

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DED-60-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 26/08/2020

TVA - Droits à déduction - Remise en cause de la déduction : Régularisations - Régularisations de la TVA initialement déduite afférente aux biens autres que les immobilisations et aux services

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Droits à déduction

Titre 6 : Remise en cause de la déduction : Régularisations

Chapitre 3 : Régularisations de la TVA initialement déduite afférente aux biens autres que les immobilisations et aux services

Sommaire :

I. Cas de régularisation

A. Marchandises disparues

1. Principe général de régularisation

2. Dispenses de régularisation

a. Marchandises détruites

b. Vols et « Démarque inconnue »

B. Biens et services qui sont utilisés pour les besoins d'une opération n'ouvrant pas droit à déduction

II. Étendue et modalités de la régularisation

1

Le VI de l'article 207 de l'annexe II au CGI reprend pratiquement, en ce qui concerne les biens autres que les immobilisations et les services, les dispositions de l'article 271-II I du CGI qui prévoient une régularisation des déductions :

- si les marchandises ont disparu ;
- lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à l'impôt.

I. Cas de régularisation

10

La déduction initialement opérée au titre de biens en stocks ou de services (notamment frais généraux) n'est définitivement acquise à l'assujetti que si le coût de ces biens et services constitue effectivement l'un des éléments du prix d'une opération imposable ou ouvrant droit à déduction. Dans l'hypothèse contraire, elle doit faire l'objet d'un reversement. Tel est le cas lorsque par exemple, du fait de sa disparition, un bien ne peut faire l'objet d'aucune utilisation ou lorsqu'un bien fait l'objet d'une opération non imposable ou exonérée et n'ouvrant pas droit à déduction.

Mais il convient de souligner que si, dès leur acquisition, les biens ou services en cause n'étaient pas destinés à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la taxe afférente à ces biens et services ne pouvait alors faire l'objet d'aucune déduction. Si, néanmoins, une déduction a été opérée, le reversement de cette déduction s'opère non pas en vertu du [VI de l'article 207 de l'annexe II au CGI](#), mais trouve son origine dans une erreur commise lors de l'acquisition du bien ou du service, ce qui peut entraîner l'exigibilité de pénalité.

Par ailleurs, les prélèvements de biens en stock effectués pour des besoins autres que ceux de l'entreprise au sens de l'[article 257-II du CGI](#) font l'objet de l'imposition prévue à ce texte ([BOI-TVA-CHAMP-10-20-20](#)). Il en est de même des prélèvements de biens, affectés aux besoins de l'entreprise lorsque ces biens sont susceptibles de faire l'objet d'une exclusion, d'une limitation du droit à déduction, ou d'un changement d'affectation (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-20-20-IV](#)). Cette imposition a donc pour effet de dispenser l'assujetti de la régularisation prévue au [IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI](#), mais la taxe acquittée à raison de l'imposition de la livraison à soi-même n'est pas déductible en tout ou partie.

A. Marchandises disparues

1. Principe général de régularisation

20

La disparition d'un bien exclut qu'il puisse être utilisé pour les besoins d'une opération ouvrant droit à déduction. Elle rend donc exigible le reversement de la taxe initialement déduite. Les biens en cause s'entendent des marchandises destinées à la revente en l'état ou après transformation, ainsi que des biens compris dans les frais généraux.

La régularisation doit intervenir quelle que soit l'origine de la disparition sous réserve des dispenses visées ci-après.

C'est à la personne qui est propriétaire des marchandises au moment de leur disparition qu'il appartient d'opérer la régularisation. Notamment, si la disparition intervient en cours de transport, il y a lieu à cet égard de déterminer le moment où s'est opérée la délivrance du bien. Si la délivrance est intervenue, la taxe est due par le vendeur au titre de la vente mais l'acheteur ne peut pas opérer la déduction de cette taxe. Dans l'hypothèse contraire, cette taxe n'est pas due, mais le vendeur doit reverser la taxe initialement déduite au titre de la marchandise disparue.

Il convient de souligner qu'en règle générale, les assujettis ont contracté une assurance contre les risques de disparition et qu'en vertu des principes indemnitaires, le préjudice dont ils obtiennent réparation tient compte des reversements de TVA exigibles en cas de disparition.

2. Dispenses de régularisation

a. Marchandises détruites

30

Comme en matière d'immobilisations et pour les mêmes motifs, la régularisation n'est pas exigée lorsque les biens en stock sont détruits et qu'il est justifié de cette destruction.

La destruction peut être :

- soit accidentelle (incendie, inondation, destruction en cours de transports, etc.) ; il appartient aux assujettis d'en apporter la preuve ;
- soit volontaire; tel est le cas de la destruction de biens et marchandises devenus inutilisables ou invendables; il peut en être également ainsi de marchandises volées puis retrouvées et détruites par leur propriétaire; la destruction volontaire doit trouver sa traduction en comptabilité, ce qui, en règle générale, en constitue la justification.

b. Vols et « Démarque inconnue »

40

La déduction de la TVA effectuée lors de l'achat de marchandises destinées à la revente en l'état ou après transformation, ou lors de l'achat de biens ou produits compris dans les stocks ou les frais généraux, n'a pas à être remise en cause lorsque ces biens font l'objet d'un vol ou d'un détournement.

Pour bénéficier des nouvelles dispositions, les redevables doivent justifier auprès de l'Administration de la réalité du vol et de son montant. Cette justification est apportée par la plainte pour vol ou pour abus de confiance déposée auprès du procureur de la République.

50

Pour les vols de faible importance dans les magasins, désignés sous le terme de « démarque inconnue », il est admis que la régularisation ne soit pas effectuée.

Cette dispense, antérieure à celle concernant les vols ou détournement prouvés, s'applique à tous les commerçants détaillants, qui, en raison de leur méthode de vente et de la nature des marchandises vendues, sont victimes de ces vols, sous réserve que les dispositions se maintiennent dans les proportions habituellement constatées.

S'agissant de la « démarque inconnue », le dépôt d'une plainte n'est pas exigée.

B. Biens et services qui sont utilisés pour les besoins d'une opération n'ouvrant pas droit à déduction

60

Si un bien ou un service ayant donné lieu à déduction vient à être utilisé pour une opération n'ouvrant pas droit à déduction, il convient de procéder à une régularisation de cette déduction.

Les opérations en cause s'entendent des opérations non imposables ou exonérées et non visées aux points **V et VI de l'article 271 du CGI**. Tel est également le cas des prélèvements, utilisations, affectations, cessions non soumis à l'imposition prévue à **l'article 257-II du CGI**, comme par exemple les prélèvements effectués pour les besoins normaux du chef d'une entreprise individuelle.

70

Toutefois, l'Administration dispense le reversement de la TVA initialement déduite lors de l'acquisition de biens prélevés sur les stocks (ou des biens et services nécessaires à leur fabrication) pour certaines associations sans but lucratif dont la gestion est désintéressée et qui exportent ces biens dans le cadre de leur activité humanitaire ou charitable.

Conformément aux dispositions de **l'article 275-II du CGI**, ces associations peuvent acquérir en franchise de la TVA les biens dont il s'agit. Pour bénéficier de cette mesure, elles doivent adresser à leurs fournisseurs, préalablement à la livraison des biens, une attestation visée par le service des Impôts dont elles relèvent. L'attestation doit certifier que les biens sont destinés à être exportés et comporter l'engagement d'acquitter la TVA exigible au cas où l'exportation ne serait pas réalisée.

80

En cas de dons effectués aux mêmes fins, il n'y a pas lieu de faire application des dispositions de **l'article 257-II du CGI**.

Les entreprises donatrices ne sont ainsi astreintes à aucune régularisation au titre de leurs dons. Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la remise par les associations chargées de l'expédition des produits et matériels, d'attestation du même type que celles désignées ci-dessus.

90

Le régime prévu pour les dons à destination de l'étranger a été étendu, sous certaines conditions, aux dons consentis en France à des fondations ou associations reconnues d'utilité publique présentant un intérêt général de caractère humanitaire, éducatif, social ou charitable. Les organismes bénéficiaires des dons devront délivrer aux entreprises, des attestations dont ces dernières garderont un double, et comportant les mentions suivantes :

- nom, adresse et objet de l'association ou fondation ;
- date du décret de reconnaissance d'utilité publique avec la référence au Journal Officiel ;
- nom et adresse de l'entreprise donatrice ;
- inventaire détaillé des marchandises données.

Les entreprises donatrices doivent, bien entendu, conserver ces attestations à l'appui de leur comptabilité.

RES N°2005/96 (TCA) Date de publication : 13/09/2005 :

Dispense de reversement de la TVA déduite sur des denrées alimentaires.

Question :

Les entreprises de la grande distribution sont-elles dispensées du reversement de la taxe sur la valeur ajoutée grevant le prix des denrées alimentaires qu'elles remettent gratuitement à certaines associations humanitaires affiliées à la Fédération française des banques alimentaires en vue de leur redistribution à des personnes nécessiteuses ?

Réponse :

Les entreprises de la grande distribution remettent gratuitement à des associations humanitaires affiliées à la Fédération française des banques alimentaires des denrées alimentaires, lorsque celles ci arrivent en limite de péremption, en vue de leur redistribution à des personnes nécessiteuses.

Ces entreprises sont, en principe, soumises à une obligation de reversement de la taxe initialement déduite lors de l'acquisition des denrées qui ne sont pas finalement utilisées pour les besoins d'une opération ouvrant droit à déduction.

En effet, s'il apparaît qu'un bien acquis initialement en vue de la revente ne fait pas l'objet d'une cession à titre onéreux soumise à la TVA, la déduction dont il a bénéficié lors de l'acquisition n'est plus justifiée et la taxe doit être reversée au Trésor.

Cela étant, outre les cas de destruction ou de vol de marchandises dûment justifiés, sont également dispensées du reversement de la taxe, les entreprises qui prélèvent des biens de leur stock et les donnent à des associations sans but lucratif dont la gestion est désintéressée, afin que ces dernières les exportent dans le cadre de leur activité humanitaire ou charitable.

Le régime prévu pour les dons à destination de l'étranger a été étendu aux dons consentis en France à des fondations ou associations reconnues d'utilité publique présentant un intérêt général à caractère humanitaire, éducatif, social ou charitable.

Le bénéfice de cette dispense de régularisation est subordonné à la délivrance par l'association à l'entreprise donatrice d'attestations que cette dernière conserve à l'appui de sa comptabilité et qui comportent l'identification de l'association et celle de l'entreprise, la date du décret de reconnaissance d'utilité publique avec la référence au Journal Officiel ainsi que l'inventaire détaillé des produits alimentaires donnés.

Sous réserve du respect de ces conditions formelles, il n'y a pas lieu de faire application des dispositions de l'article 257-II du code général des impôts et de l'article 207 VI de l'annexe II à ce code et les entreprises donatrices ne sont ainsi astreintes à aucune régularisation au titre de leurs dons.

Dans ces conditions, les entreprises qui consentent des dons aux banques alimentaires, organismes qui ne bénéficient pas de la reconnaissance d'utilité publique, devraient en principe être exclues du bénéfice de la dispense de régularisation.

Cela étant, l'administration fiscale admet de ne pas exiger le respect de la condition relative à la reconnaissance d'utilité publique pour que le régime de

dispense de régularisation s'applique aux dons consentis aux « banques alimentaires » affiliées à la Fédération française des banques alimentaires.

Bien entendu, le bénéfice de cette dispense de régularisation demeure subordonné à la délivrance par les « banques alimentaires » d'une attestation permettant à l'entreprise donatrice de justifier de la destination des biens.

100

Il convient en outre de souligner que le Conseil d'État considère que, lorsqu'une vente est demeurée impayée et que la taxe initialement acquittée au titre de cette vente a été imputée ou restituée en application de l'article 272-1 du CGI, l'annulation de l'imposition initiale ne rend pas exigible le reversement des déductions de taxe afférentes aux éléments constitutifs de la vente. La Haute Assemblée estime en effet que cette annulation ne fait pas obstacle à une nouvelle imposition en cas de paiement ultérieur de tout ou partie du prix par le débiteur. L'imputation ou la restitution prévue à l'article 272-1 du CGI est accordée lorsque l'assujetti est en mesure de démontrer que sa créance est définitivement irrécouvrable.

II. Étendue et modalités de la régularisation

110

Le reversement doit porter sur la TVA afférente à l'ensemble des services et des biens autres que des immobilisations qui ont concouru à l'achat ou la fabrication du bien disparu ou la réalisation de l'opération n'ouvrant pas droit à déduction.

120

Pour le calcul du reversement, il est admis que l'assujetti utilise, le cas échéant, des méthodes forfaitaires, sous réserve des droits de contrôle de l'Administration. Ainsi, les entreprises qui nourrissent gratuitement leur personnel (qui ne sont pas autorisés à déduire la TVA supportée à cette occasion) pouvaient, à défaut d'être en mesure de justifier à l'aide de leurs documents comptables, de la valeur des produits (boissons et denrées) qui n'ouvrent pas droit à déduction et procéder, sur cette base, aux régularisations correspondantes, comprendre dans leur base d'imposition et taxer au taux de 19,6 % une somme égale à l'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature retenu pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-20-20-II-C-1](#)).

130

Il est également admis que les régularisations relatives aux prélèvements effectués pour les besoins privés normaux d'une entreprise individuelle s'effectuent en fin d'année.

140

Le reversement doit être mentionné sur une ligne particulière du relevé de chiffre d'affaires déposé au titre de la période (mois, trimestre, année) au cours de laquelle l'événement (disparition ou réalisation de l'opération n'ouvrant pas droit à déduction) est intervenu. Pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition, la régularisation est opérée en portant le montant de la taxe correspondante sur la ligne « TVA à reverser » du cadre VII de la première déclaration annuelle de

régularisation ([imprimé n° 3517 S](#), C.E.R.F.A. n° 11417) suivant l'événement.

Rescrit(s) publié(s) du 12/09/2012 au 26/08/2020 et lié(s) à ce BOI

Date de publication	Titre du rescrit
13/05/2020	RESCRIT - TVA - Dispense de régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux dons de biens consentis aux établissements de santé, aux établissements sociaux et médico-sociaux qui accueillent des personnes âgées, des personnes handicapées ou atteintes de pathologies chroniques, aux professionnels de la santé, aux services de l'État et des collectivités territoriales, durant la période de l'état d'urgence sanitaire