RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-BASE-20-10-01/07/2013
Date de publication : 01/07/2013
Date de fin de publication : 13/08/2021

TVA - Base d'imposition - Fait générateur et exigibilité - Livraisons de biens meubles corporels

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Base d'imposition
Titre 2 : Fait générateur et exigibilité
Chapitre 1 : Livraison de biens meubles corporels

Sommaire :

I. Principes
A. Généralité des livraisons de biens
1. Il ne s'applique qu'aux choses certaines
2. Il n'est pas d'ordre public
B. Transferts
II. Application des principes
A. Livraisons de navires
B. Ventes au détail réalisées par les exploitants de magasins à succursales multiples
C. Biens remis dans le cadre de contrats de location-vente ou de vente à tempérament assortis d'une clause selon laquelle la propriété est transférée au détenteur au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ou d'un contrat de vente avec réserve de propriété
1. Ventes à tempérament
2. Location-vente
3. Contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété
D. Fourniture de clichés impressionnés dits "typons" réalisés par des photograveurs

1

En vertu du a du 1 de l'article 269 du code général des impôts (CGI), le fait générateur de la TVA intervient, en ce qui concerne les livraisons de biens, lorsque la livraison est effectuée.

Par ailleurs, selon le a du 2 de l'article 269 du CGI, la taxe est exigible pour ces mêmes opérations lors de la réalisation du fait générateur.

Il en résulte que, pour les opérations de l'espèce, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA sont constitués par le même événement. Le fait générateur se produit lorsqu'intervient le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.

Remarque : Le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) constitue en droit français le transfert de propriété.

Ce principe s'applique également à la délivrance d'un bien meuble corporel effectuée en exécution d'un contrat de vente à tempérament ou d'un contrat de location-vente.

10

En revanche, il ne s'applique pas aux livraisons de biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, pour lesquels la taxe devient exigible lors de l'expiration des périodes auxquelles se rapportent ces décomptes et ces encaissements.

20

Dans la présente partie sont examinées les règles générales qui déterminent le fait générateur et l'exigibilité de la TVA pour les livraisons de biens meubles corporels.

Les règles particulières applicables :

- aux livraisons de biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs ;

- aux ventes et livraisons faites par les agriculteurs ;

- et aux tabacs, sont respectivement exposées aux I § 10 à 90, V § 220 et VI § 230 du BOI-TVA-BASE-20-40.

I. Principes

30

Le terme de livraison recouvre toutes les opérations portant sur des biens meubles corporels et qui donnent lieu à un transfert de propriété. Il s'agit donc des ventes, des échanges (qui s'analysent fiscalement en des doubles ventes), des prêts à la consommation, etc.

Pour plus de précisions sur ces diverses opérations, il convient de se reporter au I § 10 à 110 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10.

Remarque : Il est rappelé que le 2° du II de l'article 256 du CGI assimile à des biens meubles corporels, l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les biens similaires.

A. Généralité des livraisons de biens

40

En vertu du a du 2 de l'article 269 du CGI, la TVA est exigible par le Trésor lors de la réalisation du fait générateur. En ce qui concerne les livraisons de biens, le fait générateur intervient lorsque la livraison de biens est effectuée.

Il convient donc, pour déterminer le fait générateur, de se reporter à la définition des livraisons de biens.

Le II de l'article 256 du CGI prévoit qu'est considérée comme livraison de bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire.

Le fait générateur se produit donc lorsqu'intervient le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.

Dès lors qu'intervient le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire ou en d'autres termes, dès lors qu'un bien meuble corporel entre en la puissance et possession de l'acheteur, la TVA devient exigible quelles que soient les modalités de paiement de l'opération.

D'une façon générale, il convient de faire application des règles du droit privé.

Le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire intervient généralement lors de l'échange des consentements même si le bien n'a pas été délivré ou si le prix n'a pas été payé (C. civ., art. 1583).

50

Toutefois, ce principe comporte des exceptions.

1. Il ne s'applique qu'aux choses certaines

53

Ainsi à l'exception des ventes où la marchandise est déterminée par sa localisation (ventes en bloc visées à l'article 1586 du code civil), le transfert de propriété des biens vendus au poids, au compte ou à la mesure n'intervient qu'au moment où ceux-ci sont pesés, comptés ou mesurés (C. civ., art. 1585).

Par ailleurs, le transfert de propriété de biens meubles futurs est retardé à l'achèvement du bien.

Exemples :

Vente d'une récolte non encore venue à maturité : la vente n'est parfaite qu'au moment de la récolte.

Vente d'un bien non encore fabriqué : la vente est subordonnée à l'achèvement du bien et en pratique à son individualisation par acheminement vers l'acheteur.

2. Il n'est pas d'ordre public

57

Les parties peuvent retarder la formation du contrat et donc le transfert de propriété en prévoyant une condition suspensive.

Dans ce cas, le transfert de propriété ne s'opère qu'au moment de la réalisation de la condition. Ce type de clause doit être distingué de la condition résolutoire où le transfert de propriété intervient dès la conclusion du contrat, celui-ci pouvant être rétroactivement résilié si la condition se réalise.

Les conséquences fiscales sont les suivantes :

- dans le cas d'une vente sous condition **suspensive**, le fait générateur n'intervient qu'au moment de la réalisation de la condition ;

- dans le cas d'une vente sous condition **résolutoire**, le fait générateur intervient dès l'échange des consentements.

Les contrats de location-vente ou de vente assortis d'une clause de réserve de propriété aboutissent à retarder le transfert de propriété lui-même. Le législateur a prévu des règles de fait générateur particulières pour les biens livrés dans le cadre de tels contrats (cf. II-C § 90 et suivants).

Remarque : Pour les opérations de transfert de propriété d'un bien meuble corporel effectué en vertu d'une réquisition de l'autorité publique, le fait générateur intervient lors du transfert de propriété.

B. Transferts

60

Le III de l'article 256 du CGI assimile à une livraison de biens, le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de l'Union européenne.

Le transfert est défini comme l'expédition ou le transport (sauf dans certaines circonstances) par un assujetti ou pour son compte d'un bien meuble corporel pour les besoins de son entreprise à destination d'un autre État membre.

Le transfert présente donc les caractéristiques suivantes :

- il est effectué par un assujetti à la TVA en France ;

- il concerne des biens de son entreprise ;

- il est réalisé pour les besoins de cette entreprise ;

- le transport ou l'expédition est réalisé par l'assujetti ou pour son compte ;

- le bien est envoyé dans un autre État membre de l'Union européenne, à destination essentiellement d'une succursale ou d'un établissement de l'assujetti.

Il s'agit principalement des mouvements de stocks ou de biens d'investissement.

Le fait générateur des transferts intervient donc lors du départ de l'expédition ou du transport du bien.

II. Application des principes

A. Livraisons de navires

70

Les navires peuvent être soumis à la formalité de la francisation dès l'achèvement de la coque et avant qu'il soit procédé aux aménagements intérieurs et au gréement. Or, pour l'accomplissement de cette formalité, la personne à laquelle le navire est destiné doit fournir une déclaration de propriété ainsi que la facture du constructeur établie pour le montant des travaux exécutés.

Dans ces conditions, la transmission du droit de propriété de la coque d'un navire inhérente à sa francisation doit être considérée comme une livraison de bien partielle, donc comme un fait générateur de la taxe entraînant son exigibilité ; en conséquence, le régime d'imposition applicable à cette livraison de bien partielle est celui en vigueur au moment où elle intervient, et la taxe est exigible le jour de cette transmission.

B. Ventes au détail réalisées par les exploitants de magasins à succursales multiples

80

En ce qui concerne les ventes au détail, il peut être considéré d'une façon générale que le fait générateur et l'exigibilité de l'impôt coïncident avec le moment où les marchandises sont mises à la disposition de la clientèle. Il s'ensuit qu'en règle générale, pour les commerçants détaillants qui ne consentent aucun crédit à leurs clients et pour une période donnée, le montant des recettes coïncide avec le montant des opérations imposables, sauf dans le cas où une partie du négoce porterait sur des produits exonérés.

La détermination du fait générateur soulève cependant des difficultés pour les contribuables qui exploitent des magasins à succursales multiples.

Les dispositions administratives relatives à la ventilation des recettes par taux d'imposition et qui sont analysées au BOI-TVA-DECLA-30-10-20 permettent de pallier ces inconvénients ; elles autorisent notamment les exploitants de maisons à succursales multiples à considérer que le fait générateur et l'exigibilité de la taxe applicables aux ventes réalisées dans leurs établissements de vente au détail interviennent uniformément pendant le mois qui suit celui où les livraisons correspondantes ont été faites par la maison mère à ces établissements.

C. Biens remis dans le cadre de contrats de location-vente ou de vente à tempérament assortis d'une clause selon laquelle la propriété est transférée au détenteur au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ou d'un contrat de vente avec réserve de propriété

90

La remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat de location-vente ou de vente à tempérament assorti d'une clause selon laquelle la propriété de ce bien est normalement acquise au détenteur ou à ses ayants droit au plus tard lors du paiement de la dernière échéance, ou d'un contrat qui comporte une clause de réserve de propriété est une opération assimilée à une livraison de biens (CGI, art. 256, II-3°-c).

Ces dispositions trouvent à s'appliquer dans le cas de contrats de location-vente, de ventes à tempérament assortis d'une clause différant le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix et de tous contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété ayant le même effet. Dans ces hypothèses, l'élément regardé comme constitutif de la livraison de bien est la remise matérielle du bien et non le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.

Le fait générateur intervient lorsque la livraison est effectuée, c'est-à-dire lors de la remise matérielle du bien (CGI, art. 269).

100

Ces dispositions ne concernent pas les opérations de crédit-bail ou de leasing, qui s'analysent comme une location suivie d'une vente (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10 au I-B § 90).

1. Ventes à tempérament

110

Selon l'article 1583 du code civil, la vente d'un bien est réputée parfaite dès lors que les parties au contrat sont convenues de la chose et du prix. La circonstance que ce prix ait été stipulé payable à terme ou à tempérament ne comporte donc aucune incidence sur la validité de la vente, laquelle doit par conséquent être soumise à la TVA lorsque la livraison est effectuée.

2. Location-vente

120

La location-vente de biens meubles est une convention qui consiste à prévoir qu'à l'expiration d'un contrat de louage de chose, la propriété du bien loué sera transférée à la personne qui en était jusque là simplement locataire. L'exécution de ce contrat se déroule en deux phases :

- une première phase durant laquelle le propriétaire d'un bien donne celui-ci à bail à un locataire moyennant le paiement d'un loyer ;

- une seconde phase où le bailleur et le locataire deviennent respectivement vendeur et acheteur, les loyers versés précédemment compensant tout ou partie du prix de vente du bien.

Le contrat de location-vente se distingue essentiellement du contrat de vente à tempérament, par le fait que la vente à tempérament est juridiquement parfaite dès l'échange des consentements des parties et ne peut donc être résolue que par voie judiciaire, alors que la location-vente peut, en principe, être résolue de manière simple, le bailleur se contentant de reprendre le bien dont le preneur ne veut plus.

Les effets de ces deux conventions sont tout à fait comparables et elles se trouvent soumises à un même régime de TVA. Bien que la location-vente se décompose fiscalement en un contrat de louage de chose suivi d'une vente, chacune de ces conventions suivant son régime propre, les livraisons de biens meubles effectuées dans le cadre d'un tel contrat doivent être soumises à la taxe dès la remise matérielle des biens.

À cet effet, la taxe doit être assise sur le montant cumulé des loyers prévus ou, le cas échéant, sur le prix prévisionnel du bien tel qu'il peut ressortir du contrat.

Il convient toutefois de formuler deux remarques :

- ainsi que le précise le c du 3° du II de l'article 256 du CGI, seuls les biens meubles corporels sont concernés par cette disposition, à l'exclusion par conséquent des biens immobiliers, qui demeurent soumis au régime habituel lorsqu'ils font l'objet d'un contrat dit de location-vente et des biens meubles incorporels dont la livraison est considérée comme une prestation de services ;

- sont également exclus de ce régime d'imposition les contrats de leasing ou de crédit-bail mobilier, c'est-à-dire les contrats qui s'analysent en des locations, assorties pour le preneur d'une simple faculté d'achat moyennant un prix convenu qui tient compte, au moins pour partie, des versements effectués au titre des loyers.

3. Contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété

130

L'article 3 de la loi n° 80-335 du 12 mai 1980 étend à l'ensemble des ventes assorties d'une clause de réserve de propriété les dispositions du c du 3° du II de l'article 256 du CGI et précise qu'au sens de cet article, la délivrance s'entend de la remise matérielle du bien lorsque le contrat de vente comporte une clause de réserve de propriété.

En vertu de ce texte, il convient de considérer que, pour cette catégorie de contrats, la taxe est exigible dès la remise matérielle du bien. Il en résulte, notamment, que le paiement du prix n'a aucune influence sur la détermination de la date d'exigibilité de la TVA.

D. Fourniture de clichés impressionnés dits "typons" réalisés par des photograveurs

140

Les photograveurs fabriquent des clichés impressionnés dits "typons" utilisés dans les procédés d'impression photomécaniques et vendent à leurs clients un produit fini élaboré à partir de matières premières dont ils sont propriétaires.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État (arrêt du 31 octobre 1990, n° 87441, Sté Clichés-Union), ces opérations concourent à la production d'un bien physique intermédiaire nécessaire à l'imprimerie, c'est-à-dire à la livraison d'un bien meuble corporel taxable à la TVA lorsque ladite livraison est effectuée.