RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-40-10-20-20170405
Date de publication : 05/04/2017

TVA - Droits à déduction - Conditions formelles d'exercice du droit à déduction - Récupération de la TVA en cas de créances définitivement irrécouvrables et d'opérations résiliées ou annulées

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Droits à déduction
Titre 4 : Conditions d'exercice du droit à déduction
Chapitre 1 : Conditions formelles d'exercice du droit à déduction
Section 2 : Récupération de la TVA en cas de créances définitivement irrécouvrables et d'opérations résiliées ou annulées

Sommaire :

I. Fait générateur de la récupération de la TVA en cas d'annulation, de résiliation ou d'impayés
A. Notion d'annulation ou de résiliation
B. Notion d'impayé et de créances irrécouvrables
C. Règles applicables lorsque le débiteur a fait l'objet d'un jugement de redressement judiciaire
II. Modalités de la récupération de la taxe
A. La rectification de la facture initiale
1. Opérations annulées ou résiliées rabais, ristournes ou remises.
a. Envoi d'une facture de remplacement
b. Envoi d'une note d'avoir
c. Cas particulier : escompte conditionnel mentionné sur une facture
2. Opérations impayées
3. Cas des remises de dettes consenties dans le cadre d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire
B. Délai d'imputation ou de restitution de la taxe se rapportant à des créances irrécouvrables.
C. L'imputation de la taxe
D. Le remboursement
III. Affaires impayées: solutions particulières
A. Livraisons effectuées par les fournisseurs de tabacs et demeurées impayées par les débitants de tabacs
B. Opérations effectuées par les commissionnaires en douane agréés
C. Sociétés d'affacturage
1. Livraison d'un bien (ou autorisation de paiement d'après les débits dans le cas d'une prestation de services)
2. Prestation de services
3. Cas particulier des pénalités de retard dues à son client par le fournisseur d'un bien ou d'une prestation de services en raison du retard pris dans l'exécution de ses obligations contractuelles

1

Aux termes du 1 de l'article 272 du code général des impôts (CGI), la TVA qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 du CGI lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables. Toutefois, l'imputation ou le remboursement de la taxe peuvent être effectués dès la date de la décision de justice qui prononce la liquidation judiciaire.

Le 1 de l'article 272 du CGI précise que l'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification, auprès de l'administration, de la rectification de la facture initiale.

10

La récupération de la TVA par le redevable qui l'a précédemment acquittée est également possible lorsqu'une partie seulement du prix demeure impayée, notamment en cas de rabais, remises ou ristournes consenties après l'établissement de la facture initiale et intervention de l'exigibilité de la taxe, et calculés en fonction des quantités de marchandises vendues.

> **Remarque :** Dans l'hypothèse où les rabais, remises et ristournes obtenus sont calculés indépendamment des quantités de marchandises achetées, ou rémunèrent des services rendus aux fournisseurs, ils constituent des opérations imposables à la TVA dans les conditions de droit commun.

I. Fait générateur de la récupération de la TVA en cas d'annulation, de résiliation ou d'impayés

20

Pour les ventes de biens, et pour les prestations de services lorsque le prestataire est autorisé à acquitter la TVA d'après les débits, la TVA est due à la date de la livraison ou de la facturation quelle que soit la date du paiement du prix (CGI, art. 269, 2-a et c).

> **Remarque :** Il en est ainsi également pour les entrepreneurs de travaux immobiliers qui ont opté pour le paiement de la TVA lors de la livraison des travaux.

Le 1 de l'article 272 du CGI permet cependant au fournisseur ou au prestataire de récupérer la taxe acquittée, en cas d'annulation ou de résiliation si sa créance reste impayée et à condition qu'il délivre une facture rectificative à son client.

A. Notion d'annulation ou de résiliation

30

Une affaire doit être considérée :

- annulée, à la date où, après avoir passé commande et versé des acomptes, l'acheteur, qui ne donne pas suite à cette commande, se fait rembourser ses versements ;

- résiliée, à la date où les parties sont replacées dans la situation antérieure à la réalisation de l'opération.

B. Notion d'impayé et de créances irrécouvrables

40

L'imputation ou la restitution de la taxe ne peut être obtenue que si le fournisseur ou le prestataire est en mesure de démontrer que sa créance est définitivement irrécouvrable.

Le simple défaut de recouvrement d'une créance à l'échéance ne suffit pas à lui conférer le caractère de créance irrécouvrable, quel que soit le motif du défaut de règlement (insolvabilité, contestation commerciale).

La preuve de l'irrécouvrabilité résulte, en effet, du constat de l'échec des poursuites intentées par un créancier contre son débiteur.

> Dès lors, les dispositions du 1 de l'article 272 du CGI ne peuvent être invoquées, ni par le vendeur qui a été désintéressé par le commissionnaire ducroire, ni par cet intermédiaire lui-même qui n'est pas fondé à soutenir que la somme versée au commettant revêt le caractère d'une indemnité (RM Boscary-Monsservin n° 11526, JO AN du 26 septembre 1970, p. 4016-4017).

La récupération de la TVA n'est pas liée à la comptabilisation de l'opération. Cela étant, elle correspond normalement au moment où l'entreprise est autorisée à inscrire sa créance à un compte de charge définitif.

La constatation d'une « provision pour dépréciation de la créance » ne peut avoir pour effet de permettre l'imputation de la taxe.

En revanche, le versement d'une indemnité par l'assureur-crédit, qui constate l'échec des actions de recouvrement appropriées engagées, qu'elles soient amiables ou contentieuses, permet d'attester du caractère irrécouvrable de la créance, l'assuré constatant par ailleurs, dans ses écritures comptables, l'extinction de la créance et l'enregistrement d'une perte.

Enfin, il est admis, à titre de règle pratique, que la récupération de la taxe puisse intervenir lorsque le créancier établit que son débiteur a disparu sans laisser d'adresse ou que le règlement a été effectué par un chèque volé.

> Lorsque le prix est réglé au moyen de chèques qui se révèlent volés ou sans provision, la récupération de la TVA acquittée par le commerçant peut intervenir dès que celui-ci justifie du caractère irrécouvrable de sa créance, c'est-à-dire, notamment, lorsqu'il établit qu'il a été réglé au moyen de chèques volés ou, dans le cas de règlement au moyen d'un chèque sans provision, lorsqu'il a exercé toutes les voies de recours prévues par la loi. La récupération de TVA est subordonnée en outre à l'envoi aux clients de duplicatas des factures initiales, indiquant que le prix est demeuré impayé et que la taxe correspondante ne peut pas faire l'objet d'une déduction. Lorsque le débiteur a disparu, le commerçant est dispensé de toute formalité de rectification de la facture initiale (RM Hamelin n° 74851, JO AN du 13 décembre 2005, p. 11540).

C. Règles applicables lorsque le débiteur a fait l'objet d'un jugement de redressement judiciaire

50

En application des dispositions du 1 de l'article 272 du CGI la taxe peut être récupérée :

- lors du jugement arrêtant le plan de redressement et décidant la poursuite de l'activité de l'entreprise défaillante. La quotité des créances demeurant impayées est, en effet, connue à la date du jugement ;

- ou dès la date du jugement qui prononce la liquidation judiciaire de l'entreprise défaillante sans qu'il soit nécessaire d'attendre le certificat du syndic ou le jugement de clôture.

II. Modalités de la récupération de la taxe

A. La rectification de la facture initiale

60

Selon les dispositions expresses du deuxième alinéa du 1 de l'article 272 du CGI « l'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification, auprès de l'administration, de la rectification préalable de la facture initiale ». Les redevables qui se dispenseraient d'ajuster exactement les énonciations des factures au prix effectivement payé par leurs clients ne pourraient procéder à l'imputation, ni obtenir la restitution de l'impôt afférent au prix (ou à la partie du prix) qu'ils ne reçoivent pas. En outre, cet impôt ne pourrait être déduit par celui qui a reçu la facture (CGI, art. 272, 2 et CGI, art. 283, 4).

Dans le cas de ventes résiliées ou annulées, en totalité ou en partie, ou de rabais, remises ou ristournes consentis par la personne qui réalise les opérations taxables, la rectification des factures s'entend généralement soit de l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente, soit, selon des usages commerciaux établis de longue date, de l'envoi d'une note d'avoir. En revanche, le non-paiement d'une facture n'appelle, sur le plan commercial, aucune rectification des factures ou documents initialement établis, puisque la défaillance du débiteur ne saurait modifier le montant de la dette de ce dernier, telle qu'elle résulte de ces factures ou documents.

1. Opérations annulées ou résiliées rabais, ristournes ou remises.

a. Envoi d'une facture de remplacement

70

Pour valoir rectification de facture, la facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente doit porter référence exacte à la facture initiale et la mention expresse de l'annulation de celle-ci. Elle doit, en outre, comporter l'ensemble des mentions visées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI. Il est toutefois admis que les mesures d'allégement prévues pour les factures de faible montant s'appliquent également aux factures rectificatives.

b. Envoi d'une note d'avoir

80

Dans la mesure où la personne qui a réalisé les opérations taxables facturées entend bénéficier de l'imputation ou de la restitution de la TVA afférente au prix ou à la partie du prix qui n'est pas exigible ou dont il est fait remise, les notes d'avoir doivent porter référence à la facture initiale et indiquer le montant « hors taxe » du rabais consenti ainsi que le montant de la TVA correspondante.

En cas d'impossibilité de mentionner la référence à la facture initiale (remises de fin d'année, etc.), les notes d'avoir peuvent faire référence à un ensemble de factures ou au contrat auquel se rapportent

les factures en cause. Dans cette hypothèse, la note d'avoir doit préciser la période au cours de laquelle ces factures ont été émises.

La note doit, en outre, mentionner les noms et adresses des parties ainsi que le montant du total hors taxe et de la TVA due après application de la réduction de prix. Corrélativement, le client acheteur assujetti à la TVA est tenu, s'il a déjà opéré la déduction de la taxe figurant sur la facture initiale, d'atténuer le montant de cette déduction à concurrence de la taxe figurant sur la note d'avoir.

Si elle renonce à l'imputation ou au remboursement de cette taxe, la personne qui a réalisé l'opération taxable peut faire connaître à son client que le rabais est « net de taxe ». Sous la double réserve qu'une mention dans ce sens soit apposée sur la note d'avoir et que le montant de la TVA portée sur la facture initiale ne soit pas modifié, il est admis de ne pas faire application des dispositions combinées du 2 de l'article 272 du CGI et du 4 de l'article 283 du CGI et de dispenser le client de procéder à la rectification de la déduction opérée au vu de cette facture.

90

Les constructeurs automobiles peuvent verser des primes « de volume » ou « d'objectifs » en fonction des achats de véhicules effectués, soit directement auprès d'eux, soit par l'intermédiaire de leur réseau, auprès des concessionnaires ou filiales de distribution.

Lorsque ces primes sont versées au réseau primaire du constructeur, elles s'analysent comme des rabais consentis par le constructeur à ses filiales ou aux concessionnaires, en principe exclus de la base d'imposition. Le constructeur peut procéder à un rabais « TTC » ou à un rabais « net de taxe ».

Lorsque des primes « de volume » sont versées à la société-mère d'un groupe en contrepartie d'achats directs par ses filiales françaises et que le contrat-cadre de distribution fait apparaître que la société mère agit au nom et pour le compte de ses filiales pour la répartition des primes, étant établi que le montant des primes bénéficie effectivement, et pour son montant exact, aux filiales, elles peuvent s'analyser comme des rabais consentis par le constructeur aux filiales du groupe sous réserve du respect des conditions suivantes.

Des notes d'avoir seront émises par le constructeur au profit de la société mère à partir de l'ensemble des informations nécessaires permettant au constructeur de justifier du montant individuel de l'avoir qui sera versé à chaque filiale. A cet égard, le constructeur doit détenir une reddition de compte établie par la société mère des sommes qu'elle a effectivement reversées aux filiales.

Afin d'exprimer clairement, le cas échéant, le renoncement du constructeur à l'imputation ou au remboursement de la TVA relative à la réduction de prix consentie, celui-ci devra apposer sur ses notes d'avoir une mention précisant que l'avoir est net de taxe.

Dans le cas d'une note d'avoir « TTC », le constructeur pourra obtenir la restitution de la TVA relative à la réduction de prix consentie et corrélativement les filiales devront procéder à la régularisation de la TVA correspondante antérieurement déduite.

Lorsque des primes « de volume » sont versées à des loueurs soit directement, soit par l'intermédiaire d'un « chef de chaîne », ces sommes peuvent s'analyser comme des rabais consentis par le constructeur aux sociétés de location sous réserve du respect des conditions suivantes.

Les notes d'avoir seront émises par le constructeur au profit de chaque société de location à partir de l'ensemble des informations nécessaires permettant au constructeur de justifier du montant individuel de l'avoir qui sera versé à chaque société.

Si le constructeur entend utiliser la procédure des avoirs « TTC », les sociétés de location doivent régulariser le montant de leurs droits à déduction du montant de la TVA relative à la réduction de prix consentie, en application de la jurisprudence

de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE, arrêt du 15 octobre 2002, aff. C-427/98, Commission/Allemagne).

c. Cas particulier : escompte conditionnel mentionné sur une facture

100

Il arrive fréquemment qu'une facture porte mention d'un escompte qui sera consenti en cas de paiement comptant ou sous un certain délai. Il est admis, dans ce cas, que le vendeur soit dispensé d'adresser ultérieurement une note d'avoir à ses clients, sous réserve qu'une mention apposée sur la facture, précise que, dans le cas où ceux-ci usent de la faculté de bénéficier d'un escompte qui leur est offerte, seule la taxe correspondant au prix effectivement payé par eux ouvre droit à déduction.

Bien entendu, par analogie avec la faculté ouverte en cas d'établissement d'une note d'avoir, le vendeur peut aussi renoncer à l'imputation de la taxe correspondant à l'escompte offert. Il doit, dans ce cas, apposer sur sa facture une mention précisant que l'escompte offert est « net de taxe ».

2. Opérations impayées

110

En cas d'opérations impayées, la rectification de facture exigée sur le plan fiscal par le 1 de l'article 272 du CGI ne saurait conduire une entreprise soumise à la TVA à notifier à son client défaillant un nouveau document mentionnant une somme différente de celle qui figure sur la facture initiale, laquelle doit obligatoirement distinguer le « prix net » de la marchandise ou des services et le montant de la TVA correspondante.

En effet, la dette du client défaillant subsiste et la production initiale du fournisseur créancier ne doit pas être modifiée.

Aussi, dans le cas de non-paiement, total ou partiel, d'une facture, la rectification prescrite par l'article 272 du CGI consiste obligatoirement dans l'envoi d'un duplicata de la facture initiale avec ses indications réglementaires (prix « net » et montant de la TVA correspondante) surchargées de la mention ci-après en caractères très apparents :

*"**Facture demeurée impayée pour la somme de ..... euros (prix net) et pour la somme de ..... euros (TVA correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (CGI, art. 272)**".*

Dans un souci de simplification, les entreprises sont dispensées d'adresser ce duplicata pour chaque facture impayée, à condition qu'elles délivrent à chaque client défaillant un état récapitulatif des factures impayées qui mentionne pour chacune d'entre elles :

- le numéro d'ordre, le libellé, et la date de la facture initiale ;

- le montant HT ;

- le montant de la TVA ;

- la mention « facture impayée pour la somme de ..... euros (HT) et pour la somme de ..... euros (taxe correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (CGI, art. 272) ».

Une copie de l'état récapitulatif doit être conservée à l'appui de la comptabilité. Un exemplaire doit être produit au service des impôts lorsque celui-ci en fait la demande (CGI, art. 272, 1-al. 3).

Dès réception du duplicata ou de l'état récapitulatif, le débiteur doit reverser la taxe initialement déduite.

3. Cas des remises de dettes consenties dans le cadre d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire

120

Il est admis que les remises de dettes consenties dans le cadre de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaires ne sont pas soumises à la TVA et n'ont pas à être inscrites au dénominateur du rapport de déduction de l'entreprise bénéficiaire. De plus, l'entreprise qui consent une telle remise de dette peut récupérer le montant de la taxe facturée à ses clients défaillants et versée au Trésor sous les conditions prévues en matière d'impayés par les dispositions du 1 de l'article 272 du CGI. Bien entendu, le bénéficiaire de la remise est, dans ce cas, tenu de reverser la taxe correspondante dont il avait pu précédemment opérer la déduction. Il a également paru possible d'admettre que ces règles soient applicables aux remises de dettes consenties dans le cadre de la procédure de règlement amiable prévue par les articles 35 et suivants de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises (abrogés au 21 septembre 2000). La taxe afférente à la quotité des créances impayées peut être récupérée lors de la conclusion de l'accord entre le débiteur et les créanciers fixant les remises de dettes (RM Houillon n° 19683, JO AN du 5 juillet 1999, p. 4124).

RES N°2006/37 (TCA) du 12 septembre 2006 : Règles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée aux remises de dettes dans le cadre des procédures de conciliation et de sauvegarde des entreprises prévues par la loi 2005-845 du 26 juillet 2005.

Question : *Les règles actuellement prévues en matière de TVA aux remises de dettes consenties en cas de redressement ou de liquidation judiciaire sont elles également applicables aux remises de dettes consenties dans le cadre des procédures de conciliation et de sauvegarde des entreprises prévues par la loi 2005-845 du 26 juillet 2005 ?*

Réponse : *Les règles prévues aujourd'hui en matière de TVA pour les remises de dettes consenties en cas de redressement ou de liquidation judiciaire sont également applicables dans le cadre des procédures de conciliation ou de sauvegarde d'entreprises.*

Ainsi, les remises de dettes consenties dans le cadre de ces procédures ne sont pas soumises à la TVA et n'ont pas à être inscrites au dénominateur du rapport de déduction de l'entreprise bénéficiaire.

Par ailleurs, l'entreprise qui consent une telle remise de dettes est autorisée à récupérer le montant de la taxe facturée à ses clients défaillants et versée au Trésor sous réserve du respect des conditions prévues en matière d'impayés par les dispositions du 1 de l'article 272 du CGI. Dans cette situation, le bénéficiaire de la remise est alors tenu de reverser la taxe correspondante dont il avait pu précédemment opérer la déduction.

B. Délai d'imputation ou de restitution de la taxe se rapportant à des créances irrécouvrables.

130

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 272 du CGI, la taxe ne peut être récupérée que lorsque les créances sont devenues définitivement irrécouvrables.

Cependant, la récupération peut intervenir dès la date de la décision de justice qui prononce la liquidation judiciaire.

> ***RES N°2005/70 (TCA) du 6 septembre 2005 : Délai d'imputation de la TVA sur créances irrécouvrables.***
>
> ***Question :*** *Dans quel délai un fournisseur est-il fondé à opérer l'imputation ou à obtenir la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) se rapportant à ses créances devenues irrécouvrables*
>
> ***Réponse :*** *Le 1 de l'article 272 du CGI précise que la TVA collectée par un assujetti au titre de ses ventes ou de ses prestations de services est imputée ou remboursée notamment lorsque les créances qui correspondent à ces opérations sont devenues définitivement irrécouvrables.*
>
> *Toutefois, ce texte permet l'imputation ou la restitution de la taxe correspondante dès la date de la décision de justice qui prononce la mise en liquidation judiciaire du client. Cette dernière règle constitue une mesure de faveur destinée à permettre en pratique au fournisseur d'opérer l'imputation de la TVA avant même que la créance ne soit définitivement irrécouvrable.*
>
> *En effet, l'irrécouvrabilité de la créance ne sera effectivement établie que postérieurement à la date du prononcé du jugement prononçant la liquidation judiciaire, c'est-à-dire à la date du jugement prononçant la clôture des opérations de liquidation.*
>
> *Bien entendu, la mesure de faveur prévue par le 1 de l'article 272 du CGI ne constitue qu'une simple faculté pour le fournisseur. Elle ne s'oppose pas à ce que le point de départ du délai prévu par l'article 224 de l'annexe II au CGI pour inscrire la taxe concernée sur les déclarations déposées pour le paiement de la TVA soit fixé à la date à laquelle la constatation définitive de l'irrécouvrabilité est établie.*
>
> *Ainsi, en cas de jugement constatant la clôture des opérations de liquidation pour insuffisance d'actif, l'imputation de la TVA collectée peut en tout état de cause être opérée par le fournisseur jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue cette décision de justice.*

Remarque : Les dispositions de l'article 224 de l'annexe II au CGI sont désormais transposées à l'article 208 de l'annexe II au CGI.

C. L'imputation de la taxe

140

La récupération de la taxe par l'entreprise dont la facture est restée impayée ou dont l'opération est annulée ou résiliée, doit être exercée de la façon suivante :

- pour les redevables placés sous le régime normal : la TVA à récupérer doit être mentionnée au cadre B de la déclaration n° **3310-CA3-SD** (CERFA n° 10963) concernée ;

- pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition : en cours d'année (ou d'exercice), le montant des opérations restées impayées est soustrait du chiffre d'affaires global du redevable avant application du coefficient sur les déclarations CA 4 n° **3514-SD** (CERFA n° 11744). En fin d'année (ou d'exercice), le montant de la TVA afférente à des opérations restées impayées annulées ou résiliées est mentionné à la ligne prévue des déclarations CA 12 (ou CA 12 E) n° **3517-S-SD** (CERFA n° 11417).

Les déclarations n° 3310-CA3-SD, n° 3514-SD et n° 3517-S-SD sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

D. Le remboursement

150

Le 1 de l'article 272 du CGI précise que la taxe récupérée au titre des opérations annulées, résiliées ou impayées peut être remboursée.

Cette disposition légalise la solution administrative qui avait admis que la récupération de la taxe puisse faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun prévues de l'article 242-0 A de l'annexe II au CGI à l'article 242-0 K de l'annexe II au CGI.

III. Affaires impayées: solutions particulières

A. Livraisons effectuées par les fournisseurs de tabacs et demeurées impayées par les débitants de tabacs

160

Les débitants de tabacs sont de simples dépositaires des marchandises qui leurs sont livrées par la SEITA ou les fournisseurs agréés.

Ils ne sont donc pas redevables de la TVA sur leurs ventes de tabacs manufacturés. Cette taxe est assise sur le prix de vente au détail à l'exclusion de la TVA elle-même (CGI, art. 298 quaterdecies). Elle est versée par les fournisseurs.

Les fournisseurs de tabacs manufacturés ne pouvaient donc pas bénéficier des dispositions du 1 de l' article 272 du CGI lorsqu'ils ne parvenaient pas à recouvrer leurs créances auprès d'un débitant de tabacs.

Pour remédier à cette situation, le ministre a décidé que les fournisseurs de tabacs pourraient appliquer ces règles.

Les entreprises qui fournissent des tabacs peuvent donc lorsqu'elles sont en mesure de démontrer l'irrécouvrabilité d'une créance qu'elles détiennent auprès d'un débitant, récupérer par voie d'imputation ou de remboursement la TVA afférente aux livraisons restées impayées.

B. Opérations effectuées par les commissionnaires en douane agréés

170

Les commissionnaires en douane agréés versent à l'administration des Douanes, pour le compte de leurs clients, les droits de douane et taxes, dont la TVA, se rapportant aux marchandises importées.

Ils ont pour profession, conformément à l'article 87 du code des douanes (C. douanes), d'accomplir pour autrui les formalités de douane. De ce fait, en cas de défaillance d'un de leurs clients, les commissionnaires agréés ne peuvent jamais se prévaloir des dispositions du 1 de l'article 272 du CGI qui permet à un redevable de la TVA d'imputer, sur ses opérations ultérieures, la taxe perçue à l'occasion de ventes ou de services qui sont par la suite résiliés, annulés ou qui restent impayés.

Ce dispositif ne concerne, en effet, que la taxe dont l'entreprise est personnellement redevable à raison de ses propres opérations. Sa portée ne s'étend pas à la taxe payée par un mandataire pour le compte de son mandant en application d'une convention privée qui n'est pas opposable à l'Administration.

Il est d'ailleurs précisé que pour se prémunir contre les risques courus, les commissionnaires en douane agréés :

- ont la possibilité de réclamer à leur mandant une provision qui doit être versée, au plus tard, la veille du jour où l'opération doit être effectuée (arrêté n° 80-80-A du 12 décembre 1980, ann. II) ;

- sont subrogés au privilège de la douane pour recouvrer les droits, amendes et taxes versés à l'administration des Douanes pour le compte d'un tiers (C. douanes, art. 381).

C. Sociétés d'affacturage

180

Les sociétés qui pratiquent l'affacturage acquièrent les créances de leurs clients et font leur affaire du recouvrement ultérieur des créances dont elles se sont rendues propriétaires. Dans la situation où la créance devient définitivement irrécouvrable par la société d'affacturage, les modalités suivantes peuvent désormais être appliquées pour permettre la récupération de la taxe collectée au titre d'une opération impayée.

1. Livraison d'un bien (ou autorisation de paiement d'après les débits dans le cas d'une prestation de services)

190

Le « factor » qui a réglé son adhérent (le fournisseur), constate que la créance est, en totalité ou en partie, définitivement irrécouvrable (cf. I-B § 40).

Il informe en conséquence l'adhérent de l'échec des poursuites intentées contre le débiteur en lui fournissant les indications nécessaires pour établir le caractère irrécouvrable de la créance. L'adhérent, redevable légal de la taxe qui se rapporte à l'opération devenue impayée, est alors autorisé à émettre une facture rectificative conformément aux dispositions du 1 de l'article 272 du CGI .

L'adhérent peut, dans ces conditions, récupérer la taxe qu'il a précédemment acquittée au Trésor, la déductibilité de cette taxe étant corrélativement remise en cause chez son client.

La possibilité pour la société d'affacturage de demander à son adhérent le reversement à son profit de la taxe ainsi récupérée relève de leurs seules relations contractuelles. Dans l'hypothèse où cette rétrocession n'interviendrait pas, le profit réalisé par l'adhérent du fait de l'encaissement déjà intervenu de la créance TVA comprise devrait être dûment constaté. En revanche, lorsque cette rétrocession est effectuée par l'adhérent à la société d'affacturage, il s'analyse comme une diminution du montant de la part de la créance faisant l'objet du transfert.

2. Prestation de services

200

La question de l'impayé au regard de la TVA ne se pose pas dès lors que l'exigibilité étant liée au règlement par le client de la créance détenue par le « factor », il n'y a pas de taxe acquittée par l'adhérent en cas de non-paiement et qu'il n'y a pas eu non plus de TVA déduite par le client.

En revanche, en cas de prestation de services fournie par un prestataire autorisé à acquitter la TVA selon les débits, les règles exposées au **III-C-1 § 190** peuvent être appliquées en cas d'impayé.

3. Cas particulier des pénalités de retard dues à son client par le fournisseur d'un bien ou d'une prestation de services en raison du retard pris dans l'exécution de ses obligations contractuelles

210

Elles ne viennent pas en diminution de la base d'imposition du fournisseur ; par suite, le client n'a pas à régulariser ses déduction. Les dépenses engagées, le cas échéant, par le client pour percevoir les pénalités qui lui sont dues s'analysent pour l'exercice de ses droits à déduction comme des frais généraux.