires, il leur est nécessaire :

- de ventiler les recettes selon qu'elles sont imposables (médicaments) ou non imposables à la TVA (honoraires médicaux, etc.) ;

- de récapituler :

- les achats de médicaments et autres acquisitions, dès la livraison de ces marchandises (même si le paiement intervient plus tard). Pour chaque opération, il convient d'indiquer son montant, le montant de la taxe récupérable, le nom et l'adresse du fournisseur (toutefois, pour les fournisseurs habituels, l'adresse n'a pas à être indiquée à la suite du nom lors de chaque inscription de facture dans la comptabilité à condition que ces factures soient classées séparément) ;
- les ventes de médicaments et autres produits dès la délivrance de ceux-ci aux clients (même si le règlement par le client est postérieur).

S'agissant des médecins conventionnés : les mesures de simplification comptable (dispense de

comptabiliser les honoraires conventionnels) ne s'étendent pas aux recettes procurées par des ventes de médicaments et autres produits.

3° Commissaires-priseurs

120

Pour se conformer aux dispositions de l'article 286-I-3° du CGI, les commissaires-priseurs doivent aménager le livre-journal dont la tenue est imposée par leur réglementation professionnelle de façon à ce qu'il comporte, opération par opération, l'indication des montants respectifs de leurs recettes imposables et non imposables.

Ces indications doivent être complétées :

- pour chaque opération ayant donné lieu à l'émission d'une facture, du montant net de la prestation taxable, du montant de la TVA facturée ainsi que du nom et de l'adresse du client (vendeur ou acheteur) ;
- pour chaque acquisition de biens ou services, de l'indication de son montant, de la TVA correspondante ainsi que du nom et de l'adresse du fournisseur.

130

Toutefois, les rémunérations au comptant d'un montant inférieur à 76 € TTC peuvent être inscrites globalement en fin de journée (cf. II-B-3).

4° Avocats et avoués

140

Les avocats et avoués sont imposables à la TVA. Ceux d'entre-eux qui bénéficient de la franchise en base peuvent se contenter de tenir une comptabilité simplifiée comportant un registre, récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats.

5° Auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit, artistes du spectacle

150

Les auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit ainsi que les artistes du spectacle sont soumis à la TVA. Ceux d'entre eux qui bénéficient de la franchise en base peuvent se contenter de tenir la comptabilité simplifiée décrite au I-B-2-c-4° § 140.

Toutefois, les personnes, qui perçoivent des droits d'auteur intégralement déclarés par les tiers et soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, sont dispensées de tenir cette comptabilité pour ces recettes.

II. Mentions devant figurer dans la comptabilité

A. Principe

160

L'article 37 de l'annexe IV au CGI précise les mentions qui doivent figurer dans la comptabilité. Cet article énonce, en effet, que la comptabilité ou le livre spécial doit notamment faire apparaître d'une manière distincte :

- les opérations non soumises à la TVA. En effet, les assujettis qui réalisent des opérations taxables et des

opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de distinguer ces deux catégories d'opérations ;

Sinon, l'administration est en droit d'exiger le paiement de la TVA sur la totalité des recettes (CE, arrêt du 6 juin 1979, req. N° 9338).

- les opérations faites en suspension de ladite taxe ;
- pour chaque acquisition de biens, services et travaux, l'indication de son montant, de la TVA correspondante, ainsi que le nom et l'adresse du fournisseur ;
- pour chaque opération ayant donné lieu à l'établissement d'une facture ou d'un document en tenant lieu comportant mention de la TVA, le montant net de l'opération, le montant de la TVA au taux exigible facturé ainsi que le nom et l'adresse du client.

170

La comptabilité des entreprises doit, en principe, comporter l'indication du chiffre d'affaires hors TVA.

Toutefois, les redevables qui réalisent ordinairement des recettes taxées comprises (détaillants notamment) et qui éprouveraient des difficultés pour comptabiliser leurs recettes hors taxes, peuvent les inscrire en comptabilité toutes taxes comprises, et reconstituer mensuellement ou trimestriellement, selon les cas, leur chiffre d'affaires hors taxes en utilisant les coefficients de conversion ci-après arrêtés à la troisième décimale :

- taux réduit : $100 / 105,5$ soit 0,947 ;
- taux normal : $100 / 119,6$ soit 0,843.

Lorsque les recettes inscrites en comptabilité comportent une autre taxe perçue en addition et selon les mêmes règles que la TVA, le coefficient de conversion est obtenu par la formule :

$100 / (100 + \text{taux de TVA} + \text{taux de la taxe additionnelle})$.

B. Dispositions particulières

1. Achats

180

L'expression « biens, services et travaux » a une signification très générale. Les acquisitions visées par l'[article 37 de l'annexe IV au CGI](#) sont toutes celles qui sont effectuées par une entreprise pour ses besoins, soit qu'elles constituent des charges d'exploitation (achats de marchandises, frais généraux divers), soit qu'elles s'incorporent dans l'actif commercial au titre des immobilisations.

S'il s'agit d'un fournisseur habituel de l'entreprise, il est admis que son adresse ne figure pas à la suite de son nom pour chaque inscription de facture dans la comptabilité ou le livre spécial, à condition que l'assujetti soit à même, par un classement adéquat de représenter toutes ses factures à l'occasion d'un contrôle (RM à Robert Liot, M 7531, JO, débats Sénat du 23 mai 1968, p. 314).

190

Il convient de préciser que, pour l'application des impôts directs, les biens d'investissement ouvrant droit à déduction doivent, conformément aux dispositions de l'[article 15 de l'annexe II au CGI](#), être inscrits dans la comptabilité de l'entreprise pour leur prix d'achat ou de revient, diminué de la déduction à laquelle ils donnent droit (conformément aux dispositions de l'[article 209-II de l'annexe II au CGI](#)).

200

Par ailleurs selon les dispositions de l'article 38 A de l'annexe III au CGI, le compte de résultat dont la production est prévue à l'article 38 de l'annexe III au CGI devant être présenté « hors taxes », les achats de produits et marchandises (ainsi que les stocks), doivent être comptabilisés « hors TVA ».

2. Opérations conclues avec des particuliers

210

L'article 290 quinquies du CGI prévoit que toute prestation de services comprenant l'exécution de travaux immobiliers, assortie ou non de vente, fournie par un redevable de la TVA à des particuliers, doit faire l'objet d'une note mentionnant le nom et l'adresse des parties, la nature et la date de l'opération effectuée, le montant de son prix et le montant de la TVA.

Au cas particulier, la comptabilité doit mentionner, bien entendu, le montant net de l'opération, le montant de la TVA et le nom et l'adresse du client ainsi que le prescrit l'article 37 de l'annexe IV au CGI.

3. Opérations au comptant

220

L'article 286-I-3° du CGI prévoit que toute personne assujettie à la TVA, qui ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, doit inscrire, jour par jour et sans blanc ni rature, sur un livre aux pages numérotées spécialement affecté à cet effet, le montant de chacune des opérations en distinguant, au besoin, ses opérations taxables de celles qui ne le sont pas.

Toutefois, les opérations au comptant peuvent être inscrites globalement à la fin de chaque journée lorsque leur montant unitaire est inférieur à 76 €, taxes comprises, qu'elles correspondent à des ventes au détail et des services rendus aux particuliers et qu'il est conservé des justifications (brouillard de caisse par exemple). Pour les opérations payées par chèques, seuls les totaux des bordereaux de remise en banque peuvent être comptabilisés si ces bordereaux sont conservés.

230

Cette limite applicable aux titulaires de revenus non commerciaux autorisés à utiliser la méthode simplifiée de comptabilisation des recettes de faible montant a été étendue à l'ensemble des contribuables dont les revenus relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et de la catégorie des bénéfices agricoles.

240

Pour la détermination de la limite de 76 € au-dessous de laquelle les opérations au comptant peuvent être comptabilisées globalement à la fin de chaque journée, il y a lieu de retenir les recettes effectivement perçues par les assujettis (commerçants, prestataires de services, titulaires de revenus non commerciaux), qu'elles soient ou non soumises à la TVA et quel que soit le taux qui leur est applicable. La limite en cause s'apprécie donc d'après le montant taxes comprises de l'opération réalisée.

Un même acheteur pouvant acquérir, pour une somme globale supérieure à 76 € TTC, plusieurs articles dont le prix unitaire est inférieur à ce montant, il est précisé que ce chiffre limite prévu par l'article 286-I-3° du CGI s'apprécie par opération de vente et non par article vendu à un même acheteur (RM, n° 17269 à M. Authié, JO, Sénat, 30 août 1984, p. 1352).

250

L'administration admet que le seul fait pour des commerçants détaillants d'enregistrer globalement, en fin de journée, leurs recettes journalières, quel qu'en soit le montant unitaire, ne suffit pas à faire écarter

la comptabilité présentée, dès lors que celle-ci est par ailleurs tenue correctement, et que les résultats sont en rapport avec l'importance et l'activité de l'entreprise.

Cependant, aux termes de l'article 286-I-4° du CGI, les assujettis à la TVA sont tenus de fournir aux agents de la direction générale des finances publiques, tant au principal établissement que dans les succursales ou agences, toutes justifications nécessaires à la fixation des opérations imposables.

Il en résulte que la faculté offerte aux assujettis d'inscrire globalement, en fin de journée, leurs opérations au comptant d'un montant inférieur à une certaine somme ne les dispense pas, pour autant, de produire à l'appui de leur livre spécial tous documents propres à justifier de ce montant : bandes de caisse enregistreuse, fiches de caisse, livres brouillards, etc.

CE, 8 juillet 1963, n° 43612, société La Chaussure de Romans ; CE 8 mars 1965, n° 39065 ; CE 14 juin 1972, n° 81843 ; CE 28 mars 1973, n° 80097 ; CE 29 octobre 1975, n° 93797).