

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DECLA-30-10-20-10-17/11/2014

Date de publication : 17/11/2014

### **TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Obligations d'ordre comptable - Entreprises concernées et méthodes de ventilation des opérations par taux d'imposition**

---

#### **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 2 : Ventilation des opérations par taux d'imposition

Sous-section 1 : Entreprises concernées et méthodes de ventilation des opérations par taux d'imposition autorisées

#### **Sommaire :**

##### I. Entreprises concernées

A. Entreprises ayant pour activité la revente en l'état de produits soumis à la TVA selon deux taux différents au moins

B. Entreprises n'établissant pas de factures

##### II. Méthodes autorisées

A. Comptabilisation précise et exacte, par taux, du montant des achats de produits commercialisés

B. Application non obligatoire à toutes les livraisons réalisées par l'entreprise intéressée

C. Connaissance des taux de marge appliqués par l'entreprise

D. Régularisation annuelle

E. Ventilation des recettes d'un mois donné au prorata des achats effectués au cours du même mois

#### **1**

La ventilation des recettes en fonction des différents taux d'imposition est susceptible de présenter des difficultés pour les entreprises dont les ventes, ordinairement faites au comptant à des consommateurs, ne donnent pas lieu à une facturation.

Tel est le cas des négociants qui exploitent des magasins à rayons multiples (grands magasins, supermarchés, centres distributeurs, etc.) et, plus généralement, de tous commerçants qui vendent des produits soumis à plusieurs taux (cf. **I § 10 et suivants**).

C'est pourquoi l'administration a estimé possible d'autoriser ces entreprises à répartir leurs recettes au moyen des méthodes de reconstitution à caractère empirique analysées ci-après (cf. **II § 40 et suivants**).

Ces méthodes doivent permettre aux entreprises de déterminer par taux d'imposition, le montant des recettes à mentionner dans les déclarations de TVA.

## I. Entreprises concernées

Peuvent avoir recours à ces méthodes, les entreprises qui effectuent des reventes en l'état de produits soumis à des taux d'imposition différents et dont les ventes ne donnent pas lieu à facturation.

### **A. Entreprises ayant pour activité la revente en l'état de produits soumis à la TVA selon deux taux différents au moins**

---

#### **10**

Les entreprises doivent avoir pour activité la revente en l'état des produits soumis à la TVA selon deux taux différents au moins. Les recettes afférentes à la livraison de produits exonérés de la TVA doivent obligatoirement être suivies à part.

Les entreprises de négoce qui, à titre accessoire, commercialisent des produits fabriqués par leurs soins à partir de produits d'achat peuvent, bien entendu, bénéficier de ces régimes pour assurer la répartition, entre les divers taux, des recettes provenant de la revente des produits en l'état. Sous réserve des adaptations évoquées au **II-A § 60**, l'administration ne s'oppose pas, cependant, à ce que les entreprises en cause puissent également répartir de cette manière les recettes provenant de la livraison des produits fabriqués par elles.

De même, les entreprises qui vendent à consommer sur place ou rendent des services peuvent recourir à ces méthodes pour leurs activités de pur négoce mais elles doivent agencer leur comptabilité de manière à suivre à part les recettes afférentes aux ventes à consommer sur place ainsi qu'aux services rendus, et ce, éventuellement, par taux d'imposition.

### **B. Entreprises n'établissant pas de factures**

---

#### **20**

Cette condition a pour effet d'exclure de la mesure les entreprises tenues de s'assurer qu'une facture est émise en application du I de l'[article 289 du CGI](#).

#### **30**

Toutefois, il est admis que la mesure puisse bénéficier aux entreprises de négoce qui, à titre exceptionnel, réalisent quelques livraisons donnant lieu à facturation.

Lorsqu'au contraire les livraisons donnant lieu à la délivrance d'une facture sont importantes par rapport à l'ensemble des livraisons, les entreprises demeurent tenues de procéder à la répartition directe de l'ensemble de leurs recettes.

## II. Méthodes autorisées

#### **40**

Quel que soit le système retenu, les entreprises doivent respecter les règles de droit commun qui conditionnent l'exercice de la déduction de la TVA grevant leurs acquisitions.

#### **50**

Ces méthodes (présentées et détaillées au [BOI-TVA-DECLA-30-10-20-10-17/11/2014](#)) exigent la connaissance exacte du montant global des recettes réalisées, dont elles n'ont d'autre objet que de faciliter la ventilation par taux d'imposition.

Elles présentent, par ailleurs, un certain nombre de caractères communs.

## **A. Comptabilisation précise et exacte, par taux, du montant des achats de produits commercialisés**

---

### **60**

En premier lieu, la comptabilité doit faire apparaître distinctement les achats de produits destinés à être revendus en l'état, ceux qui sont destinés à être revendus après transformation ou complément de fabrication, de manière à faciliter le contrôle du pourcentage de bénéfice brut appliqué. Elle doit, au surplus, faire apparaître les produits qui ont été utilisés à un autre usage (consommation personnelle notamment).

En outre, les achats doivent être classés d'après le taux de la TVA applicable lors de la revente. Généralement, ce taux correspond à celui qui figure sur la facture d'achat remise par le fournisseur.

L'[article 242 nonies A de l'annexe II au CGI](#) fait obligation aux assujettis à la TVA de mentionner sur leurs factures, pour chacun des biens livrés ou des services rendus, le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération.

Lorsque l'assujetti apporte aux produits achetés des transformations entraînant un changement dans le taux d'imposition applicable, les achats correspondants doivent être comptabilisés d'après le taux applicable à la revente et non d'après le taux indiqué sur la facture.

## **B. Application non obligatoire à toutes les livraisons réalisées par l'entreprise intéressée**

---

### **70**

Si, grâce à son organisation comptable, une entreprise connaît avec précision les recettes afférentes à la vente d'une ou plusieurs catégories de produits, elle doit, en principe, dans ces secteurs, déterminer les recettes à soumettre à l'impôt sans avoir recours à un système particulier de ventilation.

En outre, dans les cas où une entreprise ne pourrait adopter la méthode de répartition qui repose sur la comptabilisation des achats en prix d'achat (méthode A présentée au [I-A § 10 et suivants du BOI-TVA-DECLA-30-10-20-10-17/11/2014](#)) en raison d'une trop grande disparité de ses marges, elle aurait la possibilité de lever cet obstacle en procédant à la comptabilisation directe de la fraction de ses recettes provenant de la livraison de produits dont la marge de commercialisation excéderait les limites prévues.

Une telle solution pourrait, d'ailleurs, d'une manière générale, faciliter la recherche de méthodes particulières dans les conditions précisées plus loin au [II-D § 90](#).

## **C. Connaissance des taux de marge appliqués par l'entreprise**

---

### **80**

Les taux de marge à retenir sont ceux qui sont pratiqués effectivement par l'entreprise intéressée et non pas, s'ils sont différents, ceux généralement pratiqués dans la branche professionnelle concernée.

## **D. Régularisation annuelle**

---

**90**

En principe, une régularisation annuelle est exigée afin de tenir compte de la variation des stocks. Cette variation doit être appréciée, non en fonction de la valeur globale de ces stocks, mais en fonction de la répartition par taux des produits composant le stock.

La régularisation doit être effectuée au cours du premier trimestre de chaque année ; ses résultats font l'objet d'une déclaration spéciale qui doit parvenir au service avant le 25 avril. Le cas échéant, le versement du complément d'imposition que la régularisation fait apparaître doit être effectué dans le même délai.

Toutefois, les entreprises sont dispensées d'opérer une telle régularisation lorsque la structure du stock ne s'est pas sensiblement modifiée entre le début et la fin de l'année. À cet effet, à la fin de chaque année, il convient de dégager, pour chaque catégorie de produits soumis à un même taux d'imposition, le rapport entre la valeur du stock des produits composant cette catégorie et la valeur du stock total. Le pourcentage obtenu est rapproché du pourcentage correspondant dégagé à la fin de l'année précédente. Si, pour aucune catégorie de produits, les variations mises en évidence par ce rapprochement n'excèdent pas dix points, la régularisation n'a pas à être effectuée.

**100**

Pour les entreprises dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, et à l'exception de celles qui bénéficient du régime des acomptes provisionnels, l'exercice comptable est substitué à l'année civile dans le fonctionnement des méthodes décrites ci-après. Dans ce cas, les régularisations annuelles n'interviennent qu'au terme de chacun des exercices comptables entièrement écoulés.

La comparaison entre les stocks ne pouvant être significative que si ses deux termes sont déterminés de manière identique, il convient de ventiler les stocks de produits selon les taux applicables au 1er janvier de chaque année (RM Liot n° 9699, JO Sénat du 16 octobre 1970, p. 1508).

## **E. Ventilation des recettes d'un mois donné au prorata des achats effectués au cours du même mois**

---

**110**

Les méthodes nécessitent une ventilation des recettes d'un mois donné au prorata des achats. Il s'agit des achats effectués au cours du même mois, comptabilisés à des valeurs différentes selon les méthodes, et regroupés par taux d'imposition à la TVA.

Les entreprises doivent donc, chaque mois, déterminer les coefficients de répartition applicables aux recettes du mois considéré.

Par mesure de simplification, les entreprises sont autorisées à ventiler leurs recettes en leur appliquant des coefficients prenant en considération la totalité des achats de l'année précédente. Le montant des achats est évalué, selon les méthodes, au prix d'achat ou au prix de vente. Cette tolérance ne s'étend pas aux entreprises qui assureraient au cours de l'année à venir la commercialisation de marchandises différentes de celles dont elles ont assuré la commercialisation l'année précédente.

Cette possibilité est offerte aux entreprises dès la deuxième année d'application de la méthode retenue.

Les entreprises doivent choisir en début d'année la solution qui a leur préférence. Ce choix est valable pour l'année entière et ne peut être modifié au cours de ladite année.

Si le calcul des coefficients de répartition afférents à la totalité des achats de l'année précédente a été effectué postérieurement à la déclaration du chiffre d'affaires des mois de janvier et février, les redevables doivent :

- au moment de la souscription des déclarations des mois de janvier et février, ventiler les recettes en partant des achats effectués au cours des mois de janvier et février ;

- au moment de la souscription de la déclaration afférente au mois de mars, régulariser les recettes déclarées au titre des mois de janvier et février en fonction des pourcentages de répartition afférents à la totalité des achats de l'année précédente.

Il peut être admis que les recettes d'un mois donné soient ventilées au prorata des achats du mois précédent. Bien entendu, les régularisations éventuelles de fin d'année doivent être néanmoins effectuées en retenant les achats de l'année.