

Champ d'application et territorialité

La TVA est un impôt indirect sur la consommation qui frappe tous les biens et services consommés ou utilisés en France, qu'ils soient d'origine nationale ou étrangère. Les acquisitions de bien d'origine étrangère sont imposées au même taux de TVA que les ventes internes portant sur les mêmes biens, ce qui assure la neutralité de l'impôt.

La TVA représente environ 50 % des recettes fiscales de l'état.

L'entreprise qui vend des biens et services est redevable de la taxe. En effet, elle facture cette taxe à son client. Si le client est lui-même un maillon du circuit économique, il récupère cette taxe. Seul le consommateur final supporte définitivement la charge de la taxe, sans possibilité de déduction : il règle le produit toutes taxes comprises. C'est pour cette raison que la TVA est un impôt sur la consommation.

Quant au vendeur son rôle est celui d'un collecteur d'impôt. Il ne prélève pas l'impôt sur ses propres fonds, mais sur l'acheteur : la TVA collectée ne fait que transiter par ses comptes, en aucun cas ce n'est une charge ou un produit pour lui.

I. Dans le champ d'application ou hors du champ d'application

Le Code général des impôts (CGI) distingue deux grandes catégories d'activités/opérations :

- les opérations dans le champ d'application de la TVA ;
- les opérations hors du champ d'application de la TVA.

1. Dans le champ d'application

L'article 256 I du CGI définit les critères de taxation d'une opération ou d'une activité à la TVA :

La livraison (ou délivrance) de **biens meubles corporels ou prestations de service, à titre onéreux**, lorsque ces opérations sont réalisées dans le cadre **d'une activité économique** par une **personne assujettie**.

Certaines opérations, en raison de leur nature, doivent être soumises à la TVA. Mais pour d'autres, c'est moins évident. C'est pour cette raison que le CGI les a regroupées en quatre grandes catégories :

a. Les opérations imposables par nature

Les conditions pour définir une opération imposable

- **Biens meubles corporels** : ces opérations entraînent un **transfert de propriété** de ces biens (vente – échange – transfert de propriété).
- **Prestations de services** : les opérations qui englobent toutes les opérations qui ne comprennent pas la livraison de biens meubles corporels. Exemple : livraison de biens meubles incorporels (brevet – logiciels) – locations de biens meubles ou immeubles – transport de personnes ou de marchandises – travail à façon – travaux immobiliers (réfection – réparation d'immeuble).
- **À titre onéreux** : existence d'une contrepartie financière.
- **Activité économique** : toutes les activités commerciales – agricoles – civiles – industrielles – prestataires de services.
- **Personne assujettie** : une personne qui réalise de manière indépendante des opérations qui relèvent d'une activité économique, que ce soit à titre habituel ou occasionnel et quels que soient le statut juridique des assujettis, la forme et la nature des interventions.

Les cas particuliers

Les locations d'immeubles

	À usage professionnel	À usage d'habitation
Meublées	Soumises de plein droit	Exonérée sans possibilité d'opter
Non meublées	Exonérées avec possibilité d'opter pour la TVA	

Les logiciels

Nous devons établir la distinction entre la vente d'un logiciel standard et d'un logiciel spécifique.

La vente de logiciels standards : ce sont des articles fabriqués en série acquis par tous les clients, assimilés à des **livraisons de biens**.

La vente de logiciels spécifiques : ce sont des logiciels créés, mis au point pour un client, à sa demande en fonction d'un cahier des charges, assimilés à des **prestations de services**.

La location de logiciels (quels qu'ils soient) constitue une prestation de services.

Certaines activités libérales sont soumises à TVA

- Les activités de conseil, de gestion ou d'assistance.
- Les avocats et avoués d'appel.
- Les experts-comptables – commissaires aux comptes.
- Les activités d'étude et de recherche.
- Les vétérinaires.

b. Les opérations imposables en vertu d'une disposition expresse de la loi

Ce sont des opérations que la loi a fait rentrer dans le champ d'application de la TVA alors qu'elles ne constituent pas par nature des opérations imposables.

- **Les importations**: biens ou services provenant d'un pays en dehors de l'Union européenne.
- **Les acquisitions intracommunautaires**: biens ou services provenant d'un pays de l'Union européenne.
- **La livraison à soi-même**: opérations qui ne présentent pas un caractère commercial et par lesquelles une personne qui, utilisant des biens, éléments ou moyens lui appartenant, obtient d'autres biens ou prestations.

Nous devons distinguer si ce bien ou service est affecté aux besoins de l'entreprise ou à des fins étrangères :

LASM	Immeubles	Meubles	Biens autres des immobilisations	Prestations de services
Affectée aux besoins de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> ■ Non soumis si le bien ouvre droit à déduction ■ Soumis à la TVA si le bien n'ouvre pas droit à une déduction totale de la TVA (coefficient de déduction < 1). 			Non soumis si les biens utilisés ouvrent droit à la TVA même partiellement
Affectée à des fins étrangères	Non soumis Le changement d'affectation à des opérations hors champ de la TVA entraîne une régularisation de la TVA correspondant à la base ayant supporté la TVA.	Soumis si le bien ouvre droit à la TVA même partiellement		

■ Les déchets neufs d'industrie et matières de récupération

- Si le client a un n° d'identification de TVA en France, il doit auto-liquider la TVA (qu'il ait ou non communiqué son n°).
- Si le client n'a pas de n° d'identification de TVA en France, la TVA est due par le fournisseur.

REMARQUES

Chaque entreprise assujettie à la TVA dans un État membre de l'Union européenne doit se voir attribuer un numéro individuel d'identification par les services de la direction générale des impôts.

Il doit figurer sur les factures. Ce numéro est pré-imprimé sur les déclarations de TVA pour les redevables de la TVA. Les personnes autres que les redevables (par exemple : les assujettis à la franchise en base) doivent le demander au service des impôts.

■ Certaines opérations immobilières

Sont aussi assujetties à la TVA les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles. C'est ce que l'on appelle la **TVA immobilière**, qui est applicable, quelle que soit la qualité des personnes réalisant les opérations :

- aux acquisitions de terrains à bâtir (terrains nus, terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis...) par un assujetti ;
- les ventes d'immeubles en état de futur achèvement ;
- les ventes d'immeubles dans le délai maximum de 5 ans après achèvement.

c. Les opérations imposables par option

Elles concernent des personnes physiques ou morales exerçant certaines activités exonérées, qui ont le choix de les soumettre volontairement à la TVA, dans le but de récupérer la TVA et de ne plus être considérées comme des consommateurs finaux.

L'intérêt de l'option réside dans la possibilité de déduire la TVA facturée en amont, donc de supporter des charges pour leur montant hors taxes (HT) et non toutes taxes comprises (TTC).

Cette option n'est possible que dans des cas définis par la loi.

■ Entreprises pouvant opter pour leur assujettissement à la TVA, alors que la loi les en exonère :

- les collectivités locales pour leurs services publics : fourniture d'eau – assainissement – enlèvement et traitement des ordures ;
- les établissements financiers (pour certaines commissions...);
- les cessions d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans (sauf si l'entreprise assujettie cédante opte pour la TVA) ;
- les locations d'immeubles nus à usage professionnel ;
- les membres de certaines professions libérales en franchise de TVA c'est-à-dire lorsqu'ils ne collectent pas ni ne peuvent déduire la TVA du fait d'un chiffre d'affaires inférieur au seuil requis.

- **Pour bénéficier de cette option, les entreprises concernées doivent remplir les obligations déclaratives suivantes :**
 - l'option doit être notifiée à l'administration de façon expresse ;
 - l'option couvre nécessairement une période de 5 ans (pouvant atteindre 20 ans pour les locations immobilières). Renouvelable par tacite reconduction.

d. Les opérations exonérées de TVA

Il y a exonération quand une opération entre dans le champ d'application de la TVA mais n'est pas soumise à la taxe en vertu d'une disposition particulière de la loi.

- **Les conséquences pour l'entreprise** exonérée :
 - elle ne collecte pas de TVA donc elle est non redevable de la TVA ;
 - et elle ne peut pas récupérer la TVA payée sur ses achats, ce qui augmente ses coûts, sauf pour celles pouvant opter pour l'imposition à la TVA (cf. point 3.).
- **Les activités ou opérations concernées** sont :
 - les compagnies d'assurances ;
 - le secteur médical ;
 - l'enseignement ;
 - le secteur bancaire ;
 - les locations d'immeubles nus ou meublés à usage d'habitation.
- **Cas particuliers** pour les opérations liées au commerce international exonérées de TVA, l'entreprise récupère la TVA en amont, elle n'est pas pénalisée :
 - les exportations : ventes réalisées en dehors de l'Union européenne ;
 - les livraisons intracommunautaires : ventes réalisées dans l'Union européenne.

2. Les opérations hors du champ d'application : opérations non imposables

L'activité de l'entreprise est située totalement ou partiellement hors du champ de la TVA : elle est considérée comme un consommateur final qui ne facture ni ne déduit de TVA.

Selon l'article 256-I du CGI, les opérations hors du champ d'application ne doivent pas être effectuées à titre onéreux (ex. subvention octroyée sans contrepartie) ni réalisées par un assujetti agissant en tant que tel :

- perception de dividendes en provenance d'une filiale ;
- perception de revenus d'obligations ;
- intérêts moratoires réclamés par un fournisseur à son client lorsque celui-ci n'a pas réglé sa dette ;

- vente d'un meuble par un particulier (ce n'est pas une activité économique habituelle);
- mission effectuée par un salarié pour son employeur (le salarié n'est pas assujetti);
- indemnité correspondant exclusivement à la réparation d'un préjudice, d'un dommage : elle est soumise à la TVA si elle rémunère un service ou une livraison constituant un complément de prix pour assurer l'équilibre normal de l'opération (dépôt de garantie conservé en cas de délit).

3. Les personnes assujetties

L'assujetti à la TVA s'entend de toute personne qui effectue de manière indépendante une des activités économiques mentionnées dans l'article 256-A du CGI. De plus, l'assujetti doit agir en tant que tel.

Les activités économiques visées dans l'article se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.

Une personne physique ou morale bénéficie de ce statut quand elle réalise des opérations imposables, ou exonérées avec possibilité d'option, ou exonérées. Dans ces trois situations, la TVA sur les biens ou services utilisés est déductible.

L'assujetti est donc redevable de la TVA et doit acquitter la TVA due de la période (TVA collectée [-] TVA déductible).

REMARQUE

Une personne non assujettie réalise des opérations en dehors du champ d'application de la TVA. Elle ne collecte pas de TVA, ne la récupère pas.

II. La territorialité

Pour l'application de la TVA, qu'il s'agisse de livraisons de biens ou de prestations de services, la France s'entend :

- du territoire métropolitain y compris la Corse (avec certaines particularités pour cette île, notamment les taux) ainsi que les zones franches du pays de Gex et de Savoie;
- de la principauté de Monaco (mais non celle d'Andorre);
- les eaux territoriales;
- le plateau continental (espace marin + sous-marin ► profondeur limitée à 200 m)

Pour les Départements d’Outre-Mer, ils sont considérés comme des territoires d’exportation par rapport à la métropole (*sauf pour la Martinique et la Guadeloupe qui forment un marché unique entre elles*).

Pour déterminer la territorialité, nous allons distinguer le cas d’une livraison de biens meubles corporels et le cas d’une prestation de services (art. 256-1 CGI), entre assujettis.

1. Les livraisons de biens meubles corporels

Principe

Le critère de territorialité est le lieu de livraison.

Si le bien ne quitte pas le territoire français, la TVA s’applique en France.

Tout produit vendu à une entreprise étrangère qui quitte le sol français, le quitte sans TVA, donc HT.

a. Régime des opérations extracommunautaires

Ce sont des biens livrés ou acquis en dehors de l’Union européenne (pays tiers).

- **Exportations** : ces opérations sont exonérées de TVA.
- **Importations** : la TVA française est exigible dès lors qu’une marchandise importée franchit la frontière.

L’administration des douanes est chargée de percevoir la TVA due. La TVA est exigible au moment du dédouanement.

REMARQUE

Depuis 2015, les entreprises peuvent autoliquider la TVA sur leurs importations sur simple option, accordée sur autorisation des douanes.

Plusieurs conditions sont cependant à respecter :

- la réalisation d’au moins 4 importations au cours des 12 mois précédant la demande ;
- une attestation d’un système de gestion des écritures douanières et fiscales fiable ;
- une absence d’infractions graves ou répétées ;
- une solvabilité financière suffisante.

L’autorisation est valable pour les opérations à compter du 1^{er} jour du mois qui suit la décision et jusqu’au 31/12 de la 3^e année suivante, reconductible tacitement sauf dénonciation au moins deux mois avant la fin de chaque période.

b. Régime général des opérations intracommunautaires

Les exportations et les importations à l’intérieur de l’Union européenne sont nommées : « livraisons intracommunautaires » et « acquisitions intracommunautaires ».

L'UE comprend : Allemagne – Autriche – Belgique – Bulgarie – Chypre – Croatie – Danemark – Espagne – Estonie – Finlande – France – Grèce – Hongrie – Irlande – Italie – Lettonie – Lituanie – Luxembourg – Malte – Pays-Bas – Pologne – Portugal – République Tchèque – Roumanie – Slovaquie – Suède – Slovénie. L'UE comprend désormais 27 États membres.

Il s'agit, par exemple, des ventes effectuées par un assujetti à la TVA en France à destination d'un assujetti d'un autre État membre de l'Union européenne. En principe, ces ventes entrent dans le champ d'application de la TVA française. Cependant, elles sont exonérées de TVA si 4 conditions sont réunies :

- la livraison doit être effectuée à titre onéreux ;
- le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel ;
- l'acquéreur est un assujetti à la TVA ou une personne morale non assujettie qui ne bénéficie pas du régime dérogatoire permettant de ne pas soumettre les acquisitions intracommunautaires à la TVA. En pratique, l'acquéreur est réputé assujetti à la TVA dès lors qu'il fournit son numéro d'identification à la TVA et qu'il s'agit d'une entreprise privée ;
- le vendeur doit disposer des justificatifs du transport de biens hors de France (la preuve peut être apportée par tout moyen : facture du transporteur, bon de livraison, etc.). S'il ne peut pas justifier l'expédition, il doit soumettre la vente à la TVA.

Des règles de facturation sont aussi à respecter. La facture doit faire apparaître :

- le cas échéant, par taux d'imposition, le total hors taxes et la taxe correspondante mentionnés distinctement ;
- les numéros d'identification à la TVA de l'acquéreur et du vendeur ;
- la mention « Exonération TVA, article 262 ter I du Code général des impôts » dans le cas des livraisons intracommunautaires ;
- le nom du vendeur et celui du client ainsi que leurs adresses respectives ;
- le numéro de la facture et la date de règlement ;
- pour chacun des biens livrés, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de TVA légalement applicable.

La TVA est collectée par l'entreprise acheteuse et également déductible pour cette même entreprise. Le droit à déduction est ouvert. Donc le redevable de la TVA est l'acquéreur.

REMARQUE

En cas de défaut d'identification à la TVA, l'acquisition est taxée dans le pays fournisseur et non en France, la TVA sur les achats est donc non récupérable.

Bien qu'exonérées de TVA, ces opérations ouvrent tout de même droit à déduction pour la TVA ayant grevé les éléments du prix des biens expédiés à l'étranger.