

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-20-50-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

TVA - Base d'imposition - Fait générateur et exigibilité - Modification de l'exigibilité de la TVA à la suite d'une option - Les différents cas d'option

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Base d'imposition

Titre 2 : Fait générateur et exigibilité

Chapitre 5 : Modification de l'exigibilité de la TVA à la suite d'une option

Section 1 : Les différents cas d'option

Sommaire :

I. Option pour le paiement de la taxe d'après les débits

A. Modalités et portée de l'option

1. Redevables pouvant acquitter la TVA d'après les débits

2. Forme de l'option

3. Opérations concernées

B. Renonciation à l'option pour le paiement d'après les débits

C. Conséquences du paiement d'après les débits

1. Conséquences du paiement sur les débits pour les assujettis

2. Conséquences du paiement sur les débits pour les clients auxquels la taxe est facturée

II. Paiement de la TVA d'après le bordereau de recettes pour les entreprises de spectacles

III. Option pour le paiement de la TVA sur les livraisons de travaux immobiliers

A. Travaux ouvrant droit à l'option pour le paiement de la taxe sur les livraisons

1. Les travaux doivent être exécutés dans le cadre d'un marché unique comportant la fourniture de biens meubles et l'installation ou l'incorporation à un ouvrage immobilier des matériels et appareils fournis

a. Les travaux immobiliers sont exécutés dans le cadre d'un marché comportant à la fois la fourniture de biens meubles et l'installation des matériels et appareils fournis

b. Les travaux immobiliers sont réalisés dans le cadre d'un marché comportant la fourniture de matériels ou appareils et leur incorporation à un ouvrage immobilier

2. La valeur de vente des matériels ou appareils fournis et indispensables au fonctionnement de l'installation, ou incorporés à l'ouvrage immobilier doit excéder 50 % du montant total du marché

B. Conditions auxquelles est subordonné l'exercice de l'option pour le paiement de la taxe lors de la livraison des travaux

1. Déclaration préalable

2. Mention de l'option sur les contrats et les factures ou mémoires
3. Définition de la livraison
4. Renonciation à l'option
5. Renouvellement de l'option

1

Pour les prestations de services, le fait générateur de la TVA se produit au moment où la prestation de services est effectuée, la taxe étant exigible en principe lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération ([article 269 du code général des impôts \(CGI\)](#)).

10

Toutefois, en ce qui concerne l'exigibilité, le premier alinéa de l'article 269-2-c du CGI prévoit en faveur des prestataires de services, la faculté d'opter pour le paiement de la taxe d'après les débits.

Par ailleurs, les entrepreneurs de spectacles peuvent, sur option, acquitter la TVA d'après les bordereaux de recettes.

En outre, le troisième alinéa de l'article 269-2-c du CGI dispose que les entrepreneurs de travaux immobiliers peuvent, dans des conditions et pour les travaux qui sont fixés par décret, opter pour le paiement de la taxe sur les livraisons.

Sont donc successivement examinées :

- l'option pour le paiement de la taxe d'après les débits ;
- l'option pour le paiement de la taxe selon le bordereau de recettes pour les entreprises de spectacles ;
- l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons de travaux immobiliers.

I. Option pour le paiement de la taxe d'après les débits

20

Aux termes de l'[article 269-2-c, al. 1 du CGI](#), les personnes qui effectuent des prestations de services, opérations pour lesquelles la taxe est en principe exigible lors de l'encaissement, peuvent être autorisées à acquitter la taxe d'après leurs débits (c'est-à-dire lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients).

A. Modalités et portée de l'option

1. Redevables pouvant acquitter la TVA d'après les débits

30

Les redevables qui effectuent des opérations soumises à la TVA pour lesquelles la taxe est exigible lors de l'encaissement, peuvent dans les conditions fixées par l'[article 77 de l'annexe III au CGI](#), opter pour acquitter la taxe d'après les débits. Sont concernés les prestataires de services.

Remarque : Ainsi peuvent notamment bénéficier de cette option dans les conditions de droit commun :

- les avocats (cf. [BOI-TVA-BASE-20-20-XII](#)) ;
- les auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit et les artistes du spectacle ;
- les traducteurs et Interprètes de langues étrangères, les guides et accompagnateurs, les sportifs et les dresseurs d'animaux ;
- les associations inter-entreprises de médecine du travail (cf. [BOI-TVA-BASE-20-20-XI](#)) ;
- les exploitants agricoles (cf. [BOI-TVA-SECT-80-30-30](#)) ;
- les éditeurs de publications de presse (cf. [BOI-TVA-SECT-40-10-30-II](#)) ;

Cette procédure s'applique également aux redevables qui effectuent des livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ou de biens similaires donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs (cf. [BOI-TVA-BASE-20-40-I-A et suivants](#)).

2. Forme de l'option

40

L'option doit être formulée de manière expresse. Les redevables qui entendent acquitter la TVA d'après les débits doivent en faire la déclaration écrite, par lettre simple, auprès du service des impôts des entreprises dont ils relèvent pour la paiement de la taxe ([CGI, ann. III, art. 77-1, al. 1](#)).

3. Opérations concernées

50

L'option est globale. Elle s'applique à l'ensemble des opérations réalisées par les redevables ([CGI, ann. III, art. 77-1, al. 2](#)).

L'option s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été exercée ([CGI, ann. III, art. 77-2, al. 1](#)).

B. Renonciation à l'option pour le paiement d'après les débits

60

Tout redevable qui a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits a la faculté de renoncer à cette option. Cette renonciation doit être expresse. Les redevables doivent en faire la déclaration écrite, par lettre simple, auprès du service des impôts des entreprises dont ils relèvent pour le paiement de la taxe.

Dans ce cas, le régime du paiement d'après les encaissements s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la renonciation a été déclarée (CGI, ann. III, art. 77-2, al. 2).

Pour les livraisons de biens qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs (CGI, art. 269-2-a), le régime fixant l'exigibilité à l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou encaissements se rapportent, s'applique aux opérations pour lesquelles l'expiration de la période intervient à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la renonciation a été déclarée.

C. Conséquences du paiement d'après les débits

1. Conséquences du paiement sur les débits pour les assujettis

70

En principe, le débit coïncide avec l'inscription de la somme correspondante au débit du compte « client » (CE, arrêts du 30 novembre 1938, req. Cesbran et du 28 décembre 1939, req. Godineau).

En pratique, le débit coïncide le plus souvent avec la facturation. Il est souligné que l'option d'acquitter la taxe d'après les débits ne peut avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la taxe et de permettre aux assujettis d'acquitter la TVA postérieurement à l'encaissement du prix ou de la rémunération de leurs services.

En d'autres termes, les assujettis ayant opté pour le paiement de la TVA d'après leurs débits doivent, sans attendre l'établissement d'une facture définitive, comprendre dans leurs déclarations de recettes le montant des acomptes perçus par eux au cours de la période d'imposition considérée, même s'ils ne correspondent pas à une exécution partielle du service rendu.

Les redevables n'ont pas l'obligation d'indiquer sur leurs factures le fait qu'ils acquittent la TVA d'après les débits. Toutefois, l'exercice du droit à déduction étant lié à l'exigibilité de la taxe, il est conseillé aux redevables acquittant la taxe d'après les débits d'en informer leurs clients par une mention adéquate sur les factures qu'ils délivrent.

2. Conséquences du paiement sur les débits pour les clients auxquels la taxe est facturée

80

Conformément aux dispositions de l'article 271-I-2 et 3 du CGI, les clients des assujettis ayant opté pour le paiement de la TVA d'après les débits sont autorisés à opérer la déduction de la TVA figurant sur les factures d'achats correspondantes comportant mention du paiement de la taxe par le fournisseur d'après les débits dès la réception des factures et sans attendre le paiement du prix.

Les clients peuvent opérer la déduction de la taxe mentionnée sur une facture lorsque l'exigibilité est intervenue chez le fournisseur. En d'autres termes, le client peut porter la taxe en déduction sur la déclaration déposée au titre du mois au

cours duquel il a reçu la facture d'un prestataire de services, si ce document indique que ce dernier acquitte l'impôt d'après les débits. En l'absence de cette mention, les redevables ne peuvent opérer la déduction correspondante que sur la déclaration déposée au titre du mois du paiement des travaux ou des services (RM n° 34560 à M. Georges Delfosse, JO débats AN du 24 novembre 1980, p. 4912).

L'option pour le paiement de la TVA d'après les débits a pour conséquence d'entraîner l'exigibilité de la taxe sur le montant total facturé dès la date du débit qui coïncide en principe avec la date d'émission de la facture. Il en est ainsi même si les factures ne font pas mention de l'option. De même la taxe est exigible au moment du débit dans le cas où, sans avoir exercé l'option, un prestataire a indiqué irrégulièrement acquitter l'impôt d'après les débits sur les factures délivrées à la clientèle. Par ailleurs, il est rappelé que, pour pouvoir prétendre à l'imputation de la taxe correspondant à l'octroi d'un escompte de règlement, le fournisseur n'est dispensé d'adresser à son client une note d'avoir que si une mention apposée sur la facture précise que, dans le cas où le client bénéficie de l'escompte offert, seule la taxe correspondant au prix payé ouvre droit à déduction. En tout état de cause, le fournisseur peut renoncer au bénéfice de l'imputation en précisant que l'escompte est « net de taxe », ce qui évite toute remise en cause de la déduction opérée par le client.

II. Paiement de la TVA d'après le bordereau de recettes pour les entreprises de spectacles

90

Conformément aux règles générales en vigueur pour les prestations de services, l'exigibilité de la taxe est, pour les spectacles, constituée par l'encaissement du prix du billet d'entrée. Ainsi devraient être comprises dans le chiffre d'affaires imposable au titre d'une période déterminée (mois ou trimestre), les sommes encaissées au cours de cette période, qu'elles proviennent de la vente de billets d'entrée immédiate ou de location ou de cartes d'abonnement.

Or, les entreprises de spectacles sont tenues d'établir, à l'issue de chaque journée ou de chaque représentation un relevé ou bordereau de recettes mentionné à l'[article 50 sexies H de l'annexe IV au CGI](#) (cf. [BOI-TVA-DECLA-20-30-20-30-II](#)). Il n'existe pas de corrélation exacte entre les sommes portées sur ce document et celles qui ont été effectivement encaissées : prix d'entrée encaissé mais valable pour une séance ultérieure (billets de location et abonnements) ou encaissements correspondant à des entrées antérieures (agences de location).

Les entreprises de spectacles peuvent acquitter la TVA d'après ce relevé ou bordereau de recettes si elles ont formulé une option en ce sens dans les conditions prévues au [I-A-2](#). Elles pourront y renoncer selon les modalités prévues au [I-B](#).

III. Option pour le paiement de la TVA sur les livraisons de travaux immobiliers

100

Le [3ème alinéa de l'article 269-2-c du CGI](#) prévoit que les entrepreneurs de travaux immobiliers peuvent, dans des conditions et pour les travaux qui sont fixés par décret, opter pour le paiement de la TVA sur les livraisons.

Conformément à ces dispositions, les [articles 78 à 84 de l'annexe III au CGI](#) définissent les travaux pour lesquels les entrepreneurs ont la faculté d'opter pour le paiement de la taxe lors de la livraison et fixent les conditions auxquelles l'exercice de cette option est subordonné.

A. Travaux ouvrant droit à l'option pour le paiement de la taxe sur les livraisons

110

Aux termes de l'[article 78 de l'annexe III au CGI](#), les entrepreneurs peuvent acquitter la TVA au moment de la livraison pour les travaux immobiliers exécutés dans le cadre d'un marché unique comportant la fourniture de biens meubles et l'installation ou l'incorporation à un ouvrage immobilier des matériels et appareils fournis.

L'option pour cette exigibilité de la TVA n'est admise que si la valeur de vente des matériels ou appareils ainsi fournis, et indispensables au fonctionnement de l'installation ou incorporés à l'ouvrage immobilier, excède 50 % du montant total du marché.

Il résulte de ces dispositions que, pour ouvrir droit au paiement de la taxe lors de la livraison, les travaux immobiliers doivent répondre aux deux conditions exposées ci-après.

1. Les travaux doivent être exécutés dans le cadre d'un marché unique comportant la fourniture de biens meubles et l'installation ou l'incorporation à un ouvrage immobilier des matériels et appareils fournis

120

L'option pour le paiement de la taxe lors de la livraison des travaux est susceptible d'être exercée dans les deux situations suivantes :

a. Les travaux immobiliers sont exécutés dans le cadre d'un marché comportant à la fois la fourniture de biens meubles et l'installation des matériels et appareils fournis

130

Il en est ainsi notamment lorsqu'un marché passé pour la fourniture et la mise en place d'un matériel ou d'un appareil qui conserve un caractère mobilier après installation, prévoit l'exécution de travaux de génie civil préalables à cette installation.

b. Les travaux immobiliers sont réalisés dans le cadre d'un marché comportant la fourniture de matériels ou appareils et leur incorporation à un ouvrage immobilier

140

Cette situation se rencontre notamment dans le cas d'une installation industrielle de caractère immobilier, lorsque le titulaire du marché fournit les matériels ou appareils à installer et exécute les travaux ayant pour objet d'incorporer ces matériels ou appareils à un ouvrage immobilier.

En toute hypothèse, lorsque le titulaire d'un marché ne fournit pas les matériels ou appareils à installer ou à incorporer à un ouvrage immobilier, les travaux immobiliers réalisés dans le cadre dudit marché ne peuvent ouvrir droit au paiement de la taxe lors de leur livraison.

2. La valeur de vente des matériels ou appareils fournis et indispensables au fonctionnement de l'installation, ou incorporés à l'ouvrage immobilier doit excéder 50 % du montant total du marché

150

Les biens meubles fournis dans le cadre du marché unique défini au III-A-1 § 120 et suivants ci-dessus doivent constituer des matériels ou des appareils indispensables au fonctionnement de l'installation ou être incorporés à l'ouvrage immobilier dont ils font partie intégrante.

Il y a donc lieu d'exclure pour le calcul de la valeur de vente à comparer au montant total du marché :

- d'une part, les matériels ou appareils qui ne sont pas indispensables au fonctionnement de l'installation ou qui, dans le cas d'une installation de caractère immobilier, ne sont pas incorporés à l'ouvrage immobilier ;
- d'autre part, les biens meubles qui ne constituent pas des matériels ou appareils, tels que les matériaux de construction utilisés pour l'exécution des travaux immobiliers.

Par valeur de vente des matériels ou appareils fournis, il convient d'entendre le prix effectif de ces matériels ou appareils, tous frais et taxes compris.

Dans l'hypothèse où le marché est établi pour un prix global comprenant l'installation des matériels ou appareils fournis, la valeur de vente à retenir est constituée par le prix normal de vente des produits similaires ou, à défaut de ce terme de comparaison, par le prix de revient majoré de la taxe.

Si la valeur de vente des matériels ou appareils définis ci-dessus représente plus de 50 % du montant total du marché, les travaux immobiliers réalisés dans le cadre de ce marché peuvent ouvrir droit au paiement de la taxe lors de leur livraison, dès lors, bien entendu, que ceux-ci répondent par ailleurs aux conditions exposées aux III-A-1 § 120 et III-A-2 § 150.

160

Cependant, certains travaux immobiliers ne peuvent pas bénéficier de cette option.

En effet, [l'article 78-3 de l'annexe III au CGI](#) exclut de l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons :

- les travaux immobiliers concourant :

- à la construction, à la livraison, à la réparation ou à la réfection des voies et bâtiments de l'État et des collectivités locales, ainsi que de leurs établissements publics autres que ceux à caractère industriel ou commercial assujettis à la TVA ;
- à la construction et à la livraison des immeubles destinés à être affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie ;
- à la réparation et à la réfection des locaux d'habitation ainsi que des parties communes des immeubles dont les trois quarts au moins de la superficie sont affectés à l'habitation ;
- à la construction, à la livraison, à la réparation et à la réfection des immeubles affectés à l'exercice public du culte et des locaux annexes nécessaires à cette activité.

- les travaux immobiliers réalisés par les redevables inscrits au répertoire des métiers et placés par option sous le régime simplifié d'imposition.

Ces travaux immobiliers qui sont exposés à la section 2 (cf. [BOI-TVA-BASE-20-50-20-10](#), [BOI-TVA-B-20-50-20-20](#), [BOI-TVA-BASE-20-50-20-30](#)) donnent toujours lieu au paiement de la taxe au moment de l'encaissement des acomptes ou du montant des mémoires ou factures.

Par suite, il est nécessaire de définir les travaux immobiliers en les distinguant des opérations qui s'analysent en des ventes assorties d'opérations accessoires de prestations de services.

Pour la définition de travaux immobiliers, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30](#).

B. Conditions auxquelles est subordonné l'exercice de l'option pour le paiement de la taxe lors de la livraison des travaux

1. Déclaration préalable

170

Conformément aux dispositions de [l'article 79 de l'annexe III au CGI](#), l'option pour le paiement de la taxe lors de la livraison des travaux immobiliers est subordonnée au dépôt par l'entrepreneur, auprès du service des impôts des entreprises dont il dépend, d'une déclaration par laquelle il prend l'engagement d'acquitter la taxe lors de la livraison des travaux immobiliers pour tous les marchés qui seront passés à compter de la date de cette déclaration et rempliront les conditions définies au [III-A-1 § 120 et suivants](#).

Les entreprises nouvelles et les entreprises qui, à la suite d'une modification de leur activité, effectuent des opérations susceptibles de bénéficier de l'option, doivent faire leur déclaration dans les quinze jours de leur installation ou du commencement de leur nouvelle activité.

2. Mention de l'option sur les contrats et les factures ou mémoires

180

L'[article 80 de l'annexe III au CGI](#) fait obligation à l'entrepreneur de mentionner expressément, dans les contrats établis pour les marchés en cause, qu'il a opté pour le paiement de la TVA lors de la livraison des travaux immobiliers. Cette mention doit, en outre, être reproduite sur tous les mémoires afférents à ces marchés que l'entrepreneur délivre au maître de l'ouvrage.

Les redevables n'ont pas l'obligation d'indiquer sur leurs factures le fait qu'ils acquittent la TVA lors de la livraison des travaux immobiliers. Toutefois, il est conseillé à ces redevables d'en informer leurs clients par une mention adéquate sur les factures qu'ils délivrent en application de l'[article 289 du CGI](#).

L'attention des intéressés doit être appelée sur l'importance particulière que cette mention revêt en matière de déduction. En effet, lorsque l'exigibilité de la taxe est constituée par la livraison des travaux, le maître de l'ouvrage ne peut opérer la déduction de cette taxe que sur la déclaration déposée au titre du mois où intervient cette livraison. En revanche, lorsque l'exigibilité de la taxe est, conformément aux règles de droit commun, constituée par l'encaissement du prix, celui-ci détermine la date à laquelle le droit à déduction prend naissance. Dès lors, en l'absence d'une mention sur les factures ou mémoires attestant que l'entrepreneur acquitte la taxe lors de la livraison des travaux, le maître de l'ouvrage pourrait se croire autorisé à opérer la déduction de la taxe qui lui serait facturée par l'entrepreneur sans attendre la livraison des travaux.

Pour éviter une telle situation, l'[article 81 de l'annexe III au CGI](#) interdit à l'entrepreneur, qui a opté pour le paiement de la TVA lors de la livraison des travaux, de facturer cette taxe avant que cette livraison soit intervenue.

En outre, en vertu de l'[article 82 de l'annexe III au CGI](#), la facturation de la TVA avant la livraison des travaux, même à l'occasion de l'encaissement d'un seul acompte, ainsi que le défaut d'inscription sur les contrats, factures ou mémoires des mentions relatives à l'option entraînent de plein droit l'annulation de cette option et rendent la taxe immédiatement exigible sur tous les encaissements reçus au titre des marchés en cours.

L'intéressé se trouve alors replacé sous le régime du paiement de la taxe sur les encaissements.

Toutefois, en raison des conséquences que l'application stricte de cette disposition pourrait avoir sur l'activité d'une entreprise, l'administration ne se refuse pas à examiner avec bienveillance les cas exceptionnels dans lesquels un entrepreneur de bonne foi aurait facturé la taxe d'après les encaissements pour un marché de travaux ne remplissant pas à l'origine les conditions nécessaires pour bénéficier de l'option, mais qui, par suite d'une modification ultérieure du contrat, viendrait à satisfaire à ces conditions.

3. Définition de la livraison

190

Aux termes de l'[article 81 de l'annexe III au CGI](#), la livraison s'entend de la remise des ouvrages en la possession du maître de l'ouvrage ; elle ne peut se situer postérieurement à l'occupation ou à l'utilisation réelle des locaux et installations.

La date de la livraison à retenir est donc celle de la réception provisoire des travaux par le maître de l'ouvrage ou celle de l'occupation ou de l'utilisation effective si elle intervient avant la réception provisoire.

La TVA est due sur le montant total du mémoire remis au maître de l'ouvrage, y compris la retenue de garantie.

Il est précisé que, dans l'hypothèse où le marché de travaux prévoit un programme de construction portant sur plusieurs immeubles, la livraison, au sens défini ci-dessus, de chacun de ces immeubles entraîne l'exigibilité de la TVA.

En revanche, dans le cadre de la construction d'un seul immeuble, les livraisons partielles faites au fur et à mesure de l'avancement des travaux par les différents corps de métiers qui participent successivement à la construction de l'ouvrage ne sauraient entraîner l'exigibilité de l'impôt au sens donné au terme livraison par l'article précité.

4. Renonciation à l'option

200

L'article 83 de l'annexe III au CGI permet à l'entrepreneur qui a opté pour le paiement de la taxe lors de la livraison des travaux immobiliers de renoncer à tout moment à cette option. Cette renonciation doit faire l'objet d'une déclaration de l'intéressé au service des impôts des entreprises dont il dépend. Elle prend effet à la date de cette déclaration et rend exigible le paiement immédiat de la taxe afférente à tous les encaissements reçus au titre des marchés en cours.

L'entrepreneur qui a renoncé à l'option se trouve désormais soumis au régime du paiement de la taxe sur les encaissements (cf. [BOI-TVA-BASE-20-20](#)).

5. Renouvellement de l'option

210

La renonciation à l'option pour le paiement de la taxe d'après les livraisons ne présente pas un caractère irrévocable. Toutefois, en vertu de l'article 84 de l'annexe III au CGI, l'entrepreneur qui a renoncé à l'option dans les conditions exposées au III-B-4 ne peut formuler une nouvelle option pour le régime du paiement de la taxe lors de la livraison des travaux immobiliers qu'à l'expiration d'un délai d'un an à compter de la date à laquelle l'intéressé a déclaré renoncer à ce mode de paiement.

L'administration admet que ces dispositions soient étendues au cas où l'option est devenue caduque par suite de la facturation de la taxe à l'occasion d'un acompte précédant la livraison ou du défaut d'inscription sur les contrats, mémoires ou factures des mentions relatives à l'option.

Bien entendu, le renouvellement de l'option est subordonné à l'établissement d'une nouvelle déclaration par l'entrepreneur auprès du service des impôts des entreprises dont il dépend.